

Ročník 2018



SBÍRKA ZÁKONŮ

ČESKÁ REPUBLIKA

Částka 5

Rozeslána dne 16. ledna 2018

Cena Kč 91,–

O B S A H:

8. Nález Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ve věci návrhu na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, nebo jeho jednotlivých ustanovení
-

8**N Á L E Z****Ústavního soudu****Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 26/16 dne 12. prosince 2017 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců a soudkyň Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy (soudce zpravodaj), Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu skupiny 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, jejímž jménem jedná poslanec Marek Benda, zastoupené doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem, se sídlem Optátova 874/46, Brno, na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, *in eventum* jeho jednotlivých ustanovení, a to § 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, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky jako vedlejší účastnice řízení,

takto:

I. Ustanovení § 5 písm. b), část ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene „a“, čárky za slovem „tržby“ a slova „nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“, § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 a § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, se ruší uplynutím dne 28. února 2018.

II. Ustanovení § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, se ruší uplynutím dne 31. prosince 2018.

III. Nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, pozbývá platnosti uplynutím dne 31. prosince 2018.

IV. Ve zbývajících částech se návrh zamítá.

Odůvodnění**I.****Argumentace navrhovatelky**

1. Dne 1. 6. 2016 byl Ústavnímu soudu doručen návrh skupiny 41 poslanců (dále též jen „navrhovatelka“) na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, (dále také jen „citovaný zákon“ nebo „zákon č. 112/2016 Sb.“ nebo „zákon o evidenci tržeb“), jímž byl do právního řádu České republiky zaveden institut evidence tržeb. Návrh byl podán podle § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu. Podle navrhovatelky došlo při přijímání zákona o evidenci tržeb k závažným procesním pochybením zakládajícím neústavnost celého zákona. Dále navrhovatelka tvrdí, že ustanovení § 3, 4, 6, § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona č. 112/2016 Sb. jsou věcně v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

2. Navrhovatelka předně poukazuje na to, že usnesením Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky (dále též jen „Poslanecká sněmovna“) ze dne 10. 2. 2016 (schváleným v hlasování č. 28) byla ukončena rozprava ve třetím čtení k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb. Tomu však předcházela jiná zásah státní moci spočívající v postupu předsedy Poslanecké sněmovny Jana Hamáčka dne 10. 2. 2016, který v průběhu svého předsedání Poslanecké sněmovně zabránil některým poslancům vystoupit ve třetím čtení, a vyjádřit se tak k návrhu zákona. Navrhovatelkou namítané procesní vady pak byly završeny usnesením Poslanecké sněmovny ze dne 10. 2. 2016 č. 1068, jímž Poslanecká sněmovna vyslovila souhlas s vládním návrhem zákona o evidenci tržeb ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou. Napadenými usneseními, jakož i napadeným postupem předsedy Poslanecké sněmovny tak byl dle navrhovatelky porušen čl. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 6 Ústavy a čl. 21 odst. 1 Listiny.

3. Podle navrhovatelky má vláda České republiky (dále jen „vláda“) jen oprávnění zákon navrhnout, nikoliv vynucovat jeho přijetí. Jestliže jí skutečně na návrhu zákona záleží, může žádat, aby Poslanecká sněmovna skončila projednávání vládního návrhu zákona do tří měsíců od jeho předložení, spojí-li s tím vláda žádost o vyslovení důvěry. To se však v daném případě nestalo. Nelze dle navrhovatelky přehlížet, že zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „jednací řád Poslanecké sněmovny“ či „jednací řád“) umožňuje předsedajícímu ukončit rozpravu, nejsou-li do ní přihlášení další řečníci. Jednací řád navíc umožňuje Poslanecké sněmovně hlasovat jen o opětovném otevření rozpravy, nikoliv o jejím ukončení. To je nutno vykládat ve spojení s ústavním principem, že státní moc může konat jen to, co jí zákon umožňuje. Nedává-li zákon výslovně právo státnímu orgánu – Poslanecké sněmovně ukončit rozpravu bez ohledu na přihlášené poslance do rozpravy, nemůže si takové právo tato ústavní instituce sama pro sebe uzurpovat. Ostatně i za válečného stavu a stavu ohrožení státu má každý poslanec právo vystoupit alespoň jednou ve třetím čtení. Proto je evidentním zneužitím moci a omezením práv opozice, že při projednávání návrhu zákona o evidenci tržeb nebylo umožněno vystoupit v době míru a pokojného stavu některým poslancům ve třetím čtení ani jednou.

4. Navrhovatelka navíc z různých výroků poslanců vládní většiny a dalších indicií usuzuje, že uvedený postup vedoucí k omezení práv některých poslanců byl dlouhodobě připravován. Nešlo tedy o náhodný excés, ale o předem připravené spolčení za účelem porušení právního řádu České republiky. Takové spolčení má charakter spiknutí a je pro fungování demokratického právního státu nebezpečné. Podle navrhovatelky by tak Ústavní soud měl ve věci nařídít jednání a přikročit k výsledkům svědků, konkrétně k výsledku tehdejšího ministra financí Andreje Babiše, bývalého předsedy Poslanecké sněmovny Jana Hamáčka, bývalé místopředsedkyně Poslanecké sněmovny Jaroslavy Jermanové, bývalého předsedy poslaneckého klubu ČSSD Romana Sklenáka, předsedy poslaneckého klubu ANO 2011 Jaroslava Faltýnka a bývalého předsedy poslaneckého klubu KDU-ČSL Jiřího Miholy.

5. Kromě naznačených rozporů s procesními pravidly legislativního procesu, k nimž došlo při přijímání zákona č. 112/2016 Sb., navrhovatelka namítá rozpor § 3, 4 a 6 citovaného zákona se zásadou přiměřenosti narušení mezi ústavních práv a nemožností alternativního postupu vůči „malým“ poplatníkům daně z příjmů. Konkrétně tak rozporovaná právní úprava narušuje právo na podnikání podle čl. 26 odst. 1 Listiny a právo na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny (navrhovatelka v této souvislosti zmiňuje existenci tzv. daňových paušálů pro „malé“ poplatníky daně z příjmů umožňujících snížit jejich zátěž). Připomíná, že Ústavní soud již posuzoval svým efektem podobnou právní úpravu, a to v případě tzv. kaucí vůči „malým“ distributorům pohonných hmot, kterou zhodnotil jako neústavní. Byť tehdy napadená ustanovení vycházela z legitimní snahy zákonodárce omezit vznik a zneužívání účelově založených obchodních společností hrajících významnou roli při deliktech na trhu s pohonnými hmotami, Ústavní soud dospěl k závěru, že napadená právní úprava neobstojí, neboť podle něj existovaly alternativní způsoby dosažení tohoto cíle, které pro „malé“ distributory pohonných hmot nepředstavovaly tak enormní zátěž [srov. k tomu nálezný sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. 5. 2014 (N 90/73 SbNU 497; 130/2014 Sb.)]. Uvedená disproporce mezi „malými“ a většími poplatníky daně nemůže být podle navrhovatelky napravena ani argumentem zachování rovnosti, neboť to, že napade-

ná právní úprava nerozlišuje mezi jednotlivými podnikateli s odkazem na formální pojetí rovnosti, vede ve svém důsledku k materiální nerovnosti.

6. Podle navrhovatelky rovněž není možné posuzovat citovaný zákon izolovaně. Navrhovatelka v daném kontextu zmiňuje zavedení tzv. kontrolního hlášení podle § 100 odst. 1 a podle § 101c až 101i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Namítá, že evidence tržeb společně s kontrolním hlášením vytvářejí ve svém souhrnu pro „malé“ a „střední“ podnikatele „rdousící efekt“, který je narušením práva na podnikání. Stát totiž mohl koncipovat například systém kontrolních hlášení k dani z přidané hodnoty i k získání údajů pro správu daně z příjmů.

7. Navrhovatelka namítá, že evidence tržeb umožňuje finanční správě získat databázi údajů osobní povahy, přičemž neexistují dostatečné záruky, že nashromážděná data se nedostanou do rukou neoprávněných osob. Snaha zabránit daňovým únikům je sice ve veřejném zájmu, ale to „automaticky“ nemůže samo o sobě odůvodňovat rozsáhlé narušování práva na soukromí, kam patří ochrana osobních údajů. Je totiž podstatný rozdíl, zda finanční úřad může určité informace ověřit v jednotlivém případě kontrolou u konkrétního subjektu, anebo jsou dostupné ve vzájemně propojené databázi on-line v celostátním měřítku.

8. Navrhovatelka zastává názor, že § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 citovaného zákona představují rozpor se zásadou, že povinnosti, včetně povinností daňových, mohou být ukládány toliko zákonem. Přitom tržby ve zjednodušené evidenci a tržby vyloučené z evidence, včetně dočasného vyloučení, jsou stanoveny nařízením vlády. Toto nařízení vlády nadto nebylo Poslanecké sněmovně předloženo společně s návrhem citovaného zákona, byť to vyžaduje § 86 odst. 4 jednacího řádu Poslanecké sněmovny. Výjimky z povinností stanovených v daňové regulaci musí tak být zkrátka dány zákonem nebo musí být příslušné zákonné zmocnění pro jiný subjekt než zákonodárny sbor mnohem podrobnější, než obsahuje právě citovaný zákon [navrhovatelka v této souvislosti odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 13/12 ze dne 23. 7. 2013 (N 126/70 SbNU 147; 259/2013 Sb.)].

9. V závěru svého podání navrhovatelka namítá, že napadený zákon nebyl podepsán předsedou Poslanecké sněmovny, ale toliko její místopředsedkyní, což je v rozporu s čl. 51 Ústavy. Ústava totiž nezná pozici místopředsedy Poslanecké sněmovny; místopředseda Poslanecké sněmovny je ustanoven toliko na základě jednacího řádu Poslanecké sněmovny. Zákon ovšem nemůže na jiný subjekt přenášet pravomoc, kterou Ústava svěřuje subjektu jinému, když tak sama výslovně nestanoví. Navrhovatelka v daném kontextu odkazuje na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 1/2000 ze dne 5. 4. 2000 (N 51/18 SbNU 7; 107/2000 Sb.), kterým byly výslovně zrušeny části tehdejšího zákona o obcích [zákon č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů] umožňující Poslanecké sněmovně coby nástupkyni České národní rady rušit samosprávná usnesení zastupitelstev obcí. Ústavní soud však tehdy konstatoval, že v daném případě musí mít přednost Ústava jako předpis nejvyšší právní síly a ta Poslanecké sněmovně takovou pravomoc ve vztahu k zastupitelstvům obcí nestanovovala.

II.

Vyjádření účastníků řízení a vedlejší účastnice řízení

10. Ústavní soud dle § 69 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 18/2000 Sb., vyžádal vyjádření účastníků řízení Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky (dále jen „Senát“) a návrh zaslal též vládě [§ 69 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o Ústavním soudu“)] a veřejné ochránkyni práv (§ 69 odst. 3 zákona o Ústavním soudu).

11. Poslanecká sněmovna ve svém vyjádření nejprve stručně zrekapitulovala průběh legislativního procesu s tím, že podle jejího názoru byl zákon řádně podepsán příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášen. Je pak věcí Ústavního soudu, aby posoudil namítanou protiústavnost přijetí předmětného zákona, respektive napadených ustanovení a aby rozhodl o návrhu na jejich zrušení.

12. Nad tento rámec pak předseda Poslanecké sněmovny Jan Hamáček připojil k vyjádření Poslanecké sněmovny své osobní stanovisko. Zdůraznil v něm, že právo sněmovní opozice blokovat a oddalovat rozhodnutí o návrzích zákonů přijatých sněmovní většinou patří i podle názoru Ústavního soudu mezi nejzákladnější práva sněmovní opozice nebo jejích jednotlivých členů. Při posuzování šíře tohoto práva a při jeho aplikaci je podle předsedy Poslanecké sněmovny nutné vycházet z toho, že na straně jedné musí být garantována práva a oprávnění opozice, na druhé straně však musí být přihlédnuto k tomu, že politická rozhodnutí vycházejí z vůle většiny vzešlé z voleb. Je proto nezbytné, aby jednotlivým právům garantovaným opozici korespondovaly i určité povinnosti a odpovědnost opozice za jejich výkon. Naopak kroky opozice, které by ve svém důsledku vedly až k samotné destrukci jednání Poslanecké sněmovny, nemohou být připuštěny, neboť by mohlo jít o popření smyslu parlamentní demokracie a parlamentarismu. Přestože jednací řád Poslanecké sněmovny výslovně neupravuje ukončení rozpravy, jsou-li do ní přihlášení další řečníci, je předseda Poslanecké sněmovny toho názoru, že v daném případě bylo postupováno v souladu s Ústavou a v souladu s principy ústavního pořádku. Proto by měla být na straně jedné posouzena závažnost ohrožení fungování samotné Poslanecké sněmovny při prosazování zájmů vládní koalice, na straně druhé namítané porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny. V této souvislosti předseda Poslanecké sněmovny dodává, že i podle ustálené judikatury Ústavního soudu není legislativní činnost možné považovat za zásah orgánů veřejné moci s tím, že i postup předsedy Poslanecké sněmovny spadá do rámce legislativní činnosti. Argumentace navrhovatelky vycházející z opačného východiska je tak podle předsedy Poslanecké sněmovny nesprávná. K námitce navrhovatelky, že zákon nebyl podepsán předsedou Poslanecké sněmovny, ale místopředsedkyní Poslanecké sněmovny, pak uvedl, že podle jednacího řádu Poslanecké sněmovny zastupují místopředsedové sněmovny předsedu na jeho pokyn nebo v určeném pořadí. Při zastupování předsedy Poslanecké sněmovny mají místopředsedové Poslanecké sněmovny práva a povinnosti předsedy Poslanecké sněmovny (srov. k tomu zejména § 30 jednacího řádu Poslanecké sněmovny). Institut místopředsedů Poslanecké sněmovny vychází z čl. 29 Ústavy, podle něhož Poslanecká sněmovna volí a odvolává nejen předsedu, ale i místopředsedy Poslanecké sněmovny (z toho důvodu nelze souhlasit s tvrzením navrhovatelky, že Ústava nezná pojem místopředsedy Poslanecké sněmovny). V dosavadní praxi Poslanecké sněmovny pak byla tato možnost aplikována přísněji tak, že k podpisu zákona je oprávněn pouze tzv. první místopředseda Poslanecké sněmovny, což je v daném případě právě Jaroslava Jermanová. Předseda Poslanecké sněmovny proto považuje podpis zákona o evidenci tržeb první místopředsedkyní Poslanecké sněmovny za učiněný v souladu s Ústavou a v souladu s jednacím řádem Poslanecké sněmovny.

13. Ve vyjádření Senátu je nejprve rámcově popsán obsah návrhu na zrušení citovaného zákona, respektive jeho jednotlivých ustanovení, a poté následuje stručná rekapitulace průběhu legislativního procesu v Senátu. Ve druhé části vyjádření jsou pak heslovitě zmíněny názory jednotlivých senátorek a senátorů, jež zazněly během rozpravy na půdě Senátu. Konkrétně je zmíněno vystoupení Jana Veleby, Iva Valenty, Petra Víchy, Veroniky Vrecionové, Miloše Vystrčila, Václava Hampla, Pavla Štohlá, Elišky Wagnerové, Přemysla Sobotky, Stanislava Juránka a Radko Martíňka, s tím, že jejich úplná vystoupení a projevy ostatních řečníků je možno dohledat na příslušných internetových stránkách Senátu. Podle Senátu je pak na Ústavním soudu, aby návrh na zrušení citovaného zákona, popřípadě jeho jednotlivých zákonných ustanovení, posoudil a ve věci rozhodl.

14. Za vládu se (na základě pověření) k návrhu na zrušení citovaného zákona, respektive jeho shora citovaných částí, vyjádřil tehdejší první místopředseda vlády a ministr financí Andrej Babiš.

15. K tvrzeným vadám procesu přijetí zákona vláda nejprve poznamenala, že zrušení zákona Ústavním soudem z důvodu vad legislativního procesu může přicházet do úvahy ve dvou případech, a to při porušení některé normy zakotvené přímo v Ústavě, anebo když by v důsledku porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny došlo k porušení některého z ústavních principů či hodnot. Vláda má za to, že žádné ústavně garantované právo člena Parlamentu nebylo v průběhu schvalování zákona o evidenci tržeb porušeno. Skutečnost, že byla předčasně ukončena rozprava o návrhu zákona ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně, nepředstavuje podle jejího názoru porušení Ústavy ani žádného z ústavních principů či hodnot. Těžiště legislativního procesu totiž i podle Ústavního soudu spočívá v projednání

návrhu zákona v Poslanecké sněmovně a v jejích výborech, případně ve druhém čtení. Naopak ve třetím čtení lze navrhnout pouze opravu legislativně-technických chyb, gramatických chyb, chyb písemných nebo tiskových, jakož i úpravy, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů, popřípadě lze v rámci třetího čtení podat návrh na opakování druhého čtení. Opoziční poslanci ovšem ve třetím čtení vystupovali s prohlášeními, která svým obsahem patří do obecné rozpravy konané v prvním a ve druhém čtení. Navrhovatelka se tedy na jedné straně dovolává práva opozičních poslanců jako menšiny účastníci se projednávání návrhu zákona, na druhou stranu však nereflexuje skutečnost, že i tato menšina poslanců zneužívala svých práv a její vystupování nemůže být pokládáno za plnění role odpovědné opozice.

16. Vláda se rovněž neztotožňuje s námitkou, že evidence tržeb představuje vůči „malým“ daňovým subjektům nepřiměřenou zátěž. Též z § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyplývá povinnost daňového subjektu vést evidenci plateb, které přijímá v hotovosti, neukládá-li údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem (například v účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Vedle vedení evidence uložené právním předpisem může správce daně v odůvodněných případech uložit daňovému subjektu povinnost vedení zvláštních záznamů, je-li to potřebné pro správné zjištění a stanovení daně. Administrativní náklady spojené s plněním těchto *ad hoc* uložených zvláštních záznamů jsou ve srovnání s povinnostmi podle zákona o evidenci tržeb zpravidla vyšší. Institut evidence tržeb stávající evidenční povinnost pouze doplňuje o plošně zacílené hlášení údajů o platbách, které se vyznačují nižší nebo nejasnou mírou dohledatelnosti vůči správci daně. Cílem evidence tržeb je tak narovnání podnikatelského prostředí a lepší správa daní ve všech segmentech trhu, bez ohledu na velikost subjektů. Proto je nezbytné, aby kontrole prostřednictvím evidence tržeb podléhali všichni, kdo jsou poplatníky daní z příjmů. Naopak evidence tržeb se nedotýká těch, kteří si přivydělávají například prodejem rukodělných či zemědělských výrobků na místních trzích, neboť příjem takovýchto subjektů neplyne z podnikání jako soustavné výdělečné činnosti vykonávané samostatně na vlastní účet a odpovědnost za účelem dosažení zisku.

17. Namítá-li navrhovatelka, že nebyla dostatečně využita možnost spojení kontrolního hlášení s evidencí tržeb, pak vláda zdůrazňuje, že kontrolní hlášení a evidence tržeb tvoří jeden provázaný celek, který by mohl být vyřešen jediným univerzálním opatřením. Jednotlivé oblasti je nutné ošetřit selektivně, aby bylo možné dosáhnout požadované efektivity odpovídající všeobecnému veřejnému zájmu. Skutečnost, že v určité oblasti existující nástroje spočívající v zavedení určité povinnosti (tedy kontrolního hlášení), s nimiž jsou spojeny určité administrativní náklady, by neměla bránit tomu, aby v jiné oblasti byly zavedeny nástroje další. Institut kontrolního hlášení tak dopadá na jinou oblast než evidence tržeb. Konečně skutečnost, že je daňová kontrola v širším slova smyslu provedena elektronickou formou namísto dosavadního *ad hoc* sběru dat, nelze vnímat pouze jako jednostranné zvyšování administrativních nákladů, neboť jde především o reakci na technický a společenský vývoj. Systém je současně navržen tak, aby byl otevřený jak z hlediska softwaru, tak i hardwaru, to znamená, že poplatník nebude nucen pořizovat si pouze konkrétní software nebo hardware a bude záležet na něm, které řešení nabízené na trhu, splňující danou funkcionalitu, zvolí. Nelze rovněž přehlížet, že eventuelní náklady na pořízení potřebného zařízení budou částečně kompenzovány díky slevě na evidenci tržeb nově zavedené do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

18. Jde-li o rozsah údajů, které má správce daně pravomoc získat a shromažďovat, pak podle § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, je-li to potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Na druhou stranu poskytování údajů daňovými subjekty je pro správu daní klíčové. Správa daní je postup, jehož charakteristickým rysem je skutečnost, že důkazní povinnost a břemeno leží na daňovém subjektu. Správa daní je tak založena na tom, že daňové subjekty se správcem daně spolupracují a poskytují mu data potřebná pro správu daní. Napadá-li tedy navrhovatelka poskytování údajů správci daně, implicitně tak napadá samotnou podstatu správy daní. Možnost pracovat s osobními údaji je předvídána v rámci základních zásad správy daní. Musí přitom však být dodržen jak zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon č. 101/2000 Sb.“), tak daňový řád, kde je ochrana osobních údajů upravena komplexně. Zákon o evi-

denci tržeb však nezakládá nové zpracování osobních údajů. Rozhodnými údaji pro evidenci tržeb jsou navíc informace o celkové tržbě a informace o identifikaci podnikatele a prodejny, kde tato tržba byla uskutečněna. Jde tak o údaje, které by správce daně získal i za použití dosavadních kontrolních nástrojů.

19. Tvrdí-li navrhovatelka rozpor § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 citovaného zákona s výhradou zákona pro ukládání daňových povinností a hodnotí-li je jako bezbřehé zmocnění pro výjimky stanovené nařízením vlády, pak podle vlády především přehlíží závěry plenárního nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/14 ze dne 30. 6. 2015 (N 122/77 SbNU 759; 199/2015 Sb.), podle něhož při posuzování ústavnosti samotného zákonného zmocnění bude podstatné posoudit, zda z dikce zmocnění není zjevné, že zákonodárce zmocňuje vládu k normotvorbě, která jí ústavně nepřísluší. Při posuzování výše citovaných ustanovení je také potřeba upozornit na to, že povinnost evidovat tržby nelze podřadit pod čl. 11 Listiny, jehož předmětem je ochrana vlastnictví, tedy institut, jehož se zákon o evidenci tržeb nijak nedotýká. Uvedená ustanovení totiž neukládají povinnosti, naopak zakládají právo neevidovat tržby. Ustanovení § 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb nadto podmiňuje vydání nařízení vlády, kterým se stanoví tržby evidované ve zjednodušeném režimu tím, že evidence tržeb standardním způsobem by znemožnila nebo zásadně ztížila plynulý a hospodárný výkon činností, ze kterých tyto tržby plynou. Nařízení vlády podle § 12 odst. 4 citovaného zákona může z evidence tržeb plně vyjmout tržby, jejichž evidování by rovněž znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činností a tuto překážku by nebylo lze odstranit ani evidováním ve zjednodušeném režimu. I v případě nařízení vlády podle § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb je nutné přihlídnout zejména k tomu, že v tomto ustanovení zakotvené opatření může být toliko dočasné.

20. Co se pak konečně týká údajné absence podpisu předsedy Poslanecké sněmovny, vláda se domnívá, že v nyní posuzovaném případě Ústavou předpokládaný podpis předsedy Poslanecké sněmovny pod zákonem neabsentuje. Zákon je totiž podepsán v zastoupení tím, kdo je k tomu oprávněn, tedy příslušnou místopředsedkyní Poslanecké sněmovny.

21. Veřejná ochránkyně práv přípisem ze dne 22. 7. 2016 informovala Ústavní soud o tom, že nevyužije práva vstoupit do řízení jako vedlejší účastnice.

III.

Replika navrhovatelky

22. Vyjádření účastníků řízení a vedlejší účastnice řízení byla zaslána navrhovatelce na vědomí a k případné replice. Navrhovatelka svého práva podat repliku využila.

23. K vyjádření Poslanecké sněmovny, respektive jejího předsedy, navrhovatelka zejména uvedla, že dává-li Ústava právo určité osobě, pak jde i o povinnost dané právo vykonávat Ústavou stanoveným způsobem. Ústava neumožňuje zastupování předsedy Poslanecké sněmovny při podpisu zákona, tedy jde o ústavní právo a povinnost předsedy. Důvodem nepodepsání předsedou Poslanecké sněmovny byla nadto jeho krátká zahraniční cesta, což je z hlediska celkové délky legislativního procesu zanedbatelné zdržení. Tedy ani materiálně nebyl tento krok odůvodněn.

24. K vyjádření Senátu navrhovatelka upozorňuje, že z projevů jednotlivých senátorů a senátorek vyplývá, že znali vady, pro které byl podán tento návrh na zrušení zákona Ústavním soudem. Zákon byl tedy přijat díky disciplinovanosti vládních senátorů, aniž bylo jakýmkoliv způsobem reagováno na uvedené vady legislativního procesu v Poslanecké sněmovně či vady věcného obsahu zákona.

25. K vyjádření vlády navrhovatelka uvádí, že Ústavní soud je sice ochráncem ústavnosti, nikoliv zákonnosti, nicméně ústavním principem je i zákonnost při výkonu státní moci, kam spadá i moc zákonodárná. Jsou-li tedy porušena zákonná pravidla legislativního procesu, je porušen ústavní princip zákonitosti při výkonu zákonodárné moci státu. Je-li ve vyjádření vlády tvrzeno, že kontrole Ústavním soudem je třeba podrobit až konkrétní nařízení vlády, nikoliv zákonné zmocnění, pak s tímto argumen-

tem lze souhlasit, ale nikoliv tehdy, když určitá úprava je ústavně vyhrazena zákonu, a tedy samo zákonné zmocnění, které danou úpravu převádí na podzákonný předpis, je neústavní. Daně může stanovit jen zákon, nikoli nařízení vlády. Jelikož zákon stanoví povinnost určitého způsobu daňové evidence, musí stanovit i ostatní působnost, tedy na koho se tato daňová evidence vztahuje. Z tohoto hlediska navrhovatelka nesouhlasí s tvrzením vlády, že na podstatné prvky úpravy daňové evidence nelze vztáhnout čl. 11 odst. 5 Listiny. Uvádí-li vláda, že rozsáhlé zmocnění pro její nařízení bylo do zákona vloženo jako prvek rychlé reakce, pak takový argument je dosti obecný a lze ho aplikovat na jakoukoliv úpravu. Navrhovatelka je naopak přesvědčena, že v daňových předpisech je žádoucí stabilita a případné změny mají být přijímány po projednání v Parlamentu.

26. Dne 24. 11. 2016 navrhovatelka doplnila svoji repliku tak, že souhlasí s eventuální změnou zákona o evidenci tržeb tak, že evidenci tržeb nebudou podléhat podnikatelé s příjmem do 250 000 Kč ročně. Je totiž neúměrné zatěžovat „malé“ živnostníky stejně jako „velké“ obchodní společnosti.

27. Dne 20. 12. 2016 navrhovatelka na tuto argumentaci navázala odkazem na náleze ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (40/2017 Sb.; kontrolní hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty). V tomto nálezu Ústavní soud nepřisvědčil argumentaci o neúměrném zatížení „malých“ podnikatelů. Výchozí diskuse Ústavního soudu v tomto nálezu použitá však nelze na zákon o evidenci tržeb bez dalšího přenášet, neboť dani z přidané hodnoty nepodléhají plátcí s obratem nižším než 1 000 000 Kč ročně. Proto i nadále navrhovatelka na své argumentaci trvá s tím, že povinnost evidence tržeb může způsobit ukončení činnosti například podnikajících důchodců. Nadto, stejně jako Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, navrhovatelka opětovně poukazuje na neústavně širokou možnost výkonné moci podzákonným předpisem měnit vymezení subjektů, jež evidenci tržeb podléhají.

28. Dne 9. 2. 2017 navrhovatelka doplnila dosavadní argumentaci odkazem na § 18 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb, podle něhož platí, že „[u]skutečněním evidované tržby je a) přijetí evidované tržby, nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“. Finanční správa si podle navrhovatelky uvědomila nemožnost realizace citovaného ustanovení vůči internetovým obchodům. Proto přistoupila na výklad, že poplatník bude muset splnit svoji evidenční povinnost teprve v okamžiku, kdy se dozví o odepsání platby z účtu plátce (zákazníka). Takovýto přístup správce daně je sice podle navrhovatelky správný, nicméně svědčí o tom, že v případě § 18 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb jde o nerozumnou právní úpravu jsoucí ze své podstaty v rozporu s principy právního státu, pročež by měla být z tohoto důvodu zrušena. V dané souvislosti se navrhovatelka rovněž domnívá, že samotné sledování bezhotovostních plateb v rámci evidence tržeb, tak jak jsou vymezeny v § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, představuje zbytečnou byrokratickou zátěž, neboť z hlediska dohledatelnosti není rozdíl mezi bezhotovostní platbou z bankovního účtu na bankovní účet a bezhotovostními platbami vymezenými ustanovením § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Nepřistoupí-li tedy Ústavní soud ke zrušení celého zákona o evidenci tržeb, jak bylo již dříve navrhováno, měl by alespoň zrušit ustanovení § 5 písm. b) a část ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene „a“, v čárce za slovem „tržby“ a ve slovech „nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“.

29. Dne 17. 2. 2017 k uplatněné argumentaci navrhovatelka ještě doplnila, že finanční správa vydala „Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb“ (respektive doplnění tohoto pokynu), kde se konstruuje rozdíl mezi hlavní a minoritní činností, přičemž se používá kritérium objemu plateb z minoritní činnosti (resp. minoritních činností) nepřevyšující částku 175 000 Kč a tvořící zároveň maximálně 49 % z celkových plateb uskutečněných v dané provozovně. I když je podle navrhovatelky pochopitelná snaha finanční správy omezit zákonem předvídané plošné působení evidence tržeb i na marginální prodeje velmi malých prodejců, je nutné konstatovat, že pojem minoritní platba ani zvolené ukazatele nejsou stanoveny zákonem ani podzákonným právním předpisem. Chtěl-li zákonodárce omezit rozsah subjektů podléhajících evidenci tržeb, měl tak učinit zákonem, nikoliv dokonce metodickým pokynem. V opačném případě byl podle navrhovatelky vytvořen rozpor s principy právního státu a zákon o evidenci tržeb by měl být už jen z toho důvodu Ústavním soudem zrušen.

30. Dne 14. 11. 2017 navázala navrhovatelka na své podání ze dne 24. 11. 2016 tak, že „malé“ podnikatele, kteří by podle jejího názoru neměli evidenci tržeb podléhat, by mohl Ústavní soud vymezit tak, že jsou to ti, jejichž roční příjem nepřekračuje před odpočtem výdajů částku 1 800 000 Kč (tedy částku v průměru 150 000 Kč měsíčně). Podle navrhovatelky by tak Ústavní soud mohl postupovat obdobně jako v případě nálezu sp. zn. Pl. ÚS 28/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 137/74 SbNU 93; 161/2014 Sb.), když tehdy napadený zákon (jeho část) zrušil jen vůči soudcům. Dále navrhovatelka upřesnila svůj návrh tak, že podle jejího názoru právu na ochranu soukromí odporuje, musí-li podnikatelé – fyzické osoby na každé účtence uvádět i své rodné číslo (jakožto součást jejich daňového identifikačního čísla). Proto by měl Ústavní soud zrušit i ustanovení § 20 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Závěrem svého doplnění navrhl, aby Ústavní soud vydal tento nález:

„Zrušuje se zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.“

Eventuálně navrhl:

„1. Zrušuje se § 3, 4, § 5 písm. b), § 6, § 10 odst. 2, § 12 odst. 4, část ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene ‚a)‘, čárku za slovem ‚tržby‘ a slova ‚nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve‘, § 20 odst. 1 písm. b) a § 37 odst. 3 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

2. Zrušuje se zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, pokud se týká poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří mají menší rozhodný příjem než 1 800 000 Kč ročně.“

IV.

Vyjádření účastníků řízení k doplnění návrhu (repliky) navrhovatelky

31. Shora zmíněná doplnění z období od 24. 11. 2016 do 17. 2. 2017 zaslal Ústavní soud účastníkům řízení k dodatečnému vyjádření.

32. Poslanecká sněmovna se k uvedeným doplněním nevyjádřila.

33. Senát po seznámení se s obsahem doplnění setrval na svém původním vyjádření s tím, že jej považuje za dostatečné.

34. Tehdejší ministr financí na základě pověření vlády ve svém vyjádření nejprve upozornil, že přistoupil-li by Ústavní soud ke zrušení § 18 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb, znamenalo by to, že by se za uskutečnění plateb učiněných platební branou na internetu muselo považovat přijetí evidované tržby podle § 18 odst. 2 písm. a) citovaného zákona, což není technicky možné. Vydalo-li generální finanční ředitelství k § 18 odst. 2 písm. b) citovaného zákona stanovisko, lze to považovat za běžnou a legitimní praxi. Metodiky vznikají zejména pro potřeby sjednocení postupu podřízených orgánů, což je v případě daňových zákonů obzvláště potřeba zejména s ohledem na vysoký počet úředních osob, které tyto zákony aplikují. Pro metodiky platí, že nemohou odporovat textu zákona, nýbrž se mají snažit o co možná jeho nejlepší interpretaci za účelem větší srozumitelnosti pro uživatele právních předpisů.

35. Co se týká evidence bezhotovostních plateb podle § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, tehdejší ministr financí především upozornil, že když by bezhotovostní platby nepodléhaly evidenci, finanční správa by nezískala komplexní obraz tržeb poplatníka, a tím by byla znemožněna analýza dat a na ní založené cílení daňových kontrol. Omezení evidence na hotovostní tržby by navíc mohlo vést k tomu, že by poplatníci motivovali své zákazníky k placení kartou za účelem vyhýbání se evidenci tržeb. Tvrdí-li totiž navrhovatelka, že bezhotovostní platby jsou obecně lehce dohledatelné, pak se nevypovídá s rozdíly mezi konkrétními způsoby dohledatelnosti podle druhu plateb. Když by si nadto měl správce daně u poskytovatelů bezhotovostních platebních služeb zjišťovat informace například o větší skupině poplatníků postupem podle § 57 odst. 3 daňového řádu, představovalo by to nesmírnou zátěž jak pro správce daně, tak pro poskytovatele těchto informací.

36. Rozporuje-li navrhovatelka „Doplnění Metodického pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb o posouzení možnosti zahájení evidence tržeb z ‚minoritní‘ činnosti poplatníka až v pozdější fázi, než

kam spadá povinnost tuto činnost evidovat podle klasifikace NACE“, pak lze podle tehdejšího ministra financí odkázat na smysl metodických pokynů, jak byl rozebrán v části vyjádření týkající se § 18 odst. 2 písm. b) citovaného zákona, kdy ani toto doplnění nestanoví poplatníkům žádné povinnosti jdoucí nad rámec zákona, ale toliko avizuje, jak se správce daně zachová při posuzování té které situace, s cílem zajistit jednotnou aplikační praxi. I kdyby však podle tehdejšího ministra financí vznikly Ústavnímu soudu pochybnosti o správnosti postupu Generálního finančního ředitelství při vydávání metodických pokynů a jejich doplnění, není zřejmé, jak by bylo možné z toho dovozovat neústavnost samotného zákona, když ani sama navrhovatelka tuto eventuální souvislost nijak nevysvětluje.

V.

Upuštění od ústního jednání

37. Ústavní soud neočekával – na rozdíl od navrhovatelky – od ústního jednání další objasnění věci, protože od něj upustil dle § 44 věty první zákona o Ústavním soudu. K návrhu na výslech svědků se vyjádří níže.

VI.

Procesní předpoklady posouzení návrhu, průběh legislativního procesu a posouzení jeho ústavní konformity

38. Ústavní soud konstatuje, že je příslušný k posouzení předmětného návrhu, který byl podán k tomu oprávněnou navrhovatelkou, kterou je skupina 41 poslanců [§ 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu]. Návrh je přípustný a splňuje všechny zákonem stanovené náležitosti. Podle § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., se sestává posouzení ústavnosti zákona s ústavním pořádkem ze zodpovězení tří otázek: zda byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence, zda byl přijat ústavně předepsaným způsobem a zda jeho obsah je v souladu s ústavními zákony.

VI./a

Průběh legislativního procesu

39. Ústavní soud na základě veřejně přístupných tisků Poslanecké sněmovny a Senátu, jakož i stenozáznamů z jejich jednání (vše dostupné na www.psp.cz, www.senat.cz) zjistil následující skutečnosti.

40. Vládní návrh zákona o evidenci tržeb byl poslancům rozeslán jako tisk 513/0 dne 4. 6. 2015. Organizační výbor projednání návrhu zákona doporučil 4. 6. 2015 (usnesení č. 172) a jako zpravodaje určil Ing. arch. Jaroslava Klačku a navrhl rozpočtový výbor jako garanční.

41. První čtení proběhlo dne 19. 6. 2015 a dne 10. 7. 2015 na 29. schůzi a návrh zákona byl přikázán k projednání výborům (usnesení č. 853). Rozpočtový výbor projednal návrh zákona a vydal dne 3. 9. 2015 usnesení doručené poslancům jako tisk 513/1 (pozměňovací návrhy). Hospodářský výbor projednal návrh zákona a vydal dne 4. 9. 2015 záznam z jednání doručený poslancům jako tisk 513/2.

42. Ve druhém čtení bylo dne 18. 9. 2015 projednávání návrhu zákona na 31. schůzi přerušeno (usnesení č. 881). Následně návrh zákona prošel obecnou a podrobnou rozpravou dne 7. 10. 2015 na 33. schůzi. Podané pozměňovací návrhy byly zpracovány jako tisk 513/3, který byl rozeslán dne 8. 10. 2015. Rozpočtový výbor vydal usnesení, které bylo poslancům doručeno dne 16. 10. 2015 jako sněmovní tisk 513/4 (stanovisko).

43. Třetí čtení proběhlo během 37. schůze ve dnech 18. 12. 2015, 8. 1. 2016, 22. 1. 2016, 29. 1. 2016 a 10. 2. 2016. Dne 10. 2. 2016 byl návrh zákona schválen, když ze 145 přítomných poslanců pro něj hlasovalo 105, proti byli 3 poslanci a 37 se zdrželo hlasování (hlasování č. 42, usnesení č. 1068).

44. Návrh zákona o evidenci tržeb byl postoupen Poslaneckou sněmovnou Senátu v 10. funkčním období, a to dne 18. 2. 2016, přičemž v senátní evidenci jde o tisk č. 200/0. Návrh byl přikázán výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu jako výboru garančnímu (jeho zpravodajem byl senátor Pavel Štohl); jmenovaný výbor nepřijal na své 21. schůzi, konané dne 15. března 2016, k tomuto tisku žádné usnesení. Dále byl návrh zákona přikázán ústavně-právnímu výboru (jeho zpravodajem byl senátor Stanislav Juránek). Ústavně-právní výbor projednal návrh zákona dne 9. března 2016, a sice na 20. schůzi, kde přijal své 96. usnesení, jímž doporučil plénu Senátu schválit projednávaný návrh zákona ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou (viz senátní tisk číslo 200/2). Poté se Senát zabýval návrhem zákona na své 20. schůzi dne 16. března 2016 a svým usnesením č. 360 návrh zákona schválil, když pro něj ze 72 přítomných senátorů hlasovalo 43, proti bylo 20 senátorů a 9 se zdrželo hlasování.

45. Zákon byl doručen prezidentu republiky dne 17. 3. 2016, podepsán jím byl dne 30. 3. 2016. K vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů došlo dne 13. 4. 2016 v částce 43 pod č. 112/2016 Sb., účinnost nabyl dne 1. 12. 2016.

46. V průběhu řízení před Ústavním soudem došlo k dílčí novelizaci zákona o evidenci tržeb, a to zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích. Touto novelou (konkrétně její 239. částí) byla změněna část čtvrtá zákona o evidenci tržeb s rubrikou přestupky (před novelou správní delikty) a pod ni náležející § 28 až 30 a § 33 zákona o evidenci tržeb (část sedmá – společná a závěrečná ustanovení, kde se opět nehovoří o jiných správních deliktech, ale nově o přestupcích).

47. Také v případě této novely jde o vládní návrh zákona, jenž byl poslancům rozeslán jako tisk 929/0 dne 5. 10. 2016. Zpravodajem byl poslanec JUDr. Ing. Lukáš Pleticha a garančním výborem byl ústavně právní výbor. První čtení proběhlo dne 19. 10. 2016 na 50. schůzi. Druhé čtení proběhlo dne 22. 2. 2017 na 55. schůzi. Třetí čtení proběhlo během 56. schůze dne 7. 4. 2017 a téhož dne byl návrh zákona schválen, když ze 169 přítomných poslanců pro něj hlasovalo 119, proti bylo 18 poslanců (hlasování č. 208, usnesení č. 1624). Zmíněný návrh novely zákona o evidenci tržeb byl postoupen Poslaneckou sněmovnou Senátu dne 9. 5. 2017, přičemž v senátní evidenci jde o tisk č. 125/0. Návrh byl přikázán ústavně-právnímu výboru jako výboru garančnímu. Poté byl tisk zařazen na 7. schůzi Senátu dne 31. 5. 2017, přičemž Senát k tisku nepřijal žádné usnesení. Zákon byl doručen prezidentu republiky dne 9. 6. 2017 a ten jej podepsal. K vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů došlo dne 28. 6. 2017 v částce 66 pod č. 183/2017 Sb., když jeho část 239 nabyla účinnosti dne 1. 7. 2017.

VI./b

Posouzení ústavní konformity legislativního procesu – tvrzené vady v procesu přijetí zákona

48. Jak bylo uvedeno výše, navrhovatelka především namítá, že napadený zákon – nikoli jeho dílčí novela specifikovaná shora – byl přijat v rozporu s principem vázanosti státní moci zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny), v rozporu s principem ochrany menšiny při tvorbě politických rozhodnutí (čl. 6 Ústavy) a v rozporu s právem občanů podílet se na správě věcí veřejných (čl. 21 odst. 1 Listiny), tedy v rozporu s postuláty, na nichž je založen samotný demokratický právní stát ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy. Ač k tomu neexistuje zákonný, natožpak ústavní podklad, bylo totiž některým poslancům zabráněno vyjádřit se k návrhu zákona a ve třetím čtení rozprava o návrhu zákona byla usnesením Poslanecké sněmovny ukončena a Poslanecká sněmovna vyslovila s vládním návrhem citovaného zákona ve znění přijatých pozměňovacích návrhů souhlas. Podle navrhovatelky šlo o promyšlené a plánované jednání vládní většiny.

49. Vedle takto vedené argumentace spatřuje navrhovatelka procesní pochybení také v tom, že napadený zákon nebyl podepsán předsedou Poslanecké sněmovny, ale toliko její místopředsdkyní, což je podle jejího názoru v rozporu s čl. 51 Ústavy.

A

50. Ke skupině námitek týkajících se tvrzeného rozporu vlastního přijímání zákona o evidenci tržeb s principy tvorby politických rozhodnutí Ústavní soud nejprve uvádí, že kritérii ústavnosti zákonodárského procesu se zabýval v řadě svých nálezů, v nichž formuloval východiska zcela uplatnitelná i v nyní posuzované věci. V nálezu ze dne 2. 10. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 5/02 (N 117/28 SbNU 25; 476/2002 Sb.) Ústavní soud zdůraznil – a odkazuje na to sama navrhovatelka – že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby stanovenými zákonem. Z toho plyne, že „ne [...] každá vůle parlamentního orgánu, ale toliko taková, která zákon, ať by již šlo o zákon ústavní nebo prostý (o jejím jednacím řádu), respektuje a z jeho mezí vychází, se může stát zákonem“. Na druhou stranu v nálezu ze dne 15. 2. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (N 30/44 SbNU 349; 37/2007 Sb.) Ústavní soud zdůraznil, že formální vady v legislativním procesu nemohou bez dalšího vést k derogaci jím posuzovaného právního předpisu, neboť takovýto případný zásah ze strany Ústavního soudu je třeba vždy poměřovat ve vazbě na princip oprávněné důvěry občanů v právo, princip právní jistoty a ochrany nabytých práv. V nálezu ze dne 1. 3. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 55/10 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.) pak Ústavní soud vyslovil, že k derogaci právního předpisu zohledňujícího procedurální vady jeho normotvorného procesu přistupuje – v kontextu naznačené zdrženlivosti – tehdy, došlo-li v legislativním procesu přímo k porušení Ústavy či jiné části ústavního pořádku nebo k porušení některého z ustanovení tzv. podústavního práva (například jednacího řádu Poslanecké sněmovny), vždy však jen v případě, že porušení nabývá ústavněprávní dimenze. Důvodem k zásahu Ústavního soudu je v takových případech zejména ochrana volné soutěže politických stran a ochrana menšin, zejména pak parlamentní opozice (srov. zejména čl. 5 a 6 Ústavy a čl. 22 Listiny). Tato východiska Ústavní soud aplikoval například v nálezu ze dne 27. 11. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 1/12 (N 195/67 SbNU 333; 437/2012 Sb.), v němž konstatoval, že sice v tam posuzované situaci došlo k porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny, nicméně nešlo „o pochybení takové intenzity, které by s ohledem na celkové posouzení způsobu přijetí napadených zákonů bylo s to založit jejich nesoulad s ústavním pořádkem“ (citováno podle bodu 217 uvedeného nálezu). To dle mínění Ústavního soudu platilo proto, že výsledkem zákonodárné procedury jako celku byly – Ústavním soudem tehdy posuzované – zákony, u nichž měly všechny subjekty na této proceduře zúčastněné možnost seznámit se s jejich obsahem, zaujmout k nim své (zákonem předvídané) stanovisko a v průběhu jejich projednávání toto stanovisko veřejně (a nejen na parlamentní půdě) projevit, případně navrhnout změny těchto předloh zákonů (srov. bod 218 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 1/12).

51. Vedle těchto závěrů je třeba rovněž připomenout, že Ústavní soud v nedávné době rozhodoval o ústavních stížnostech jednotlivých poslanců a poslankyň Poslanecké sněmovny, již brojili proti a) usnesení Poslanecké sněmovny ze dne 10. 2. 2016 o ukončení rozpravy ve třetím čtení vládního návrhu zákona o evidenci tržeb (sněmovní tisk 513), schválenému hlasováním č. 28 v rámci 37. schůze Poslanecké sněmovny, b) usnesení Poslanecké sněmovny ze dne 10. 2. 2016 č. 1068 o vyslovení souhlasu s vládním návrhem zákona o evidenci tržeb ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou a c) jinému zásahu orgánu veřejné moci spočívajícímu v postupu předsedy Poslanecké sněmovny, který při projednávání vládního návrhu zákona o evidenci tržeb zabránil stěžovatelům vystoupit v jeho třetím čtení a předložit návrh usnesení k hlasování. V tomto rozsahu námitek se jejich ústavní stížnosti a nyní posuzovaný návrh na zrušení zákona podle § 64 zákona o Ústavním soudu překrývají. Zmíněné ústavní stížnosti Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 24. 5. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 11/16 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), neboť šlo o návrhy, k jejichž projednání nebyl příslušný [srov. § 43 odst. 1 písm. d) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 77/1998 Sb.]. Stěžovatelé totiž nenapadli platný (vyhlášený) zákon či jeho jednotlivá ustanovení, ale žádali, aby Ústavní soud zasáhl do průběhu legislativního procesu a zrušil toliko procedurální usnesení přijatá před jeho ukončením. Posouzení takového návrhu zjevně vybočuje z kompetencí Ústavního soudu, a byl-li by takový návrh projednán, překročil by tím Ústavní soud pravomoci svěřené mu Ústavou.

Nadto tehdejší navrhovatelé (stěžovatelé) nevystupovali jako nositelé základních práv, ale jako součást veřejné moci – jednotlivé stěžovatele tak nebylo možno považovat za fyzické osoby oprávněné k podání ústavních stížností. K napadenému postupu předsedy Poslanecké sněmovny (jímž zabránil stěžovatelům vystoupit ve třetím čtení při projednávání vládního návrhu zákona o evidenci tržeb) pak Ústavní soud s odkazem na svoji judikaturu připomněl, že v daném případě nejde o tzv. jiný zásah orgánu veřejné moci, neboť postup předsedy Poslanecké sněmovny spadá do samotné interní řídicí pravomoci, do níž Ústavnímu soudu nepřísluší zasahovat.

52. Tyto závěry Ústavní soud uvádí proto, že v tomto případě mu byl předložen k projednání návrh, k jehož zhodnocení je příslušný, navrhovatelka však v rozsahu namítaných vad legislativního procesu opět – a jak bylo vysvětleno nesprávně – argumentačně tenduje ke klasifikaci těchto vad jako zásahu do základních práv poslanců s tím, že shora popsany postup předsedy Poslanecké sněmovny označuje za „jiný zásah státní moci“. Při kontrole norem, jak bylo ukázáno na stručném přehledu nálezové judikatury, jsou však relevantní jiná východiska. Takto nahlíženo, je podstatné především to, aby členové Parlamentu měli skutečnou možnost seznámit se s obsahem předloženého návrhu a aby měli možnost zaujmout k němu své stanovisko [srov. k tomu již citovaný nálezn sp. zn. Pl. ÚS 55/10 nebo nálezn ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.)]. V nálezu ze dne 30. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 21/14 (N 122/77 SbNU 759; 199/2015 Sb.) k tomu Ústavní soud dodal, že „[ú]čelem [možnosti se s návrhem zákona seznámit a vyjádřit se k němu] je konfrontace pro přijetí či nepřijetí příslušného návrhu zákona, kdy zástupci občanů musí veřejně zdůvodňovat a obhajovat své návrhy a veřejnost má možnost kontrolovat jejich činnost. Tato možnost konfrontace postojů na parlamentní půdě je [pak] zárukou svobodné soutěže politických sil [...]“.

53. Třetí čtení návrhu zákona o evidenci tržeb probíhalo na 37. schůzi Poslanecké sněmovny ve dnech 18. 12. 2015, 8. 1. 2016, 22. 1. 2016, 29. 1. 2016 a 10. 2. 2016, tedy ve stanovených jednacích dnech připadajících na středu a pátek v souladu s podmínkami stanovenými v § 95 a 95a jednacího řádu Poslanecké sněmovny.

54. Dne 29. ledna 2016 předstoupil před poslance poslanec Jaroslav Faltýnek a uvedl: „Dovolte mi, vážené kolegyně, kolegové, abych vystoupil s určitým procedurálním návrhem a vrátil tu diskusi vlastně zpátky k tématu, které tady řešíme. My tady dneska diskutujeme, pokud jsem to dobře počítal, 38. hodinu v rámci prvního, druhého a třetího čtení, k tomuto zákonu. A já se domnívám, že všechny argumenty ať už proti, nebo pro v této debatě, nebo většina z nich zazněla, přestože jsou opakovány stále ze strany předkladatelů stejné argumenty a ze strany odpůrců tytéž. Domnívám se, že těch 38 hodin debaty je dostatečný čas k tomu, abychom si všechny tyto vzájemné názory vydiskutovali. Proto mi dovolte, abych navrhl, abychom procedurálně bez rozpravy hlasovali, že Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky bude o vládním návrhu zákona o evidenci tržeb, sněmovní tisk 513, třetí čtení, a o vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, sněmovní tisk 514, třetí čtení, a o podaných pozměňovacích návrzích k těmto tiskům hlasovat ve středu 10. února 2016 v 11 hodin.“ Hlasování o tomto návrhu je evidováno pod číslem 26. Z přihlášených 94 poslanců a poslankyň hlasovalo pro návrh 81 poslanců a poslankyň, proti bylo 8.

55. Dne 10. 2. 2016 pak předseda Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky Jan Hamáček jako předsedající 37. schůze Poslanecké sněmovny uvedl: „Ano. Je 11 hodin a v souladu s usnesením Poslanecké sněmovny přikročíme k hlasování. Je třeba ukončit rozpravu, o čemž rozhodneme hlasováním, které jsem zahájil, a ptám se, kdo souhlasí s ukončením rozpravy, ať stiskne tlačítko a zvedne ruku. (Hluk a protesty v sále.) Kdo je proti tomuto návrhu? Hlasování má číslo 28, přihlášeno je 157, pro 96, proti 50, tento návrh byl přijat.“

56. Následně podal námitku poslanec Zbyněk Stanjura proti postupu předsedy Jana Hamáčka, který nechal hlasovat o ukončení rozpravy přesto, že takový návrh nikdo nepodal. Nato Jan Hamáček odvětil, že šlo o jeho vlastní návrh a jeho vlastní rozhodnutí. Proti tomu vnesl námitku poslanec Miroslav Kalousek s tím, že není možné hlasovat o návrhu (tedy o návrhu Jana Hamáčka na ukončení rozpravy), který byl přednesen z místa předsedajícího. Posléze bylo hlasováno o námitce Zbyňka Stanjury

a Miroslava Kalouska (hlasování č. 29 a č. 30); hlasující většina námitky nepodpořila. Hlasováním č. 42 pak bylo přijato usnesení č. 1068, jímž Poslanecká sněmovna vyslovila souhlas s návrhem zákona o evidenci tržeb, podle sněmovního tisku č. 513, ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou.

57. Podle § 58 odst. 4 jednacího řádu Poslanecké sněmovny platí, že „[k]do není přítomen v jednací síle v okamžiku, kdy je mu uděleno slovo, ztrácí pořadí. Není-li přítomen ani bezprostředně před ukončením rozpravy, jeho přihláška propadá. [...] Chce-li se rozpravy zúčastnit předsedající, předá [podle odstavce 5 téhož ustanovení] řízení schůze“. Podle § 59 odst. 1 jednacího řádu Poslanecké sněmovny se Poslanecká sněmovna „může k projednávánému bodu usnést bez rozpravy na omezení řečnické doby, která nesmí být kratší než deset minut. Omezení řečnické doby se nevztahuje na poslance pověřeného přednést k věci stanovisko poslaneckého klubu“. Podle § 59 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny se „Sněmovna [...] může bez rozpravy usnést, že k téže věci může poslanec vystoupit nejvýše dvakrát. [...] Poslanec má [podle § 59 odst. 4 jednacího řádu Poslanecké sněmovny] mluvit k projednávané věci. Odchyluje-li se od ní nebo překročí stanovenou řečnickou lhůtu, může na to předsedající poslance upozornit a volat jej k věci. Vybočuje-li poslanec svým projevem z mezí slušnosti, může jej předsedající volat k pořádku. Nevedlo-li dvojí upozornění k nápravě, může mu slovo odejmout. O námitkách poslance proti rozhodnutí o odnětí slova rozhodne Sněmovna bez rozpravy“. Podle § 66 odst. 1 jednacího řádu Poslanecké sněmovny „[p]ředsedající rozpravu ukončí, nejsou-li do rozpravy přihlášení další řečníci. [...] Po ukončení rozpravy [v souladu s odstavcem 2] udělí předsedající závěrečné slovo navrhovateli a zpravodaji. Navrhovatel i zpravodaj se mohou závěrečného slova vzdát. [...] Sněmovna se [podle odstavce 3] může usnést bez rozpravy na opětovném otevření rozpravy, a to do zahájení hlasování o závěrečném usnesení. Rozprava je znovu zahájena též tehdy, ujmeli se slova před hlasováním o závěrečném usnesení člen vlády. Pro ukončení nově zahájené rozpravy platí ustanovení odstavce 2 obdobně“. Podle § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny se „[v]e třetím čtení [...] 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“.

58. Z citace uvedených ustanovení jednacího řádu Poslanecké sněmovny vyplývá, že omezení, respektive ukončení rozpravy o návrhu přezkoumávaného zákona ve třetím čtení nebylo provedeno v souladu se zákonem (konkrétně v souladu s jednacím řádem Poslanecké sněmovny, kdy sama Ústava ani jiná část ústavního pořádku v tomto ohledu podrobnosti nestanoví), a to jak samotnou Poslaneckou sněmovnou, tak jejím předsedou. To i přesto, že nebyly využity možnosti, které zákon předsedajícímu schůze pro usměrnění rozpravy dává (např. odejmutí slova, odchyluje-li se řečník od projednávané věci, s tím, že obsah rozpravy třetího čtení je poměrně úzce vymezen právě v § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny). Zbývá tedy posoudit, zda tyto vady (respektive vada) legislativního procesu při přijímání návrhu zákona o evidenci tržeb dosáhly takové intenzity, aby přes značnou zdrženlivost Ústavní soud přistoupil k derogaci uvedeného zákona. Takovému názoru však Ústavní soud – též s ohledem na svou judikaturu – nemohl přisvědčit, neboť neshledal, že by došlo k porušení práv opozice či principů demokratického právního státu na poli „parlamentního“ práva obecně, resp. v takto tvrzené intenzitě.

59. Předně je nutno odkázat na již zmíněný § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny, podle něhož lze v rámci rozpravy ve třetím čtení pouze navrhnout opravu legislativně-technických, gramatických, písemných nebo tiskových chyb, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů, popřípadě podat návrh na opakování druhého čtení. Již z hlediska limitů daných tímto ustanovením je eventuální zásah do ústavně chráněných hodnot a principů – jak byl právě vymezen – poněkud hůře identifikovatelný, byť není zcela jistě úplně vyloučen. Navrhovatelka sama v daném kontextu ovšem podrobnější argumentaci nenabízí. Naopak i z délky rozpravy v rámci třetího čtení vyplývá (viz shora), že naplnění smyslu a účelu § 95 odst. 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny bylo učiněno zadost. Pro tento závěr hovoří nejen počet dní, kdy se rozprava ve třetím čtení konala, ale také její celkové časové rozložení počínající prosincem roku 2015 a končící únorem 2016. Za těchto okolností lze konstatovat, že byl vytvořen dostatečný prostor jak pro případnou korekci chyb (včetně možnosti reagovat na změny vyvolané pozměňovacími návrhy), tak pro podání návrhu na opakování druhého čtení.

60. Nad tento rámec – a toliko pro doplnění – lze uvést, že s návrhem zákona o evidenci tržeb byla seznámena odborná i laická veřejnost [z veřejně přístupných zdrojů (<http://www.eltrzby.cz>) se podává, že Ministerstvem financí byly na dané téma pořádány odborné konference i přednášky] a návrhem zákona se zabývaly nejrozličnější zájmové a profesní subjekty, s nimiž byl návrh zákona konzultován (srov. k tomu například projekt Asociace malých a středních podniků a živnostníků České republiky dostupný též na <http://www.eltrzby.cz> nebo projekt Hospodářské komory České republiky dostupný na <https://www.eet-ano-ale.cz>). Nepochybně tím byla posílena celospolečenská diskuse odrážející zpětnou vazbu k projednávanému návrhu zákona.

61. Vedle tohoto „materiálního“ či „obsahového“ hlediska (to znamená aspektu dotýkajícího se toho, co zákon stanoví, že býti má) nelze samozřejmě přehlížet vlastní procesní stránku popisovaného problému. Veřejnoprávní rozhodování, kam patří i postup parlamentních těles, je založeno na pravidlech sledujících racionálnost, přehlednost a kontrolu jejich postupu (parafrázováno podle Filip, Jan. Opakované hlasování sněmovny jako ústavní problém aneb parlamentní většina nemůže vše, co jí jednacím řád výslovně nezakazuje. Časopis pro právní vědu a praxi. 2001, č. 4, s. 342). Popsaný postup tehdejšího předsedy Poslanecké sněmovny Jana Hamáčka těmto pravidlům neodpovídal, nicméně nedošlo k narušení elementárních předpokladů pro přijímání obecně závazných normativních aktů, tedy návaznosti a závaznosti vlastního rozhodování zákonodárného orgánu (zde Poslanecké sněmovny). Tyto předpoklady byly v projednávaném případě splněny a Poslanecká sněmovna setrvala, na čem se usnesla [srov. k tomu v širších souvislostech například Pierre, Eugène. Traité de droit politique électoral et parlementaire. Supplément. 4. vydání. Paris: Librairies-imprimeries réunies, 1919, s. 1191 a násl. (dostupné on-line na <http://gallica.bnf.fr>)].

62. Tvrdí-li navrhovatelka v souvislosti s námitkami o vadách legislativního procesu, že šlo podle jejího přesvědčení ze strany parlamentní většiny o předem připravené „organizované spolčení“ (srov. doslova kap. 2.4 jejího návrhu), vedené za účelem porušení právního řádu České republiky, pak k tomu Ústavní soud uvádí, že je soudním orgánem ochrany ústavnosti a nepřísluší mu hodnotit politické důvody shora popsaného postupu Poslanecké sněmovny, respektive jejího předsedy. V opačném případě by se totiž sám mohl stát součástí politického boje, a proto nevyhověl návrhu a nepřistoupil k výslechu navrhovatelkou v narativní části (bod 4 i. f.) jmenovaných svědků.

63. Nezbyvá tedy než uzavřít, že v procesu přijímání zákona o evidenci tržeb došlo k procedurálnímu pochybení. Nicméně, Ústavní soud k derogaci zákona o evidenci tržeb z důvodu tohoto pochybení nepřistoupil, neboť by to v daném případě bylo v rozporu s hodnotami právního státu, tedy zejména s principem právní jistoty [čl. 1 odst. 1 Ústavy] a se zásadou ochrany ústavnosti [čl. 83 a čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy] – srov. výše (bod 50) reprodukované závěry z nálezu ze dne 27. 11. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 1/12.

B

64. Vytýká-li navrhovatelka přezkoumávanému zákonu absenci podpisu předsedy Poslanecké sněmovny, pak v této souvislosti Ústavní soud nepřehlédl, že ale zároveň nikoliv zřetelně formuluje následky, jež by taková – jí tvrzená vada – měla mít. Ustanovení čl. 51 Ústavy zmocňuje předsedu Poslanecké sněmovny, prezidenta republiky a předsedu vlády k podpisu „přijátého“ zákona. Parlament tedy již jednoznačně projevil svoji vůli a zmíněné podpisy jsou aktem ryze formálním, osvědčujícím toliko skutečnost, že byl zákon přijat [např. V. Knapp k významu podpisu zákona ústavními činiteli uvádí, že „nemají ani povahu potvrzení jeho platnosti, nabytí účinnosti, ani nejsou nezbytnou podmínkou jeho vyhlášení ..., podpis [je] pouhým osvědčením o přijetí právního předpisu ..., pro subjekty podepisování znamená jen povinnost podepsat schválený předpis“, in Tvorba práva a její pravidla. Právní rádce. 1996, č. 3, 4 (příloha), s. XV.; srov. též Weyr, F. Československé právo ústavní. Praha: Melantrich, 1937, s. 199]. Proto také podpis ústavních činitelů uvedených v čl. 51 Ústavy není *condicio sine qua non* pro publikaci a tím pro platnost a účinnost přijátého zákona [viz Sládeček, V. Čl. 51 (Podepisování zákonů). In: Sládeček, V., Mikule, V., Suchánek, R., Syllová, J. Ústava České republi-

ky. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 518; Hřebejk, J., In: Pavlíček, V., Hřebejk, J. Ústava a ústavní řád České republiky. Komentář. 1. díl. Ústavní systém. 2. vydání. Praha: Linde, 1998, s. 197; Syllová, J. Čl. 51 (Podepisování zákonů). In: Hendrych, D. a kol. Ústava České republiky: komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1997, s. 76]. Odborná literatura dospěla též k závěru, že „předseda Poslanecké sněmovny svým podpisem osvědčuje, že po řízení, jež proběhlo v Parlamentě, byl zákon přijat; stvrzuje správný postup v proceduře přijímání zákona“ (Hřebejk, J., cit. d., s. 196). S tímto názorem se nepřímě ztotožnil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 14. 7. 2005 sp. zn. Pl. ÚS 23/04 (N 137/38 SbNU 9; 331/2005 Sb.), neboť rozlišil mezi podpisem předsedy Poslanecké sněmovny na usnesení, jímž se návrh zákona postupuje Senátu, a podpisem pod přijatým zákonem podle čl. 51 Ústavy; v prvním případě má podle Ústavního soudu podpis předsedy Poslanecké sněmovny funkci identifikační a verifikační, ve druhém případě – tedy v režimu čl. 51 Ústavy – toliko funkci oznamovací (dle V. Schorma podepisuje zákon jen „na znamení ukončení zákonodárného procesu“ v Parlamentu – Schorm, V. Několik slov o promulgaci aneb Jsou české zákony podepisovány, promulgovány a vyhlášeny? In: Pocta doc. JUDr. Vladimíru Mikule k 65. narozeninám. Praha: ASPI, 2002, s. 138). To dále znamená, že předseda Poslanecké sněmovny zajišťuje písemné vyhotovení zákona, vzešlé ze zákonodárného procesu v Parlamentu. Není proto oprávněn odepřít podepsat přijatý zákon, ani kdyby měl pochybnosti o jeho ústavnosti, ať rázu věcného, či procesního [Suchánek, R. Čl. 51 (Podepisování zákonů). In: Bahýřová, L., Filip, J., Molek, P., Podhrázký, M., Suchánek, R., Šimíček, V., Vyhnánek, L. Ústava České republiky. Komentář. Praha: Linde Praha, 2010, s. 622]. Ústavní praxi, která s odkazem na § 29 odst. 1 písm. g) a § 30 odst. 1 a 2 jednacího řádu Poslanecké sněmovny připouští zastoupení předsedy Poslanecké sněmovny některým z jeho místopředsedů i při podepisování zákonů (obdobně jako v případě předsedy vlády zastoupení místopředsedou vlády), ač k tomu sama Ústava mlčí, je ovšem možno z ústavního hlediska akceptovat (viz Suchánek, R. tamtéž a srov. Hřebejk, J., cit. d., s. 198). Komentářová literatura ostatně nepřehlédla [výslovně Herc, T. Čl. 51 (Podepisování zákonů). In: Rychetský, P., Langášek, T., Herc, T., Mlsna, P. a kol. Ústava České republiky; Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 499 a 501], že s ohledem na rozpuštění Poslanecké sněmovny v roce 2013 bylo 15 zákonů bez podpisu předsedy Poslanecké sněmovny postoupeno Kanceláři Poslanecké sněmovny prezidentu republiky a s jeho podpisem předsedovi vlády [jeden z těchto zákonů byl následně podroben i ústavněprávnímu přezkumu Ústavním soudem – viz náleze ze dne 23. 8. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 16/15 (334/2016 Sb.), dále srov. i bod 36 nálezu ze dne 11. 7. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 23/14 (283/2017 Sb.)], a to se závěrem, že tímto způsobem nedošlo (a ani nemohlo dojít) k porušení ústavnosti postupu při přijímání napadených zákonů.

VII.

Hodnocení vlastního obsahu napadeného zákona a jeho jednotlivých ustanovení

1. Posouzení ústavnosti zákona o evidenci tržeb jako celku, resp. zvláště § 3, 4 a 6 zákona o evidenci tržeb – rozpor mezi přiměřeným narušením ústavních práv „malých“ poplatníků daně z příjmů

65. Text napadených ustanovení citovaného zákona je následující:

„§ 3

Určení subjektu a předmětu evidence tržeb

- (1) Subjektem evidence tržeb je poplatník

- a) daně z příjmů fyzických osob a
- b) daně z příjmů právnických osob.

- (2) Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníka.

§ 4

Vymezení evidované tržby

(1) Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem.

(2) Evidovanou tržbou je také platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a je

- a) určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem, nebo
- b) následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem.

§ 6

Rozhodný příjem

(1) Rozhodným příjmem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) u poplatníka daně z příjmů fyzických osob příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který

- 1. není předmětem daně z příjmů,
- 2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý nebo
- 3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo

- b) u poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který

- 1. není předmětem daně z příjmů,
- 2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý,
- 3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo
- 4. podléhá dani ze samostatného základu daně.

(2) Příjmy podle odstavce 1 jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy podle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.

(3) Pro účely tohoto zákona je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také příjem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka. Tento příjem není pro účely tohoto zákona příjmem tohoto společníka.“

66. Podle navrhovatelky je povinnost evidovat tržby elektronickou formou pro „malé“ poplatníky daně z příjmů nepřiměřeně zatěžující. Evidence tržeb pro tyto subjekty nepočítá se žádným zjednodušením, a tak dochází k narušení jejich základního práva na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny, jakož i práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny. Tuto argumentaci navrhovatelka doplnila podáním ze dne 20. 12. 2016 s poukazem na odlišnost množiny subjektů s povinností elektronicky evidovat tržby a množiny subjektů s povinností podávat kontrolní hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty. Konečně, jak je uvedeno shora, dne 14. 11. 2017 upravila navrhovatelka svůj návrh tak, že by Ústavní soud měl zrušit zákon o evidenci tržeb alespoň vůči podnikatelům, jejichž rozhodný příjem je menší než 1 800 000 Kč ročně.

67. K argumentaci navrhovatelky je třeba předně poznamenat, že zákon o evidenci tržeb nepřináší žádnou daňovou ani jinou povinnost, která by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá. To Ústavní soud připomíná toliko z toho důvodu, že 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. K posouzení tedy zbývá, zda nově uložená forma evidenční povinnosti není nepřiměřeně zatěžující.

68. Jak je uvedeno, navrhovatelka tvrdí jednak zásah do práva na ochranu vlastnictví, jednak do práva podnikat, aniž by mezi těmito dvěma základními právy argumentačně diferencovala. Je zjevné, že vzhledem k charakteru posuzované úpravy je nutno hodnotit jako primární právě zásah do práva podnikat, přičemž zásah do vlastnictví je sekundární a manifestuje se právě tvrzeným neústavním omezením, nebo dokonce znemožněním podnikání.

69. Ústavní soud na tomto místě připomíná, že v souladu s čl. 26 Listiny je třeba rozlišovat přístup k právu podnikat (jde o svobodu podnikání – odstavec 1) a výkon povolání nebo jiné hospodářské činnosti a podmínky spojené s tímto výkonem (odstavec 2). V této souvislosti je nutno v první řadě připomenout, že právo podnikat je zařazeno do hlavy čtvrté Listiny mezi tzv. hospodářská, sociální a kulturní práva. Ústavní soud se problematikou těchto práv ve své judikatuře zabýval opakovaně. Kupříkladu v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 2/08 (N 73/49 SbNU 85; 166/2008 Sb.) anebo v nálezu ze dne 12. 3. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 83/06 (N 55/48 SbNU 629; 116/2008 Sb.) navázal na svou předchozí judikaturu a dal jasně najevo, že ústavně zakotvená hospodářská, sociální a kulturní práva obsažená v ustanoveních vyjmenovaných v čl. 41 odst. 1 Listiny nejsou přímo aplikovatelná ve stejném rozsahu jako základní lidská práva či politická práva. Ustanovení čl. 41 odst. 1 Listiny, podle něhož se práv uvedených v čl. 26, čl. 27 odst. 4, čl. 28 až 31, čl. 32 odst. 1 a 3, čl. 33 a 35 Listiny je možno domáhat pouze v mezích zákonů, které tato ustanovení provádějí, vyjadřuje přesvědčení ústavodárce, že úprava těchto práv je primárně v rukou zákonodárce a pouze sekundárně a v omezené míře lze ústavní garance hospodářských, sociálních a kulturních práv považovat za otázku judiciální.

70. V návaznosti na to Ústavní soud např. v nálezu ze dne 5. 10. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 61/04 (N 181/43 SbNU 57; 16/2007 Sb.) konstatoval, že čl. 41 odst. 1 Listiny i samotná povaha těchto práv vylučují, aby metodologie jejich přezkumu byla totožná s metodologií užívanou ve vztahu k ostatním základním právům (obsaženým zejména v hlavě druhé Listiny). Testem ústavnosti v tomto smyslu tedy projde i taková zákonná úprava, u níž lze zjistit sledování nějakého legitimního cíle a která tak činí způsobem, jež si lze představit jako rozumný prostředek k jeho dosažení, byť nemusí jít o prostředek nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší. S ohledem na čl. 4 odst. 4 Listiny však Ústavní soud zároveň konstatoval, že uvážení zákonodárce není (resp. z ústavního pohledu nemůže být) ani v oblasti regulace sociálních a ekonomických práv zcela neomezené a může být podrobeno přezkumu Ústavním soudem.

71. Na základě těchto východisek konstruoval Ústavní soud jako metodologický nástroj k přezkumu zásahu zákonodárce do oblasti ústavně garantovaných práv v hlavě čtvrté Listiny tzv. test rozumnosti (odlišující se od testu proporcionality – srov. k tomu zobecnění jeho judikatury in Červínek, Zdeněk. Standardy přezkumu ústavnosti v judikatuře Ústavního soudu. Jurisprudence. 2015, č. 4, s. 21 až 29). Test rozumnosti reflektuje jak nutnost respektovat poměrně rozsáhlou diskreci zákonodárce, tak potřebu vyloučit jeho případné excesy a skládá se ze čtyř následujících kroků:

1. Vymezení smyslu a podstaty základního práva, tedy jeho esenciálního obsahu.
2. Zhodnocení, zda se zákon nedotýká samotné existence základního práva nebo skutečné realizace jeho esenciálního obsahu.
3. Posouzení, zda zákonná úprava sleduje legitimní cíl; tedy zda není svévolným zásadním snížením celkového standardu základních práv.
4. Zvážení otázky, zda zákonný prostředek použitý k jeho dosažení je rozumný (racionální), byť nikoliv nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší.

72. V daném kontextu je tedy podle Ústavního soudu nezbytné definovat smysl a podstatu práva podnikat. Právo podnikat (nebo provozovat jinou hospodářskou činnost – vykonávat tak kupř. svobodná povolání – kdy však tato diference není z pohledu posuzované materie relevantní) má nejen význam čistě ekonomický (odrážející ekonomické ukazatele jako životní úroveň atp.), ale představuje též prostředek seberealizace jednotlivce sloužící k naplňování jeho přirozenoprávní svobody, a spoluvytváří tak samotný materiální charakter právního státu, jak ho zakotvuje například čl. 1 odst. 1 Ústavy [srov. k tomu náleze ze dne 11. 9. 2009 sp. zn. IV. ÚS 27/09 (N 200/54 SbNU 489) a nebo náleze ze dne 25. 11. 2003 sp. zn. I. ÚS 504/03 (N 138/31 SbNU 227)]. V nálezu ze dne 23. 9. 2008 sp. zn. Pl. ÚS

11/08 (N 155/50 SbNU 365) – týkajícím se primárně práva na svobodnou volbu povolání, nicméně jeho závěry lze vztáhnout i na právo podnikat – pak Ústavní soud konstatoval, že státní moc nesmí jednotlivci klást neodůvodněné překážky veřejnoprávní povahy při výběru a výkonu jinak právem dovolených činností, vykazuje-li jednotlivec pro tyto činnosti potřebné předpoklady. Veřejná subjektivní práva podle čl. 26 odst. 1 Listiny jsou svou povahou ambivalentní v tom, že nevytvářejí pouze *status negativus*, tedy výše zmíněný prostor svobody autonomie jednotlivce, do něhož nepřísluší veřejné moci zasahovat, nýbrž je to do jisté míry veřejná moc, která pozitivně formuje podmínky pro výkon hospodářské činnosti, čímž vytváří samotné předpoklady pro jejich výkon (jde tak zároveň o *status positivus*) – srov. k tomu již citovaný nálezn sp. zn. I. ÚS 504/03. Byť se základních práv podle čl. 26 Listiny – jak již bylo vysvětleno – lze domáhat pouze v mezích prováděcích zákonů, platí i pro tento případ povinnost šetřit podstatu a smysl základních práv (čl. 4 odst. 4 Listiny), což mimo jiné znamená, že zmíněné podmínky pro výkon hospodářské činnosti musí zohlednit i možnost tvorby zisku [srov. k tomu nálezn ze dne 23. 5. 2000 sp. zn. Pl. ÚS 24/99 (N 73/18 SbNU 135; 167/2000 Sb.)]. Podle Ústavního soudu lze tedy pro účely tohoto nálezu shrnout, že smysl a podstatu práva podnikat tvoří jednak rovina ryze individuální (možnost seberealizace jednotlivce), jednak rovina materiálně-právní, kdy taková svoboda jednotlivce je zároveň podstatnou náležitostí demokratického právního státu, a jednak rovina ekonomická (zjednodušeně jde o dosažení zisku, jenž je částečně zdaněn tak, aby stát získal prostředky pro plnění svých funkcí). Ústavní soud tak dospívá k závěru, že zavedení elektronické evidence tržeb podstatu a smysl (čl. 4 odst. 4 Listiny) práva podnikat neporušuje a zavedení nové formy evidenční povinnosti je třeba subsumovat pod čl. 26 odst. 2 Listiny.

73. Velmi schematicky je možné systém evidence tržeb popsat tak, že elektronická zařízení ukládají data o uskutečněných transakcích (obchodech) do autonomní fiskální paměti nebo je odesílají vzdáleným přístupem do datových úložišť provozovaných správcem daně. Naznačený postup je dále doplněn například o systém náhodných kontrol ze strany správce daně atp. Povinnost evidovat a správci daně doložit příjmy z podnikatelské činnosti vyplývá z řady platných a účinných zákonných ustanovení [kromě zákona o účetnictví lze zmínit např. § 7 a 23 zákona o daních z příjmů, podle něhož tvoří základ daně z příjmů rozdíl zdanitelných příjmů a relevantních výdajů (nákladů)]. Zákonodárcem zvolené technické řešení se dále váže k již existujícím povinnostem daňových subjektů a znamená ve svém důsledku jen lepší vymahatelnost těchto povinností.

74. Aniž by Ústavnímu soudu příslušelo hodnotit jakékoliv vlastnosti a parametry těchto zařízení (včetně připojení k internetu), není podle jeho názoru z uvedených důvodů přiměřené srovnávat nyní posuzovanou úpravu např. se situací – s níž byl Ústavní soud konfrontován v řízení vedeném pod sp. zn. Pl. ÚS 44/13 [nálezn sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. 5. 2014 (N 90/73 SbNU 497; 130/2014 Sb.)] a na níž navrhovatelka výslovně odkazuje – kdy podmínkou registrace distributora pohonných hmot bylo složení kaucí 20 mil. Kč. Naopak, napadená právní úprava alespoň částečně zohledňuje případné náklady spojené se zavedením a fungováním evidence tržeb [např. zákon o daních z příjmů počítá s jednorázovou slevou na této dani (sleva může dosáhnout výše maximálně 5 000 Kč – srov. § 35bc zákona o daních z příjmů) a zavedení evidence tržeb je provázáno zařazením stravovacích služeb pod první sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 15 % (srov. přílohu 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty)].

75. Z uvedeného Ústavní soud dovozuje, že zavedení nové evidence žádné z obou základních práv (bod 68) neporušuje (není to jeho smyslem), je to naopak sám daňový subjekt, kdo výběrem vhodného technického řešení (viz širokou škálu hardwarových a softwarových produktů nabízených řadou specializovaných subjektů) může eventuálnímu negativnímu a nepřiměřenému efektu evidence tržeb na jeho podnikání bránit. Ostatně vládě lze dát za pravdu v tom, že vedlejším efektem bude narovnání podnikatelského prostředí, což je v dané souvislosti nepochybně pozitivní motiv. Ani sama navrhovatelka přesvědčivě netvrdí, že by nová forma evidence měla, sama o sobě, „rdousící efekt“ na podnikání menších poplatníků daně nebo že by znamenala zmaření samé podstaty jejich majetku.

76. S obdobným argumentem se ostatně nedávno vypořádal Ústavní soud Rakouské republiky ve svém nálezu ze dne 9. 3. 2016 sp. zn. G 606/2015 – srov. odst. 3.2.3 tohoto nálezu; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <https://www.ris.bka.gv.at> – v němž nepřiznal ústavněprávní relevanci požadavku na

zvýšení obratu, s nímž je spojena povinnost používat registrační pokladnu, neboť ani on nepřisvědčil námitce, že by nová povinnost měla na „menší“ subjekty likvidační efekt; naopak vyzdvihl, že je potřeba bránit umělému krácení obratu motivovanému snahou vyhnout se nové formě elektronické evidence.

77. Z tohoto důvodu není podle Ústavního soudu důvodný názor, že nová forma evidenční povinnosti porušuje samotnou podstatu a smysl práva podnikat (či sekundárně práva vlastnit majetek), byť se jistě v praxi mohou objevit individuální případy, kdy se daňové subjekty pod vlivem nové formy evidenční povinnosti rozhodnou ve své ekonomické činnosti nepokračovat, a to například proto, že pro ně není komfortní používat nové technologie.

78. Při posouzení, zda hodnocená právní úprava sleduje legitimní cíl, Ústavní soud přisvědčuje argumentu zařazenému do vyjádření vlády, že evidence tržeb doplňuje stávající systém o plošně zacílené hlášení údajů o platbách vyznačujících se nízkou nebo nejasnou mírou dohledatelnosti vůči správci daně. Cílem evidence tržeb je také narovnání podnikatelského prostředí a efektivnější správa daně ve všech segmentech trhu bez ohledu na velikost daňového subjektu, tudíž cílem právní úpravy evidence tržeb je účinný výběr daní jako jednoho ze zdrojů prostředků, které stát využívá k zajišťování svého fungování, respektive jím plněných funkcí [srov. též sněmovní tisk č. 513/0, VII. volební období Poslanecké sněmovny (od 2013) – důvodová zpráva – obecná část – kapitola 2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy]. Skutečnost, že evidence k naplňování těchto cílů přispívá, nezpochybňuje ani sama navrhovatelka.

79. Nakonec zbývá určit, zda je evidenci tržeb možno hodnotit ještě jako rozumný prostředek, jenž má k vytyčenému cíli vést. K zodpovězení této otázky je podle Ústavního soudu třeba porovnat eventuální řešení, jež mohl zákonodárce zvolit místo elektronické evidence. Alternativu k elektronické on-line evidenci představuje buď vedení dosavadní „průběžné“ evidence například podle zákona o účetnictví, kdy i za současného stavu musí daňový subjekt vynaložit prostředky a úsilí a při kontrole správci daně správnost jím přiznané a odvedené daně doložit. Mezistupněm mezi posuzovanou on-line variantou a dosavadním způsobem evidence jsou v zahraničí používané registrační pokladny s autonomním fiskálním datovým úložištěm (systém registračních pokladen byl například v Itálii zaveden již na základě zákona z roku 1983, od 1. 1. 2017 již funguje on-line režim). Doplnění stávajícího systému pomocí řešení založeného na registračních pokladnách s autonomním fiskálním datovým úložištěm by jistě splnilo základní cíl (tedy zefektivnění výběru daně), nicméně by znamenalo zátěž daňových subjektů spočívající v pořízení si nového zařízení (v tomto směru proto nelze sledovat zásadní rozdíl) a navíc by tato varianta vyžadovala pravidelný sběr dat. Rozhodl-li se tedy zákonodárce pro on-line řešení, zvolil cestu jdoucí s trendem dnešní doby ocitající se na prahu IV. průmyslové revoluce (srov. k tomu například Gilchrist, Alasdair. *Industry 4.0: The Industrial Internet of Things*. New York: Apres, 2016). Řešení zvolené v právní úpravě tak lze z ústavního hlediska označit za rozumné.

80. Není úkolem Ústavního soudu, aby sám určoval, kterých podnikatelů se má evidence tržeb týkat a kterých nikoliv. Zjistil-li by totiž, že zákonodárcem zvolené řešení – zde tedy elektronická evidence tržeb – není ať už z jakéhokoli důvodu nebo vůči kterémukoli adresátu ústavně konformní – přistoupil by k jeho derogaci. Odkazuje-li navrhovatelka bez v podstatě jakékoli argumentace (srov. rekapitulaci shora) na nález sp. zn. Pl. ÚS 28/13, pak její odkaz je nepřiléhavý, neboť tato věc se týkala zcela odlišné problematiky (platů soudců) a nadto v řízení sp. zn. Pl. ÚS 28/13 šlo – na rozdíl od právě posuzované věci – o konkrétní kontrolu norem v řízení podle čl. 95 odst. 2 Ústavy; Ústavní soud tedy posuzoval jemu tehdy podaný návrh procesními hledisky odpovídajícími řízení, z něhož tento návrh obecného soudu vzešel. V této souvislosti nelze přehlédnout různé návrhy politických subjektů na úpravu osobní působnosti zákona o evidenci tržeb, které vytvářejí dostatečný prostor pro využití zákonodárných iniciativ a jejich následné promítnutí do zákonné regulace.

2. Neúměrná zátěž daňového poplatníka vyvolaná synergickým efektem
mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením – omezení práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny

81. Navrhovatelka dovozuje, že kumulace povinností vyplývajících z evidence a z podávání kontrolního hlášení má pro „malé“ a „střední“ podnikatele „rdousící efekt“. K tomuto okruhu námitek musí Ústavní soud nejprve poznamenat, že ústavností institutu kontrolního hlášení podle § 100 a 101c a násl. zákona o dani z přidané hodnoty se zabýval v nedávné době a ke zrušení institutu kontrolního hlášení nálezem ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 nepřistoupil, byť dílčí ustanovení jeho právní úpravy zrušil. K tvrzení o negativním synergickém efektu Ústavní soud konstatuje, že navrhovatelka tuto námitku příliš argumentačně nerozvádí, když si vystačí v podstatě s tvrzenou neúměrnou byrokratickou zátěží. Z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu [srov. například nálezy ze dne 20. 5. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 1/08 (N 91/49 SbNU 273; 251/2008 Sb.) nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2015 č. j. 1 Afs 43/2015-39 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na <http://www.nssoud.cz>)] ovšem vyplývá, že o „rdousícím efektu“ se hovoří tehdy, když zákonodárcem zvolené řešení vytváří bariéru výkonu garantovaného základního práva (zde tedy výkonu podnikání).

82. Nic takového však navrhovatelka netvrdí (respektive nepředkládá žádnou relevantní argumentaci) a ani Ústavní soud takovou synergii mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením nezjistil. Kontrolní hlášení po daňových subjektech, na něž povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty dopadají, vyžaduje v pravidelných intervalech vyplnit elektronický tiskopis a ten autorizačními kanály (vždy pomocí internetu) odeslat správci daně. Evidence tržeb automatizovaně (opět přes internet) odesílá správci daně informaci o platbách přijatých daňovým subjektem v zákonem definované formě. S navrhovatelkou je možno jistě souhlasit v tom, že velká část daňových subjektů podléhajících dani z přidané hodnoty (a „zatížených“ kontrolním hlášením) bude mít zároveň povinnost používat evidenci tržeb. V takovém případě – a argumentace navrhovatelky k tomu směřuje – by bylo vhodné, aby oba systémy evidence mohly být pokryty jedním softwarovým řešením. Podle názoru Ústavního soudu však ve vztahu mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením (respektive informacemi v nich obsaženými) nejde o zátěž postrádající rozumné důvody. Nejde tedy o situaci, kdy by správce daně mohl z údajů plynoucích například z evidence tržeb jednoduše zjistit, zda a v jaké výši byl uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty. V dané relaci tak není porušena z judikatury Ústavního soudu plynoucí povinnost veřejné moci využívat a propojovat informace, jež veřejné orgány v souvislosti se svou činností již zjistily nebo zjistit mohly [srov. k tomu například nálezy ze dne 2. 12. 1998 sp. zn. Pl. ÚS 46/97 (N 148/12 SbNU 371; 312/1998 Sb.), kdy se Ústavní soud vymezil proti nové povinnosti uložené těžce invalidním osobám dvakrát ročně žádat o příspěvky na provoz motorového vozidla, nebo nálezy ze dne 6. 6. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 42/04 (N 112/41 SbNU 379; 405/2006 Sb.), kde rozhodl jako neústavní povinnost stanovící mužům (a jen mužům) podat přihlášku k účasti na důchodovém pojištění, mají-li být považováni v souladu se zákonem za osobu pečující o dítě do čtyř let věku, respektive o dítě starší, s těžkým zdravotním postižením]. Celou věc lze vysvětlit podle Ústavního soudu zjednodušeně (byť přesto dostatečně přiléhavě) tak, že ne u každého poskytnutého zboží či služby se „automaticky“ dá určit, do kterého režimu daňové povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty spadá (zákon o dani z přidané hodnoty pak mimo jiné rozlišuje, zda se poskytuje plnění z tuzemska, zda plátce přiznávající daň je osobou usazenou v tuzemsku atp.; podle § 19 odst. 2 zákona o evidenci tržeb naopak obsahuje systém evidence tržeb údaje jen o základu daně z přidané hodnoty a samotnou daň podle uplatněné daňové sazby, respektive celkovou částku v režimu daně z přidané hodnoty pro cestovní služby a pro prodej použitého zboží). Při dnešních možnostech informačních technologií je představitelné, aby údaje o dani z přidané hodnoty byly zpracovávány společně s údaji plynoucími z evidence tržeb, nicméně nejde o údaje, jež by si správce daně mohl sám určit nebo je získat například z činnosti jiného orgánu. Je to zkrátka daňový subjekt, kdo má na významnou část těchto proměnných vliv nebo je spoluurčuje. Je to tedy konečně on, kdo je musí vyplnit do předepsané informační struktury. Tu ovšem již hledáme odpověď na otázku vhodnosti toho kterého technického řešení, jak je zmíněno shora; takové úvahy se ale nacházejí zcela mimo ústavněprávní dimenzi.

3. Rozpor evidence tržeb s ochranou soukromí

83. Jak Ústavní soud uvedl ve svém nedávném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, k podstatě a rozsahu práva na soukromí se vyjádřil již opakovaně [srov. za všechny například nález ze dne 2. 11. 2009 sp. zn. II. ÚS 2048/09 (N 232/55 SbNU 181), nález ze dne 1. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 705/06 (N 207/51 SbNU 577) a další]. Sám nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 konkrétně odkazuje na nález, jímž Ústavní soud zrušil vybraná ustanovení zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), ve znění pozdějších předpisů, kterými český zákonodárce transponoval směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/24/ES z 15. 3. 2006 o uchovávání údajů vytvářených nebo zpracovávaných v souvislosti s poskytováním veřejně dostupných služeb elektronických komunikací nebo veřejných komunikačních sítí a o změně směrnice 2002/58/ES, dále jen „směrnice 2006/24/ES“ [šlo o nález ze dne 22. 3. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 24/10 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.)]. V citovaném nálezu Ústavní soud – a po něm shodně Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku z 8. 4. 2014 ve spojených věcech C-293/12 a C-594/12, jímž prohlásil citovanou směrnici za neplatnou – zdůraznil význam respektu k soukromému životu a k právu na informační sebeurčení. Jednou z primárních funkcí práva a státu v demokracii podle Ústavního soudu je totiž zajišťování prostoru pro rozvoj a seberealizaci individuální osobnosti. Vedle tradičního prostorového chápání soukromí (ochrana obydlí) a možnosti vytvářet sociální vztahy nerušené veřejnou mocí je právo na respekt k soukromému životu i garancí na sebeurčení ve smyslu rozhodování jednotlivce o sobě samém. Toto právo na informační sebeurčení – zakotvené zejména v čl. 10 odst. 3 Listiny – ve svém důsledku znamená příležitost jednotlivce rozhodnout, zda, v jakém rozsahu a za jakých okolností mají být informace z jeho soukromí zpřístupněny jiným subjektům. Právě řečené má určující význam nejen pro svobodný rozvoj a seberealizaci jednotlivce ve společnosti, ale je podmínkou fungování samotného státu, má-li být demokratický a právní, neboť naopak v podmínkách všudypřítomného státu (v podobě „Velkého bratra“) je iluzorní nejen právo na soukromí, ale také jeden z pilířů našeho socio-kulturního okruhu, tedy možnost svobodné volby. V návaznosti na tehdy posuzovanou právní úpravu Ústavní soud dodal, že díky rozvoji internetu a mobilních komunikací jsou neustále zaznamenávány a zpřístupňovány tisíce informací zasahujících do soukromí každého jednotlivce, ačkoliv on sám do něj vědomě nikoho nepustil a vpustit nechtěl. K těmto závěrům pak Soudní dvůr Evropské unie ve shora citovaném rozsudku doplnil, že pro posouzení konformity směrnice 2006/24/ES s primárním evropským právem – vzhledem k dalším okolnostem – nebylo významné, že tato neumožňovala seznámit se bez dalšího s vlastním obsahem elektronických sdělení přenášených mobilními sítěmi či internetem (mobilní operátoři a poskytovatelé internetu tak zjednodušeně měli sledovat „jen“ kdo, s kým, jak dlouho, jak často a odkud, ale nikoliv o čem komunikují). I totiž jen uchovávání schematicky naznačených vedlejších informací mohlo mít podle Soudního dvora Evropské unie nepřipustný dopad na využívání komunikačních prostředků, a tím i na výkon svobody projevu. Navíc skutečnost, že k uchovávání a k následujícímu využití takových informací docházelo bez informování dotčených osob, v nich podle Soudního dvora Evropské unie mohla vyvolat dojem, že jejich soukromí je pod neustálým dohledem.

84. Úkolem Ústavního soudu je tedy posoudit, zda právní úprava obsažená v zákoně o evidenci tržeb ob stojí v konfrontaci s ochranou soukromí daňového subjektu a jeho právem na informační sebeurčení, a to právě s ohledem na judikurní závěry vlastní i Soudního dvora Evropské unie [kdy oba soudy zohledňují judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, ale také například Spolkového ústavního soudu SRN (srov. k tomu přehledy judikatury jak v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/10, tak v rozsudku C-293/12 a C-594/12)].

85. V prvé řadě musel Ústavní soud vyhodnotit, zda závěry naposledy citovaných rozhodnutí mohou dopadat na obchodní (profesní) aktivity daňových subjektů. Vyšel přitom z relevantní judikatury Evropského soudu pro lidská práva (srov. k tomu například často citované rozhodnutí *Niemietz proti Německu* ze dne 16. 12. 1992, číslo stížnosti 13710/88, nebo novější rozsudek ve věci *Wieser a Bicos Beteiligungen GmbH proti Rakousku*, číslo stížnosti 74336/01), v nichž Evropský soud pro lidská práva zaujal stanovisko, že není možné ani potřebné pokusit se nalézat přesnou definici „soukromí“ nebo „soukromého života“. To zvláště proto, že u některých povolání je v podstatě nemožné určit, zda subjekt v konkrétním okamžiku pracuje nebo se věnuje svému soukromému životu (srov. zejména závěr

§ 29 rozsudku *Niemietz proti Německu*). Vzhledem k tomu, jak široce je koncipován okruh daňových subjektů, na něž evidence tržeb dopadá, není ani v právě projednávaném případě namístě se od naznačeného chápání autonomní sféry (soukromí) distancovat. Konečně právě v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/10 ze dne 22. 3. 2011 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.) upozornil Ústavní soud, že přestože tehdy posuzovaný zákon neumožňoval zjistit obsah hlasové nebo datové komunikace, patřičnou analýzou bylo možno sestavit profil každodenního života jednotlivce, nejintimnější sféru z toho nevyjímaje. O takto ucelený obraz – vzhledem ke sledovaným údajům (srov. níže) – v případě evidence tržeb nejde [s ohledem na různý stupeň ochrany v příslušných sociálních vazbách – pozice veřejné osoby, postavení soukromé osoby ve styku s jinými soukromými osobami (práce, podnikání), postavení soukromé osoby ve styku s rodinou a intimní sféru soukromé osoby], nicméně o určitých aspektech působení daňového subjektu informace získávané elektronickou evidencí vypovídají.

86. Dále je nutno vyjít z toho, že právo na soukromí se všemi jeho modalitami (srov. čl. 10, 12 a 13 Listiny) je zařazeno do hlavy druhé Listiny, označené jako „Lidská práva a základní svobody“. V dané situaci tedy právo na ochranu soukromí (autonomní sféry konkrétního subjektu) není v dispozici zákonodárce ve smyslu čl. 41 odst. 1 Listiny, jak tomu bylo u práva podnikat, ale naopak jeho případné omezení musí obstát v přísnějším – Ústavním soudem standardně používaném – testu proporcionality, který se neomezuje toliko na ochranu podstaty a smyslu základního práva (svobody), ale jeho eventuelní omezení je poměřováno kritériem vhodnosti. Ústavní soud k takovému posouzení tzv. podústavního předpisu používá metodu, jež je v judikatuře Ústavního soudu označována jako test proporcionality s příkazem k optimalizaci [k jejímu zobrazení srov. shora citovaný odkaz: Červínek, Zdeněk. Standardy přezkumu ústavnosti v judikatuře Ústavního soudu. *Jurisprudence*. 2015, č. 4, s. 21–29, nebo náleze ze dne 12. 10. 1994 sp. zn. Pl. ÚS 4/94 (N 46/2 SbNU 57; 214/1994 Sb.)]. Test proporcionality s příkazem k optimalizaci se sestává ze tří kroků: 1. testování vhodnosti, tj. zdali zákonodárcem zvolené opatření je způsobilé dosáhnout sledovaného cíle; 2. poměřování, zdali zákonodárcem zvolené řešení při pluralitě možných (a stejně efektivních řešení) je nejšetrnější k dotčeným základním právům; 3. zkoumání, zda negativa spojená se zákonodárcem přijatým opatřením nezastíní sledovaný pozitivní efekt (jde tak o zvažování v kolizi stojících ústavních hodnot).

87. V testu rozumnosti byl identifikován cíl, který zákonná úprava evidence tržeb sleduje, což technicky znamená zvýšení identifikovatelnosti hůře dohledatelných plateb a prakticky zlepšení výběru daní, zejména daně z příjmů. I z testu rozumnosti vyplynulo, že v přezkoumávaném zákoně specifikovaná opatření (tedy elektronická evidence) jsou schopna dosáhnout stanoveného cíle. Bylo již také zjištěno, že žádný z alternativních způsobů – tedy současná evidence založená na účetních metodách, podložená jednotlivými doklady, kdy přiznaná a odvedená daň musí s těmito doklady korespondovat, nebo systém registračních pokladen používaný v zahraničí – není s elektronickou evidencí tržeb (poměřováno hlediskem efektivity) srovnatelný.

88. Zbývá tedy zjistit – tentokrát ve vztahu k právu na ochranu autonomní sféry (soukromí) a k právu na informační sebeurčení daňového subjektu – zda nová forma evidence neomezuje jmenovaná základní práva do té míry, že tím přesahuje pozitivita, která v podobě ochrany veřejného zájmu – tedy ve zlepšení výběru daní – přináší. Citovaný náleze sp. zn. Pl. ÚS 24/10 (srov. jeho bod 37) mimo jiné vyžaduje, aby při případném střetu základního práva na ochranu soukromí a informačního sebeurčení s veřejným zájmem docházelo k narušení tohoto základního práva na základě přesné a předvídatelné právní úpravy umožňující dotčeným jednotlivcům upravit své chování tak, aby se nedostaly do styku s omezující normou. Striktně musí být definovány i související pravomoci udělené příslušným orgánům, aby jednotlivcům byla poskytnuta ochrana proti svévolnému zasahování do jejich práv. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 Ústavní soud konstatoval, že si lze těžko představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval údaje o transakcích daňových subjektů, jež jsou ze své povahy spojeny ve větší či menší míře se sběrem některých údajů osobní povahy [zde Ústavní soud odkázal zejm. na § 11 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu]. Okruh údajů vyžadovaných od daňového subjektu však musí být specifikován zákonem s tím, že konkrétní údaje mohou být stanoveny formou podzákonného právního předpisu. Podle Ústavního soudu na druhou stranu rovněž nelze přehlížet limitaci stanovenou v § 9 odst. 3 daňového řádu, podle níž sběr dat správcem daně je možný jen potud, je-li to nezbytně nutné pro správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Nadto Ústavní soud zmínil, že i sám

daňový řád dbá na ochranu osobních údajů i jiných informací (srov. jeho hlavu čtvrtou), a to včetně otázek mlčenlivosti či vymezení nakládání s nimi. Úprava ochrany údajů není nadto omezena jen na jejich samotné zpracování správcem daně, ale je provázána například i na zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, atp.

89. Podle § 5 zákona o evidenci tržeb se v elektronické evidenci eviduje platba poplatníkovi, která je uskutečněna:

- a) v hotovosti,
- b) bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat,
- 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).

90. Podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o evidenci tržeb se správci daně datovou zprávou zasílají následující údaje:

- a) daňové identifikační číslo poplatníka,
- b) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- c) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- d) pořadové číslo účtenky,
- e) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- f) celková částka tržby,
- g) bezpečnostní kód poplatníka,
- h) podpisový kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu,
- j) celková částka plateb určených k následnému čerpání nebo zúčtování,
- k) celková částka plateb, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním platby,
- l) daňové identifikační číslo poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje,
- m) základ daně z přidané hodnoty a daň podle sazeb daně z přidané hodnoty,
- n) celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro cestovní službu,
- o) celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro prodej použitého zboží.

91. Podle § 20 zákona o evidenci tržeb dále platí:

„(1) Poplatník je na účtence povinen uvádět

- a) fiskální identifikační kód,
- b) své daňové identifikační číslo,
- c) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- d) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- e) pořadové číslo účtenky,
- f) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- g) celkovou částku tržby,
- h) bezpečnostní kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

(2) Údajem o evidované tržbě uváděným na účtence je také daňové identifikační číslo poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje.

(3) Nemá-li poplatník povinnost uvádět na účtence fiskální identifikační kód, je povinen na účtence uvádět svůj podpisový kód.“

92. Ustanovení § 25 zákona o evidenci tržeb poplatníkovi ukládá povinnost mít v místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, nebo na internetových stránkách, kde nabízí zboží a služby, oznámení, že

podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen kupujícímu vystavit účtenku a přijatou tržbu zaevidovat v modalitách v tomto ustanovení uvedených.

93. V návaznosti na právě uvedené, jakož i v návaznosti na východiska uvedená ve výše citovaných nálezech sp. zn. Pl. ÚS 24/10 a sp. zn. Pl. ÚS 32/15 pak Ústavní soud dospěl k následujícím závěrům. 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 (v podrobnostech srov. k tomu zejména body 74–75 citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15). Při obchodním vztahu, na nějž 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; nadto elektronické evidenci nepodléhají všechny tržby (zde má Ústavní soud na mysli především – s argumentační výhradou uvedenou níže – bezhotovostní převody), nejde tedy o plošné opatření. Právní úpravu evidence tržeb dále Ústavní soud hodnotí – nahlíženo kritérii vymezenými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 – jako dostatečně určitou (vyžadované údaje jsou stanoveny zákonem) a provázanou s ochrannými ustanoveními v navazujících právních předpisech (srov. shora).

94. Kromě uvedených aspektů je však třeba si podle Ústavního soudu položit otázku, zda zákonodárce postupoval přiměřeně – poměřováno právem na ochranu soukromí a na informační sebeurčení – když definoval evidované tržby tak, jak je uvádí § 5 zákona o evidenci tržeb. Několikrát již bylo zmíněno, že účelem citovaného zákona je – technicky pojato – lepší dohledatelnost hotovostních i jim obdobných plateb. To se jistě může týkat zejména těch jejich forem, kdy nad tím, zda a jak byla tržba zaevidována, má kontrolu jediný subjekt a kdy platba nemá (respektive nemusí mít) žádnou stopu v elektronické podobě. Uvedené ovšem obecně neplatí pro platby uskutečněné bezhotovostním převodem, k němuž nadto dává příkaz plátce (typicky zákazník, např. jako kupující) jednak prostřednictvím provozovatele systému platebních karet či své banky a jednak prostřednictvím příjemce (typicky obchodníka), který je poplatníkem a který má tržbu v souladu s nyní posuzovaným zákonem zaevidovat.

95. Sama evidence bezhotovostních převodů specifikovaných podmínkami v § 5 pod písmenem b) zákona o evidenci tržeb jistě přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb. Zahrnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní – správce daně specifikované platby nemusí individualizovaně ověřovat u daňového subjektu atp. Nicméně jednotná evidence plateb prováděných bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník tržbu evidující, neobstojí podle Ústavního soudu ve třetím kroku testu proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto dílčím aspektu převáží pozitiva, která jinak má evidování plateb splňujících náležitosti tržeb podle § 5 citovaného zákona.

96. Důvodová zpráva (srov. její citaci shora) k tomuto aspektu poněkud neurčitě uvádí, že účelem vymezení tržeb ve smyslu § 5 zákona je, aby „[...] evidence tržeb [byla] vztažena též na tržby, které s tržbami obtížně zpětně dohledatelnými souvisejí nebo s takovými tržbami tvoří komplexní celek“ (komentář – srov. Hrabětová, Daniela a kol. Zákon o evidenci tržeb: komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 12 – v této souvislosti hovoří o transakcích, které jsou z pohledu daňového netransparentní). Systém evidence tržeb by ale měl být nastaven a fungovat tak, aby daňové subjekty měly v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 24/10 ze dne 22. 3. 2011 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.) zachovánu možnost – zvláště, neodporuje-li to smyslu a účelu posuzovaného zákona – této evidenci nepodléhat, a to nikoliv proto, aby získaly jakoukoliv výhodu z pohledu daňových povinností, ale proto, aby bylo v maximální možné míře sníženo riziko zranitelnosti jejich autonomní sféry. Smyslem evidence tržeb totiž podle Ústavního soudu není (a nemá být), aby správce daně měl co možná nejširší přehled o uskutečněných platbách – neobstojí tedy ani případný argument vlády v jejím vyjádření, že evidence plateb v § 5 písm. b) citovaného zákona napomůže úplnosti analytických informací zpracovávaných správcem daně (tyto ostatně budou neúplné už jen proto, že evidenci nepodléhají bezhotovostní převody přímo mezi bankovními účty) – ale jen to, aby dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky (a ze své podstaty) nedohledatelné. Nález sp. zn. Pl. ÚS 24/10 je totiž nutno chápat i tak, že se

nevymezuje toliko proti zvýšenému riziku ohrožení konkrétní osoby, o níž jsou údaje získávány, ale jako ústavně nekonformní hodnotí též situaci, kdy stát disponuje údaji, jež skutečně nezbytně nepotřebuje, aniž by dispozice s takovým typem údajů musela mít nutně přímo negativní konsekvence. Z těchto důvodů Ústavní soud přistoupil ke zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť tržby plynoucí z bezhotovostních převodů – byť se specifikací uvedenou právě pod písmenem b) – jsou obecně poměrně dobře dohledatelné, a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci. Zpochybňuje-li vláda ve svém vyjádření dohledatelnost bezhotovostních plateb, činí tak velmi nekonkrétním konstatováním o jejich různorodosti, současně ovšem sama na druhou stranu výslovně připouští, že má zákonné nástroje, jak informace o bezhotovostních platbách bez ohledu na evidenci tržeb získat (srov. povinnost poskytovatelů platebních služeb poskytovat správci daně jím vyžadované a v § 57 daňového řádu konkretizované údaje). Stát tak sám musí dodržovat jisté informační sebeomezení, může-li jím zajišťované funkce zabezpečit i jinak. Tímto prizmatem musí být posuzovaný zákon nahlížen a aplikován i v budoucnu. Takový výklad není v rozporu ani s jinak správným východiskem obsaženým v odkazované důvodové zprávě, kdy náležitosti evidovaných tržeb podle § 5 byly definovány způsobem neutrálním k budoucímu technologickému vývoji. Tuto okolnost Ústavní soud plně respektuje, což znamená, že ukáže-li praxe u konkrétní skupiny bezhotovostních převodů (respektive plateb prostřednictvím nich uskutečňovaných), že s ohledem na technologickou nebo jinou eventualitu jsou skutečně prakticky nedohledatelné, pak zákonodárce jistě bude moci na takovou situaci reagovat a danou platbu přesněji vymezit.

97. Ze shora citovaného § 19 a z § 20 zákona o evidenci tržeb dále vyplývá, že údaje zasílané správci daně datovou zprávou a údaje uvedené na účtence se do značné míry kryjí, byť v prvním případě se s nimi seznamuje toliko správce daně mající povinnost dodržovat k jejich ochraně opatření stanovená jinými právními předpisy (srov. k tomu v podrobnostech bod 74 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15), ve druhém případě, řečeno slovy shora citovaného komentáře (srov. Hrabětová, Daniela a kol. Zákon o evidenci tržeb: komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 80), „ten, od něhož evidovaná tržba plyne“, má k takto získaným údajům povinnosti směřující k jejich ochraně jen omezené (srovnej k tomu dále). To i přesto, že podle § 20 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb je poplatník povinen na účtence uvádět mimo jiné své daňové identifikační číslo. Daňové identifikační číslo podle § 130 odst. 1 daňového řádu obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část tvořenou obecným identifikátorem (nebo vlastním identifikátorem správce daně). Obecným identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo, popřípadě jiný obecný identifikátor, stanoví-li tak zákon, a u právnické osoby je to identifikační číslo.

98. Byť rodné číslo není citlivým údajem podle § 4 písm. b) zákona č. 101/2000 Sb. – to znamená, že nic nevypovídá například o národnostním, rasovém nebo etnickém původu svého nositele ani o jeho zdravotním stavu či náboženském a sexuální životě – je osobním údajem podle § 4 písm. a) téhož zákona. Rodné číslo je identifikátorem osoby požívající vyšší ochrany, což se odráží mimo jiné v tom, že podmínky nakládání s ním upravuje zvláštní zákon [tj. zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon č. 133/2000 Sb.“)]. Podle § 13c tohoto zákona lze rodná čísla využívat, jen vyplývá-li to z působnosti orgánů stanovené zákonem nebo stanoví-li tak zvláštní zákon nebo se souhlasem nositele rodného čísla (respektive jeho zákonného zástupce). Kromě toho při omezení (vymezení) užívání rodného čísla nesmí být ovšem přehlížen ani § 5 zákona č. 101/2000 Sb., podle něhož lze – souhrnně řečeno – osobní údaje (tedy i rodné číslo) uchovávat a zpracovávat jen v rozsahu, způsobem a po dobu nezbytně nutnou vzhledem ke sledovanému účelu.

99. Zákon o evidenci tržeb sám (ani například shora citovaná důvodová zpráva k němu) nevysvětluje, proč je nutné, aby na každé účtence vydané poplatníkem – fyzickou osobou – bylo, až na výjimky, uvedeno její daňové identifikační číslo, tedy ve svém důsledku rodné číslo. Jistě by bylo možno odkázat například na závěry judikatury, z níž lze dovodit závěr, že účelem zpracování rodného čísla je zajišťování co nejrychlejšího a nejefektivnějšího zpracování a vyhledávání údajů, neboť rodné číslo se jako identifikátor objevuje v mnoha evidencích a počítačových systémech (srov. k tomu přiměřeně například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008 č. j. 1 As 36/2008-77). Takto nahlíženo může být konstatováno, že povinnost uvádět na účtence daňové identifikační číslo je způsobila

i v tomto případě shora definovaného cíle dosáhnout (je tedy naplněn první předpoklad již zmíněného testu proporcionality s příkazem k optimalizaci).

100. Dále je ovšem třeba zkoumat, zda takto stanovená povinnost identifikace je při pluralitě možných (stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčeným základním právům – tedy k právu na ochranu soukromí a právu na informační sebeurčení. Sám zákon o evidenci tržeb v § 19 odst. 1 písm. g) a h), respektive v § 20 odst. 1 písm. a) a h) zavádí tzv. bezpečnostní kód poplatníka, podpisový kód poplatníka a fiskální identifikační kód. Souhrnně se k těmto identifikátorům v důvodové zprávě k zákonu o evidenci tržeb podává (odhlédnuto od technické specifikace tam uvedené), že tyto kódy jednoznačně identifikují poplatníka, provedenou tržbu i již vystavenou účtenku. Kromě těchto identifikátorů se jako další nezaměnitelný znak poplatníka používá ještě poplatníkovi přidělené daňové identifikační číslo, a to jak v situaci, kdy tržbu eviduje sám [srov. § 19 odst. 1 písm. a) a § 20 odst. 1 písm. b) citovaného zákona] nebo kdy tím pověřil jiného poplatníka [srov. § 19 odst. 2 písm. c) a § 20 odst. 2 citovaného zákona]. Tu ovšem Ústavní soud musí konstatovat, že zákon o evidenci tržeb a jím vytvořený systém pracuje s několikaletými identifikátory, jež jsou na rozdíl od daňového identifikačního čísla (respektive rodného čísla) vytvářeny bez přímé návaznosti na autonomní sféru poplatníka. Z napadené právní úpravy nevyplývá, proč by mělo být přiměřené vystavovat poplatníka jen těžko ohraničitelnému riziku, že jeho rodné číslo je vytištěno na každé účtence (!) a nebude zneužito. Eventuální možnost uložení pokuty za přestupek podle § 17d a 17e zákona č. 133/2000 Sb. přitom – už jen vzhledem k rozsahu povinnosti daňové identifikační číslo uvádět – nemůže zmíněné riziko dostatečně zmírnit.

101. Z těchto důvodů dospěl Ústavní 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 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 [tento závěr je i v souladu s tendencí vyjádřenou v platné, byť dosud neúčinné, regulaci komunitárního práva – viz Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)]. Argumentem pro závěr opačný nemůže být ani okolnost, že například u fyzických osob jako orgánů obchodních korporací je jejich rodné číslo veřejně dohledatelné například ve sbírce listin veřejného rejstříku nebo že daňové identifikační číslo je například jednou z náležitostí daňových dokladů podle § 29 zákona o dani z přidané hodnoty. Jednak toto a další ustanovení právních předpisů, kde se daňové identifikační číslo používá, Ústavní soud nemůže při posuzování nynější věci podrobit přezkumu, neboť je vázán petitem návrhu [srov. k tomu například usnesení sp. zn. Pl. ÚS 2/12 ze dne 24. 1. 2012 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>)], jednak právě posuzovaná úprava reguluje jednoznačně nejširší použití daňového identifikačního čísla, a tedy i rodného čísla.

102. V návaznosti na právě uvedené se Ústavní soud musí vypořádat ještě se skutečností (na kterou upozorňuje navrhovatelka v jednom ze svých doplnění a na niž ve svém vyjádření reagovala i vláda), že s § 5 písm. b) přímo souvisí § 18 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb, podle něhož „[u]skutečněním evidované tržby je a) přijetí evidované tržby, nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“. Z důvodové zprávy i ze shora citovaného komentáře (srov. Hrabětová, D. a kol. Zákon o evidenci tržeb: komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 71) se podává, že toto ustanovení, respektive jeho část, se týká jak plateb kartou na platebním terminálu, tak plateb kartou na internetu a ve svém důsledku znamená, že 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. V daném kontextu pak primárně Ústavní soud odkazuje na své závěry týkající se § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť i vůči tomuto ustanovení se uplatní východiska o dostatečné transparentnosti a dohledatelnosti konkrétní tržby realizované prostřednictvím karetní transakce. Ustanovení § 18 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb je ostatně součástí technické realizace evidence plateb kartou. Proto – i s ohledem na logickou aplikaci a výklad

zákona o evidenci tržeb – přistoupil Ústavní soud i ke zrušení tohoto ustanovení, resp. jeho části vymezené ve výroku I tohoto nálezu.

103. Kromě § 5 písm. b), části ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene „a“, čárky za slovem „tržby“ a ve slovech „nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“ a § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 citovaného zákona lze ovšem uznat, že evidence tržeb ještě stále dostatečně šetří podstatu a smysl práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů. Za současného stavu není *a priori* možno konstatovat, že by omezení práva na informační sebeurčení bylo oním negativem, jež by přesahovalo z ústavního pohledu pozitiva přinášena zákonem o evidenci tržeb. Je ostatně dost dobře možné, že díky technologickému pokroku přestane mít elektronická evidence tržeb v určitém časovém okamžiku význam, protože samy ekonomické subjekty budou používat technologie umožňující řádnou správu daní (například budou ještě více využívat bezhotovostních převodů) anebo tato elektronizace naopak řádnou správu daní ztíží a zákonodárce se bude muset vydat úplně jinou cestou. Takové otázky, stejně jako posuzování efektivity a účelnosti celého systému – nedotýkají-li se ústavních limitů – však Ústavnímu soudu nepřísluší hodnotit.

4. Posouzení ústavnosti § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 citovaného zákona – tvrzený rozpor s výhradou zákona pro ukládání daňových povinností

104. Text napadených ustanovení je následující:

„§ 10

Tržby ve zjednodušeném režimu

(2) Ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat také tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou. Tyto tržby stanoví nařízením vláda.

§ 12

Tržby vyloučené z evidence tržeb

(4) Evidovanou tržbou nejsou také 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. Tyto tržby stanoví nařízením vláda.

§ 37

Dočasně vyloučené tržby

(3) Vláda může stanovit nařízením, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami.“

105. Ústavní soud považuje za potřebné nejprve stručně shrnout, že podstatou § 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb je zmocnění vlády, aby svým nařízením podle čl. 78 Ústavy stanovila tržby, které lze evidovat ve zjednodušeném režimu podle § 23 zákona o evidenci tržeb. Zmíněné zjednodušení spočívá v podstatě v tom, že údaje o uskutečněných tržbách nemusí daňový subjekt odesílat on-line, ale postačí, učiní-li tak do pěti dnů od uskutečnění dané tržby. Sám zákon o evidenci tržeb výslovně stanoví, že ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty (srov. § 10 odst. 1 citovaného zákona). Subjekt evidující tržby ve zjednodušeném režimu podle § 10 odst. 1 a 2 citovaného zákona bude k evidenci ve zjednodušeném režimu potřebovat povolení, které mu správce daně vydá k jeho žádosti. Ustanovení § 12 citovaného zákona v odstavcích 1 až 3 podává taxativní seznam tržeb vyloučených z elektronické evidence. Dále umožňuje vládě, aby za podmínek podle odstavce 4 téhož ustanovení stanovila seznam vyloučených tržeb, tedy aby za podmínek odstav-

ce 4 seznam vyloučených tržeb svým nařízením rozšířila. Kromě tržeb vyloučených podle § 12 citovaného zákona vyjmenovává § 37 zákona o evidenci tržeb tržby, jež se sice budou evidovat v elektronické evidenci, nicméně až od zákonem stanoveného dne po jeho účinnosti. Vláda může podle § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb svým nařízením stanovit další dočasně vyloučené tržby.

106. Podle zmiňovaného čl. 78 Ústavy platí, že vláda je oprávněna k provedení zákona a v jeho mezích vydávat nařízení. Judikatura Ústavního soudu a následně též tuto judikaturu reprodukcující komentářová literatura [srov. např. Jäger, P. Čl. 78 (Nařízení vlády). In: Rychetský, Pavel a kol. Ústava České republiky. Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky. Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 720 a násl.] jsou zajedno v tom, že nařízení musí být vydáno oprávněným orgánem [kterým je vláda jako celek – k pojmu vláda a její normotvorné činnosti srov. v podrobnostech náleze ze dne 9. 2. 2010 sp. zn. Pl. ÚS 6/07 (N 20/56 SbNU 207; 66/2010 Sb.)]. Nařízení nesmí stanovit primární práva a povinnosti [náleze ze dne 14. 2. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 45/2000 (N 30/21 SbNU 261; 96/2001 Sb.) tento aspekt schematicky, ale výstižně, vysvětluje tak, že má-li být podle zákona X, přísluší vládě stanovit, že má být X1, X2, X3 až X(n), ale nikoliv že má být Y]. K vydání nařízení vláda – jak plyne ze samotného čl. 78 Ústavy – nepotřebuje výslovné zákonné zmocnění, na druhou stranu zákon musí dávat zjevný prostor pro regulaci formou nařízení. Vedle těchto výslovně stanovených, respektive judikaturou i literaturou dovozených podmínek pro zákonné zmocnění je pak třeba zmínit i navrhovatelkou vzpomínané omezení dané samotnou Listinou – jejím čl. 11 odst. 5 – podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, jež je ostatně jen speciální úpravou obecného ustanovení čl. 4 odst. 1 i. p. Listiny.

107. S ohledem na tyto skutečnosti proto při hodnocení ústavnosti samotného zákonného zmocnění bude nutné v první řadě posoudit, zda z díkce zákonného zmocnění v napadených ustanoveních nelze dovodit, že zákonodárce zmocnil vládu k normotvorbě, která jí ústavně nepřísluší (srov. k tomu body 192–195 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/14).

108. Typicky by v této souvislosti podle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/14 ze dne 30. 6. 2015 (N 122/77 SbNU 759; 199/2015 Sb.) šlo o situace, byla-li by vláda zmocněna upravit otázky ústavně vyhrazené zákonodárci; kromě již zmíněného ukládání primárních práv a povinností by také šlo o stanovování mezi základních práv a svobod (čl. 4 odst. 2 Listiny). Řadu výhrad zákona obsahuje též sama Ústava (např. čl. 20, čl. 22 odst. 1, čl. 24, čl. 27 odst. 3, čl. 79 odst. 1 a 2 a další). V daném kontextu tak Ústavní soud v minulosti zrušil např. zákonné zmocnění, které zmocňovalo vládu k regulaci oblastí vyhrazených zákonu dle čl. 31 Listiny [srov. náleze ze dne 10. 7. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 35/95 (N 64/5 SbNU 487; 206/1996 Sb.)], kdy způsob a uplatnění práva na bezplatnou zdravotní péči smí definovat jen zákon, či zákonné zmocnění, které v rozporu s čl. 39 Listiny delegovalo vymezení skutkové podstaty trestného činu na nařízení vlády (srov. navrhovatelkou vzpomínaný náleze sp. zn. Pl. ÚS 13/12). V obou nálezech Ústavní soud zdůraznil, že nelze připustit, aby se sféra ochrany základních práv a svobod dostala pod pravomoc moci výkonné, která k tomu není oprávněna.

109. Dále by šlo o situaci, kdy je ze samotného znění zákonného zmocnění evidentní, že zákonodárce ukládá vládě nařízením upravit otázky stojící mimo předmět prováděného zákona (tedy mimo meze dané obsahem a účelem prováděného zákona). Limity podzákonné normotvorby vlády vyžadované čl. 78 Ústavy by pak nebylo možno dovodit ani ze samotného zmocňovacího ustanovení, ani z prováděného zákona jako celku.

110. Poslední problematickou situací by bylo zmocnění k vydání nařízení vlády v oblastech, kde došlo podle čl. 10a Ústavy k přenesení pravomocí na mezinárodní organizaci nebo instituci [srov. k tomu náleze ze dne 8. 3. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 50/04 (N 50/40 SbNU 443; 154/2006 Sb.)], který se však touto otázkou zabýval v souvislosti s posouzením ústavnosti nařízení vlády, nikoli zákonného zmocnění].

111. V daném případě není pochyb o tom – při zohlednění uvedených podmínek a limitů pro vydání nařízení vlády – že pro vydání předvídaného nařízení vlády je dán zjevný prostor a zákon k tomu zmocnil oprávněný orgán – vládu. Současně však sám zákon podmínky, kdy může dojít k přenesení evidence tržeb do zjednodušeného režimu nebo dokonce, kdy může dojít k úplnému vynětí některých

tržeb z jakékoliv evidence, vymezuje toliko tak, že evidence některých tržeb v běžném režimu (§ 10 zákona o evidenci tržeb) nebo evidence dokonce i jen ve zjednodušeném režimu (§ 12 zákona o evidenci tržeb) by znemožnila nebo zásadně ztížila plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou. K dočasnému vynětí z evidence pak může podle § 37 odst. 3 citovaného zákona vláda přistoupit svým nařízením, aniž by musela zohlednit nějaké výslovné kritérium zákona. Všechna tři zákonná zmocnění tak dávají vládě možnost upravit otázky pořadatelné pod předmět prováděného zákona, nicméně sám zákon, kromě zcela obecného kritéria znemožnění nebo zásadního ztížení hospodárného výkonu činnosti, vládě žádné hranice nedává, což vytváří prostor pro prováděcí normotvorbu vedoucí k možné diskriminaci těch, kteří do těchto zvýhodněných podmínek zahrnutí nebudou, popř. s ohledem na chybějící meze též nejistotu, zda tam někdo (a kdo konkrétně) zahrnut bude. Na nedostatečné vymezení jakýchkoli kritérií lze usuzovat už jen z toho, že zákon používá naprosto stejného uvedeného obecného kritéria jak pro úplné vyloučení z evidence, tak pro zařazení do zjednodušeného režimu. Je tak zcela na úvaze vlády, zda tržbu z evidence úplně vyjme jednou provždy nebo ji vyjme jen dočasně nebo ji zařadí do zjednodušeného režimu (teoreticky by tak nějaká příští vláda mohla změnit, popř. zcela eliminovat povinnost vést předmětnou evidenci, aniž by k tomu potřebovala vyjádření zákonodárce). Svědčí o tom ostatně již první nařízení vlády vydané podle zmocňovacích ustanovení § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, kterým je nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, jímž byly z evidence tržeb trvale vyloučeny tržby u těžce zrakově postižených osob a dočasně (do 31. 12. 2019) tržby z prodeje sladkovodních ryb skutečněného v období od 14. 12. do 24. 12. v provozovně, ve které se v tomto období uskutečňují pouze tyto tržby. Proti excesivnímu (či až absurdnímu) výkladu i aplikaci výše citovaných zmocnění tak zákon sám neobsahuje žádné mechanismy a omezení bránící ve svém důsledku např. tomu, aby to bylo až nařízení vlády, které stanoví, jaké tržby budou evidovány a v jakém režimu. Jak již bylo ale řečeno, takový přístup není přípustný. I v případě elektronické evidence tržeb musí být primárně zákonem definováno, na koho povinnost evidence dopadá a v jakém rozsahu. Při použití paralely shora citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 45/2000 a jeho příkladu s proměnnými X a Y na právě posuzovaný případ, zákonodárcem formulovaná zmocňovací ustanovení neobstojí, neboť nelze určit, co je Y (tedy zda vláda překročila nebo nepřekročila své zmocnění, resp. meze zákona), není-li dostatečně jasně a určitě definováno ani X.

112. Uvedená diskrepance má kromě aspektu neústavního přenesení kompetence moci zákonodárné na moc výkonnou i rozměr porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace. Ať už by totiž Ústavní soud vyšel z konceptu akcesorické rovnosti [srov. k tomu nález sp. zn. IV. ÚS 42/09 ze dne 29. 12. 2009 (N 260/55 SbNU 509)] nebo z konceptu neakcesorické rovnosti [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 36/01 ze dne 25. 6. 2002 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.)], tak jako tak jen přiměřené a racionální rozlišování či rozdílné zacházení je naplněním „ústavně postulované rovnosti v právech“ [srov. k tomu Bobek, M. Zákaz diskriminace, svobodná volba národnosti, zákaz postihu pro uplatňování základních práv. In: Wagnerová, E. et al. (eds.). Listina základních práv a svobod. Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 101 (s. 97–123)]. Z tohoto pohledu pak není podstatné, že citovaná zmocňovací ustanovení – obsahově naplněná příslušným nařízením vlády nebo dokonce jen návrhovatelkou zmiňovaným „Doplněním Metodického pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb o posouzení možnosti zahájení evidence tržeb z „minoritní“ činnosti poplatníka až v pozdější fázi, než kam spadá povinnost tuto činnost evidovat podle klasifikace NACE“ – primárně žádné další povinnosti či omezení základních práv a svobod neukládají (naopak se některé daňové subjekty z povinností zavedených zákonem o evidenci tržeb vyjímají). Rozhodná je naopak skutečnost, že daňové subjekty, jejichž hospodářská činnost vyňata nebyla, mohou být v horším postavení než ty, u kterých k vynětí došlo. Sám zákonodárce musí dostatečně určit – racionálně a předvídatelně – eventuelní možnosti vynětí daňového subjektu z evidence tržeb, a to tak, aby ústavně postulované rovnosti v právech dostál. S ohledem na uvedené Ústavní soud přistoupil rovněž ke zrušení § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb.

113. Rozhodl-li Ústavní soud o zrušení zmocnění vlády (§ 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb) 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, a to z ná-

sledujících důvodů. Jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb (zvláštní část – k § 10 odst. 2), účelem zmocňovacích ustanovení pro vládu bylo „ochránit poplatníky před možnými tvrdostmi“. Důvodová zpráva připustila, že v době přípravy zákona nebylo možné uzavřít výčet budoucích způsobů podnikání a obchodních modelů, které by mohly být nekompatibilní s požadavky stanovenými evidencí tržeb. Ústavní soud zde dospěl k závěru, že tyto obavy byly namísto a že způsob implementace elektronické evidence tržeb se dostal částečně mimo rámec přípustného zásahu do svobody, resp. práva podnikat. Z pravidel tvorby práva založené na koncepci tzv. „racionálního zákonodávce“ v této souvislosti vznikají pochybnosti ústavní relevance ohledně způsobu, jakým je zasahováno do podmínek podnikání. Pravidla pro vedení elektronické evidence tržeb sice bezprostředně nezasahují do vlastního způsobu samotného podnikání, neboť jen kladou zvýšené nároky na způsob, jakým jsou jeho výsledky evidovány pro účely zdanění příjmů podnikatelů. I tato okolnost však může zasáhnout do práva podnikat s dopadem jak na již podnikající osoby, tak na osoby, které teprve hodlají využít možnost svobodně se rozhodnout, zda budou podnikat; byť pro každou skupinu nositelů tohoto práva do něj zasáhnou v jiné podobě (rozhodnutí již dále nepodnikat, popř. podnikání nezačít). To samo o sobě však ještě nemusí být neústavním zásahem čili porušením tohoto práva podle čl. 26 odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 3 Listiny.

114. Ústavní soud se neztotožnil s argumentací navrhovatelky, která by měla vést ke zrušení zákona jako celku. Musel však uvážít, zda důvody, pro které ruší shora uvedená ustanovení (viz sub 113), nemají dopad na některé části zákona, zejména na ty, proti kterým argumentace především směřovala. Zde nemohl přistoupit na zrušení povinnosti vést elektronickou evidenci tržeb pro skupiny podnikatelů spadajících do tzv. 3. a 4. fáze zavádění tohoto systému z důvodu, že by samotné zvolené řešení pro evidenci tržeb bylo v každém ohledu neústavním, a tudíž ústavně nepřipustným řešením. Z hlediska vymezení podmínek pro výkon tohoto práva (požadavky na výkon činnosti „*lege artis*“ příslušného oboru, požadavky na osobu podnikajícího a konečně podmínky podnikání, které podnikající nemůže sám ovlivnit, neboť je jen jejich „destinátářem“) je třeba uvést, že zvolené řešení neklade nové požadavky na vlastní podnikatelskou činnost, zprostředkovaně se promítá do subjektivních a objektivních podmínek jejího výkonu.

115. V těchto nových nárocích na vedení evidence však Ústavní soud (viz výše) neshledal stanovení takových podmínek, nebo dokonce omezení, jež by bránily ve svobodném rozhodování s podnikáním začít nebo v něm pokračovat z důvodu vytvoření nepřekonatelné překážky (např. z hlediska zvládnutí postupů evidence pro některé skupiny osob mimo situace či skupiny, již zčásti zákonem předpokládáné v rámci zmocnění pro nařizovací činnost vlády). Stejně tak Ústavní soud z hlediska tzv. objektivních podmínek pro právo podnikat neshledal, že by zde zákonodávce vytvořil záměrně skupinu nositelů tohoto ústavně zaručeného práva, která by byla objektivně, nebo dokonce úmyslně, v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny z jeho realizace vyloučena (zásahem do podstaty a smyslu tohoto práva). Nebylo by to konečně ani v souladu s legitimním cílem narovnat podmínky podnikání a podnikatelské prostředí pro „všechny“ nejen z hlediska vztahu veřejné moci a podnikatelů, ale též povinnosti státu vytvářet rovné podmínky pro všechny nositele tohoto práva v rámci konkurenčního prostředí.

116. Důvodem, proč Ústavní soud přistoupil ke zrušení § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) tohoto ustanovení zákona o evidenci tržeb je právě to, a jen to, že zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbývající část povinných subjektů (z hlediska významu pro narovnání podnikatelského prostředí, možné konkurence s jinými podnikateli a pro zavedení elektronické evidence – tzv. objektivní podmínky nezávislé na způsobnosti nositele základního práva podnikat). Možnou roli zde nepochybně sehrála nedostatečná praktická zkušenost i okolnosti, za kterých se návrh zákona projednával (viz sub VI./a), což však je pro hodnocení z hlediska ústavnosti bez významu. Ústavní soud respektuje skutečnost, že zákonodávce 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.

117. K takovému vyhodnocení však v plném rozsahu nedošlo, jak dokazuje dodatečná náprava již zjištěných slabin právní úpravy cestou nařízení vlády č. 376/2017 Sb. (nyní rovněž platnosti pozbývajícího), nehledě na to, že teprve po zavedení plošné regulace se začíná zvažovat, zda byla v takovém rozsahu nutná a žádoucí. Proto stejně jako bude třeba v zákoně vymezit skupiny, které – ač by měly jinak být do této regulace zahrnuty – budou z ní vyňaty (místo nařízení vlády cestou zákona), bude třeba i zvážit, zda zde nejsou skupiny osob, které s ohledem na jejich specifikum, případně malý rozsah jejich podnikatelské činnosti, nebude nezbytné pod tuto jinak plošnou a povinnou regulaci zahrnout, popř. jim nechat možnost volby, zda ji vést, protože to shledají pro sebe výhodným. Jinak řečeno, jestliže si byl zákonodárce vědom, že praktické zavedení elektronické evidence tržeb může vést k případům nepřiměřeně tvrdého dopadu na určité skupiny poplatníků, měl tak učinit hned, aby si všichni dotčení poplatníci mohli s předstihem zajistit technické i organizační předpoklady pro plnění povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, aniž by to jinak k podnikání potřebovali.

118. Jedním ze znaků právního státu je i předvídatelnost a právní jistota. Bylo by v rozporu se zásadami „demokratického právního státu založeného na úctě k právům a svobodám člověka a občana“ (čl. 1 odst. 1 Ústavy) uložit poplatníkům povinnost vynaložit určité finanční prostředky a úsilí ke splnění zákonné povinnosti, která by pro ně byla vzápětí zrušena, ať již na základě vyhodnocení dopadů regulace, nebo závěru o zbytečném zatížení poplatníků, popř. i samotného kontrolního systému. Takový postup by narušil důvěru k právnímu řádu a tím i ke státu jako takovému.

119. Proto Ústavní soud přistoupil i ke zrušení části ustanovení § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“, jakož i ke zrušení celého písmene c) tohoto ustanovení zákona o evidenci tržeb, a to uplynutím dne 28. února 2018, tj. tak, aby případně vyloučil shora uvedené negativní důsledky plynoucí z nastoupení dalších etap elektronické evidence tržeb. Jak již bylo řečeno, neznamená to vyslovení závěru o neústavnosti zvoleného řešení, nýbrž jen odstranění důsledků porušení pravidel právní jistoty a předvídatelnosti práva pro poslední dvě skupiny poplatníků zahrnuté do posledních fází zavádění elektronické evidence tržeb. Bude nyní na zvážení zákonodárce, jaký další postup pro tyto dvě předpokládané fáze zavádění elektronické evidence tržeb zvolí a jak přímo v zákoně vymezí skupiny osob z této povinnosti vyňatých, popř. povinných vést jen zjednodušenou evidenci podle § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb, nebo podmínky, za kterých se z této povinnosti vyjmou jen dočasně (§ 37 odst. 3).

VIII.

Závěry

120. Ze shora uvedených důvodů Ústavní soud částečně návrhu vyhověl a zrušil podle § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., § 5 písm. b), část ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene „a)“, čárky za slovem „tržby“ a slova „nebo b)“ vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“, dále zrušil § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2, § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) zákona o evidenci tržeb uplynutím dne 28. února 2018 a § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 uplynutím dne 31. prosince 2018, neboť dospěl k závěru o rozporu těchto ustanovení s ústavním pořádkem. Účinky nálezu jsou stanoveny tak, aby mohly být upraveny všechny systémy zajišťující evidenci tržeb. Vzhledem k tomu, že na základě zrušených ustanovení § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb bylo vydáno nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, Ústavní soud vyslovil – z důvodů uvedených shora v bodech 112 a 113 – podle § 70 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, že tento prováděcí předpis vydaný ke zrušeným ustanovením pozbývá s nimi současně platnosti.

121. Ve zbývajících částech návrh podle § 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zamítl, neboť shledal, že i přes výše rekapitulované vady legislativního procesu by zrušení celého zákona o evidenci tržeb zasáhlo ústavně chráněné hodnoty předvídatelnosti práva a právní jistoty více než samotné vady v legislativním procesu. Zároveň dospěl k závěru, že výslovně napadená ustanovení § 3, 4 a 6 zákona o evidenci tržeb nejsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

122. Jakkoliv Ústavní soud podanému návrhu s výjimkou zrušení několika konkrétních ustanovení (výroky I a II) nevyhověl, je z obsahu odůvodnění tohoto nálezu zřejmé, že nezakládá překážku *rei iudicatae* pro případný budoucí přezkum jednotlivých nyní nabytých návrhem nenapadených ustanovení zákona o evidenci tržeb. Nyní provedený přezkum zákona o evidenci tržeb byl učiněn v situaci, kdy se teprve v nedávné době stal součástí platného práva, a na základě návrhu zaměřeného na určité aspekty právní úpravy, a je proto obtížné a přesahující nejen možnosti, ale především roli Ústavního soudu (viz příkaz k sebeomezení) zcela domýšlet, jakým způsobem může být v budoucnu aplikován, resp. jaké praktické nedostatky a vady významné z hlediska ochrany ústavnosti se teprve mohou vyjevit a které nebude možno překlenout ústavně konformním výkladem. V dané souvislosti je vhodné připomenout, že nyní návrh je posuzován v řízení o kontrole norem (tzv. abstraktní kontrola ústavnosti), což mimo jiné nevylučuje přezkum v rámci řízení o ústavních stížnostech s tvrzeným porušením základního práva nebo svobody (viz § 74 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb.) – srov. k tomu přiměřeně nálezy sp. zn. Pl. ÚS 1/08 ze dne 20. 5. 2008 [(N 91/49 SbNU 273; 251/2008 Sb.), bod 114], jakož i v rámci řízení o tzv. konkrétní kontrole norem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy (viz § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů).

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.

Odlišná stanoviska podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujali k části výroku I rozhodnutí pléna a k části odůvodnění soudci Josef Fiala a Milada Tomková, k výroku IV rozhodnutí pléna soudci Jaromír Jirsa, Tomáš Lichovník, Kateřina Šimáčková, Vojtěch Šimíček a David Uhlíř a k části odůvodnění rozhodnutí pléna soudce Ludvík David.



Vydává a tiskne: Tiskárna Ministerstva vnitra, p. o., Bartůňkova 4, pošt. schr. 10, 149 01 Praha 415, telefon: 272 927 011, fax: 974 887 395 – **Redakce:** Ministerstvo vnitra, nám. Hrdinů 1634/3, pošt. schr. 155/SB, 140 21 Praha 4, telefon: 974 817 289, fax: 974 816 871 – **Administrace:** písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – MORAVIAPRESS s. r. o., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, tel.: 516 205 175, e-mail: sbirky@moraviapress.cz. **Roční předplatné** se stanovuje za dodávku kompletního ročníku včetně rejstříku z předcházejícího roku a je od předplatitelů vybíráno formou záloh ve výši oznámené ve Sbírce zákonů. Závěrečné vyúčtování se provádí po dodání kompletního ročníku na základě počtu skutečně vydaných částek (první záloha na rok 2018 činí 6 000,- Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce:** MORAVIAPRESS s. r. o., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, celoroční předplatné a objednávky jednotlivých částek (dobírky) – 516 205 175, objednávky – knihkupci – 516 205 175, e-mail – sbirky@moraviapress.cz, zelená linka – 800 100 314. **Internetová prodejna:** www.sbirkyzakonu.cz – **Drobný prodej** – **Brno:** Ing. Jiří Hrazdil, Vranovská 16, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Obchodní galerie IBC (2. patro), Příkop 6; **Cheb:** EFREX, s. r. o., Karlova 31; **Chomutov:** DDD Knihkupectví – Antikvariát, Ruská 85; **Kadaň:** Knihařství – Příbíkova, J. Švermy 14; **Liberec:** Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **Olomouc:** Zdeněk Chumchal – Knihkupectví Tycho, Ostružnická 3; **Pardubice:** ABONO s. r. o., Sportovců 1121; **Plzeň:** Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, nám. Českých bratří 8; **Praha 3:** Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Řipská 23; **Praha 4:** Tiskárna Ministerstva vnitra, Bartůňkova 4; **Praha 9:** DOVOZ TISKU SUWECO CZ, Klečákova 347; **Praha 10:** BMSS START, s. r. o., Vinohradská 190, MONITOR CZ, s. r. o., Třeboshtická 5, tel.: 283 872 605; **Ústí nad Labem:** PNS Grosso s. r. o., Havířská 327, tel.: 475 259 032, fax: 475 259 029, KARTOON, s. r. o., Klíšská 3392/37 – vazby sbírek tel. a fax: 475 501 773, e-mail: kartoon@kartoon.cz; **Zábřeh:** Mgr. Ivana Patková, Žižkova 45; **Žatec:** Jindřich Procházka, Bezděkov 89 – Vazby Sbírek, tel.: 415 712 904. **Distribuční podmínky předplatného:** jednotlivé částky jsou expedovány neprodleně po dodání z tiskárny. Objednávky nového předplatného jsou vyřizovány do 15 dnů a pravidelné dodávky jsou zahajovány od nejbližší částky po ověření úhrady předplatného nebo jeho zálohy. Částky vyšlé v době od zaevídování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklamace:** informace na tel. číslo 516 205 175. V písemném styku vždy uvádějte IČO (právnícká osoba), rodné číslo (fyzická osoba). **Podávání novinových zásilek** povoleno Českou poštou, s. p., Odštěpný závod Jižní Morava Ředitelství v Brně č. j. P/2-4463/95 ze dne 8. 11. 1995.