162

NÁLEZ

Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13 dne 10. července 2014 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského (soudce zpravodaj) a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Jana Filipa, Vlasty Formánkové, Ivany Janů, Vladimíra Kůrky, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové a Jiřího Zemánka o návrhu skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky, zastoupených prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Praha 2, Botičská 4, na zrušení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., 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“, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a Ing. Marie Adámkové, právně zastoupené JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Hradec Králové, Resslova 1253, jako vedlejší účastnice řízení,

takto:

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“ ruší dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.

Odůvodnění

I.
Shrnutí návrhu

1. Ústavní soud obdržel dne 12. června 2013 návrh skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky, za kterou jedná senátor JUDr. Miroslav Antl, (dále jen „navrhovatel“) na zrušení ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., 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“ (dále též jen „napadené ustanovení“). Podle navrhovatele je toto ustanovení, v jehož důsledku se na osoby v něm uvedené nevztahuje sleva na dani z příjmů fyzických osob na poplatníka (tj. snížení této daňové povinnosti) ve výši 24 840 Kč, v rozporu s čl. 1, čl. 3 odst. 1, čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a s čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále jen „Pakt“).

2. Navrhovatel považuje předmětné opatření za nepřípustně diskriminační, protože staví osoby, jež mají vedle starobního důchodu i jiný příjem ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, do nevýhodného postavení ve srovnání s ostatními poplatníky této daně,

kteří starobní důchod nepobírají. Jakkoliv souhlasí, že ukládání daní ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny představuje legitimní zásah do vlastnického práva, tato legitimita není dána jen veřejným zájmem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečení různých veřejných statků, nýbrž i požadavkem na rovnoměrné rozdělování daňového břemene. Právě v tomto směru ovšem napadené ustanovení neobstojí z hlediska kritérií, která formuloval Ústavní soud ve své judikatuře k přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní [konkrétně v nálezu ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.)], a to z hledisek extrémní disproporcionality (tzv. rdousícího efektu) a neakcesorické a akcesorické rovnosti.

3. Pokud jde o první z uvedených hledisek, extrémní disproporcionalitu má napadané ustanovení vykazovat tím, že jím dochází ke zpochybnění základního smyslu slevy na dani na poplatníka, jímž je vynětí určitého životního minima (byť nikoliv striktně ve smyslu zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů) ze zdanění. Takto vymezený princip odpovídá požadavkům vyplývajícím z judikatury Ústavního soudu, resp. judikatury vrcholných soudů jiných států (zejména německého Spolkového ústavního soudu), podle nichž nesmí být právní úpravou daní dotčena samotná podstata statku, který je dani podroben. Až doposud byl přitom zákonodárcem vždy respektován. Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, kterým byl zákon o daních z příjmů doplněn o napadené ustanovení, sice obhajuje přípustnost napadeného opatření právě tím, že životní minimum je pracujícím poživatelům starobního důchodu garantováno prostřednictvím nezdaněného starobního důchodu, takovéto zdůvodnění však podle navrhovatele nemůže obstát. Dotčeným osobám je totiž odňata část výtěžku z jejich výdělečné činnosti, tedy příjmu, který nemá žádnou věcnou souvislost s jim zároveň vypláceným starobním důchodem, pro jehož výplatu splnily zákonné podmínky. Navrhovatel netvrdí, že se tzv. rdousící efekt musí projevit u všech dotčených daňových poplatníků (tedy těch, již jsou současně poživateli starobního důchodu) stejným způsobem; k tomu, aby byla dána protiústavnost napadeného ustanovení, však stačí i potenciální dopady do postavení některých těchto osob. Ostatně významná část poživatelů starobního důchodu je výdělečně činná právě kvůli nutnosti doplnit své příjmy, resp. kompenzovat snížení životní úrovně, k němuž by došlo v případě, že by zanechali svých ekonomických aktivit.

4. Předmětná disproporcionalita je umocněna i časovým faktorem, neboť pro uplatnění slevy na dani je rozhodující 1. leden příslušného kalendářního roku. Naopak je nerozhodné, jaká je situace v průběhu zbytku kalendářního roku, což podle navrhovatele zakládá nerovné postavení dotčených poplatníků, mj. ve srovnání s dalšími zákonnými slevami na dani uvedenými v § 35ba odst. 1 písm. b) až f) zákona o daních z příjmů, jež jsou uplatnitelné po jednotlivých kalendářních měsících, v nichž k tomu byly splněny podmínky. Důsledkem je tak stav, kdy i poživatel starobního důchodu, jenž byl zaměstnán jen několik měsíců v roce, přichází o možnost odpočtu celé slevy na dani, a nikoliv pouze o možnost jejího odpočtu v poměru odpovídajícím počtu měsíců, po které vykonával výdělečnou činnost.

5. Nesoulad napadené úpravy shledává navrhovatel i s principem neakcesorické rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny (ve spojení s čl. 26 Paktu), protože zákonodárce napadeným opatřením znevýhodnil osoby pobírající starobní důchod. Bez ohledu na to, jak velký příjem takový poplatník má za kalendářní rok, jej totiž připravil o částku až 24 840 Kč ročně. Učinil tak přitom svévolně, bez jakéhokoliv rozumného zdůvodnění. Současná právní úprava starobních důchodů nejenže není postavena na vyloučení souběhu příjmů z výdělečné činnosti se starobním důchodem, nýbrž naopak na jejich apriorní slučitelnosti. To je patrné z § 34 odst. 4 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů, který tento souběh podporuje tím, že se v jeho důsledku zvyšuje procentní výměra starobního důchodu. Naopak neexistuje žádný právní předpis, který by (na rozdíl od dřívější právní úpravy) takovýto souběh zakazoval. Dosažení věku pro přiznání nároku na starobní důchod není ani důvodem výpovědi z pracovního poměru ani důvodem pro ukončení samostatné výdělečné činnosti, tudíž není žádného důvodu, pro který by výdělečně činní starobní důchodci měli být z hlediska daňového v horším postavení než ostatní daňoví poplatníci. Napadené ustanovení je z těchto důvodů nelogicky nesystémové. Zatímco zákon o důchodovém pojištění souběžný výkon výdělečné činnosti

s pobíráním starobního důchodu vlastně odměňuje, zákon o daních z příjmů tutéž situaci daňově sankcionuje.

6. Navrhovatel za účelem srovnání upozorňuje, že dřívější právní úprava omezovala nárok na starobní důchod při souběhu s výdělečnou činností v závislosti na tom, jaký z ní měla dotčená osoba příjem, resp. v závislosti na formě, ve které byla výdělečná činnost vykonávána (srov. § 37 zákona o důchodovém pojištění, ve znění účinném v jednotlivých časových úsecích před 1. lednem 2010). I napadená právní úprava by mohla být ústavně konformní, jestliže by podmínky pro výkon výdělečné činnosti a její souběh se starobním důchodem byly stanoveny komplementárně. Za situace, kdy zákon o důchodovém pojištění v tomto směru nijak neomezuje výkon výdělečné činnosti (např. tím, že by omezil výši důchodu), však nelze považovat za legitimní, aby předmětný souběh sankcionoval zákon o daních z příjmů prostřednictvím vyššího zdanění.

7. Napadená právní úprava fakticky zvyšuje daňovou zátěž pracujících starobních důchodců, takto provedený výběr cílové skupiny tohoto opatření je nicméně svévolný, neracionální a 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 ve spojení s příjmy z výdělečné činnosti. Takovéto kritérium pro zdanění považuje navrhovatel za neakceptovatelné, přičemž jeho iracionalita je dána již tím, že jedinou možností, jak se předmětnému vyššímu daňovému zatížení vyhnout, je upuštění od výkonu výdělečné činnosti. Je-li právo na práci, resp. právo opatřovat si prostředky na své životní potřeby prací ve smyslu čl. 26 odst. 1 Listiny, právem ústavně zaručeným, pak není možné, 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.

8. Konečně má navrhovatel za to, že došlo i k porušení principu akcesorické rovnosti, tedy k porušení čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny. Prvně uvedeným ustanovením se zakazuje diskriminace v základních právech a svobodách z řady důvodů, mezi něž patří i jiné postavení, včetně např. postavení starobního důchodce. Porušeným základním právem v důsledku předmětného diskriminačního závěru je přitom právě čl. 11 Listiny, neboť starobním důchodcům není poskytována stejná míra ochrany jejich výdělků (majetku) ve srovnání s jinými osobami výdělečně činnými. Navrhovatel si je vědom toho, že ani v případě ústavně zaručené rovnosti se nejedná o rovnost absolutní, nýbrž o rovnost relativní, a tedy že i v postavení kategorií osob podle čl. 3 odst. 1 Listiny mohou existovat určité odůvodněné rozdíly. V projednávané věci je však zvolené rozlišovací kritérium nelegitimní z důvodu jeho iracionality, v důsledku čehož je nelegitimní i vzniklá nerovnost, pokud jde o rozdílnou míru zásahu do vlastnického práva u jednotlivých poplatníků. Racionálními rozlišovacími kritérii totiž s ohledem na předmět daně z příjmů mohou být pouze okolnosti, jež se vztahují k výdělečné činnosti jako takové, např. zda jde o příjmy ze závislé činnosti, podnikání, z pronájmu majetku apod. Mezi starobním důchodem a zdaněním příjmů ale žádná racionální souvislost není.

II.
Průběh řízení před Ústavním soudem

9. Ústavní soud podle § 69 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaslal návrh Poslanecké sněmovně a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníkům řízení a vládě a veřejnému ochránci práv, kteří jsou oprávněni vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci řízení. Na základě § 48 odst. 2 zákona o Ústavním soudu bylo o vyjádření požádáno i Ministerstvo práce a sociálních věcí a Ministerstvo financí.

10. Usnesením ze dne 31. října 2013 sp. zn. I. ÚS 2340/13 přerušil I. senát Ústavního soudu řízení ve věci ústavní stížnosti stěžovatelky Ing. Marie Adámkové proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 31. května 2013 č. j. 2430469/13/2122-20300-203234 (výrok I), se kterou byl spojen návrh na zrušení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v části věty za středníkem znějící „daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“. Současně postoupil uvedený návrh plénu Ústavního soudu (výrok II), které jej usnesením ze dne 28. listopadu 2013 sp. zn. Pl. ÚS 51/13 podle § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu odmítlo jako nepřípustný z důvodu litispendence. Tím získala uvedená stěžovatelka právo účastnit se tohoto řízení jako vedlejší účastnice.

11. Ze statistické ročenky z oblasti důchodového pojištění za rok 2012 a důchodové statistiky za rok 2013 vydaných Českou správou sociálního zabezpečení získal Ústavní soud statistické údaje ohledně průměrné výše vyplácených starobních důchodů v letech 1992 až 2012, přehled rozložení souboru důchodců podle výše důchodů v kvantilovém vyjádření od roku 2001, přehled o počtu vyplácených důchodů podle měsíční výše důchodu a přehled o počtu důchodců a průměrném důchodu za rok 2013.

II./a
Vyjádření Poslanecké sněmovny a Senátu

12. Předsedkyně Poslanecké sněmovny Miroslava Němcová ve svém vyjádření ze 17. července 2013 a předseda Senátu Milan Štěch ve svém vyjádření z 24. července 2013 shrnuli průběh legislativního procesu v obou komorách Parlamentu.

II./b
Vyjádření vlády a veřejného ochránce práv

13. Předseda vlády Ing. Jiří Rusnok ve svém vyjádření ze dne 26. července 2013 Ústavnímu soudu sdělil, že vláda České republiky nevyužije svého práva podle § 69 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, a nevstoupí do tohoto řízení. Obdobné sdělení obdržel Ústavní soud dne 2. července 2013 i od tehdejšího veřejného ochránce práv JUDr. Pavla Varvařovského, jemuž právo vstoupit do tohoto řízení vyplývalo z § 69 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 404/2012 Sb.

II./c
Vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí

14. Ministr práce a sociálních věcí Ing. František Koníček ve svém vyjádření z 9. srpna 2013 poukázal na to, že z věcného hlediska oblast daně z příjmů, kam napadené ustanovení dopadá, nepatří do gesce jeho ministerstva. Z tohoto důvodu se omezil na konstatování, že otázkou neomezeného souběhu pobírání starobního důchodu a výdělku se zabýval již poradní expertní sbor ministra financí a ministra práce a sociálních věcí v letech 2009 a 2010, který ve své závěrečné zprávě k této problematice doporučil řešit otázku neomezeného souběhu důchodu a pracovního příjmu nepřímo, tedy prostřednictvím daňové soustavy, nežli drahými a neefektivními administrativními zásahy (např. krácením důchodu dle výše příjmu). Využít lze vhodné nastavení systému daně z příjmů fyzických osob pro oblast důchodů (bez dopadů na ty důchodce, pro něž je důchod jediným příjmem). Na tento výstup navázalo i programové prohlášení tehdejší vlády, v němž se uvádí, že vláda bude respektovat v co nejvyšší možné míře závěry uvedeného poradního expertního sboru k reformě důchodového systému. Uvedená doporučení byla realizována právě přijetím tohoto zákona.

15. K některým argumentům předkladatelů návrhu na zrušení předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů uvedl, že co se týče srovnávání s dřívějšími právními úpravami, v minulosti provedené úpravy, které ve větší míře umožňovaly úpravu výše důchodu při souběžné výdělečné činnosti, byly vždy spojeny se snahou narovnat podmínky ve vazbě na povinnost platit pojistné na důchodové pojištění, a nikoliv tedy ve vazbě na platbu daně z příjmů či ve snaze podporovat či zvýhodnit výdělečnou činnost poživatelů důchodů. Není pravda, že jedinou možností, jak se vyhnout zmiňované vyšší daňové povinnosti, je ukončit výdělečnou činnost. Existuje totiž i možnost přerušit výplatu starobního důchodu po dobu takto vykonávané výdělečné činnosti, v důsledku čehož bude docházet ke zvyšování procentní výměry starobního důchodu na základě § 34 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění.

II./d
Vyjádření Ministerstva financí

16. Ministerstvo financí ve svém vyjádření ze dne 13. prosince 2013 uvedlo, že napadené ustanovení bylo přijato jako součást opatření, jejichž cílem bylo udržení schodku státního rozpočtu v letech 2013 až 2015 pod třemi procenty hrubého domácího produktu. Z tohoto důvodu jej nelze posuzovat izolovaně bez vzájemné souvislosti s ostatními dočasnými nebo trvalými opatřeními, jež jsou tvořena především úsporami na výdajové straně a jen v menší míře také navýšením příjmové strany rozpočtu zvýšením daní. Skladba úsporných opatření byla vytvořena tak, aby se na úsporách podílely všechny skupiny obyvatel. Příjem starobních důchodců je s dvěma výjimkami zdaněn stejně jako příjem ostatních poplatníků daně z příjmů. Za prvé, podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů je od této daně osvobozen příjem v podobě dávky z důchodového pojištění do výše 36násobku minimální mzdy ročně. A za druhé, v letech 2013 až 2015 se podle § 35ba odst. 1 písm. a) věty za středníkem zákona o daních z příjmů u poplatníků, kteří jsou k 1. lednu příslušného zdaňovacího období poživateli starobního důchodu z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, nesnižuje daň z příjmů o základní slevu ve výši 24 840 Kč.

17. Ve vztahu k námitce rozporu s principem akcesorické rovnosti poukazuje Ministerstvo financí na navrhovatelem zmíněný nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, z něhož dovozuje širokou pravomoc zákonodárce rozhodnout, který okruh osob bude zdaněn a jakým způsobem. Při posuzování, zda určitá daň narušuje princip rovnosti, je třeba vycházet z komplexního zatížení osoby touto daní s ohledem na celou její majetkovou podstatu, a nikoliv odtrženě po jednotlivých dílčích konstrukčních prvcích daně. Zároveň je třeba přihlédnout k ostatním pravidlům upravujícím zdanění příjmů starobních důchodců. Dočasným omezením možnosti uplatnit základní slevu na dani zákonodárce kompenzuje skutečnost, že poplatník, který je starobním důchodcem, má osvobozen jeden ze svých příjmů, čímž je oproti ostatním poplatníkům daňově zvýhodněn. Z tohoto důvodu toto opatření není znevýhodněním, ale narovnáním právního postavení skupiny subjektů vůči ostatním.

18. Dočasné vyloučení možnosti uplatnit základní slevu na dani se sice negativně projevuje ve snížení příjmů poplatníka, jenž je jednak poživatelem starobního důchodu, jednak má další příjmy, tato skutečnost ovšem ještě neznamená, že by uvedené opatření mělo ve vztahu k těmto osobám likvidační dopady. Nadále jim je zajištěn minimálně příjem starobního důchodu a teprve jejich případný další příjem podléhá zdanění. Předmětné opatření nadto není ani svévolné ani iracionální. Smysl existence základní slevy na dani spočívá v nezdanění určitého životního minima, přičemž tuto funkci u starobních důchodců plní starobní důchod, který je od daně z příjmů osvobozen. U poplatníků s příjmy ve formě dávek z důchodového pojištění tak plní funkci životního minima osvobození této dávky od daně z příjmů, a nikoliv základní sleva na dani.

19. Závěrem Ministerstvo financí poznamenává, že využívání časového testu je v daňových předpisech obvyklé, a to na roční bázi pro uplatnění této slevy, z čehož plyne nutnost stanovení 1. ledna zdaňovacího období jako rozhodného dne pro možnost uplatnění základní slevy na dani z příjmů. Obdobně jako pravomoc rozhodnout se, které subjekty budou podléhat té které dani, náleží i právo posoudit, od kterého okamžiku tomu tak bude, zákonodárci. Tato úprava je navíc pro velkou část poplatníků výhodná.

II./e
Vyjádření vedlejší účastnice

20. Podáním ze dne 6. září 2013 sdělila vedlejší účastnice Ústavnímu soudu, že ve smyslu § 35 odst. 2 zákona o Ústavním soudu bude uplatňovat práva vedlejšího účastníka v tomto řízení. V následném vyjádření ze dne 1. listopadu 2013 odkázala na svou argumentaci obsaženou v ústavní stížnosti ze dne 30. července 2013, o níž je před Ústavním soudem vedeno řízení pod sp. zn. I. ÚS 2340/13. Z jejího obsahu vyplývá, že sleva na poplatníka není daňovou úlevou zvýhodňující určitou skupinu osob zvolenou na základě politického klíče, nýbrž konstrukčním prvkem daně, který do daňového systému založeného na konceptu tzv. rovné daně zavádí prvek daňové progrese. U nízkopříjmových osob tak právě jeho prostřednictvím dochází k jejímu zásadnímu snížení, což umožňuje dosáhnout nezbytné (a to i v ústavněprávní rovině) solidarity bohatších s chudými. Má-li proto být tato sleva ve vztahu k některým poplatníkům odňata, musí k tomu existovat legitimní a dostatečně intenzivní důvody, jež však v případě napadeného ustanovení konstatovat nelze. V žádném případě přitom za takovýto důvod nemůže být považován starobní důchod, tedy plnění čerpané ze systému důchodového pojištění, které není zdanitelným příjmem.

21. Rozpor napadeného ustanovení s ústavním pořádkem spatřuje vedlejší účastnice v tom, že určité předem dané skupině poplatníků daně z příjmů fyzických osob je bez legitimního důvodu odňato právo na slevu na dani, která obecně náleží všem poplatníkům bez rozdílu. Tím je narušena zásada rovnosti v právech a povinnostech a v rovině ústavněprávní porušen čl. 11 odst. 1 věta druhá ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny, a to z důvodu věku, na němž je pobírání starobního důchodu závislé. V důsledku takto vzniklého nerovnoměrného daňového zatížení za totožnou práci zároveň tito poplatníci pobírají za totožnou práci nižší mzdu než jiné osoby ve srovnatelném postavení, čímž je v rovině ústavněprávní porušeno právo na spravedlivou odměnu za práci podle čl. 28 Listiny. Poslední důvod protiústavnosti spatřuje vedlejší účastnice v tom, že jednotlivci, kterým vzniklo právo na starobní důchod, jsou zákonodárcem demotivováni od ekonomické činnosti, resp. jejich ekonomická aktivita je zákonem vnímána spíše jako zájmová činnost, v čemž je třeba spatřovat porušení lidské důstojnosti dotčených osob, jakož i práva získávat prostředky pro své životní potřeby prací ve smyslu čl. 26 odst. 3 Listiny.

22. V rámci svého vyjádření ze dne 1. listopadu 2013 vedlejší účastnice poukazuje i na nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. října 1992 sp. zn. Pl. ÚS 22/92 (publikován pod č. 11 ve Sbírce usnesení a nálezů Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky), z něhož vyvozuje jednak požadavek objektivního a racionálního odůvodnění daňové právní úpravy, jednak nepřípustnost směšování práva na hmotné zabezpečení ve stáří a povinnosti platit daně. Nadto je na napadenou zákonnou úpravu třeba nahlížet i prizmatem základních principů demokratického právního státu. Podle vedlejší účastnice je protiústavní i taková úprava, která procedurou svého vzniku či svým obsahem nereflektuje princip ochrany menšin proti zvůli většiny [čl. 6 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“)], pročež je nutno zabývat se též otázkou, zda napadeným ustanovením není dotčena určitá skupina osob tvořící relevantní menšinu, která nemá reálnou možnost dosáhnout ochrany svých práv v soutěži politických sil (resp. „nemá žádné zastání v zastupitelských orgánech“), ať už z důvodu, že je nějakým způsobem znevýhodněna, nebo že způsob utváření zastupitelských sborů neumožňuje efektivní reprezentaci této skupiny. Právě sleva na dani, jež se vztahovala na všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob, byla prezentována jako nástroj, kterým je sociálně znevýhodněným poplatníkům kompenzováno odstranění daňové progrese. Tím bylo usilováno o ospravedlnění zaváděných opatření, přičemž tyto doprovodné aspekty byly nepochybně brány v potaz i při ústavním přezkumu tehdy zavedených opatření. Není proto přípustné, aby s odstupem několika let bylo toto kompenzační opatření bez dalšího odstraněno.

23. Vedlejší účastnice ve své replice ze dne 3. února 2014 vyjádřila nesouhlas s tvrzeními Ministerstva financí, přičemž zdůraznila charakter starobního důchodu jako nárokového plnění ze strany státu na základě prostředků odváděných do systému důchodového pojištění z celoživotního příjmu

jednotlivce podléhajícího zdanění daní z příjmů. K jednotlivým jeho argumentům uvedla, že tzv. rdousící efekt nemusí nastat plošně. Byl to zákonodárce, kdo ke zrušení slevy na dani přistoupil bez jakéhokoli respektu k individuálním odlišnostem, a proto je na něm, aby prokázal, že napadené ustanovení zákona nebude mít rdousící efekt v žádném konkrétním případě. V tomto případě je za dotčenou skupinu třeba považovat pouze pracující starobní důchodce, tedy skupinu bez adekvátního voličského potenciálu. Současně je třeba přihlédnout k její povaze jakožto sociální skupiny silně znevýhodněné, mj. ve vztahu ke stavu a změnám systému důchodového zabezpečení. V této souvislosti odkazuje též na nález Ústavního soudu ze dne 23. března 2010 sp. zn. Pl. ÚS 8/07 (N 61/56 SbNU 653; 135/2010 Sb.). V souvislosti s argumentací Ministerstva financí vedlejší účastnice poukazuje na skutečnost, že starobní důchod, přinejmenším ve své průměrné výši, nedosahuje hodnoty základní slevy na dani z příjmů, v důsledku čehož nemůže ani účinně plnit její roli. Vzhledem k tuzemské politické a právní kultuře nelze považovat za postačující ani ujištění o údajné dočasné povaze opatření zavedeného napadeným ustanovením. Závěrem vedlejší účastnice rozporovala tvrzení Ministerstva práce a sociálních věcí ohledně zamýšleného legitimního cíle napadeného ustanovení.

II./f
Replika navrhovatele

24. Na výše uvedená vyjádření replikoval navrhovatel ve svých vyjádřeních z 25. listopadu 2013 a z 14. února 2014, v nichž kromě rekapitulace jednotlivých podání opakovaně odkázal na svůj návrh na zrušení napadeného ustanovení. K vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí dodal, že terčem jeho kritiky není skutečnost, že pracující důchodci nejsou podporováni či zvýhodňováni při své výdělečné činnosti, nýbrž to, že jsou bez legitimního důvodu nadměrně daňově zatěžováni ve srovnání s ostatními zaměstnanci. Za absurdní pak považuje poukaz na možnost požádat o pozastavení výplaty důchodu, která nijak nezdůvodňuje, z jakého důvodu by měli být pracující důchodci více daňově zatíženi. Takovýto krok je navíc v úplném rozporu s explicitně připuštěnou možností souběžného výkonu pracovního poměru a pobírání starobního důchodu.

25. Obšírně pak navrhovatel polemizuje s vyjádřením Ministerstva financí. Předně uvádí, že proti návrhu na zrušení napadeného ustanovení zákona o daních z příjmů z důvodu jeho diskriminační povahy neobstojí argumentace jinými ustanoveními tohoto zákona nebo právní úpravou starobních důchodů. Rozdílné postavení je dáno mezi zaměstnanci nepobírajícími starobní důchod s možností uplatnit slevu na dani na straně jedné a „pracujícími starobními důchodci“ bez této možnosti na straně druhé. Rozdíl přitom nespočívá v tom, že jde o „důchodce“ a „nedůchodce“, ale v tom, že určitá skupina zaměstnanců si nemůže uplatnit slevu na dani. Další nelogičnost uvedeného vyjádření lze spatřovat v tom, že Ministerstvo financí spojuje dvě nesouvisející skutečnosti – tedy to, že starobní důchodci pracují a že současně (kromě výjimek) pobírají nezdaněný důchod, v důsledku čehož prý musí legitimně strpět krácení svých příjmů. Navrhovatel možnost takového narovnávání odmítá, přičemž argumentuje zejména rozdílným charakterem příjmu ze zaměstnání a starobního důchodu. Zatímco příjem ze zaměstnání je bezprostřední odměnou za vykonanou práci, starobní důchod je nárokem plynoucím z účasti v průběžném systému důchodového pojištění, který pobírají ti, kteří do něj po celou dobu svého ekonomicky aktivního života přispívali. Oba zdroje příjmů spolu věcně nesouvisí. Platí přitom, že jakkoliv může zákonodárce zakotvit odlišné daňové režimy pro jednotlivé skupiny osob, musí tak činit nediskriminačním způsobem, tj. nesmí vytvářet nedůvodné rozdíly na základě nelegitimních a neracionálních kritérií. Navrhovatel je nadále přesvědčen, že je dán prostor pro přezkum napadeného ustanovení Ústavním soudem z hledisek případného „porušení zákazu extrémní disproporcionality ve spojení s kritérii, která vyplývají z ústavního principu rovnosti …“ (sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

26. Za zjevně protiústavní považuje navrhovatel zásadní nepoměr, který vzniká v důsledku toho, že uplatnění základní slevy na dani závisí od prvního dne kalendářního roku. Samotné Ministerstvo financí přitom uvádí řadu příkladů slev na dani, jež se aplikují na měsíční bázi. Závěrem své repliky shrnuje, že vnitřní obsahová rozporuplnost vyjádření Ministerstva financí jen potvrzuje jeho přesvědčení o protiústavnosti napadeného ustanovení zákona o daních z příjmů. Je totiž zjevné, že obhájit toto

ustanovení z hlediska požadavku na výběr legitimního a racionálního kritéria rozlišování prostě není možné. Pokud jde o vyjádření vedlejší účastnice, navrhovatel považuje její argumenty za relevantní.

II./g
Ústní jednání

27. Ve smyslu § 44 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, rozhodl Ústavní soud ve věci bez konání ústního jednání, neboť od něj nebylo lze očekávat další objasnění věci.

II./h
Změna soudce zpravodaje

28. Soudcem zpravodajem v projednávané věci byl původně v souladu s platným rozvrhem práce určen soudce Vladimír Sládeček. Poté, co byl místo jeho návrhu na neveřejném jednání pléna dne 10. července 2014 přijat odlišný návrh jiného soudce, který se podstatně liší od návrhu soudce zpravodaje, určil předseda Ústavního soudu Pavel Rychetský podle § 55 zákona o Ústavním soudu soudcem, který vypracuje znění přijatého nálezu, sebe.

III.
Posouzení kompetence a ústavní konformity legislativního procesu

29. Ústavní soud konstatuje, že je příslušný k projednání předmětného návrhu, který byl podán k tomu oprávněným navrhovatelem [§ 64 odst. 1 písm. b) zákona o Ústavním soudu], je přípustný a splňuje všechny zákonem stanovené náležitosti. Mohl tedy přistoupit k věcnému přezkumu napadeného ustanovení, přičemž v souladu s § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., se nejdříve zabýval otázkou, zda bylo přijato a vydáno ústavně konformním způsobem a v mezích Ústavou stanovené kompetence.

30. Podle § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., 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 a v případě jiného právního předpisu i se zákony. V případě napadeného ustanovení je mimo jakoukoliv pochybnost, že Parlament měl ve smyslu čl. 15 odst. 1 Ústavy kompetenci k jeho přijetí. Kromě toho Ústavní soud zjistil z vyjádření účastníků řízení, jakož i dalších veřejně přístupných dokumentů vztahujících se k legislativnímu procesu následující skutečnosti: část ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jejíž zrušení navrhuje navrhovatel, byla do tohoto ustanovení vložena zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů. Návrh tohoto zákona (sněmovní tisk č. 801, 6. volební období, 2010–2013) předložila vláda Poslanecké sněmovně dne 6. září 2012. Poslanecká sněmovna jej schválila ve třetím čtení dne 7. listopadu 2012 na své 47. schůzi (usnesení č. 1354), kdy pro něj hlasovalo 101 z přítomných 195 poslanců, 93 z nich bylo proti a 1 poslanec se zdržel. Senát projednal a zamítl návrh zákona (senátní tisk č. 442, 8. funkční období, 2010–2012) dne 5. prosince 2012 na své 2. schůzi (usnesení č. 32, 9. funkční období, 2012–2014). Z přítomných 67 senátorů hlasovalo pro jeho zamítnutí 50, 7 bylo proti a 10 se hlasování zdrželo. Následně Poslanecká sněmovna setrvala na původním návrhu zákona (usnesení č. 1444), přičemž pro jeho opětovné schválení hlasovalo dne 19. prosince 2012 na její 49. schůzi 102 ze 193 přítomných poslanců a 88 bylo proti, 3 se hlasování zdrželi. Zákon byl doručen prezidentu republiky dne 19. prosince 2012. Podepsán jím byl 21. prosince 2012. K jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů došlo 27. prosince 2012 v částce 187 pod č. 500/2012 Sb., účinnost nabyl dne 1. ledna 2013.

31. Uvedená zjištění považoval Ústavní soud za postačující pro závěr, že ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů bylo do tohoto zákona v napadené části doplněno zákonem, jenž byl přijat ústavně předepsaným způsobem. Vzal přitom v úvahu, že navrhovatel ani vedlejší účastnice nezpochybňovali ústavnost přijetí a vydání tohoto zákona. Nic mu tedy nebránilo, aby mohl přistoupit k věcnému posouzení ústavnosti napadeného ustanovení.

IV.
Znění a obsah napadeného ustanovení a další relevantní skutečnosti

32. Ustanovení § 35ba zákona o daních z příjmů je „sběrným ustanovením“, které vymezuje různé druhy slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Uvedenou slevou se rozumí částka, o kterou se poplatníkovi sníží jeho daňová povinnost. Odstavec 1 písm. a) tohoto ustanovení upravuje tu nejobecnější z nich, která se (s jedinou výjimkou, jejíž ústavnost je posuzována v tomto řízení) vztahuje obecně na všechny poplatníky této daně a činí 24 840 Kč ročně. Přesné znění tohoto ustanovení, účinné ke dni přijetí tohoto nálezu, je následující:

„§ 35ba
Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob

(1) Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o

a) základní slevu ve výši 24 840 Kč na poplatníka; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu,“;

napadena je přitom pouze jeho část uvedená za středníkem.

33. Posouzení ústavnosti napadeného ustanovení, tedy části ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) odst. 1 za středníkem, předpokládá v první řadě přiblížení smyslu zákonné konstrukce předmětné slevy na dani. Součástí zákonné úpravy daně z příjmů fyzických osob je po celou dobu účinnosti platného zákona o daních z příjmů sleva či snížení celkové daňové povinnosti pro její poplatníky. Tím se v oblasti daňového práva vytváří určitá garance, že osoby, které jsou schopny získávat prostředky pro své životní potřeby samostatně, nebude stát zatěžovat daňovou povinností ve vztahu k určité minimální části příjmů, jejíž zdanění by se do jejich poměrů mohlo promítnout nepřiměřeně tíživě. V krajním případě by dokonce mohlo být dotčeno i jejich právo na důstojný život, a tedy s ohledem na čl. 30 odst. 2 Listiny, podle něhož má každý, kdo je v hmotné nouzi, právo na takovou pomoc, která je nezbytná pro zajištění základních životních potřeb, by tento zásah stejně musel být kompenzován v rámci sociálního zabezpečení. Výše této částky samozřejmě není vázána na životní minimum (ve smyslu zákona o životním a existenčním minimu), nýbrž je zpravidla vyšší a odvíjí se od politického rozhodnutí zákonodárce.

34. Zákon o daních z příjmů původně (k 1. lednu 1993, kdy nabyl účinnosti) ve svém § 15 odst. 1 písm. a) předpokládal u poplatníků daně z příjmů fyzických osob snížení základu této daně o částku představující 20 400 Kč ročně. Tato částka pak v důsledku jednotlivých novelizací postupně vzrostla až do výše 38 040 Kč, ve které zůstala do 31. prosince 2005. Problémem takto nastaveného odpočtu byl jeho vliv na konečnou výši daně z příjmů fyzických osob, jejíž sazba byla tehdy stanovena jako progresivně klouzavá. To znamená, že základ daně se nezdaňoval jedinou sazbou, nýbrž nad určitou částku se zdaňoval sazbou vyšší, přičemž těchto úrovní mohlo být i více (např. v roce 2005 byl roční příjem od 0 do 109 200 Kč zdaňován sazbou 15 %, část ročního příjmu nad 109 200 Kč sazbou 20 %, nad 218 400 Kč sazbou 25 % a nad 331 200 Kč sazbou 32 %). Vzhledem k tomu, že snížení daňového základu o 38 040 Kč se vždy dotklo části příjmů zdaňované nejvyšší sazbou, měl tento odpočet u jednotlivých poplatníků rozdílný účinek na výši jejich daňové povinnosti, neboť částka, o kterou se jim snížila daň, rostla s výší příjmů [např. byl-li roční příjem poplatníka 100 000 Kč, po uvedeném

odpočtu představoval základ jeho daně 61 960 Kč, což znamená, že tento poplatník na dani zaplatil místo 15 000 Kč pouze 9 294 Kč, tedy o 5 706 Kč (tj. 15 % z 38 040 Kč) méně; naopak, byl-li jeho roční příjem 400 000 Kč, po provedení uvedeného odpočtu představoval základ jeho daně 361 960 Kč, v důsledku čehož poplatník zaplatil místo 88 436 Kč bez zaokrouhlení pouze 76 263,20 Kč, tedy o 12 172,80 Kč (tj. 32 % z 38 040 Kč) méně]. Právě za účelem odstranění tohoto progresivního účinku, v jehož důsledku se s vyšším příjmem zvyšovala i částka, o kterou poplatník zaplatil na daních méně, došlo zákonem č. 545/2005 Sb. k novelizaci zákona o daních z příjmů a k nahrazení uvedeného odpočtu institutem slevy na dani. Do budoucna se tak již všem poplatníkům neměl o jednotnou částku snižovat daňový základ, nýbrž až z něho vyměřená daň. Každý si tak mohl uplatnit nominálně stejnou daňovou výhodu, bez ohledu na výši příjmu, resp. výši základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 545/2005 Sb., sněmovní tisk č. 1040, 4. volební období, 2002–2006).

35. Snížení základu daně podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů bylo po dobu právní úpravy platné v letech 1993 až 2005 možné pouze v případě, že poplatník nepobíral ve stejné výši starobní důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu (srov. § 15 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Pokud jej pobíral ve výši menší než té, ve které bylo možné uvedený odpočet provést, docházelo u něho ke snížení základu daně pouze o částku, jež představovala jejich rozdíl. To znamená, že jestliže se daňový základ snižoval podle uvedeného ustanovení o částku 38 040 Kč na poplatníka ročně a výše starobního důchodu, který poplatník pobíral, činila 30 000 Kč ročně, pak došlo v případě tohoto poplatníka ke snížení daňového základu jen o rozdíl ve výši 8 040 Kč ročně. Uvedené omezení snížení základu daně bylo možné pouze za předpokladu, že poplatník daně nebyl poživatelem starobního důchodu na počátku zdaňovacího období a tento starobní důchod mu nebyl přiznán ani zpětně k počátku zdaňovacího období (poslední věta § 15 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

36. Ustanovení § 35ba bylo do zákona o daních z příjmů vloženo právě již zmíněným zákonem č. 545/2005 Sb., jenž nabyl účinnosti dne 1. ledna 2006. Původní výše slevy na dani na poplatníka jím byla stanovena na 7 200 Kč, což je částka v zásadě odpovídající průměrné úrovni, v jaké do té doby docházelo ke snížení výše daně v důsledku snížení jejího základu. Ani podle této právní úpravy nebyla přiznána sleva poplatníkům, kteří pobírali starobní důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu ve výši převyšující 38 040 Kč. Pokud však jejich starobní důchod tuto částku nepřevyšoval, uplatnila se u nich (na rozdíl od minulosti) celá sleva na dani, a nikoliv jen její adekvátní část. I v tomto případě se uvedené omezení vztahovalo jen na poplatníky, kteří byli poživateli starobního důchodu na počátku zdaňovacího období a tento starobní důchod jim nebyl přiznán ani zpětně k počátku zdaňovacího období (§ 35ba odst. 2 zákona o daních z příjmů, účinný od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2007).

37. K zásadnímu zvýšení slevy na dani na poplatníka z částky 7 200 Kč na 24 840 Kč došlo s účinností od 1. ledna 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který mimo jiné novelizoval i § 35ba zákona o daních z příjmů. V jeho důsledku došlo ke zrušení odstavce 2 tohoto ustanovení, pročež si nově mohli uvedenou slevu uplatnit bez omezení i poplatníci, kteří byli poživateli starobního důchodu. Uvedené změny byly součástí balíku zásadních změn v oblasti daňového práva, přičemž jejich smysl měl spočívat v kompenzaci negativních dopadů daně z příjmů fyzických osob, pro kterou byla nově stanovena jednotná sazba, do postavení osob s nižšími příjmy, jež byly do té doby zdaňovány sazbou nižší (k 31. prosinci 2007 činily jednotlivé daňové sazby 12 %, 20 %, 25 % a 32 %). Tato jednotná sazba byla stanovena ve výši 15 %. V případě příjmů ze závislé činnosti se ovšem počítala a doposud počítá z tzv. superhrubé mzdy [to znamená, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, srov. § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů, ve zněních od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2013, resp. § 6 odst. 12 téhož zákona od 1. ledna 2014 do 31. prosince 2014], v důsledku čehož reálně činí 20,1 % [tedy 15 % z částky, která tvoří 1,34násobek hrubé mzdy, tj. součet hrubé mzdy a odvodů placených zaměstnavatelem na zdravotní (9 %) a sociální pojištění (25 %)].

38. V dalším období zůstala právní úprava slevy na dani na poplatníka zachována, přičemž pouze v důsledku novely provedené zákonem č. 346/2010 Sb. došlo ke snížení její výše z 24 840 na 23 640 Kč pro zdaňovací období roku 2011. Další změna pak byla provedena až zákonem č. 500/2012 Sb., který doplnil ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v tom smyslu, že se na jeho základě nesnižuje daň u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Toto ustanovení se uplatní ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2013, 2014 a 2015, přičemž by mělo pozbýt platnosti uplynutím dne 31. prosince 2015 [srov. čl. XVII bod 2 a čl. XXII písm. c) zákona č. 500/2012 Sb.].

39. Z napadeného ustanovení plyne, že pro rozsah daňové povinnosti poplatníka je podstatné to, zda pobíral starobní důchod právě k 1. lednu zdaňovacího období. Jestliže by jej k tomuto dni nepobíral a začal by jej pobírat teprve dodatečně (např. 1. února), tato skutečnost by na možnost uplatnit si předmětnou slevu na dani pro toto zdaňovací období neměla žádný vliv. V této souvislosti je namístě uvést, že osoba, které vznikl nárok na starobní důchod, jej není povinna uplatnit ihned, nýbrž den, ke kterému tak učiní, závisí pouze na jejím rozhodnutí. Zákon jí navíc přiznává právo žádat o tento důchod zpětně, a to ve vztahu k období 5 let (§ 55 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění). Pakliže tak proto učiní až v průběhu zdaňovacího období (tedy po jeho 1. lednu) nebo dokonce po jeho uplynutí, zůstane mu předmětná sleva pro toto zdaňovací období v celém rozsahu zachována. Zákon totiž pro tento případ nic jiného nestanoví. Uvedené znamená, že požádá-li si osoba, které vznikl nárok na výplatu starobního důchodu k 1. říjnu, o jeho výplatu zpětně až 1. února následujícího roku, bude mít pro tento rok zachovánu celou slevu na dani a zároveň obdrží starobní důchod za období počínaje již 1. říjnem. Naopak osoba, která jej pobírala již k 1. lednu stejného roku, si předmětnou slevu na dani nebude moci uplatnit vůbec. Výplata starobního důchodu může být k žádosti jeho poživatele rovněž pozastavena. Důvodem tohoto kroku je zpravidla skutečnost, že výdělečná činnost osoby, která má nárok na starobní důchod, avšak není jeho příjemcem, má za následek zvýšení výše procentní výměry starobního důchodu. Pozastavení jeho výplaty je však možné i z jakéhokoliv jiného důvodu.

V.
Vlastní přezkum

40. Ze shrnutí obsahu napadené zákonné úpravy vyplývá, že v projednávané věci je předmětem kontroly ústavnosti daňová povinnost, a to konkrétně daň z příjmů těch fyzických osob, jež k 1. lednu zdaňovacího období pobíraly starobní důchod. Navrhovatel nikterak nezpochybňuje samotnou existenci daně z příjmů fyzických osob, jakož ani většinu jejích náležitostí, nesoulad s ústavním pořádkem ovšem spatřuje v tom, že na rozdíl od všech ostatních poplatníků této daně se v případě uvedené skupiny osob daň vypočtená na základě stanovené procentuální sazby nesnižuje o částku 24 840 Kč, představující slevu na dani na poplatníka. Podle jeho názoru proto takto vymezená daň jednak nepřiměřeným způsobem dopadá do jejich majetkové sféry, jednak zakládá rozpor s ústavní zásadou rovnosti.

V./a
Východiska přezkumu napadeného ustanovení

41. Ústavní soud při posuzování otázky, zda k zásahu do základního práva vlastnit majetek došlo v souladu s čl. 11 odst. 1 Listiny, standardně posuzuje v první řadě to, zda se tak stalo na základě zákona a v jeho mezích [srov. nález ze dne 11. října 1995 sp. zn. Pl. ÚS 3/95 (N 59/4 SbNU 91; 265/1995 Sb.) nebo nález ze dne 22. března 2005 sp. zn. Pl. ÚS 63/04 (N 61/36 SbNU 663; 210/2005 Sb.)]. Pakliže jsou tyto podmínky splněny, zkoumá, zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, a pokud ano, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu).

42. Daněmi a poplatky se rozumí veřejnoprávní povinnost peněžní platby státu (daňová a poplatková povinnost). Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, v jehož rámci je současně aprobován zásah do vlastnického práva, k němuž v souvislosti s jejich stanovením, vyměřením a výběrem dochází [srov. nález ze dne 1. června 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Daň je ukládána ve veřejném zájmu, kterým je především získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu [nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, body 40 a 41; nález ze dne 19. dubna 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 170], přičemž není pochyb o tom, že jde o prostředek způsobilý dosáhnout tohoto cíle. Pokud však jde o otázku potřebnosti daně právě v určité výši, takovéto posouzení již soudním výkladem provést nelze, neboť jde o otázku politického charakteru, jejíž řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce. Pouze Parlament je oprávněn rozhodnout, zda je stanovení určité daně potřebné a v jaké výši, přičemž v tomto směru je oprávněn zohlednit nejrůznější kritéria. Ústavní soud tak může k přezkumu tohoto jeho rozhodnutí přistoupit jen v rámci posouzení proporcionality v užším smyslu, které v případě daní (obdobně jako např. v případě stanovení horní hranice peněžitých sankcí) spočívá ve vyloučení jejich extrémní disproporcionality. Zásah do vlastnického práva prostě nesmí vést k takové zásadní změně majetkových poměrů dotčeného subjektu, že by jím došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“, tj. „ke zničení majetkové základny“ poplatníka [srov. nález ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)], resp. že by „hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení“ [nález ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. V takovém případě je založen nesoulad s ústavním pořádkem i tehdy, jestliže se tento účinek projeví jen u části poplatníků daně.

43. Daňová povinnost musí obstát nejen z hlediska vyloučení extrémní disproporcionality, nýbrž také ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické, plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv podle čl. 1 Listiny, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 43). Obsahem principu rovnosti v právech ve smyslu čl. 1 Listiny se ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 22/92 zabýval již Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky, který v této souvislosti vyslovil závěr, že rovnost je třeba chápat jako kategorii relativní, nikoliv absolutní. Na jeho pojetí následně navázal v řadě svých rozhodnutí i Ústavní soud, který v obecné rovině připustil zákonem založenou nerovnost, avšak pouze za předpokladu, že ji lze odůvodnit na základě ústavně akceptovaných hledisek. O takovýto případ se přitom nejedná tehdy, pokud je tato založena na libovůli (nerovnost neakcesorická) nebo je jejím důsledkem porušení některého ze základních práv a svobod (nerovnost akcesorická) – srov. např. nález ze dne 4. června 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/96 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), nález ze dne 25. června 2002 sp. zn. Pl. ÚS 36/01 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (viz výše), nebo nález ze dne 15. května 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.).

44. Je namístě zdůraznit, že „ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup“ [nález ze dne 21. ledna 2003 sp. zn. Pl. ÚS 15/02 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)].

45. Ústavní soud ve své ustálené judikatuře aplikuje za účelem posouzení, zda napadeným opatřením nedošlo k nerovnému zacházení mezi stejnými nebo srovnatelnými jednotlivci nebo skupinami, test přímé diskriminace, jenž sestává ze zodpovězení následujících otázek: 1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?; 2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?; 3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?; 4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené? [srov. nález ze dne 16. října 2007 sp. zn. Pl. ÚS 53/04 (N 160/47 SbNU 111; 341/2007 Sb.), bod 29; nález ze dne 30. dubna 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08 (N 105/53 SbNU 313) ve znění opravného usnesení ze dne 9. července 2009 sp. zn. II. ÚS 1609/08; nález ze dne 1. prosince 2009 sp. zn. Pl. ÚS 4/07 (N 249/55 SbNU 397; 10/2010 Sb.); nález ze dne 28. ledna 2014 sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (44/2014 Sb.), dostupný též

na http://nalus.usoud.cz, bod 34; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. listopadu 2007 ve věci stížnosti č. 57325/00 – D. H. proti České republice, § 75; rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. března 2010 ve věci stížnosti č. 42184/05 – Carson proti Spojenému království, § 61]. Z judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zákazu diskriminace rovněž plyne, že ospravedlnitelnost určitého odlišného zacházení se odvíjí i od jeho důvodu. Zatímco pro odlišné zacházení z důvodu rasy či etnického původu, pohlaví, sexuální orientace, národnosti či původu dítěte je třeba předložit velmi pádné ospravedlnění [srov. např. rozsudek ze dne 21. června 2011 ve věci stížnosti č. 5335/05 – Ponomaryov a další proti Bulharsku (národnost); již citovaný rozsudek D. H. proti České republice (rasa) či rozsudek ze dne 16. listopadu 2004 ve věci stížnosti č. 29865/96 – Ünal Tekeli proti Turecku, § 53 (pohlaví)], u ostatních důvodů odlišného zacházení je přezkum ze strany Evropského soudu pro lidská práva méně intenzivní. V této souvislosti lze jako pátý krok testu přímé diskriminace rozlišit i míru „podezřelosti“ důvodu pro odlišné zacházení, od které se posléze odvíjí intenzita přezkumu ze strany soudu (nález sp. zn. Pl. ÚS 49/10, bod 34).

46. Pro stanovení daňové povinnosti se bez dalšího uplatní požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů, a to především požadavky určitosti a předvídatelnosti práva či principy právní jistoty a zákaz retroaktivity (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172). Zdůraznění nezbytnosti, aby zákonné vymezení daně nebo poplatku bylo určité a jednoznačné, lze odůvodnit ochranou jednotlivce, do jehož vlastnického práva má být touto formou zasaženo. Účelem daně nebo poplatku je v první řadě zabezpečení příjmů státního rozpočtu, což je však účel natolik obecný, že je jím možno odůvodnit v podstatě jakoukoliv daň nebo poplatek. Právě z tohoto důvodu, že jejich náležitosti nelze vyvodit, nýbrž pouze určit, je k jejich stanovení oprávněn výlučně zákonodárce, přičemž jeho rozhodnutí nesmí vytvářet prostor pro dvojí výklad, v jehož důsledku by dotčený poplatník nemohl s jistotou zjistit, zda a v jakém rozsahu mu vznikla daňová nebo poplatková povinnost. Jen stěží je naopak představitelné, aby předmětné náležitosti dotvářel svou rozhodovací činností soud či správní orgán, v důsledku čehož by jednotliví poplatníci mohli být následně sankcionováni za nesplnění své daňové povinnosti pouze z toho důvodu, že zaujali jiný výklad neurčitého zákonného ustanovení, než k jakému se přiklonila dodatečně utvářená praxe. Jinými slovy, „nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá“ [nález ze dne 2. prosince 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639), bod 18; srov. též nález ze dne 6. února 2007 sp. zn. I. ÚS 531/05 (N 24/44 SbNU 293), bod 30, nebo nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 11. července 2012 sp. zn. PL. ÚS 109/2011, zejména body 49 a 50].

47. Pro úplnost je třeba zdůraznit i další (již zmíněné) relevantní hledisko, a to požadavek předvídatelnosti zákona, které kromě jiného předpokládá, že rozhodne-li se zákonodárce za situace, kdy má jednotlivec podle dosavadního zákona možnost jednat určitým způsobem, toto jednání regulovat jinak, pak musí takto dotčenému jednotlivci poskytnout dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl nové regulaci přizpůsobit své chování. Tento nezbytný časový prostor bude vždy záviset na konkrétních okolnostech, tedy zejména na tom, čeho se daná právní úprava týká, kdo jsou její adresáti a zda je respektováno jejich legitimní očekávání. Určitý standard v tomto smyslu nakonec vymezil sám zákonodárce v § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, podle něhož v případě, že není stanovena účinnost pozdější, nabývají právní předpisy účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení, přičemž vyžaduje-li to naléhavý obecný zájem, lze výjimečně stanovit dřívější počátek účinnosti, nejdříve však dnem jejich vyhlášení.

V./b
K námitce tzv. rdousícího efektu

48. Na základě těchto východisek posoudil Ústavní soud jednotlivé námitky navrhovatele, načež dospěl k následujícím závěrům. Předně neshledal, že by napadená úprava měla vůči poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, kteří jsou zároveň poživateli starobního důchodu, rdousící neboli konfiskační dopad ve vztahu k jejich majetku. Zdanění jejich příjmů sazbou 15 %, byť počítanou z tzv. superhrubé mzdy, zcela zjevně nezasahuje do jejich ekonomické aktivity způsobem, v jehož důsledku by pozbyla

své základní opodstatnění. Pakliže lze připustit její intenzivnější dopad v případech, kdy výše takto zdanitelného příjmu je menší, ani zde nelze přehlédnout, že dotčené osoby jsou současně poživateli starobního důchodu. Případné krajní případy, kdy by s ohledem na nízkou výši tohoto důchodu mohlo být uvažováno o tom, že celková výše příjmu poplatníka neumožňuje jeho důstojný život nebo jej dokonce staví do situace hmotné nouze, jsou řešitelné v oblasti sociálního zabezpečení. Předmětná námitka proto neodůvodňuje závěr o nesouladu napadeného ustanovení s ústavně zaručeným právem vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny.

V./c
Posouzení kritéria, od něhož se odvíjí uplatnění základní slevy na dani, z hlediska námitky neakcesorické nerovnosti

49. Dále se Ústavní soud zabýval samotným kritériem, od něhož se odvíjí to, zda se ve vztahu ke konkrétnímu poplatníkovi uplatní nebo neuplatní základní sleva na dani ve výši 24 840 Kč ročně. Podle napadeného ustanovení se tato sleva neuplatní v případě, kdy poplatník byl poživatelem starobního důchodu k 1. lednu zdaňovacího období. Rozhodující z tohoto hlediska tak byl stav k tomuto dni, přičemž jakékoliv jiné časové hledisko bylo nepodstatné.

50. Jakkoliv lze připustit, že původní intencí předkladatele novely zákona o daních z příjmů, kterou došlo k doplnění napadeného ustanovení, mělo být zamezení tomu, aby se na poplatníky, již jsou zároveň poživateli starobního důchodu, vztahovala v rámci zdaňovacího období v podstatě dvě srovnatelná daňová opatření (tj. sleva na dani na poplatníka a osvobození starobního důchodu od daně), napadené ustanovení tohoto cíle dosahuje pouze částečně. Nejenže dopadá jen na část uvedených poplatníků, nýbrž současně zřejmě umožňuje těmto poplatníkům přizpůsobit své chování tak, aby si v důsledku splnění uvedeného časového kritéria zachovali bez ohledu na to, že pobírají starobní důchod, i slevu na dani.

51. Nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, se projevuje již v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (tedy 2. ledna), mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší. V případě příjmů ze závislé činnosti to znamená, že se jim s ohledem na daňovou sazbu nezdaní roční příjem odpovídající hrubé mzdě ve výši 123 582 Kč, resp. tzv. superhrubé mzdě ve výši 165 600 Kč (viz bod 37), tedy pro většinu lidí nepochybně nikoliv zanedbatelná částka. Kritérium, na němž je toto rozlišení založeno, je přitom ryze formální a zákon navíc vytváří procesní možnosti, jak si mohou jednotlivé osoby zachovat i nadále obě výhody. V případě těch, co starobní důchod dosud nepobírají, jde o odložení počátku jeho přiznání tak, aby k němu došlo až po 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Těmto osobám je totiž nadále zachována možnost žádat zpětně o vyplácení důchodu bez toho, aby uplatnění tohoto nároku mělo dodatečně jakýkoliv vliv na uplatnění slevy na dani. V případě těch, co jej již pobírají, jde zas zřejmě o zastavení jeho výplaty pro období, jež bude uvedený den zahrnovat.

52. Za této situace vyvstává otázka, jaký účel lze vlastně reálně přisuzovat napadenému ustanovení. Je zřejmé, že v důsledku uvedeného opatření ztrácí slevu na dani pouze část poplatníků pobírajících starobní důchod, jejíž odlišení od ostatních poplatníků je problematické ze dvou důvodů. Jednak není dán žádný rozumný důvod, pro který by se na poplatníka, jenž pobíral starobní důchod po celý kalendářní rok, neměla vztahovat předmětná sleva na dani vůbec, zatímco u toho, jenž jej začal pobírat teprve od 2. ledna nebo pozdějšího dne, by měla být zachována v celém rozsahu. Na kritérium dne 1. ledna nelze v této souvislosti hledět ani jako na nezbytné administrativní opatření za účelem provádění srážek daně, neboť jak jednoznačně plyne z § 35ba odst. 3 zákona o daních z příjmů, možnost uplatnění předmětné slevy by mohla být bez jakýchkoliv technických obtíží vázána i jen na některé

měsíce. Nadto je vzniklá nerovnost umocněna relativně vysokou částkou, o kterou jde, což již samo o sobě představuje důvod, pro který tomuto rozdílu nelze upřít ústavněprávní relevanci (jde o nerovnost extrémní). Druhý důvod pak spočívá v tom, že jednotliví poplatníci mohli dosáhnout zachování slevy na dani tím, že se vyhnuli pobírání důchodu právě dne 1. ledna zdaňovacího období.

53. Tyto skutečnosti zjevně neumožňují pojmenovat žádný rozumný důvod, pro který má mít v příslušném zdaňovacím období jedna z takto vymezených skupin poplatníků pobírajících starobní důchod určitou významnou daňovou výhodu, zatímco druhá z nich nikoliv. Rozlišení obou skupin má naopak arbitrární povahu. Ústavní soud proto považuje napadené ustanovení za jsoucí v rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti, jež vyplývá z čl. 1 Listiny.

V./d
Posouzení napadeného ustanovení z hlediska akcesorické rovnosti

54. Důsledkem napadeného ustanovení není jen nerovnost mezi dvěma skupinami poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří pobírají starobní důchod, nýbrž také mezi dotčenými příslušníky této skupiny a všemi dalšími poplatníky této daně. Její důvod je třeba spatřovat v tom, že jim zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění. Zatímco totiž v případě prvně uvedené skupiny má tuto funkci plnit starobní důchod, jehož výše se u jednotlivých poplatníků liší, v případě druhé ji plní sleva na dani na poplatníka, která u všech činí 24 840 Kč ročně. Vzhledem k tomu, že předmětná nerovnost by byla dána i tehdy, pokud by zákon jako rozhodující kritérium stanovil pobírání starobního důchodu ke kterémukoliv dni tohoto zdaňovacího období, bude další výklad pro zjednodušení vycházet právě z rozlišení poplatníků podle toho, zda v tomto období pobírali nebo nepobírali starobní důchod.

55. Zmíněná nerovnost je zapříčiněna tím, že na rozdíl od výše předmětné slevy na dani je výše starobního důchodu u jednotlivých jeho poživatelů rozdílná, v důsledku čehož je rozdílná i jejich část příjmů, na kterou daňová povinnost nedopadá. Ze statistických údajů, které měl Ústavní soud k dispozici (viz bod 11), vyplývá, že v roce 2012 byla průměrná výše starobního důchodu 10 788 Kč měsíčně, přičemž 10 % ze starobních důchodců pobíralo důchod nižší než 8 192 Kč. Starobní důchod nižší než 8 500 Kč pobíralo přibližně 250 000 z celkového počtu 1 726 523 důchodců. U 4 858 osob jeho výše činila dokonce méně než 3 000 Kč. Vyjde-li se z teze prezentované Ministerstvem financí, že starobní důchod plní obdobnou funkci jako sleva na dani na poplatníka, tedy že garantuje jednotlivým poplatníkům určitou minimální částku, která nebude zdaňována, pak se tato teze uplatní pouze za předpokladu, že obě tyto částky budou srovnatelné. Již výše bylo uvedeno, že sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně odpovídá nezdanitelnému příjmu (hrubé mzdě) ve výši 123 582 Kč ročně, tedy přibližně 10 300 Kč měsíčně, což je částka v zásadě odpovídající průměrné výši důchodu. Protože je však u významné části starobních důchodců výše důchodů nižší, je třeba u nich z hlediska logiky tohoto srovnání uvažovat tak, že se na ně vlastně fakticky vztahuje nižší daňová výhoda. Například pobírají-li starobní důchodci důchod ve výši 8 192 Kč měsíčně (98 304 Kč ročně), jde o srovnatelnou situaci s postavením poplatníka, který není příjemcem starobního důchodu a který by měl slevu na dani ve výši 19 759 Kč ročně, tedy o přibližně 20 % méně, než činí předmětná sleva podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V případě, že tyto osoby pobírají důchod ve výši 4 000 Kč (tedy 48 000 Kč ročně, což se týká přibližně 15 000 osob), jde zas o srovnatelnou situaci s postavením poplatníka, který není příjemcem starobního důchodu a který by měl slevu na dani ve výši 9 648 Kč ročně, tedy o přibližně 60 % méně.

56. Uvedené údaje lze shrnout tak, že ve vztahu k poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob, jenž není příjemcem starobního důchodu, se uplatní sleva na dani ve výši 24 840 Kč ročně. V případě poplatníka, u něhož však pobírání starobního důchodu vylučuje uplatnění této slevy, bude z hlediska svého účelu srovnatelná daňová výhoda jiná, odvíjející se od výše důchodu. Jestliže přitom bude přiznaný důchod nižší, bude nižší i výše příjmu těchto osob, která nepodléhá předmětné dani, což lze opět ilustrovat na příkladu. Kupříkladu bude-li mít poplatník, který není příjemcem starobního důcho-

du, měsíční příjem ve výši 9 000 Kč, pak s ohledem na slevu na dani ve výši 24 840 Kč ročně (2 070 Kč měsíčně) neodvede z tohoto příjmu žádnou daň. V případě, že bude mít poplatník, jenž je příjemcem starobního důchodu a na něhož se v důsledku této skutečnosti sleva na dani nevztahuje, starobní důchod ve výši 4 000 Kč a k tomu další příjem (např. ze závislé činnosti, kterou si přivydělává) ve výši 5 000 Kč měsíčně, se mu však těchto 5 000 Kč zdaní sazbou 15 % z tzv. superhrubé mzdy, tj. 20,1 % z hrubé mzdy, v důsledku čehož mu z celkového měsíčního příjmu 9 000 Kč zůstane po zdanění pouze 7 995 Kč.

57. Je namístě dodat, že posledně uvedený příklad vypovídá o určité nekoncepčnosti celého opatření, neboť napadená právní úprava, pokud jde o celkovou výši zdanění, fakticky postihuje právě ty osoby, jež patří mezi nejzranitelnější daňové poplatníky. Tento stav je o to více nežádoucí, že základním cílem našeho demokratického právního státu musí být zachování lidské důstojnosti, která se odráží i v tom, že člověk je schopen se o sebe postarat díky svým příjmům, jichž se domohl vlastní prací – tedy příjmem ze zaměstnání a příjmem z důchodového pojištění.

58. Vycházeje z těchto zjištění, aplikoval Ústavní soud v projednávané věci test přímé diskriminace (viz bod 45), v jehož rámci srovnal postavení dvou skupin poplatníků daně z příjmů fyzických osob – té, u níž se uplatní sleva na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a té, u níž se v důsledku pobírání starobního důchodu tato sleva naopak neuplatní. Aniž by Ústavní soud zastával názor, že v oblasti daňového práva mají osoby vykonávající výdělečnou činnost vždy srovnatelné postavení s osobami, jež kromě výkonu této činnosti pobírají starobní důchod, v tomto konkrétním případě má za to, že tomu tak je (krok 1). Srovnatelnost jejich postavení je přitom dána s ohledem na ten aspekt, že u příslušníků obou těchto skupin se shodně uplatní požadavek ponechat určitou část jejich příjmů, která slouží k zajištění jejich důstojného života, nedotčenou daní z příjmů (viz bod 33). Kromě toho lze konstatovat, že předmětné kritérium rozlišení (jímž je pobírání starobního důchodu, a nikoliv věk, jak nesprávně tvrdí vedlejší účastnice) není zakázané (krok 2) a že toto rozlišení jde k tíži dotčených poplatníků pobírajících starobní důchod (krok 3). Zbývá tedy zodpovězení otázky, zda je toto rozlišení ospravedlnitelné (krok 4).

59. Úvaha, podle níž může k naplnění účelu základní slevy na dani dojít i prostřednictvím starobního důchodu, má rozumný základ. Historicky nejstarší funkcí důchodového systému je právě funkce ochranná, zajišťující lidem hmotné zabezpečení pro případ stáří, kdy si již tito nemohou sami zajistit prostředky pro své živobytí. Jde přitom svým způsobem o obdobnou funkci, jakou plní (byť nikoliv nezbytně výlučně) sleva na dani u všech poplatníků tím, že vylučuje zdanění určité minimální částky sloužící pro zajišťování životních potřeb, u níž by účinek zdanění byl podle názoru zákonodárce nepřiměřeně tíživý. Sleduje-li proto napadené ustanovení omezení daňové výhody v případech, kdy je její účel zajištěn již starobním důchodem, lze v obecné rovině považovat tento účel za legitimní zájem, který může opodstatňovat vzniklou nerovnost [krok 4 písmeno a)]. K tomu, aby toto opatření mohlo v rámci předmětného testu obstát, by ale muselo být zároveň přiměřené [krok 4 písmeno b)], což je závěr, jemuž Ústavní soud přisvědčit nemůže. Důvodem jsou právě popsané zásadní (extrémní) rozdíly ve výši přiznaných starobních důchodů, které v případě nižších z nich brání tomu, aby jejich vyplácení mohlo naplňovat výše uvedený účel srovnatelným způsobem jako sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Důsledkem napadeného ustanovení je pouze to, že čím nižší starobní důchod jednotliví poplatníci pobírají, tím větší na ně doléhá daňové břemeno. Napadené ustanovení proto s ohledem na nepřiměřenost této nerovnosti neobstojí v předmětném testu, v důsledku čehož je třeba jej považovat za jsoucí v rozporu s čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny.

60. Ústavní soud zdůrazňuje, že výše uvedené závěry se dotýkají toliko otázky rovnosti uvedených skupin poplatníků daně z příjmů fyzických osob, přičemž z nich nelze vyvozovat ani neměnnost platné konstrukce slevy na dani na poplatníka, včetně její výše, ani požadavek na zákonodárce, aby jakýmkoliv způsobem upravoval (zvyšoval) současnou výši důchodů.

61. Závěrem tohoto nálezu se nelze nepozastavit nad tím, že zákon č. 500/2012 Sb., jímž bylo do zákona o daních z příjmů vloženo napadené ustanovení, nabyl účinnosti dne 1. ledna 2013, tedy pouhé čtyři dny po svém vyhlášení dne 27. prosince 2012. Formálně vzato je sice pro právní úpravu dostaču-

jící, pokud nabude platnosti, tedy je publikována ve Sbírce zákonů, dříve, než má nabýt účinnosti, materiálně, tedy pohledem ústavního požadavku předvídatelnosti právní úpravy je však třeba vždy zohlednit i to, čeho se daná právní úprava týká, kdo jsou její adresáti a zda respektuje jejich legitimní očekávání (srov. bod 47). Ústavní soud zastává názor, že míra zdanění je jedním z klíčových aspektů, jimiž se řídí rozhodování daňových poplatníků o tom, kam nasměrují svou ekonomickou aktivitu, neboť rozhodnutí, které při určité míře zdanění může být výhodné, se může stát nevýhodným při míře zdanění jiné. Rychlé a nekoncepční změny daňové legislativy jsou obecně jednou z největších slabin nejen české právní úpravy, ale i národního hospodářství. Prakticky totiž všem ekonomickým subjektům znemožňují dlouhodobé plánování. U řady subjektů sice lze tento stav kritizovat z pohledu ekonomického, což pochopitelně není úkolem Ústavního soudu. Způsob, jakým tato nekoncepčnost a rychlost změny dopadla v nyní posuzovaném případě na pracující důchodce, však začíná vyvolávat přinejmenším určité pochybnosti, zda po stránce materiální skutečně došlo k naplnění požadavku předvídatelnosti práva.

62. Člověk v důchodovém věku má v zásadě tři možnosti: požívat starobní důchod nebo požívat starobní důchod a přitom nadále zůstat ekonomicky aktivní nebo odložit požívání starobního důchodu a nadále ekonomickou aktivitou přispívat do důchodového systému. Řada důchodců přitom pracuje právě z toho důvodu, aby si zachovala důstojnou životní úroveň, na jejíž udržení by jim státem vyplácený důchod – jak vyplývá právě ze statistik získaných Ústavním soudem – nestačil. Při rozhodování, kterou z uvedených strategií zvolit, je jistě zvažována řada hledisek, přičemž míra zdanění případné ekonomické aktivity patří nepochybně k těm nejdůležitějším. Nelze proto zůstat nekritický vůči tomu, že stát nechal osoby v důchodovém věku tuto volbu – při vědomí určitého legislativního nastavení podmínek – učinit a následně tyto podmínky změnil s účinností nastávající o pouhé čtyři dny později. V této konkrétní situaci změny daňového předpisu vůči tomuto typu adresátů (pracující starobní důchodci) tak došlo již nedodržením zákonem předepsané legisvakanční lhůty bez toho, aby bylo možné dovodit naléhavý obecný zájem, pro který by tato lhůta neměla být dodržena, k zásahu do zásad demokratického právního státu.

VI.
Závěr

63. Vzhledem k tomu, že napadené ustanovení je v rozporu s čl. 1 a čl. 3 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, vyhověl Ústavní soud podle § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., návrhu skupiny senátorů a rozhodl, že se toto ustanovení ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů. Protože k tomuto zrušení dochází v průběhu zdaňovacího období, uplatní se v jeho rámci sleva na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na všechny poplatníky, včetně těch, již k 1. lednu tohoto roku pobírali starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

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 rozhodnutí pléna soudci Vlasta Formánková, Ivana Janů, Vladimír Kůrka a Vladimír Sládeček.