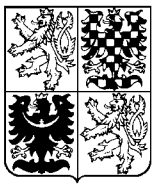
Ročník 2021



SBÍRKA ZÁKONŮ

ČESKÁ REPUBLIKA

Částka 95 **Rozeslána dne 17. června 2021** **Cena Kč 53,–**

OBSAH:

230. Nález Ústavního soudu ze dne 18. května 2021 sp. zn. Pl. ÚS 23/20 ve věci návrhu na vyslovení neústavnosti § 82b odst. 3 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. března 2019

231. Sdělení Ministerstva vnitra o vyhlášení nových voleb do zastupitelstev obcí

230

NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 23/20 dne 18. května 2021 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Pavla Šámala (soudce zpravodaj), Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu Městského soudu v Praze na vyslovení neústavnosti § 82b odst. 3 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. března 2019, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády jako vedlejší účastnice řízení,

takto:

Ustanovení § 82b odst. 3 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. března 2019, bylo v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Odůvodnění

I.
Předmět řízení

1. Městský soud v Praze (dále také „navrhovatel“) podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o Ústavním soudu“) předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení neústavnosti v záhlaví uvedené části zákona.

2. Navrhovatel podal návrh poté, co v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vedeném pod sp. zn. 10 Af 12/2019 v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy dospěl k závěru, že napadené ustanovení je v rozporu s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

II.
Skutkové okolnosti věci

3. Z návrhu a vyžádaného soudního spisu navrhovatele se podává, že žalobkyně v uvedené věci je obchodní společností se sídlem a osobou registrovanou k dani z přidané hodnoty ve Slovenské republice. Dne 22. 8. 2016 žalobkyně požádala Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) o vrácení daně z přidané hodnoty podle § 82a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 82a odst. 5 písm. d) téhož zákona uvedla elektronickou (e-mailovou) adresu pro komunikaci se správcem daně. Ten vydal dne 2. 11. 2016 výzvu k odstranění pochybností a poskytnutí doplňujících údajů. Vzhledem k tomu, že na ni žalobkyně nereagovala, správce daně žádost zamítl rozhodnutím ze dne 31. 3. 2017 č. j. 2612712/17/2001-53523-106443. Dne 18. 6. 2018 žalobkyně podala proti uvedenému rozhodnutí odvolání, které správce daně zamítl jako opožděné a řízení zastavil rozhodnutím ze dne 28. 6. 2018 č. j. 5628059/18/2001-53523-106443.

4. Žalobkyně proti posledně uvedenému rozhodnutí správce daně brojila odvoláním, ve kterém tvrdila, že výzva ze dne 2. 11. 2016 a rozhodnutí ze dne 31. 3. 2017 jí byly doručeny teprve dne 18. 6. 2018, kdy podala odvolání. Odvolací finanční ředitelství odvolání zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo rozhodnutím ze dne 19. 12. 2018 č. j. 55053/18/5300-21443-702551. Z něj se podává, že Odvolací finanční ředitelství považovalo uvedené úkony správce daně za doručené podle napadeného ustanovení. Odvolací finanční ředitelství odkázalo na interní „Automatizovaný daňový informační systém (ADIS)", z něhož se podává, že písemnosti byly odeslány a doručeny. Kolonka „Dat. odesl." je vyplněna příslušnými daty, stejně jako kolonka „Doručeno", zatímco kolonka „Neodesláno" vyplněna není.

5. Žalobkyně podala proti uvedenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu k navrhovateli, ve které namítá, že správní orgány neprokázaly odeslání a doručení výzvy ze dne 2. 11. 2016 ani rozhodnutí správce daně ze dne 31. 3. 2017; uvedený informační systém je vnitřním informačním systémem správce daně, nemá povahu veřejného rejstříku či veřejné listiny. Informační systém postrádá mechanismy kontroly a doručení písemností zůstává v rovině tvrzení.

III.
Argumentace navrhovatele

6. Navrhovatel zprvu upozorňuje na to, že napadené ustanovení navazuje na § 82a odst. 5 písm. d) zákona o DPH, podle něhož žádost o vrácení daně obsahuje rovněž elektronickou adresu, a na požadavky směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (dále jen „směrnice 2008/9/ES"), která k některým konkrétním úkonům stanoví povinnost jejich doručení elektronicky. Podle čl. 20 odst. 1 téhož předpisu je členský stát povinen oznámit elektronickými prostředky výzvu k doplnění údajů k vyřízení žádosti o vrácení daně.

7. Dále navrhovatel tvrdí, že české správní soudy se použitím napadeného ustanovení dosud nezabývaly. Stejně tak mu není známo rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr"), mimo rozsudek ze dne 2. 5. 2019 ve věci C-133/18 *Sea Chefs Cruise Services*, jenž se však nyní posuzované situace týká jen okrajově. Navrhovatel však nepřehlédl, že „obsahově odpovídající ustanovení" § 101g odst. 5 zákona o DPH Ústavní soud zrušil jako neústavní nálezem ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.). Nyní napadené ustanovení se od zrušeného zákonného ustanovení „v rozhodných aspektech" neodchyluje. Nosné závěry uvedeného nálezu vyjádřené v jeho bodech 72 a 73 lze použít i v nyní posuzované věci.

8. Navrhovatel dále uvádí, že podle Odvolacího finančního ředitelství napadené ustanovení zakládá právní fikci, podle které se za doručení datové zprávy považuje již její samotné odeslání na žadatelem uvedenou elektronickou adresu. Pro prokázání doručení písemnosti proto správci daně postačí prokázat její odeslání. Navrhovatel zdůrazňuje, že podle ustálené judikatury správních soudů je komunikace veřejnou datovou sítí na elektronickou adresu (e-mailem) „nezaručená a neprůkazná" a je třeba počítat s tím, že písemnost (e-mailová zpráva) nemusí být doručena (srov. souhrnně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2015 č. j. 8 As 6/2015-37). Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že stane-li se doručení sporným u „e-mailového" podání, nebude takový způsob doručení požívat výhod, jakých požívají „klasické metody" (srov. rozsudek ze dne 6. 3. 2019 č. j. 2 As 153/2018-31).

9. Podle Nejvyššího správního soudu je rovněž prokazování elektronického doručování obtížnější než u jiných způsobů doručení, což akcentuje i Ústavní soud (srov. usnesení ze dne 20. 7. 2005 sp. zn. I. ÚS 250/05, ze dne 22. 1. 2009 sp. zn. III. ÚS 2361/08 či ze dne 18. 3. 2015 sp. zn. I. ÚS 137/15; všechna rozhodnutí jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Výtisk e-mailové hlášenky není nenapodobitelný a zpravidla nepostačuje k prokázání odeslání (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2006 č. j. 8 Afs 82/2006-68), stejně tak u tzv. printscreenu obrazovky. Podle Nejvyššího

správního soudu je proto neudržitelné, aby odeslaný e-mail prokazoval doručení, neboť by mohla být považována za řádně doručenou taková písemnost, která např. pro technické pochybení doručena nikdy nebyla (srov. rozsudek ze dne 11. 6. 2015 č. j. 7 Azs 113/2015-32). Nejvyšší správní soud a Ústavní soud jednoznačně odlišily systém datových schránek jako privilegovanou a spolehlivou formu doručení od e-mailové komunikace, jež takové vlastnosti nemá.

10. Proto podle navrhovatele platí zaprvé, že u komunikace e-mailem nelze garantovat její spolehlivost, a nemůže mít proto takové privilegované postavení jako jiné způsoby doručení. Zadruhé, že uvedené vlastnosti nebrání jeho využití, požádá-li o to adresát (účastník řízení), a současně je u doručení písemnosti doručované do vlastních rukou zajištěno, že adresát doručení potvrdí, jinak orgán veřejné moci písemnost doručí, jako by o elektronické doručení adresát nepožádal (srov. § 19 odst. 4 a 9 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění zákona č. 183/2017 Sb.). Obecné správní řízení tak poskytuje dostatečné záruky, na rozdíl od daňových předpisů uplatňovaných nezávisle na něm (srov. § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Podle navrhovatele není rozumného důvodu nepoužít uvedená východiska i v poměrech daňového řízení. Nespolehlivost elektronické formy komunikace ostatně reflektoval Ústavní soud v již odkazovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

11. Napadené ustanovení přitom bez dalšího předpokládá, že rozhodnutí o vrácení daně z přidané hodnoty bude žadateli doručováno na elektronickou adresu. Je přitom rozhodné, že v situacích, kdy je odesílatelem podání zasílaného e-mailem jednotlivec, není chráněn na takové úrovni jako orgán veřejné moci, je-li odesílatelem písemnosti. Ani výpis z interního systému správce daně by neměl mít takovou váhu, aby s ním bylo možno bez dalšího spojit právní následky doručení písemnosti. Dokonce, i bylo-li by možné uvedené připustit, stále platí (podle uvedeného nálezu), že samotné odeslání neznamená doručení písemnosti.

12. Závěrem navrhovatel upozorňuje, že zvažoval s přihlédnutím k povinnosti České republiky doručovat určité úkony učiněné v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty podle směrnice 2008/9/ES, zda nejsou dány důvody pro zahájení řízení o tzv. předběžné otázce u Soudního dvora. Dospěl však k závěru, že to není třeba, neboť zaprvé povinnost zavedení takových kroků, aby bylo řízení před správcem daně ústavně konformní, směrnice 2008/9/ES nebrání, a zadruhé se povinnost zajištění doručování elektronickými prostředky netýká samotného rozhodnutí o žádosti o vrácení daně.

IV.
Vyjádření účastníků a vedlejších účastníků řízení

13. Soudce zpravodaj podle § 69 zákona o Ústavním soudu zaslal návrh Senátu Parlamentu České republiky (dále jen „Senát“) a Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky (dále jen „Poslanecká sněmovna“) jako účastníkům řízení. Návrh rovněž zaslal vládě a Veřejnému ochránci práv jako státním orgánům, které jsou podle § 69 odst. 2 a 3 téhož zákona oprávněny vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci.

14. Poslanecká sněmovna ve vyjádření uvedla, že napadené ustanovení bylo do zákona o DPH doplněno zákonem č. 489/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jenž byl projednán v pátém volebním období jako sněmovní tisk č. 887 a rozeslán poslancům dne 12. 8. 2009. První čtení návrhu zákona se uskutečnilo dne 29. 9. 2009, kdy byl návrh zákona přikázán k projednání rozpočtovému výboru. Ten jej dne 1. 10. 2009 projednal a doporučil ke schválení bez pozměňovacích návrhů. Dne 20. 10. 2009 proběhlo druhé čtení návrhu zákona; pozměňovací návrhy byly zpracovány jako sněmovní tisk 887/2 a byly rozeslány následujícího dne. Ve třetím čtení byl návrh zákona schválen za přítomnosti 154 poslanců, z toho 142 bylo pro návrh, proti nebyl žádný a 12 se zdrželo hlasování. Poslanecká sněmovna postoupila návrh zákona Senátu dne 13. 11. 2009. Senát schválil návrh zákona na 14. schůzi dne 10. 12. 2009. Prezidentu republiky byl zákon doručen dne 16. 12. 2009. Prezidentem republiky podepsaný zákon byl dne 31. 12. 2009 vyhlášen ve Sbírce zákonů pod č. 489/2009 Sb.

15. Podle Poslanecké sněmovny návrh zákona byl přijat po řádně provedeném zákonodárném procesu. Zákonodárný sbor jednal v přesvědčení, že dotčené ustanovení je v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Závěrem Poslanecká sněmovna uvedla, že je na Ústavním soudu, aby posoudil ústavnost napadeného ustanovení.

16. Senát ve vyjádření uvedl, že dotčená novela zákona o DPH mu byla předložena v jeho 7. funkčním období dne 13. 11. 2009. Třicetidenní lhůta pro projednání návrhu zákona č. 489/2009 Sb. podle čl. 46 odst. 1 Ústavy uplynula dne 14. 12. 2009. Tisk byl přikázán výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu jako výboru garančnímu (a jedinému), jenž jej usnesením ze dne 9. 12. 2009 doporučil schválit ve znění schváleném Poslaneckou sněmovnou. Senát zařadil tisk na svou 14. schůzi a dne 10. 12. 2009 jej projednal. V obecné rozpravě nevystoupil žádný senátor, dotčené ustanovení „se nestalo předmětem žádných kritických debat". Senát návrh zákona schválil 352. usnesením ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou při hlasování pořadového čísla 8. Z 58 přítomných senátorů se jich při kvoru 30 pro vyslovilo 48, proti nebyl nikdo.

17. Senát dále tvrdí, že návrh uvedeného zákona byl předložen, aby Česká republika splnila své závazky ze směrnice 2008/9/ES a dalších unijních předpisů o vracení daně z přidané hodnoty. Senát návrh daného zákona projednal v mezích Ústavou stanovené kompetence a stanoveným způsobem.

18. Vláda prostřednictvím ministryně spravedlnosti sdělila, že schválila svůj vstup do řízení a navrhla zamítnutí návrhu. Vláda zaprvé tvrdí, že byť se text Ústavním soudem zrušeného § 101g odst. 5 zákona o DPH shoduje s nyní napadeným ustanovením, nelze závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 použít. Je totiž nutné na obě ustanovení hledět v jejich kontextu, neboť se zrušený § 101g odst. 5 zákona o DPH týkal kontrolního hlášení; nyní posuzované ustanovení téhož zákona se týká vracení daně z přidané hodnoty v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státu Evropské unie. Vláda dále tvrdí, že daň z přidané hodnoty je vysoce harmonizovanou daní, což u kontrolního hlášení neplatí. Již tento rozdíl nutně ovlivní výklad jednotlivých ustanovení zákona o DPH.

19. Vláda nadto zdůrazňuje, že směrnice 2008/9/ES nepovažuje doručování e-mailem za „druhořadý" způsob. To je dáno historicky; daná problematika byla dříve upravena směrnicí Rady 79/1072/EHS ze dne 6. 12. 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která byla založena především na schématu listinných dokumentů. Tuto směrnici posléze nahradila směrnice 2008/9/ES. Ta zakotvila nový způsob komunikace za využití moderních technologií. Osoby, které žádají o vrácení daně, jsou schopny prostřednictvím elektronického portálu vytvořeného na úrovni Evropské unie podávat žádosti o vrácení daně elektronicky. Tento portál však již neobsahuje specifickou aplikaci pro následnou komunikaci po podání této žádosti – tj. především při doručování notifikací, výzev a rozhodnutí správce daně. Právní úprava na úrovni Evropské unie v současné době neupravuje jednotný elektronický systém umožňující navazující komunikaci. Rovněž proto unijní předpisy preferují e-mailovou komunikaci (v žádosti má osoba uvést e-mailovou adresu, na kterou jsou doručovány a oznamovány písemnosti správce daně).

20. Vzhledem k tomu, že neexistuje jednotný elektronický systém, je třeba doručovat národními způsoby doručení – datovou schránkou či listinou. Avšak pro osoby registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie by povinnost mít zřízenou datovou schránku podle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, pro účely jednorázového vrácení daně z přidané hodnoty postrádala smysl a jevila se jako nežádoucí a zatěžující s ohledem na zásadu efektivity práva Evropské unie. Podle vlády je proto v dané specifické situaci způsob doručení e-mailem v souladu s obecnými zásadami unijního práva vhodný a přiměřený. Naopak doručení listinným způsobem je nepraktické pro správce daně i žadatele a představovalo by zvýšení administrativní zátěže a nákladů obou subjektů. Vláda zdůrazňuje, že v poštovních službách dochází ke změnám, které oslabují průkaznost doručení dokumentů do jiného členského státu. Doručování e-mailem v oblasti vracení daně z přidané hodnoty osobám usazeným v jiném členském státu Evropské unie nadto není jen českým specifikem. Stejně má systém nastavena Slovenská republika, a to včetně fikce doručení v okamžiku odeslání e-mailu. Švédsko, Lotyšsko a Finsko mají systém nastaven podobně. Napadená úprava proto cíleně reaguje na neefektivitu doručování do zahraničí.

21. Dále vláda poukazuje na rozdíly kontrolního hlášení a vracení daně z přidané hodnoty v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Podstatou zavedení e-mailové komunikace oproti kontrolnímu hlášení jsou neexistující vazby zahraničních subjektů na Českou republiku. Podle § 82a odst. 1 zákona o DPH jde o osoby, které na území České republiky nemají sídlo ani provozovnu, jsou registrovány k dani v jiných členských státech Evropské unie a až na úzký okruh výjimek neuskutečňují dodání zboží ani poskytnutí služby s místem plnění v České republice. Vláda zdůrazňuje, že unijní právo stanoví striktní lhůty pro postupy při vracení daně z přidané hodnoty. Jsou stanovena období, za která lze vrácení uvedené daně žádat (minimálně 3 měsíce, maximálně 1 rok, s výjimkou zbývající části roku, viz § 82a odst. 8 zákona o DPH, resp. čl. 16 a 17 směrnice 2008/9/ES). Je rovněž stanoven nejzazší okamžik, do kterého lze žádost podat (§ 82a odst. 10 zákona o DPH, resp. čl. 15 směrnice 2008/9/ES). Vedle toho jsou stanoveny i lhůty pro správce daně k vydání rozhodnutí (§ 82b odst. 5 zákona o DPH, čl. 19 odst. 2 a čl. 21 směrnice 2008/9/ES), resp. vyžádání doplňujících údajů (§ 82b odst. 4 zákona o DPH, čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9/ES). Správce daně má rovněž povinnost uvědomit žadatele elektronickými prostředky o tom, že mu byla žádost doručena (§ 82b odst. 3 zákona o DPH, čl. 19 směrnice 2008/9/ES). Pro žadatele je jednoznačné, kdy má očekávat úkony správce daně. Je proto „přinejmenším zvláštní", že žalobkyně do dne doručení rozhodnutí, který podle ní připadá až na červen 2018, neučinila žádné kroky ke zjištění stavu své žádosti.

22. Vláda dále tvrdí, že správce daně zavedl postupy vedoucí k zajištění vyšší jistoty doručení e-mailu, např. formální kontrolu existence a správnosti e-mailové adresy v elektronickém portálu. Došlo k vytvoření systému automatizované kontroly odeslání e-mailu na určenou adresu, a to i pro případ havárie systému. Neodeslaný e-mail je při nejbližší příležitosti automaticky odeslán. Z technického hlediska je nepravděpodobné, že e-mail není odeslán na adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně. Generální finanční ředitelství nadto za určitých situací prověřuje odeslání konkrétních písemností. Doposud nebylo zjištěno, že konkrétní písemnost nebyla na e-mailovou adresu odeslána.

23. Vláda zdůrazňuje, že u vracení daně z přidané hodnoty v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, je doručování e-mailem nejvhodnější; snižuje administrativní zátěž a odpovídá současnému stavu společnosti. Důkazem jsou ustupující poštovní služby. Posuzovaný způsob doručení je podporován jak na unijní úrovni, tak na úrovni členských států. Jako nejvhodnější okamžik doručení se jeví odeslání e-mailu, neboť tento okamžik lze přesně určit. Na rozdíl od kontrolních hlášení se od tohoto okamžiku neodvíjí relativně krátká lhůta pro splnění povinnosti daňového subjektu pod hrozbou sankce a žadatel je v posuzované situaci většinou toliko seznámen s rozhodnutím správce daně o vrácení daně z přidané hodnoty.

24. V závěru vyjádření vláda uvádí, že navrhovatel je oprávněn pouze k podání návrhu na vyslovení neústavnosti § 82b odst. 3 věty třetí zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 [viz nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.)], neboť toto ustanovení je relevantní pro řešení věci. Proto by i nadále zůstala účinná totožná úprava obsažená v § 82b odst. 2 větě třetí zákona o DPH v současném znění. Takový stav je podle vlády nežádoucí, zasahuje do legitimního očekávání daňových subjektů a správců daně a vede k právní nejistotě dotčených osob a nestabilitě právního řádu. Vláda proto navrhuje zamítnutí návrhu jako nedůvodného.

25. Veřejný ochránce práv Ústavnímu soudu sdělil, že svého práva vstoupit do řízení nevyužije.

26. Soudce zpravodaj zaslal doručená vyjádření navrhovateli na vědomí a k případné replice. Navrhovatel však svého práva k replice v určené lhůtě nevyužil.

V.
Upuštění od ústního jednání

27. Ústavní soud dospěl k závěru, že od ústního jednání nelze očekávat další objasnění věci, a proto v souladu s § 44 zákona o Ústavním soudu rozhodl ve věci bez jeho nařízení. Nenařízení ústního jed-

nání odůvodňuje i skutečnost, že Ústavní soud nepovažuje za potřebné provádět ve věci dokazování. Ani účastníci řízení, ani vedlejší účastník řízení přitom konání ústního jednání nepožadovali.

VI.
Dikce napadeného ustanovení

28. Ustanovení § 82b odst. 3 věty třetí zákona o DPH ve znění účinném do 31. března 2019 zní:

„Doručením se pro účely tohoto ustanovení rozumí odeslání datové zprávy na uvedenou elektronickou adresu."

29. Zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, byl zrušen odstavec 1 § 82b zákona o DPH a dosavadní odstavec 3 byl označen jako odstavec 2 téhož ustanovení. Obsah uvedeného odstavce zůstal nezměněn a zní: „Správce daně může činit veškeré úkony vůči žadateli elektronicky. Oznámení, výzvy a rozhodnutí ve věci vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě se doručují na elektronickou adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně. Doručením se pro účely tohoto ustanovení rozumí odeslání datové zprávy na uvedenou elektronickou adresu". Ustanovení § 82b odst. 2 věty třetí zákona o DPH, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tj. v platném znění), je obsahově totožné jako napadené ustanovení.

VII.
Procesní předpoklady řízení o zrušení zákona (vyslovení neústavnosti zákona)

30. Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Obecný soud je oprávněn podat návrh tehdy, navrhuje-li zrušení zákona, resp. jeho jednotlivého ustanovení, jehož použití má být bezprostřední, případně je nezbytné; nepostačí jen hypotetické použití nebo jiné širší souvislosti [srov. usnesení ze dne 23. 10. 2000 sp. zn. Pl. ÚS 39/2000 (U 39/20 SbNU 353)]. Z účelu a smyslu tzv. konkrétní kontroly ústavnosti právních předpisů plyne, že zákon (jeho jednotlivá ustanovení), jehož má být při řešení věci použito, je pouze takový zákon, jenž překáží dosažení žádoucího, tj. ústavně konformního výsledku. Nebyl-li by odstraněn, byl by výsledek probíhajícího řízení jiný, a to neústavní [srov. bod 26 nálezu ze dne 6. 3. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 3/06 (N 41/44 SbNU 517; 149/2007 Sb.) či bod 15 nálezu ze dne 16. 6. 2020 sp. zn. Pl. ÚS 4/20 (325/2020 Sb.)].

31. Ústavní soud považuje podmínky čl. 95 odst. 2 Ústavy a § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu v nyní posuzované věci za splněné. Městský soud v Praze je oprávněn k podání návrhu na vyslovení neústavnosti § 82b odst. 3 věty třetí zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, neboť má být použito v řízení o správní žalobě, které se před ním vede. Jak si Ústavní soud ověřil, ve správní žalobě, o které navrhovatel rozhoduje, žalobkyně namítá, že jí nebylo doručeno rozhodnutí, u nějž se uplatní fikce doručení podle napadeného ustanovení. Navrhovatel v řízení posuzuje, zda a kdy byla písemnost žalobkyni doručena.

32. Podle § 66 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, je návrh nepřípustný, pozbyde-li zákon, jiný právní předpis nebo jejich jednotlivá ustanovení, jejichž zrušení je navrhováno, platnosti před doručením návrhu Ústavnímu soudu. Podle § 67 odst. 1 téhož zákona se řízení zastaví, pozbyde-li zákon, jiný právní předpis nebo jejich jednotlivá ustanovení, jejichž zrušení je navrhováno, platnosti před skončením řízení před Ústavním soudem.

33. Odmítnutí návrhu pro nepřípustnost ani zastavení řízení však není namístě, neboť na posuzovanou věc se přiměřeně uplatní závěry vyjádřené v nálezu ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.), potvrzené např. nálezy ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 42/03 (N 72/40 SbNU 703; 280/2006 Sb.), ze dne 6. 2. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ve znění opravného usnesení ze dne

3. 4. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.), ze dne 8. 8. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 9/15 (N 138/86 SbNU 333; 338/2017 Sb.), bod 22, či ze dne 2. 7. 2019 sp. zn. Pl. ÚS 2/19 (N 125/95 SbNU 27; 223/2019 Sb.), bod 33]. Platí, že dojde-li soudce obecného soudu k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito (nikoli pouze v té době platný, ale také v té době již neplatný, avšak ještě použitelný), je v rozporu s ústavním zákonem, je povinen předložit věc Ústavnímu soudu. Odmítl-li by se Ústavní soud zabývat ústavností aplikovatelného zákona, postupoval by v rozporu s čl. 95 odst. 2 Ústavy a zásadou koncentrovaného ústavního soudnictví, plynoucí z čl. 83 a čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy.

34. Procesní předpoklady řízení o zrušení zákona (jeho jednotlivé části), resp. návrhu na vyslovení jeho neústavnosti, jsou proto v nyní posuzované věci splněny.

VIII.
Ústavní konformita zákonodárného procesu

35. Ústavní soud se zabýval průběhem zákonodárného procesu a shledal, že údaje uvedené ve vyjádřeních Poslanecké sněmovny a Senátu (sub 14 až 17) dokládají, že zákon, jehož součástí je napadené ustanovení, byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Tato skutečnost není zpochybňována ani navrhovatelem.

IX.
Věcné posouzení návrhu

36. Ústavní soud se uplatněním fikce při doručování elektronickými prostředky (e-mailem) v daňovém řízení zabýval v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, kterého se navrhovatel dovolává. Ústavní soud jím zrušil ustanovení § 101g odst. 5 zákona o DPH, jež stanovilo fikci doručení úkonu správce daně (výzvy) veřejnou datovou sítí (e-mailem) okamžikem odeslání, neboť s doručením daného úkonu právní řád spojoval počátek lhůty pro povinnost daňového subjektu doplnit údaje, jejíž nesplnění mohlo vést k uložení pokuty. K odůvodnění uvedl, že doručování veřejnou datovou sítí na elektronickou adresu (e-mailem) nelze považovat za „zcela spolehlivé“, přitom zrušené ustanovení ukládalo povinnost, o které se její adresát bez své viny ani nemusel dozvědět (srov. bod 73 tamtéž), a bylo proto v rozporu s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny.

37. Je pravda, že nyní napadené ustanovení rovněž zakládá právní fikci doručení písemnosti správcem daně e-mailovou zprávou okamžikem jejího odeslání. Avšak na rozdíl od zrušeného ustanovení v odkazované věci nyní napadené ustanovení s doručením úkonu nespojuje povinnost jednotlivce strpět následky sankční odpovědnosti. S účinky doručení není v nyní posuzované věci spojena hrozba peněžité sankce, nýbrž uplatnitelnost procesních práv účastníka daňového řízení. Ve věci, o které rozhoduje navrhovatel, napadené ustanovení mimo jiné určuje zejména počátek lhůty k podání odvolání. Není proto namístě bez dalšího použít závěry uvedeného nálezu, je-li jeho nosným argumentem rozpor obdobné právní úpravy s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesto je třeba posoudit, zda závěry odkazovaného nálezu nemohou být důvodem neústavnosti napadeného ustanovení, byť optikou jiných ústavně zaručených práv a svobod.

38. Tomu nebrání, že navrhovatel tvrdí rozpor napadeného ustanovení toliko s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny. Ústavní soud je v řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů vázán jen petitem návrhu, nikoli jeho odůvodněním (rozsahem přezkumu daným důvody obsaženými v návrhu) [srov. nálezy ze dne 24. 5. 1994 sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.), ze dne 18. 8. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.) či bod 71 nálezu ze dne 27. 1. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 16/14 (N 15/76 SbNU 197; 99/2015 Sb.)]. Není proto vyloučeno přezkoumat napadené ustanovení z hlediska jiných ustanovení ústavního pořádku České republiky, než kterých se navrhovatel dovolává.

Obdobně Ústavní soud v minulosti již postupoval [srov. např. nález ze dne 16. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 12/14 (N 109/77 SbNU 577; 177/2015 Sb.) či již odkazovaný nález sp. zn. Pl. ÚS 2/19].

IX. A.
Ústavní záruky řádně vedeného daňového řízení

39. Vzhledem k tomu, že se napadené ustanovení týká postupu orgánu veřejné moci v daňovém řízení, Ústavní soud zkoumal, zda nemohou být dotčeny práva a svobody zaručené v čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva"). Je proto třeba zjistit, zda napadené ustanovení spadá do jeho působnosti, zejména zda se týká řízení o občanských (civilních) právech či závazcích nebo trestním obvinění [srov. § 41 rozsudku pléna Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP") ve věci *Le Compte, Van Leuven a De Meyere proti Belgii* ze dne 23. 6. 1981 č. 6878/75 a 7238/75].

40. Daňové řízení, o něž v nyní posuzované věci jde, nespadá do kategorie rozhodování o občanských právech a svobodách (srov. § 29 rozsudku velkého senátu ESLP ve věci *Ferrazzini proti Itálii* ze dne 12. 7. 2001 č. 44759/98). Jak bylo naznačeno shora, důsledkem uplatnění napadeného ustanovení není ani deliktní odpovědnost jednotlivce, a nejde proto ani o řízení o trestním obvinění (srov. § 36 a násl. rozsudku velkého senátu ESLP ve věci *Jussila proti Finsku* ze dne 23. 11. 2006 č. 73053/01). Použití čl. 6 Úmluvy je proto v nyní posuzované věci vyloučeno.

41. Daňové řízení však spadá pod ochranu práv a svobod zaručených Listinou a dále obecně požadavků, které pro vztah státu a jednotlivce vyplývají z principu právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy. V nálezu ze dne 11. 9. 2001 sp. zn. I. ÚS 591/2000 (N 133/23 SbNU 265) Ústavní soud uvedl, že i v daňovém řízení je třeba postupovat ústavně konformním způsobem [obdobně srov. nálezy ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01 (N 2/32 SbNU 9), ze dne 9. 1. 2008 sp. zn. II. ÚS 2095/07 (N 7/48 SbNU 57), ze dne 28. 5. 2009 sp. zn. III. ÚS 2096/07 (N 122/53 SbNU 543) či bod 23 nálezu ze dne 1. 9. 2010 sp. zn. IV. ÚS 591/08 (N 179/58 SbNU 569)]. V uvedených nálezech přitom byla dotčena práva podle hlavy páté Listiny.

42. Ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.) se dále podává, že daňové řízení a dílčí oprávnění správce daně v jeho průběhu se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal nepřiměřeným a v důsledku porušujícím princip respektování autonomní sféry jednotlivce (čl. 1 odst. 1 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny). Obdobně Ústavní soud v minulosti shledal, že při procesu zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti je správce daně vázán čl. 2 odst. 2 Listiny [srov. nález ze dne 1. 6. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463) či bod 30 nálezu ze dne 22. 2. 2019 sp. zn. II. ÚS 819/18 (N 29/92 SbNU 304)].

43. Z uvedeného se podává, že i postupy správce daně v daňovém řízení podléhají pravidlům pro výkon státní moci vymezeným v čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy. Postavení jednotlivce je pak chráněno obecně složkami principu právního státu konkretizovanými na podmínky právního (zde daňového) řízení zejména podle hlavy páté Listiny tam, kde jsou na daňové řízení použitelné.

IX. B.
Deficity důsledků napadeného ustanovení

44. Jak bylo naznačeno shora, napadené ustanovení se týká doručování oznámení, výzvy a rozhodnutí správce daně ve věci vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě, jež má vliv na uplatnitelnost procesních oprávnění účastníka řízení o vrácení daně z přidané hodnoty osobě registrované k této dani v jiném členském státě, včetně opravných prostředků. Není však vyloučeno použít při

přezkumu napadeného ustanovení obecná východiska uvedená v navrhovatelem odkazovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Lze proto vyjít ze závěru, že e-mail nemá jako způsob doručení dostatečnou spolehlivost, aby prokazatelně zaručil, že písemnost bude doručena adresátovi v okamžiku samotného odeslání. Argumentuje-li vláda tím, že správce daně přijal opatření k zajištění vyšší jistoty doručení e-mailu (sub 22), je nutno uvést, že tato opatření míří toliko k zajištění jistoty odeslání, nikoli doručení. Samotné odeslání e-mailové zprávy však nutně neznamená, že je adresátovi doručena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 č. j. 7 Azs 113/2015-32 či bod 13 rozsudku ze dne 4. 9. 2015 č. j. 8 As 6/2015-37). Uvedená opatření proto nemají rozhodný vliv na zjištění, zda je písemnost adresátovi doručena. Skutečně proto hrozí, že písemnost správce daně odeslaná e-mailem bude doručena adresátovi s časovým odstupem nebo mu nebude doručena vůbec.

IX. B. 1
Právo na řádně vedené daňové řízení

45. Ústavní soud považuje za neoddělitelnou součást práva na soudní ochranu rovněž právo účastníků na řádně vedené soudní řízení (fair trial). S přihlédnutím k obecnému dosahu principu právního státu lze obdobný požadavek vznést i na jiná právní řízení než řízení soudní, samozřejmě s respektem k jejich zvláštnostem procesů správy státních záležitostí. V rámci daňového řízení je nepochybně konkretizovaným požadavkem principu právního státu požadavek, aby jednání správních (daňových) orgánů respektovala základní práva a svobody jedince. Sem spadá požadavek, aby se adresát právních aktů daňových orgánů mohl seznámit předem (požadavky právní jistoty, určitosti, důvěry v právo, předvídatelnosti veřejnoprávního jednání podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, výhrada zákona podle čl. 11 odst. 5 Listiny nutně spojená s požadavkem právní jistoty) s tím, co od něj bude vyžadováno v mezích vrchnostenského daňového jednání (čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny). K tomu rovněž patří skutečná možnost se s obsahem doručované písemnosti seznámit (tzv. materiální přístup k doručování) [srov. bod 14 nálezu ze dne 11. 7. 2017 sp. zn. II. ÚS 1577/16 (N 120/86 SbNU 79) či bod 13 nálezu ze dne 9. 4. 2019 sp. zn. III. ÚS 3851/18 (N 57/93 SbNU 257)]. Byla-li účastníkovi soudního řízení taková možnost upřena, dochází k porušení uvedených ustanovení Listiny.

46. Ústavní soud uvedený princip tzv. materiálního přístupu k doručování nepovažuje za vlastní toliko soudnímu řízení jako součást ústavně zaručených práv na rovnost účastníků a být slyšen; uvedený princip je nutné vnímat jako součást ústavních záruk práva na soudní a jinou právní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny. Nelze totiž připustit, aby i v daňovém řízení (tzv. jiném řízení) neměl jeho účastník možnost seznámit se s písemností, s jejímž doručením právní řád spojuje nastoupení právních účinků. Byť v nyní posuzované věci není s doručením spojena povinnost, bezprostředně ovlivňuje uplatnění jeho práv jako účastníka řízení. Ústavní soud přitom nespatřuje důvod, proč by takové principy neměly ovládat i tzv. jiná řízení. Východiska uvedené judikatury lze proto použít i na postup v daňovém řízení.

47. Současně judikatura k tzv. materiálnímu přístupu k doručování neznamená, že doručování e-mailem je jako způsob doručení z ústavního hlediska obecně vyloučeno – to se ostatně nepodává ani z odkazovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Ani jiné způsoby doručení ostatně nevylučují, že písemnost se pro praktické potíže spojené s „technickým“ řešením do sféry adresáta nedostane. To platí zejména u „klasického“ doručování listinou, při kterém je rozhodný lidský faktor [což dokládají i situace řešené v rozhodovací praxi Ústavního soudu; viz např. nálezy ze dne 26. 7. 2018 sp. zn. IV. ÚS 1001/18 (N 128/90 SbNU 129) či ze dne 28. 4. 2020 sp. zn. IV. ÚS 3835/19].

48. Uvedená východiska nevylučují ani spojit právní následky doručení s předpokládanou právní skutečností (právní fikcí), jak je tomu v daňovém řízení u jiných způsobů doručení (srov. § 47 odst. 2 daňového řádu či § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., jež shodně stanoví desetidenní lhůtu pro nastoupení fikce doručení od okamžiku uložení písemnosti, resp. dodání do datové schránky). Problematické je však to, že napadené ustanovení spojuje právní následky doručení s okamžikem odeslání. Účastník řízení přitom nemá skutečnou možnost seznámit se s obsahem písemnosti předtím, než účinky doručení nastanou. Neexistuje žádná lhůta, kterou právní řád poskytuje adresátovi k tomu, aby se

písemnost do jeho právní sféry dostala. Jde přitom o skutečnosti rozdílné, z čehož vychází ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (sub 9) a Ústavní soud v odkazovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

49. Ze samotné podstaty právní fikce je současně přípustné, spojuje-li právní následek se skutečností, která nenastala. Smyslem jakékoli právní fikce je umožnit, aby se za existující považovala situace, jež je v rozporu se skutečností a jež dovoluje, aby z ní byly vyvozeny odlišné právní důsledky než ty, které plynou z pouhého konstatování faktu. Představuje právně technický postup, pomocí něhož se považuje za existující situace, jež je zjevně v rozporu s realitou (srov. CORNU, Gérard et al. Vocabulaire juridique. 9e édition. Paříž: PUF, 2011, s. 454), a jejím účelem je posílení právní jistoty (srov. KNAPP, Viktor. Teorie práva. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 206) či usnadnění procesu zjišťování skutkového stavu (srov. GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017, s. 207). Avšak proto představuje nástroj výjimečný, určený k dosažení právní jistoty jako jednoho z hlavních ústavních postulátů v podmínkách právního státu [srov. nález ze dne 1. 10. 2012 sp. zn. II. ÚS 92/01 (N 115/28 SbNU 9), bod 18 odůvodnění nálezu ze dne 11. 6. 2013 sp. zn. III. ÚS 272/13 (N 106/69 SbNU 733) či nález ze dne 1. 10. 2015 sp. zn. IV. ÚS 883/15 (N 179/79 SbNU 25)].

50. Navrhovatel přitom poukazuje na to, že správní řád pro doručování e-mailem poskytuje dostatečné záruky k tomu, aby se písemnost odeslaná tímto způsobem dostala do sféry adresáta (u písemnosti doručované do vlastních rukou adresát doručení potvrdí, jinak orgán veřejné moci písemnost doručí, jako by o elektronické doručení adresát nepožádal), resp. aby bylo možné doručení prokázat (sub 10). Podle navrhovatele právní úprava ve správním řízení předpokládá, že doručování e-mailem je technicky méně spolehlivé než datovou schránkou či listinou. Vláda sice uvedla, že pro nastoupení účinků doručení byl zvolen okamžik odeslání, neboť jde o jediný okamžik, který lze přesně určit (sub 23). Uvedené tvrzení vlády však nevysvětluje, proč účinky doručení nemohou nastat například uplynutím v zákoně určené lhůty, jež od objektivně určitelného okamžiku počíná běžet, obdobně jako u doručení datovou schránkou či listinou (sub 50) či proč nemohou být s doručováním písemností e-mailem spojena jiná opatření, jež zvyšují průkaznost a kvalitu doručení (nikoli odeslání) elektronickými prostředky, jak tvrdí navrhovatel.

51. Úlohou Ústavního soudu však není namísto zákonodárce nalézt nejvhodnější řešení. Uvedené přesto dokládá, že právní fikce podle napadeného ustanovení není stanovena jako nástroj výjimečný; existují alternativy, jež zákonodárce mohl zvolit, aniž by byl nucen přistoupit k použití výjimečného nástroje posuzované právní fikce v podobě upravené v § 82b odst. 3 větě třetí zákona o DPH.

52. Argumentuje-li vláda, že doručení e-mailem je jediné možné, neboť jde o doručování v zahraničí usazeným subjektům, je nutno uvést, že napadené ustanovení se netýká doručování e-mailem jako takového. Jde jen o to, zda právní následky doručení písemnosti mohou být spojeny s okamžikem jejího odeslání. Není ani významné, argumentuje-li vláda principem jednotného vymáhání daně z přidané hodnoty na území Evropské unie.

IX. B. 2
Právo na přístup k tzv. jiné právní ochraně

53. Jak bylo naznačeno shora, napadené ustanovení se částečně týká doručování rozhodnutí (kterým není zcela vyhověno žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie), proti němuž je přípustný opravný prostředek (odvolání). Napadená právní úprava proto ovlivňuje přístup účastníka daňového řízení k opravnému prostředku, neboť okamžik doručení mimo jiné určuje počátek běhu tzv. odvolací lhůty [§ 82b odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném do 31. března 2019 (§ 82b odst. 6 zákona o DPH nyní účinného) ve spojení s § 109 odst. 4 daňového řádu].

54. Platí přitom, že Listina nezaručuje právo jednotlivce na opravný prostředek v každé věci [srov. bod 26 stanoviska pléna ze dne 28. 11. 2017 sp. zn. Pl. ÚS-st. 45/16 (ST 45/87 SbNU 905; 460/2017 Sb.)]. Je-li však možnost podat řádný či mimořádný opravný prostředek garantována zákonem, spadá i rozhodování o těchto prostředcích pod požadavky kladené čl. 36 odst. 1 Listiny (viz tamtéž). Jak bylo naznačeno shora, uplatnění práv na přístup k tzv. jiné právní ochraně (spravedlnosti) Ústavní soud v minulosti shledal i v daňovém řízení (srov. např. body 21 a násl. nálezu sp. zn. IV. ÚS 591/08).

55. Deficity napadeného ustanovení se proto týkají i práva na přístup k tzv. jiné právní ochraně (orgánu příslušnému k rozhodnutí o odvolání jako opravném prostředku). Z hlediska čl. 36 odst. 1 Listiny totiž jde o to, zda účastník dostal skutečnou příležitost uplatňovat procesní práva (zde mít přístup k opravným prostředkům, srov. usnesení ze dne 29. 10. 2015 sp. zn. III. ÚS 988/14). Ze shora uvedeného se přitom podává, že taková příležitost v důsledku napadené právní úpravy účastníkovi řízení upřena být mohla, resp. právní řád neposkytl dostatečné záruky ke zprostředkování takové příležitosti, neboť uvedené právní účinky jsou spojeny se skutečností odeslání rozhodnutí, a proto se nemusí rozhodnutí do sféry účastníka řízení (adresáta) bez jeho vlastní viny ze shora uvedených důvodů dostat vůbec, anebo se do ní dostane s časovým odstupem. Napadené ustanovení proto v části, jež se týká doručení rozhodnutí, proti nimž jsou přípustné opravné prostředky, odporuje čl. 36 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy.

IX. B. 3
Doručování a princip proporcionality

56. Jak bylo shora uvedeno, Ústavní soud vychází při posuzování ústavnosti postupů správce daně v daňovém řízení z východiska, že při jeho vedení se střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní s ochranou autonomní sféry jednotlivce (sub 42), přičemž postupy správce daně v daňovém řízení podléhají pravidlům pro výkon státní moci vymezeným v čl. 2 odst. 2 Listiny. Uvedené ustanovení Listiny, společně s jejím čl. 2 odst. 3, zakotvuje jeden z principů právního státu: zatímco výkon státní moci je vázán zákony, tj. státní moc nesmí činit nic, co jí zákon neumožňuje, je tomu u jedince naopak – může činit vše, co není zákonem zakázáno, a nesmí být nucen činit to, co zákon neukládá. Ideovým východiskem uvedeného je primát jednotlivce před státem. Na rozdíl od výkonu státní moci tak má jedinec širší prostor pro svoje aktivity a stát jej může limitovat toliko zákonem, a to navíc nikoli libovolně, nýbrž pouze v některých situacích. Jinak řečeno, z citovaných ustanovení Listiny plyne zákaz libovůle [srov. bod 37 nálezu ze dne 30. 1. 2018 sp. zn. Pl. ÚS 15/15 (N 12/88 SbNU 171; 62/2018 Sb.) či bod 67 nálezu ze dne 9. 2. 2021 sp. zn. Pl. ÚS 106/20 (123/2021 Sb.)]. Zákonodárce je povinen respektovat uvedený princip i při normotvorbě u postupů při správě daní.

57. Při poměřování těchto hodnot je rozhodný princip přiměřenosti (sub 42). K tomu se tradičně používá tzv. test proporcionality [srov. např. bod 27 a násl. nálezu ze dne 20. 6. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 38/04 (N 125/41 SbNU 551; 409/2006 Sb.), bod 40 a násl. nálezu ze dne 18. 7. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 2/17 (N 125/86 SbNU 131; 313/2017 Sb.) či bod 67 a násl. nálezu ze dne 11. 2. 2020 sp. zn. Pl. ÚS 38/17 (149/2020 Sb.)].

58. Tzv. test proporcionality zahrnuje tři kritéria. Prvním z nich je posouzení způsobilosti naplnit sledovaný legitimní cíl (vhodnost). Zjišťuje se, zda konkrétní opatření může dosáhnout zamýšleného cíle, kterým je ochrana jiného než omezeného základního práva nebo ochrana veřejného statku. Dalším kritériem je posouzení nezbytnosti. V něm se zkoumá, zda byl při výběru vhodných prostředků použit prostředek, který je k omezenému základnímu právu nejšetrnější. Jako poslední je třeba posoudit přiměřenost (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na sledovaný legitimní cíl. Opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí svými negativními důsledky převyšovat pozitiva, která přináší kolidující zájem na přijetí těchto opatření.

59. Jde-li v nyní posuzované věci o kritérium první (vhodnosti), ze samotné podstaty napadeného ustanovení jako procesního ustanovení a vyjádření vlády lze dovodit, že cílem napadeného ustanovení

je rychlé a efektivní doručení úkonů správce daně v řízení za účelem stanovení a výběru daně. Ze shora citované judikatury Ústavního soudu se přitom podává, že jde o legitimní cíl. Není pochyb o tom, že spojení právních účinků doručení s okamžikem odeslání směřuje k uvedenému cíli, neboť délku řízení zkracuje. Jde proto o opatření vhodné.

60. Jde-li o druhé kritérium (nezbytnosti), již z výše uvedeného se podává, že zákonodárce měl možnost zvolit i jiné alternativy (sub 48 a 50). Vláda nepřednesla žádný argument, proč není možné, obdobně jako u doručování datovou schránkou či listinou, navázat účinky doručení přinejmenším na uplynutí lhůty, která počíná běžet od stanoveného okamžiku doručení. Takové řešení by vedlo ke sledovanému cíli, a to ve srovnatelné míře, šlo-li by o prodloužení řízení v řádu dní. Na tom nic nemění vládou zmiňované lhůty ovládající dané řízení (sub 21), neboť tyto lhůty se pohybují v řádu měsíců, ani tvrzení vlády, že z technického hlediska je nepravděpodobné, že e-mail není odeslán na adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně, resp. že Generální finanční ředitelství nadto za určitých situací prověřuje odeslání konkrétních písemností, přičemž doposud nebylo zjištěno, že by konkrétní písemnost nebyla na e-mailovou adresu odeslána. Odkazovalo-li Odvolací finanční ředitelství navíc na interní „Automatizovaný daňový informační systém (ADIS)", z něhož se podle něj podává, že písemnosti byly odeslány a doručeny (sub 4, srov. i vyjádření vlády sub 22), nemůže to Ústavní soud v tomto řízení posuzovat, neboť to bude předmětem řízení o správní žalobě (v níž žalobkyně toto tvrzení popírá – sub 5), které se vede před navrhovatelem.

61. Uvedený dílčí závěr neznamená, že zmíněná alternativa je současně alternativou jedinou možnou, nejvhodnější, či dokonce jedině správnou. Znamená však, že řešení, které zvolil zákonodárce v napadeném ustanovení, nezbytné není. Napadená právní úprava proto nesplňuje kritérium nezbytnosti tzv. testu proporcionality.

62. Proto není důvod zabývat se třetím kritériem tzv. testu proporcionality. Nesplnění už druhého kritéria vede k závěru, že posuzované opatření testem neprošlo [obdobně srov. nález ze dne 26. 4. 2005 sp. zn. Pl. ÚS 11/04 (N 89/37 SbNU 207; 220/2005 Sb.) či bod 142 odůvodnění již odkazovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/17]. Napadené ustanovení proto neobstojí ani optikou míry zásahu do principu respektování autonomní sféry jednotlivce, neboť cíle napadené právní úpravy lze dosáhnout srovnatelným způsobem při nižší intenzitě zásahu do uvedeného principu. Uvedené značí rovněž, že zákonodárce při stanovení posuzované právní fikce postupoval libovolně.

63. Lze proto uzavřít, že spojuje-li právní úprava řízení o vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie účinky úkonů správce daně spočívajících v doručení oznámení, výzvy a rozhodnutí ve věci vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě e-mailem s okamžikem jejich odeslání, porušuje právo účastníků daňového řízení na řádně vedené daňové řízení a tzv. jinou právní ochranu v jeho rámci (čl. 36 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy) v části týkající se doručení rozhodnutí, proti nimž jsou přípustné opravné prostředky, a v konečném důsledku princip respektování autonomní sféry jednotlivce (čl. 2 odst. 3 Listiny) a zákaz libovůle (čl. 2 odst. 2 Listiny), neboť uvedené právní účinky jsou spojeny se skutečností odeslání rozhodnutí, a proto se nemusí rozhodnutí do sféry účastníka řízení (adresáta) bez jeho vlastní viny dostat vůbec, anebo se do ní dostane s časovým odstupem, protože veřejnou datovou síť nelze považovat za zcela spolehlivou.

X.
Závěr

64. Z výše uvedených důvodů Ústavní soud napadené ustanovení shledal rozporné s čl. 36 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny.

65. Ústavní soud se však musí vypořádat s tím, že nadále platí zákonné ustanovení se stejným obsahem a účinky jako napadené ustanovení, jak upozorňuje vláda (sub 24). Je pravda, že novelizací zákona o DPH došlo pouze k technické změně, a to „přečíslování" odstavců (sub 29). Součástí zákona o DPH proto po účinnosti zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a ně-

které další zákony, zůstává § 82b odst. 2 věta třetí, která se skutečně obsahem i účinky shoduje s napadeným ustanovením. Totožnost uvedených ustanovení je dána i normativně, neboť je zjevná jednota vůle zákonodárce – napadené ustanovení nebylo zrušeno a nahrazeno totožným ustanovením (srov. *a contrario* nález sp. zn. Pl. ÚS 38/06).

66. Samotná existence obsahově i normativně totožného ustanovení není důvodem pro zamítnutí návrhu na vyslovení neústavnosti zákona (či jiného právního předpisu a jejich jednotlivých ustanovení). Ze samotné povahy tzv. incidenční kontroly ústavnosti právních předpisů iniciované v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy by každý návrh soudu podle uvedeného ustanovení byl za dané situace považován předem za neúspěšný a výrok Ústavního soudu by měl toliko akademickou povahu bez skutečných právních účinků. Český ústavodárce přitom zvolil soudní model kontroly ústavnosti; Ústavní soud je soudním orgánem ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy). Jeho činnost proto musí být účinná a skutečná.

67. Ústavní soud však nepodceňuje argument vlády o právní nejistotě dotčených osob. Za situace, kdy je zákonné ustanovení shledáno neústavním a právní řád nadále obsahuje normativně i obsahově (zcela) totožné ustanovení, jež je běžně používáno ve správní praxi, je správce daně povinen v souladu se zásadou zákonnosti postupovat podle zákonného ustanovení, jež se normativně i obsahově shoduje s neústavním zákonným ustanovením.

68. Ústavní soud přesto ustáleně uznává zásadu, že je při rozhodování vázán rozsahem podaného návrhu a rozhodnutím nemůže vykročit *ultra petitum* [srov. např. nálezy ze dne 13. 12. 1995 sp. zn. Pl. ÚS 8/95 (N 83/4 SbNU 279; 29/1996 Sb.), ze dne 8. 12. 2010 sp. zn. Pl. ÚS 39/10 (N 242/59 SbNU 465; 395/2010 Sb.) či bod 42 nálezu ze dne 11. 10. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 5/16 (N 186/83 SbNU 43; 393/2016 Sb.)].

69. Ani narušení systémových vazeb, resp. vázanost dotčených ustanovení na jiná ustanovení návrhem nedotčená, není dostatečným důvodem pro postup *ultra vires* [viz bod 69 nálezu ze dne 4. 2. 2020 sp. zn. Pl. ÚS 15/19 (54/2020 Sb.)]. Nejde ani o situaci, kdy jiné, obsahově odvislé ustanovení ztrácí opodstatněnost normativní existence [srov. *a contrario* nález ze dne 31. 10. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 15/01 (N 164/24 SbNU 201; 424/2001 Sb.)]. Příslušné kroky ke změně právního řádu jsou za této situace výlučně na zákonodárci [srov. nález ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)]. Proto Ústavní soud nepřistoupil ke zrušení obsahově a normativně totožného § 82b odst. 2 věty třetí zákona o DPH, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

70. Ze všech shora uvedených důvodů Ústavní soud návrhu Městského soudu v Praze vyhověl s tím, že s ohledem na čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou orgány veřejné moci povinny promítnout důsledky shledané neústavnosti do své rozhodovací praxe, tedy při řešení konkrétních případů § 82b odst. 3 větu třetí zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, nepoužít.

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

231

SDĚLENÍ

Ministerstva vnitra

ze dne 14. června 2021

o vyhlášení nových voleb do zastupitelstev obcí

Ministr vnitra podle § 58 odst. 4 zákona č. 491/2001 Sb., o volbách do zastupitelstev obcí a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlašuje na den 18. září 2021 nové volby do zastupitelstev obcí:

obec	okres	kraj
Pletený Újezd	**Kladno**	**Středočeský**
Slunečná	**Česká Lípa**	**Liberecký**

Ministr:

Hamáček v. r.



ISSN 1211-1244

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 – Walstead Moraviapress s. r. o., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, tel.: 516 205 175, e-mail: sbirky@walstead-moraviapress.com. **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 2021 činí 6 000,– Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce**: Walstead 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@walstead-moraviapress.com. **Internetová prodejna**: www.sbirkyzakonu.cz – **Drobný prodej** – **Brno**: 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 – Přibíková, J. Švermy 14; **Liberec**: Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **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, BMSS START, s. r. o., Olšanská 3; **Praha 4**: Tiskárna Ministerstva vnitra, Bartůňkova 4; **Praha 6**: DOVOZ TISKU SUWECO CZ, s. r. o., Sestupná 153/11; **Praha 10**: MONITOR CZ, s. r. o., Třebohostická 5, tel.: 283 872 605; **Ústí nad Labem**: 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. **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 zaevidování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklamace**: informace na tel. čísle 516 205 175. **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.