

Prof. JUDr. Aleš Gerloch, CSc.
advokát
osvědčení ČAK č. 1019, IČO 66205930

Botičská 4, 128 00 Praha 2
tel.: 224 915 718, tel., fax: 224 918 138
E-mail: ak.gerloch@wo.cz, ak.gerloch@seznam.cz
ID datové schránky: g3nhm8f

Právní stanovisko k problematice transpozice směrnice Rady (EU) 2023/2226 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, do českého právního řádu

I.
Úvod

1. Stanovisko je zpracováno na žádost ČKMA, z. s., a jeho cílem je posoudit postup při transpozici směrnice Rady (EU) 2023/2226 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní (dále jen „směrnice DAC8“), do českého právního řádu, jakož i důsledky této transpozice.

2. Směrnice DAC8 cílí na zavedení spolupráce mezi orgány členských států EU za účelem předcházení či zjišťování daňových úniků, daňových podvodů či vyhýbání se daňovým povinnostem (srov. bod 1 odůvodnění směrnice DAC8), a to pokud jde o nakládání s kryptoaktivy jakožto novým prostředkem investic, resp. nástrojem transferu majetkových hodnot. Dosavadní pravidla regulující spolupráci členských států EU, resp. jejich orgánů, v oblasti správy daní, boje proti daňovým únikům či boje proti praní špinavých peněz se totiž na kryptoaktiva v podstatném rozsahu nevztahovala.

3. Transpozice směrnice DAC8 je prováděna formou novelizace zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Aktuálně je projednávána jako sněmovní tisk č. 98.

II.
Vymezení problematických aspektů transpozice směrnice

4. Projednávaný návrh zákona vykazuje dle kritických ohlasů některé problematické aspekty, které by měl zákonodárce při schvalování zákona vzít v potaz, zohlednit a předejít tak případnému neústavnímu deficitu schvalované právní úpravy.

5. V první řadě je to otázka rozsahu implementace směrnice. Návrhu novely zákona č. 164/2013 Sb. je vytýkáno, že zavádí povinnosti, které směrnice nevyžaduje zavést, tj. adresátům právní úpravy budou uloženy povinnosti, které ze směrnice nevyplývají.

6. Dále je návrhu novely vytýkáno, že v jejím důsledku bude mít stát k dispozici údaje o účastnících obchodů s kryptoměnami, které představují údaje zneužitelné ze strany třetích osob, pokud by k nim takové osoby získaly přístup. Jinak řečeno, novela nezakotvuje takové povinnosti státu, které by dávaly záruky, že nedojde k úniku a zneužití informací, které bude stát na základě novely zákona shromažďovat.

7. V neposlední řadě je návrhu novely vytýkáno, že informace shromážděné na základě novely zákona č. 164/2013 Sb. poskytnou státu přístup k osobním údajům osob účastnících se transakcí s kryptoměnami v excesivním rozsahu, resp. po nepřiměřeně dlouhou dobu přesahující relevantní účel.

III.

K ústavnosti novely zákona č. 164/2013 Sb.

8. Následující pasáže v obecné rovině popisují kritéria, jimiž by byla případně poměřována ústavnost právní úpravy. Přesnější závěry není možné učinit vzhledem k tomu, že není zřejmé, v jaké konečné podobě bude právní úprava přijata, přičemž není vyloučeno, že dílčí prvky právní úpravy považované nyní za problematické budou v legislativním procesu změněny či odstraněny.

9. Pokud jde o soulad novely zákona se směrnicí DAC8, případně s dalšími normami primárního a sekundárního práva EU, zde platí, že je povinností státu dosáhnout cílů sledovaných směrnicí. Případný rozpor mezi směrnicí a vnitrostátním předpisem není relevantním ústavním hlediskem z hlediska požadavků kladených na vnitrostátní právní předpis. Jinak řečeno, nelze poukazovat na chybnou, nedostatečnou či naopak excesivní implementaci směrnice do českého právního řádu a dovozovat z tohoto důvodu její neústavnost. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že referenčním kritériem při přezkumu ústavnosti vnitrostátního právního předpisu je ústavní pořádek, nikoliv normy evropského práva (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 50/04). Současně pak judikatura Ústavního soudu vychází z toho, že členství České republiky v Evropské unii zakládá České republice závazek loajality, což se projevuje tím, že pokud lze vnitrostátní právní předpis vyložit vícero způsoby, je třeba volit výklad eurokonformní, pokud ovšem není takový výklad výkladem protiústavním. Z toho plyne, že odkaz na normy evropského práva nemůže vést k výkladu, který by byl neústavní, je-li znění ústavního pravidla natolik jednoznačné, že mu nelze přiřadit eurokonformní význam (nález sp. zn. Pl. ÚS 66/04).

10. Z uvedeného pak vyplývá, že by nebylo možno namítat samotnou neústavnost směrnice DAC8. Její tvrzený deficit v požadavku „ústavnosti“ by byl případně věcí posouzení ze strany orgánů EU, například Soudního dvora EU, byl-li by tvrzen nesoulad směrnice s primárním právem EU, které by bylo v tomto případě referenčním kritériem. K tomu je třeba říci, že se nezdá, že by samotná směrnice vykazovala znaky rozporu s primárním právem EU, resp. to není (zatím) tvrzeno.

11. Současně pak z uvedeného výkladu plyne, že Ústavní soud je povolán ke kontrole ústavnosti transponované právní úpravy, tj. obsahu vnitrostátního zákona, který pravidla směrnice přebírá. Takový přezkum je v zásadě autonomní v tom smyslu, že určující jsou právě kritéria českého ústavního pořádku, byť Ústavní soud bere v potaz i zmíněné hledisko loajality České republiky k Evropské unii. Z tohoto důvodu lze předpokládat, že v tom rozsahu, ve kterém novela zákona č. 164/2013 Sb. přebírá minimální požadavky plynoucí ze směrnice, aniž by šla nad jejich rámec, musely by zaznít velmi silné argumenty ve prospěch

neústavnosti takové vnitrostátní úpravy. Jinak řečeno, muselo by být zcela zjevné, že transponovaná právní úprava je i v případě minimalistické transpoziční varianty neústavní. Dle našeho mínění je v zásadě vyloučeno, že by k tomu došlo, protože samotná směrnice dle našeho mínění znaky apriorní neústavnosti nevykazuje. Jinak řečeno, předpoklad aplikace doktríny *ultra vires* (tj. odepření účinků evropskému právu s poukazem na překročení pravomocí unijních orgánů; nález sp. zn. Pl. ÚS 29/09 a sp. zn. Pl. ÚS 5/12) je prakticky vyloučený.

12. Je-li pro Ústavní soud klíčové hledisko ústavnosti, dotýká se podle dosavadních ohlasů novela zákona jednak práva na ochranu soukromí (čl. 10 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), jednak práva na tzv. informační sebeurčení (čl. 10 odst. 3 Listiny). Je tomu tak vzhledem k předpokládaným dopadům, které novela, bude-li přijata, bude mít.

13. Jak bylo naznačeno výše, jde principiálně o shromažďování značného objemu informací o účastnících kryptoměnových transakcí. Deklarovaným cílem je řádná správa daní, předcházení daňovým únikům apod. Takový cíl je obecně možno považovat za legitimní, ovšem otázkou je způsob jeho naplnění. Je nepochybné, že za účelem správy daní musí mít daňové orgány relevantní informace, avšak otázkou je rozsah a způsob jejich shromažďování. Zásadním prvkem navrhované právní úpravy je takřikajíc plošné periodické reportování o transakcích s kryptoaktivy, které budou mít za povinnost příslušné subjekty provádějící či zprostředkovávající takové transakce. Ve srovnání s dosavadními postupy při správě daní souvisejících s kryptoaktivy, kdy mají daňové subjekty v zásadě „pouze“ povinnost podávat daňová přiznání, jejichž správnost je pak předmětem přezkumu v jednotlivých případech, a za tím účelem si daňové orgány žádají relevantní informace *ad hoc*, dle navrhované právní úpravy půjde o pravidelné předávání informací o transakcích jednotlivých osob, aniž by byly takové informace nutně využívány (protože nebude možno z nich nic vůči dotčeným subjektům vyvodit). V zásadě se tak naráží na kritérium formulované Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl.ÚS 45/17 (kauza „Data retention III“) takto: „*Princip data retention spočívá v plošném, nevýběrovém sběru významného množství dat o každé skutečně elektronické komunikaci, čímž je intenzivně omezeno soukromí jednotlivce, které je mu na ústavní úrovni garantováno čl. 10 odst. 2 Listiny, potažmo i čl. 10 odst. 3 Listiny ve spojení s čl. 13 Listiny. Tak závažné omezení proto jednak musí být prospěšné silnému veřejnému zájmu, a zároveň je nutno je v maximální možné míře minimalizovat, aby mezi ním a naplněním sledovaných cílů existovala spravedlivá rovnováha. Minimalizace zásahu lze dosáhnout omezením využití dat telekomunikačního provozu jen pro nejnutnější okruhy případů, stanovením přísných podmínek, za kterých jsou data jednak uchovávána, jednak zpřístupňována, a vytvořením záruk každému jednotlivci, že v případě využití jeho údajů bude mít k dispozici účinné prostředky obrany proti případnému zneužití.*“ Navrhovaná úprava předpokládá plošný sběr dat o kryptoměnových transakcích a jejich automatické předání orgánům státu v pravidelných ročních intervalech. Je tak podobná plošnému a necílenému sběru dat o telekomunikačním provozu, a tedy zjevně koliduje s uvedenými články Listiny, neboť ve smyslu citovaného nálezu nejsou stanoveny žádné podmínky pro uchování a zpřístupňování těchto údajů a nejsou k dispozici ani cíleně konstruované účinné prostředky obrany proti zneužití takových informací. Omezení tam zakotvených práv samozřejmě možné

je, avšak s přihlédnutím k principu minimalizace zásahů do nich, jakož i s přihlédnutím k dalším požadavkům plynoucím z Listiny základních práv a svobod (typicky princip proporcionality atp.), jak shrnuje citovaný nález.

IV.

Shrnutí

14. Podle našeho názoru má návrh novely zákona č. 164/2013 Sb. zjevný ústavní rozměr, a to bez ohledu na to, že je přijímán za účelem implantace směrnice DAC8 do českého právního řádu. Za relevantní považujeme zejména **zajištění nezbytného souladu mezi schváleným zákonem a čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod**. Předběžně lze říci, že z hledisek plynoucích z judikatury Ústavního soudu, která jsou relevantní pro přezkum ústavnosti právních předpisů, je patrně splněno kritérium legitimního účelu, pro který jsou informace o kryptoměnových transakcích shromažďovány a zpracovávány. Aplikace tohoto kritéria se totiž nijak neliší od jiných případů, kdy daňové orgány vyžadují informace o daňových subjektech. Základní odlišnost spočívá zejména v tom, že v tomto případě jsou informace shromažďovány automaticky a plošně („pro případ potřeby“), aniž by bylo zřejmé, zda skutečně budou využity. Dále pak je z hlediska ústavního sporný rozsah a časový rámec, ve kterém budou informace shromažďovány a zpracovávány, jakož i způsob, kterým se tak bude dít. Zde máme na mysli zejména otázku zabezpečení takových informací před jejich zneužitím, případně odpovědnosti za jejich zneužití apod.

V Praze dne 30. září 2026



Prof. JUDr. Aleš Gerloch, CSc., advokát