

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

Botičská 4, 128 00 Praha 2
tel., fax.: 224 915 718, tel: 224 910 181
E-mail: ak.gerloch@wo.cz, ak.gerloch@seznam.cz
ID datové schránky: g3nhm8f

ÚSTAVNÍ SOUD ČR	
Joštova 8, 660 83 Brno	
Došlo dne:	12 -06- 2013 3
<i>J+PM</i> krát přílohy:	<i>/</i>
Čj.: viz číselný kód Vyřizuje:	<i>12</i>

Ústavní soud ČR
Joštova 8
660 83 Brno

V Praze dne 10. června 2013

Navrhovatelé:

Senátoři: **Miroslav Antl, Vladimír Plaček, Jaroslav Doubrava, Eliška Wagnerová, Vladimír Dryml, Karel Korytář, Eva Richterová, Radek Sušil, Libor Michálek, Josef Táborský, Miroslav Krejča, Tomio Okamura, Pavel Trpák, Pavel Lebeda, Jiří Bis, Miroslav Nenutil, Zdeněk Škromach, Marta Bayerová, Václav Homolka**

Právní zástupce: **Prof. JUDr. Aleš Gerloch, CSc., advokát,**
se sídlem Botičská 4, 128 00 Praha 2

Prof. JUDr. ALEŠ GERLOCH, CSc.
advokát
Botičská 4, 128 00 Praha 2

Účastníci řízení: **Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky,**
Sněmovní 4, 118 26 Praha 1

Senát Parlamentu České republiky,
Valdštejnské nám. 4, 118 01 Praha 1

Návrh skupiny senátorů na zrušení některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2013

Nepředchází

plná moc pro řízení před Ústavním soudem

tříkrát



K1828413

I.

Skupina senátorů podává návrh na zrušení části věty ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2013, a to ve slovech:

„; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“

Citovaná část zákona, jejíž zrušení se navrhuje, byla do zákona č. 586/1992 Sb. vložena zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, konkrétně čl. I. bodem 5 tohoto zákona. Zákon č. 500/2012 Sb. nabyl platnosti dne 27. 12. 2012 a účinnosti dne 1. 1. 2013.

Navrhovatelé mají zato, že napadané ustanovení zákona o daních z příjmů je **v rozporu s principem neakcesorické rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny základních práv a svobod, ve spojení s čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, a dále je v rozporu s čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod, tj. koliduje principu akcesorické rovnosti ve smyslu nerovného postavení jednotlivých adresátů právní regulace ve vztahu k ochraně vlastnického práva a práva na získávání prostředků pro své životní potřeby prací.**

II.

Důvody vedoucí navrhovatele k závěru o protiústavnosti napadaného ustanovení se opírají převážně o dosavadní judikaturu Ústavního soudu vztahující se k problematice ústavnosti zákonné úpravy daní a poplatků.

Jak je patrné z napadaného ustanovení, v důsledku jeho aplikace jsou osoby pobírající starobní důchod či mající příjem ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu (dále jen „starobní důchod“) k 1. lednu kalendářního roku zbaveny počínaje rokem 2013 možnosti snížit si daň z příjmů o částku 24.840,- Kč ročně. Takové opatření navrhovatelé považují za nepřipustně diskriminační, neboť osoby pobírající starobní důchod a zároveň mající příjem podle zákona o daních z příjmů jsou v nevýhodném postavení ve srovnání s osobami, které starobní důchod nepobírají.

Navrhovatelé na tomto místě připomínají základní ústavní principy relevantní pro zákonnou úpravu daní a poplatků, jež z tohoto důvodu musí zákonodárce respektovat.

Ukládání daní představuje ústavně předvídané a zároveň legitimní omezení vlastnického práva, jak lze dovodit ze systematiky čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Toto ustanovení chrání vlastnické právo obecně, přičemž čl. 11 odst. 5 Listiny je explicitním průlomem ochrany vlastnictví. Takovou ústavní úpravou je zároveň chráněn veřejný zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečení různých veřejných statků. Veřejný zájem přirozeně ospravedlňující výběr daní (a poplatků) však není jediným a výlučným zdrojem legitimacy právní úpravy daní. Ta totiž musí respektovat i další legitimizační kritéria, mezi která patří zejména požadavek na rovnoměrné rozdělování daňového břemene.

Tato základní východiska jsou významná pro posuzování právní úpravy daní a poplatků z hlediska ústavnosti, přičemž kritéria přezkumu jsou specifická s ohledem na skutečnost, že možnost ukládání daní (tedy vlastně daňová povinnost) je přímým ústavním průlomem do ochrany vlastnického práva a vybočuje tak z řady dalších ústavním pořádkem předvídaných omezení základních práv, ke kterému dochází obvykle až na úrovni zákonů, které musí respektovat obecné ústavní kautely. Jinak řečeno, při zkoumání ústavnosti zákonné úpravy daní není primárním vodítkem úvaha, zda se jedná, jako je tomu u omezení jiných práv a svobod zaručených Listinou, o opatření v demokratické společnosti nezbytná, nýbrž se *a priori* vychází z toho, že daň či poplatek jakožto omezení vlastnického je bez dalšího možné.

Jak však plyne z judikatury Ústavního soudu, i přesto je zákonodárce při stanovení daňových a poplatkových povinností v určitém ohledu limitován.

Podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 se má při přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní uplatnit tzv. modifikovaný test proporcionality (na rozdíl od obvyklého tří, resp. čtyřprvkového testu proporcionality), který je zaměřený na posouzení otázky, zda zákonná úprava není extrémně disproporční, a dále zda nekoliduje s ústavním požadavkem rovnosti akcesorické i neakcesorické. Extrémní disproporcionalita je v judikatuře Ústavního soudu spojována s tzv. „rdousícím efektem“ dopadů zákonné úpravy daní spočívající v tom, že je ničena samotná podstata majetku (bod 53. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Rovnost ve své akcesorické i neakcesorické podobě vyžaduje zkoumat, zda zákonná úprava není zjevně iracionální, resp. svévolná, a to buď obecně (neakcesorická rovnost, resp. obecná rovnost před zákonem), nebo ve vztahu k zvlášť chráněnému postavení či vlastnostem (akcesorická rovnost).

Navrhovatelé mají zato, že napadané ustanovení nemůže obstát jak z hlediska testu extrémní disproporcionality, tak z hlediska testu neakcesorické i akcesorické rovnosti.

Co se týče **extrémní disproporcionality**, navrhovatelé připouštějí, že se tzv. „rdousící efekt“ nemusí projevit u všech dotčených daňových poplatníků – poživatelů starobního důchodu stejně, avšak i potencionální dopady na určitou část těchto osob musí k závěru o protiústavnosti vést. Významná část poživatelů starobního důchodu je nepochybně výdělečně činná kvůli nutnosti doplnit své příjmy, resp. kompenzovat snížení životní úrovně, k němuž by došlo při zanechání ekonomických aktivit.

Ratio existence základní slevy na daní na poplatníka spočívá v tom, že je ze zdanění vyňato určité životní minimum (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 500/2012 Sb.). Takto chápané životní minimum sice nelze chápat striktně ve smyslu zákona č. 110/2006 Sb., o životním minimu, avšak uvedené zdůvodnění vystihuje základní princip právní úpravy daní z příjmů, který zákonodárce musí respektovat a dosud i respektoval. Tento princip odpovídá i požadavkům judikatury Ústavního soudu, resp. vrcholných soudů jiných států (zejm. judikatuře Spolkového ústavního soudu), podle které právní úpravou daní nesmí být dotčena samotná podstata statku, který je dani podroben.

V této souvislosti obhajuje důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb. přípustnost napadané právní úpravy tím, že životní minimum je pracujícím poživatelům starobního důchodu garantováno prostřednictvím nezdaněného starobního důchodu. Takovéto zdůvodnění však nemůže podle navrhovatelů obstát, protože se týká dvou nesouměřitelných aspektů, což je dáno tím, že mezi pobíráním starobního důchodu a výdělečnou činností není žádná věcná souvislost. Dotčeným osobám je totiž odňata část výtěžku z jejich výdělečné

činnosti, což nemá žádnou souvislost s tím, že jim je zároveň vyplácen starobní důchod, neboť splnili pro jeho výplatu zákonné podmínky.

Nelze totiž nevzít v úvahu skutečnost, že současná právní úprava starobních důchodů nejenže není postavena, jak bude ukázáno ještě dále, na vyloučení souběhu příjmu z výdělečné činnosti se starobním důchodem, nýbrž naopak na jejich apriorní slučitelnosti. Neústavnost zvoleného řešení daná jeho disproportionalitou je umocněna i časovým faktorem, a to z toho důvodu, že pro vznik nároku na uplatnění základní slevy na dani, resp. naopak pro nemožnost uplatnění si základní slevy na dani je rozhodující 1. leden příslušného kalendářního roku.

Z pohledu zákona o daních z příjmů je pak již nerozhodné, jaká je situace v průběhu kalendářního roku. To zakládá nerovné postavení dotčených poplatníků mj. ve srovnání s dalšími zákonnými slevami na dani uvedenými v § 35ba odst. 1 písm. b) až f), neboť tyto slevy na dani jsou uplatnitelné po jednotlivých kalendářních měsících, v nichž byly splněny podmínky pro uplatnění těchto slev (§ 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů). Pouze u základní částky slevy na dani má být nyní rozhodným první den kalendářního roku, což znamená, že jakákoliv změna v průběhu kalendářního roku již nemá vliv na ztrátu možnosti odpočtu základní slevy na dani. To například mimo jiné znamená, že pokud je poživatel starobního důchodu zaměstnán jen několik měsíců v roce, přesto přichází o možnost odpočtu celé slevy na dani, nikoliv pouze o možnost odpočtu slevy na dani v poměru odpovídajícím počtu měsíců, po které vykonával výdělečnou činnost.

Podle názoru navrhovatelů je proto nutno napadanou právní úpravu nutno považovat za extrémně disproportční.

Navrhovatelé mají dále zato, že napadaná právní úprava koliduje i principu **neakcesorické rovnosti** ve smyslu čl. 1 Listiny, neboť porušuje obecnou rovnost před zákonem. Zákonodárce svým opatřením znemožnil starobním důchodcům provést odpočet základní slevy na dani, čímž tyto osoby připravil o částku až 24.840,- Kč ročně (v závislosti na tom, jak velký příjem takový poplatník za kalendářní rok má). To znamená, že osoby nepobírající starobní důchod jsou naopak tímto způsobem zvýhodněny.

Podle názoru navrhovatelů tak zákonodárce učinil svévolně, neboť nenacházejí žádné rozumné zdůvodnění, proč by právě skupina pracujících starobních důchodců měla být tímto způsobem znevýhodněna, resp. více zatížena. Je třeba vzít v úvahu, že žádný právní předpis nejen nezakazuje vykonávat výdělečnou činnost v jakémkoliv věku, neexistuje však též žádný právní předpis, který by, na rozdíl od dřívější právní úpravy, takový souběh zakazoval. Dosažení věku pro přiznání nároku na starobní důchod není ani důvodem výpovědi z pracovního poměru, není ani důvodem pro ukončení samostatné výdělečné činnosti, tudíž není žádného důvodu, proč výdělečně činní starobní důchodci měli být z hlediska daňového v horším postavení, než ostatní daňoví poplatníci.

Relevantním referenčním právním předpisem je v daných souvislostech zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, který v současné době nestanoví žádná omezení pro poživatele starobního důchodu při pobírání důchodových dávek z hlediska jiných činností, zejména činnosti výdělečné (srov. § 37 zákona č. 155/1995 Sb. v nyní platném znění). Naopak, zákon č. 155/1995 Sb. souběžný výkon výdělečné činnosti s pobíráním starobního důchodu dokonce podporuje, neboť ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 155/1995 Sb. se zvyšuje procentní výměra starobního důchodu starobnímu důchodci, který souběžně s pobíráním důchodu vykonává výdělečnou činnost. V tomto ohledu je napadané ustanovení i nelogicky

nesystémové, neboť na straně jedné zákon o důchodovém pojištění souběžný výkon výdělečné činnosti s pobíráním starobního důchodu vlastně odměňuje, zatímco zákon o daních z příjmů tutéž situaci daňově sankcionuje. Tato skutečnost je dle navrhovatelů argumentem ve prospěch iracionality provedeného zdanění, jak na to bude poukázáno dále.

Pro srovnání je možno upozornit, že dřívější právní úprava nárok na starobní důchod (jeho výplatu) při souběhu s výdělečnou činností omezovala, a to v závislosti na výši příjmů z výdělečné činnosti, resp. v závislosti na formě, ve které byla výdělečná činnosti vykonávána (srov. § 37 zákona č. 155/1995 Sb. v jednotlivých časových úsecích před 1. 1. 2010). Navrhovatelé by v návaznosti na toto srovnání považovali napadanou právní úpravu za ústavně konformní, pokud by podmínky pro výkon výdělečné činnosti a její souběh se starobním důchodem byly stanoveny komplementárně.

Jestliže však zákon o důchodovém pojištění nijak neomezuje výkon výdělečné činnosti tím, že by omezoval např. výši důchodu, což by bylo možno považovat za legitimní, pak nelze za legitimní považovat skutečnost, že naopak zákon o daních z příjmů sankcionuje pracujícího poživatele starobního důchodu vyšším zdaněním.

Je nepochybné, že napadaná právní úprava fakticky zvyšuje daňovou zátěž pracujících starobních důchodců. Navrhovatelé mají zato, že takto provedený výběr cílové skupiny, u níž dochází ke zvýšení daňové zátěže, je svévolný, neracionální a tedy nelegitimní. K tomuto závěru vede navrhovatele úvaha ohledně toho, co vlastně je v tomto případě předmětem daně. Obecně se akceptuje, že daň představuje obecnou zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu.

V případě napadaného ustanovení je však fakticky předmětem zdanění nikoliv příjem z výdělečné činnosti, nýbrž skutečnost, že poplatník je poživatelem starobního důchodu. Jinak řečeno, reálně není předmětem daně příjem z výdělečné činnosti, nýbrž je daňově postiženo to, že poplatník je starobním důchodcem. Zdaňován je tedy určitý osobní stav daňového poplatníka, byť nikoliv sám o sobě, nýbrž ve spojení s příjmy z výdělečné činnosti. Takové kritérium pro zdanění považují navrhovatelé za neakceptovatelné, neboť je svévolné.

Iracionalita tohoto kritéria je zároveň dána tím, že jedinou možností, jak se takovému vyššímu daňovému zatížení vyhnout, je upuštění od výkonu výdělečné činnosti. Podle názoru navrhovatelů není za situace, kdy právo na práci, resp. právo opatřovat si prostředky na své životní potřeby prací, je právem ústavně zaručeným, aby tímto způsobem zákonodárce „motivoval“ starobní důchodce k zanechání výdělečné činnosti. Lze totiž předpokládat, že právě vyšší míra zdanění bude pro řadu z nich důvodem pro zanechání výdělečné činnosti.

Na iracionalitu zvoleného řešení lze poukázat mimo jiné i na základě toho, že zákonodárce, resp. předkladatel návrhu, vůbec nevzal v úvahu účinky přijatého opatření. Jediným aspektem, který byl zvažován, je zvýšení příjmů státního rozpočtu, avšak toto zvýšení je kalkulováno za předpokladu, že přijaté opatření se nijak nepromítne do ochoty starobních důchodců být nadále výdělečně činnými. Pokud však naopak budeme předpokládat, že minimálně některé ze starobních důchodců odradí přijaté opatření od výkonu výdělečné činnosti, bude to mít pouze negativní dopady. Především tyto osoby přestanou odvádět jakoukoliv daň z příjmů, neboť žádnou výdělečnou činnost nebudou vykonávat. Dále pak to pro tyto osoby bude znamenat zásadní zásah do dosavadního způsobu života, který je spojen se zanecháním ekonomické aktivity. To bude mít i společenské dopady pro tyto osoby a jejich okolí. Kromě daňových příjmů poklesne výnos z pojistného na sociálním a

zdravotním zabezpečení, tyto osoby přestanou do systému svojí výdělečnou činností přispívat, naopak budou z něj již pouze brát.

Jakkoliv Ústavnímu soudu zřejmě nepřísluší přezkoumávat efektivnost určité daně, přesto jsou navrhovatelé přesvědčeni, že právě tyto argumenty poukazují na iracionalitu napadané právní úpravy.

Konečně mají navrhovatelé za to, že došlo i k porušení **principu akcesorické rovnosti**, tedy k porušení čl. 3 odst. 1 Listiny ve spojení s čl. 11 Listiny. Pokud jde o čl. 3 odst. 1 Listiny, zakazuje se zde diskriminace v základních právech a svobodách z řady důvodů, mimo jiné i z důvodu „jiného postavení“. Tímto jiným postavením je postavení starobního důchodce. Porušeným základním právem, přičemž se jedná o zásah diskriminační, je pak právě čl. 11 Listiny, neboť starobním důchodcům není poskytována stejná míra ochrany jejich výdělků (majetku) ve srovnání s jinými osobami výdělečně činnými.

Navrhovatelé jsou si vědomi toho, že ani v případě ústavně zaručené rovnosti v ochraně základních práv a svobod se nejedná o rovnost absolutní, nýbrž o rovnost relativní, tj. i v případě kategorií osob dle čl. 3 odst. 1 Listiny lze ve vztahu k jednotlivým právům a svobodám v Listině zaručeným zavést odůvodněné rozdíly, nicméně i v tomto případě mají zato, že zvolené rozlišovací kritérium je nelegitimní z důvodu jeho iracionality.

Podle názoru navrhovatelů není potřeba nijak zdůvodňovat, že zavedení rozdílné míry zdanění představuje nestejnou míru zásahu do vlastnického práva, které je zdaněním vždy dotčeno. Je tudíž otázkou, zda-li je takto vytvořená nerovnost legitimní z pohledu ústavně zaručené rovnosti ochrany vlastnického práva. Podle názoru navrhovatelů musí být odpověď na tuto otázku negativní, neboť, jak již bylo vysvětleno výše, rozlišujícím kritériem je postavení daňových poplatníků jako starobních důchodců, které nemá žádnou souvislost s daní z příjmů.

Předmětem daně z příjmů je, jak plyne již z jejího názvu, zdanění příjmů z výdělečné činnosti. Z toho vyplývá, že racionálními rozlišovacími kritérii mohou být okolnosti vztahující se k výdělečné činnosti jako takové. Legitimní je tedy rozlišování míry zdanění založené na samotné výdělečné činnosti. Takové rozlišování se například projevuje odlišně stanovenými pravidly pro zdanění jednotlivých druhů výdělečné činnosti (závislá práva, podnikání, příjmy z pronájmu majetku atd.), může se projevit progresivní daňovou sazbou apod.

Navrhovatelé však nevidí žádnou racionální souvislost mezi starobním důchodem a zdaněním příjmů.

Z uvedených důvodů mají navrhovatelé za to, že je porušen základní požadavek principu rovnosti, podle kterého mají být stejné situace regulovány se stejnými účinky a odlišné situace s účinky odlišnými.

III.

Stěžovatelé shrnují, že mají zato, že napadená právní úprava odporuje ústavnosti ve všech zkoumaných kritériích, tj. jednak z hlediska extrémní disproporcionality, jednak z pohledu neakcesorické i akcesorické rovnosti. Extrémní disproporcionalitu vykazuje podle názoru navrhovatelů napadaná úprava tím, že zpochybňuje tzv. existenční minimum, které jinak zákonodárce prostřednictvím základní slevy na dani garantuje.

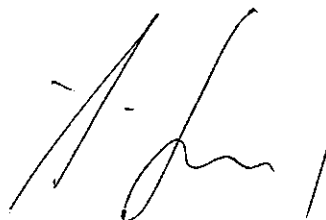
Princip neakcesorické rovnosti je porušen tím, že zákonodárce paušálně bez racionálního a legitimního podkladu zbavil celou skupinu daňových poplatníků možnosti uplatnit základní slevu na dani.

Konečně princip akcesorické rovnosti je narušen zásahem do požadavku rovnosti při ochraně vlastnického práva, jakož i do práva na práci podle čl. 26 Listiny.

IV.

S ohledem na skutečnost, že napadané ustanovení zákona je v rozporu s čl. 1, s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 a s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 26 Listiny základních práv a svobod, navrhovatelé navrhuji, aby Ústavní soud přijal tento náleze:

„Ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., se ve slovech „; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“ zrušuje ke dni vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.“



Prof. JUDr. Aleš Gerloch, CSc., advokát
v plné moci navrhovatelů