271

NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 18/15 dne 28. června 2016 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové (soudkyně zpravodajka), Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu skupiny 17 senátorů Senátu Parlamentu České republiky, zastoupených prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem, se sídlem Praha 2, Botičská 4, na zrušení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky jako vedlejšího účastníka řízení,

takto:

Ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů.

Odůvodnění

I.
Rekapitulace návrhu

1. Návrhem ze dne 22. 7. 2015, doručeným Ústavnímu soudu dne 24. 7. 2015, skupina 17 senátorů Senátu Parlamentu České republiky (dále též jen „navrhovatel“) podle ustanovení § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, navrhla, aby Ústavní soud nálezem zrušil ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále též jen „zákon o daních z příjmů“), ke dni vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.

II.
Dikce napadaného ustanovení a vývoj právní úpravy

2. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů má následující znění:

„(3) Osvobození pravidelně vyplácených důchodů a penzí uvedených v odstavci 1 písm. h) se nepoužije v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. Do příjmů podle § 6 se pro účely tohoto ustanovení nezahrnují příjmy od daně osvobozené, ani příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud se nepostupuje podle § 36 odst. 7.“

3. Napadené ustanovení § 4 odst. 3 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2011.

4. Účel sledovaný citovaným ustanovením § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů plyne z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 346/2010 Sb. (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, tisk 158/0), dle níž „z důvodu snížení schodku rozpočtů veřejných financí se navrhuje snížit výši daňových úlev u pracujících důchodců, neboť zákon trvale umožňuje osvobození vyplácených důchodů a penzí do výše 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku. Navrhuje se, aby v případě, že u pracujícího důchodce součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 přesáhne v kalendářním roce 840 000 Kč, byl zdaněn důchod, který pobírá. V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů podléhají již v současnosti zdanění příjmy ve formě pravidelně vyplácených důchodů nebo penzí, případně jejich úhrnu, které převyšují částku 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu kalendářního roku (do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů). V současnosti tato částka činí 288 000 Kč. Nově navrhované ustanovení § 4 odst. 3 vylučuje použití zmíněného § 4 odst. 1 písm. h) v případech, kdy součet příjmů podle § 6 a základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. To bude znamenat, že zatímco dnes se daní pouze částka důchodu (úhrnu důchodů) překračující uvedenou hranici (288 000 Kč), podle navrhované úpravy se i při minimálním překročení hranice součtu příjmů podle § 6 a základů daně podle § 7 a 9, tj. částky 840 000 Kč, zdaní celý důchod (úhrn důchodů) do částky 288 000 Kč“.

5. Z přílohy citované důvodové zprávy, označené jako „Speciální část D bod 2 – Důvody předložení a cíle“, dále vyplývá, že snížení výše daňových úlev u pracujících důchodců bylo navrhováno na základě koaliční smlouvy s cílem zvýšit příjmy veřejných rozpočtů k částečnému krytí jejich schodku v následujících letech, s tím, že „změna má mírně pozitivní dopad na veřejné rozpočty“.

6. Do konce roku 2010 se ve vztahu k příjmům ve formě pravidelně vypláceného důchodu nebo penze (dále též jen „důchod“) daňově postupovalo jen podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů tak, že zdanění podléhala pouze částka důchodu převyšující hranici 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu kalendářního roku, přičemž do rozhodné částky se nezahrnovala výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů; příjem z důchodu do limitu 36násobku minimální mzdy za zdaňovací období byl od daně osvobozen.

7. Od 1. 1. 2011 tedy bylo – v důsledku výše uvedené novelizace zákona o daních z příjmů přijetím nového ustanovení § 4 odst. 3 – zrušeno osvobození důchodů podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů u kategorie důchodců pobírajících vedle důchodu i další příjmy (tzv. „pracující důchodci“), pokud součet těchto dalších příjmů podle § 6 (příjmy ze závislé činnosti) a dílčích základů daně podle § 7 (příjmy ze samostatné činnosti) a § 9 (příjmy z nájmu) zákona o daních z příjmů přesáhl v kalendářním roce částku 840 000 Kč; v takovém případě byl celý důchod pracujícího důchodce zdaněn dle § 16 zákona o daních z příjmů.

8. V systému zdaňování dalších příjmů pracujících důchodců je nutno přihlédnout i k ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, upravujícímu základní slevu na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, dle jehož znění účinného do 31. 12. 2012 se základní sleva ve výši 24 840 Kč na poplatníka plně vztahovala i na pracující důchodce.

9. S účinností od 1. 1. 2013 bylo zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na konci textu písmene a) doplněno slovy „daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu“.

10. Nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.) bylo s účinností od 4. 8. 2014 výše v bodě 9 citované doplnění § 35ba odst. 1 písm. a) zákona

o daních z příjmů zrušeno pro rozpor s ústavním pořádkem. Z citovaného nálezu a navazujícího nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2340/13 ze dne 16. 9. 2014 (N 167/74 SbNU 445) vyplynulo, že pracující důchodci mohli slevu na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014 uplatnit.

11. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, účinným od 1. 12. 2013, bylo v části první čl. II bodu 8 přechodných ustanovení stanoveno: „Pro zdaňovací období let 2013 až 2015 se nepoužije ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. v účinném znění.“ Z důvodové zprávy je zřejmé, že důvodem výluky pro roky 2013 až 2015 byla skutečnost, že podle tehdejšího právního stavu pracující důchodci nemohli uplatnit slevu na poplatníka již počínaje rokem 2013; proto bylo navrhováno dočasné omezení použití § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů i pro rok 2013.

12. Zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinným od 1. 1. 2015, bylo v části první čl. II bodu 2 stanoveno: „Pro zdaňovací období roku 2015 se nepoužije část první článek II bod 8 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“ Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona je zřejmé, že důvodem pro opětovné zavedení zdanění příjmů pracujících důchodců dle § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů již v roce 2015 byla skutečnost, že pro zdaňovací období roku 2015 byla pracujícím důchodcům opětovně přiznána základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Souhrnně řečeno, zákon č. 267/2014 Sb. pro zdaňovací období roku 2015 opět zavedl zdanění celého vyplaceného důchodu v případě, kdy součet dalších příjmů pracujícího důchodce přesáhl hranici 840 000 Kč.

13. Stávající platná a účinná právní úprava je tudíž taková, že podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny mj. důchody do výše 36násobku minimální mzdy (pro rok 2015 jde o částku 331 200 Kč, pro rok 2016 jde o částku 356 400 Kč). Nad tuto hranici pak důchod podléhá zdanění jako tzv. ostatní příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Zdanění je prováděno obecně platnou sazbou ve výši 15 %. Pokud však součet dalších příjmů (ze zaměstnání, podnikání atd.) důchodce přesáhne částku 840 000 Kč, podléhá na základě ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů zdanění celý důchod, tj. i ta část důchodu, která by byla jinak od daně osvobozena podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů.

III.
Argumentace navrhovatele

14. Navrhovatel tvrdí, že napadená právní úprava zdanění vyplácených důchodů a penzí pracujícím důchodcům s příjmy přesahujícími v kalendářním roce 840 000 Kč porušuje zásadu rovnosti a nediskriminace zaručenou v článku 1 Listiny základních práv a svobod (dále též jen „Listina“) a v článku 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále též jen „Pakt“) jednak samostatně, jednak ve spojení se základním právem na ochranu vlastnického práva dle článku 11 odst. 1 a 5 Listiny a ve spojení s článkem 26 odst. 1 Listiny zaručujícím právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost „ve smyslu nerovného postavení jednotlivých adresátů právní regulace ve vztahu k ochraně vlastnického práva a práva na získávání prostředků pro své životní potřeby prací“.

15. Argumentace navrhovatele se odvolává na kritéria formulovaná Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (č. 162/2014 Sb.).

16. K tzv. rdousícímu efektu navrhovatel uvádí, že se nedomnívá, že by napadané ustanovení mělo tzv. rdousící efekt. Je toho názoru, že dochází-li ke zdanění celého vypláceného důchodu pouze za podmínky dosažení ostatních příjmů ve výši 840 000 Kč, je zřejmé, že „majetková základna daňového poplatníka, poživatele důchodu, není dotčena způsobem zcela likvidačním“. Podle navrhovatele nelze nevidět, že zdanění důchodu nad rozsah 36násobku minimální mzdy [§ 4 odst. 1 písm. h) zákona

o daních z příjmů] dopadá zcela shodně na všechny daňové poplatníky v pozici poživatelů důchodu, přičemž předmětem zdanění je právě částka důchodu vyplaceného nad rámec onoho 36násobku. Z vyplaceného důchodu tedy zůstává vždy částka, která zdaněna není vůbec.

17. K principu rovnosti navrhovatel tvrdí, že ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů „koliduje“ jak s principem rovnosti neakcesorické, tak s principem rovnosti akcesorické a vytváří dvě odlišné skupiny daňových poplatníků, kteří jsou poživateli důchodu: První skupinu tvoří ti, jejichž jiné příjmy nepřevýší 840 000 Kč, druhou pak ti, jejichž příjem tuto hranici převýší. Důsledkem tohoto rozlišení je pak zdanění celého vyplaceného důchodu u druhé skupiny. Podle navrhovatele tak postavení daňových poplatníků – poživatelů důchodu – není stejné a princip rovnosti je tím narušen. „Je tudíž nutné zvážit protiústavnost takové právní úpravy, která princip rovnosti porušuje.“

18. Navrhovatel poukazuje na nezbytnost vyloučit „svévoli při stanovení určitých povinností“ a polemizuje s odůvodněním záměru zákonodárce, obsaženým v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona č. 346/2010 Sb., argumentujícím potřebou snížit schodek veřejných financí. Takové zdůvodnění podle názoru navrhovatele nemůže obstát pro svou obecnost a bylo by je lze použít ke zdůvodnění jakékoliv daňové povinnosti komukoliv za libovolných okolností. Navrhovatel poukázal na nekoncepčnost celé právní úpravy souběhu výdělečné činnosti s pobíráním důchodu ve smyslu bodu 57 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 a tvrdí, že zákonodárcem zvolené kritérium je arbitrární, což demonstruje výpočty.

19. Navrhovatel dále tvrdí, že porušením požadavku akcesorické rovnosti bylo dotčeno právo vlastnit majetek ve smyslu článku 11 odst. 1 a 5 Listiny. Zároveň však prý bylo porušeno i právo dle článku 26 odst. 1 Listiny ve smyslu možnosti získávat prostředky na živobytí prací. Jak je totiž dle navrhovatele zjevné, výdělečná činnost určitého rozsahu vede k vyššímu zdanění, avšak nikoliv ve vztahu k takto získaným příjmům (což by bylo např. v podobě progresivní daně dle okolností akceptovatelné), ale ve vztahu k příjmům z důchodového systému, což již prý akceptovatelné není.

20. K otázce předvídatelnosti dopadů právní regulace se navrhovatel domnívá, že napadeným ustanovením zákona o daních z příjmů byl dotčen i „požadavek předvídatelnosti dopadů právní regulace“, a to ve dvou ohledech:

21. První spočívá v tom, že dosavadní právní úprava počítala s tím, že minimálně pro rok 2015 takové zdanění ještě nebude aplikováno. Jakkoliv je vývoj právní regulace (*a contrario* neměnnosti právní úpravy) potřebný, nemůže dle mínění navrhovatele zákonodárce přistupovat k náhlým změnám právní úpravy tam, kde zakotvil určitý právní režim pro určité přesně ohraničené období.

22. Druhý moment se dotýká věcné roviny. Jde o to, že zákonná úprava neumožňuje jednotlivým daňovým poplatníkům přizpůsobit své počínání dopadům právní regulace. Klíčová je právě hranice 840 000 Kč, jejíž dosažení znamená dodatečnou daňovou zátěž až do částky 49 680 Kč. Zejména v případě podnikatelské činnosti lze jen stěží jednotlivé aktivity naplánovat tak, aby bylo dosaženo určitého ročního zisku. Dojde-li k překročení zákonem stanovené hranice výrazně (např. o stovky tisíc korun), pak lze pochopitelně říci, že právě tento výrazně vyšší příjem „kompenzuje“ zvýšené zdanění. Pokud však je hranice překročena jen nepatrně (třeba jen o jedinou korunu), celkový čistý příjem daňového poplatníka poklesne právě o oněch 49 680 Kč. Pro to již navrhovatel neshledává žádné rozumné zdůvodnění. Problém by prý bylo možno řešit např. určitým progresivním zdaněním apod., avšak k tomu se zákonodárce neuchýlil. Nebyla tak zvažována žádná kritéria, která by protiústavnost napadené právní úpravy zmírnila.

23. Navrhovatel shrnul, že napadené ustanovení porušuje princip neakcesorické i akcesorické rovnosti, jakož i princip předvídatelnosti dopadů právní regulace, přičemž koliduje s článkem 11 odst. 1 a 5 Listiny, jakož i článkem 26 odst. 1 Listiny.

IV.
Posouzení přípustnosti návrhu

24. Ústavní soud konstatuje, že návrh podle § 87 odst. 1 písm. a) Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) byl podán oprávněným subjektem dle § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu. Návrh tak splňuje podmínky pro řízení před Ústavním soudem.

25. V rámci posouzení aktivní legitimace navrhovatele nemůže Ústavní soud neupozornit na skutečnost, že ze 17 senátorů, kteří podali návrh na zrušení zákona, jich 7 pro napadený zákon hlasovalo (srov. usnesení č. 604, hlasování č. 7 na 25. schůzi Senátu konané dne 12. 11. 2010 týkající se senátního tisku č. 366, kde se pro zákon vyslovili mj. též navrhovatelé Přemysl Sobotka, Jiří Oberfalzer, Jaroslav Kubera, Pavel Eybert, Tomáš Grulich, Daniela Filipiová a Jan Horník). Ústavní soud nijak nezpochybňuje možnost změny názoru členů zákonodárného sboru na ústavnost určité právní úpravy, přesto si neodpustí apelovat na zákonodárce, aby se případnou protiústavností zákonů důsledně zabývali právě již v průběhu legislativního procesu a v rámci parlamentní debaty a nemuseli pak již platnou, účinnou a v právní praxi aplikovanou právní úpravu, kterou sami pomohli prosadit, napadat před Ústavním soudem.

V.
Vyjádření účastníků řízení a vedlejšího účastníka řízení

26. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky jako účastník řízení ve vyjádření podepsaném jejím předsedou Janem Hamáčkem konstatovala argumentaci navrhovatele a dále popsala legislativní proces přijetí napadeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

27. Senát Parlamentu České republiky jako účastník řízení ve vyjádření podepsaném předsedou Milanem Štěchem zrekapituloval legislativní proces přijetí napadeného ustanovení, přičemž závěrem svého vyjádření uvedl, že je plně na Ústavním soudu, aby návrh na zrušení napadeného zákonného ustanovení posoudil a ve věci rozhodl.

28. Vláda České republiky jako vedlejší účastník řízení a 1. místopředseda vlády a ministr financí Ing. Andrej Babiš ve svých shodných vyjádřeních k návrhu ze dne 13. 10. 2015, resp. 4. 11. 2015 poukázali na právní úpravu zdanění důchodů daní z příjmů fyzických osob.

29. K námitce navrhovatele o porušení neakcesorické rovnosti a jeho tvrzení, že nastavení limitu 840 000 Kč je diskriminační a nemá žádné racionální opodstatnění, vláda v II. části vyjádření poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), dle něhož z principu neakcesorické rovnosti plyne požadavek na vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv a v němž je konstatováno, že pro ústavní konformitu posuzované právní úpravy postačuje, nachází-li se hodnocená klasifikace v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona, tj. může-li nějakým způsobem dosažení tohoto účelu ovlivnit.

30. K poukazu navrhovatele na údajnou diskriminační povahu napadeného ustanovení a k jeho tvrzení, že úprava nemá žádné racionální opodstatnění, vláda uvedla, že samotná případná diskriminační povaha napadeného ustanovení nepůsobí protiústavnost, což dle jejího názoru potvrdil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/02 ze dne 21. 1. 2003 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.), v němž uvedl, že „určitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti“. Stěžejní je tak posouzení napadené právní úpravy z hlediska vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv. Stejně tak samotná případná iracionalita napadeného ustanovení podle vlády protiústavnost nezpůsobí, tu působí až absence racionálního vztahu účelu napadeného ustanovení k účelu zákona. Vláda vyjádřila názor, že napadená právní úprava neodlišuje subjekty nebo práva svévolně ani není iracionální ve vztahu k účelu zákona.

31. Vláda poukázala na údaje Generálního finančního ředitelství vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012, z nichž vyplývá, že poplatníků, kteří vykázali příjmy dostatečné k překročení daného limitu 840 000 Kč a současně vykazovali ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, v jehož rámci jsou mj. zdaňovány též vyplacené důchody, bylo mezi muži nad 62 let celkem 3 603 a mezi ženami nad 60 let celkem 1 943. Počet poplatníků v této skupině pobírajících starobní důchod je pravděpodobně ještě nižší, neboť z daňového přiznání nelze vždy určit, zda v rámci ostatních příjmů je daněn i důchod. Z výše uvedeného lze důvodně očekávat, že poplatníci, na které ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů může reálně dopadat, tvoří početně velmi úzkou skupinu. Uvedené skutečnosti podle vlády odpovídají také tomu, že volba daného limitu nebyla výsledkem nahodilé a neopodstatněné úvahy, ale byla vedena myšlenkou nastavit odpovídající limit tak, aby na drtivou většinu poplatníků nebylo napadané ustanovení aplikováno a zůstal u nich zachován režim nezdaněné části důchodu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů.

32. Podle názoru vlády řešení uzákoněné v § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů v sobě nepochybně skrývá myšlenku solidarity majetnějších poplatníků s poplatníky s nižšími příjmy, projevenou právě v prostředí poplatníků pobírajících starobní důchod. Poplatníci, kteří mají příjmy, jež lze považovat za nadlimitní, se ve stanovené dodatečné míře podílejí na daňovém odvodu ve prospěch zachování osvobození důchodů těch poplatníků, kteří příjmů nad stanovený limit nedosahují. Původním účelem uvedené normy tak nebylo uvalit daňové břemeno vůči vybrané skupině důchodců, ale stanovit specifický daňový režim, který by zajišťoval dodatečný výběr daňového inkasa u poplatníků vyznačujících se nadlimitními majetkovými poměry.

33. „Vysokopříjmovost“ poplatníků, na něž napadené ustanovení reálně dopadá, vláda demonstrovala propočtem příjmů, které by musel poplatník pobírající starobní důchod dosáhnout, aby překročil stanovený limit 840 000 Kč.

34. Pakliže by u poplatníka existovaly a pro určení překročení limitu byly zohledňovány pouze příjmy ze závislé činnosti (§ 6 zákona o daních z příjmů), musel by poplatník pobírající starobní důchod dosahovat hrubých ročních příjmů překračujících limit 840 000 Kč, tj. 70 000 Kč měsíčně.

35. Pokud by poplatník překročil uvedený limit výkonem pouze jedné ze samostatných činností (§ 7 zákona o daních z příjmů), přičemž by uplatňoval paušální výdaje, pak by u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z provozování řemeslné živnosti musel dosahovat ročních příjmů minimálně 2 440 000 Kč, u příjmů z ostatního živnostenského podnikání (volného a koncesovaného) 2 040 000 Kč, u příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku 1 200 000 Kč a u jiných příjmů ze samostatné činnosti minimálně 1 400 000 Kč.

36. Pokud by poplatník překročil uvedený limit pouze obdržením příjmů z nájmu (§ 9 zákona o daních z příjmů), tj. z nájmu „neobchodního“ majetku, přičemž by uplatňoval paušální výdaje, musel by dosahovat ročních příjmů překračujících 1 200 000 Kč ročně.

37. Za jiných okolností by v těchto modelových situacích nemohl poplatník uvedený limit 840 000 Kč překročit a nezdanitelná část důchodu by u něj zůstala zachována bez podrobení výběru daně.

38. Vláda shrnula, že předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů dopadá skutečně pouze na „vysokopříjmové“ skupiny poplatníků, přičemž volba limitu jeho uplatnění vůči těmto skupinám nebyla zvolena svévolně, ale naopak takovým způsobem, aby opatření reálně dopadalo pouze na ty poplatníky, kteří se s jistotou mohou reálně podílet na tvorbě zdrojů veřejných rozpočtů. Rovněž napadená právní úprava není iracionální, neboť racionálně zdaňuje pouze výše uvedené „vysokopříjmové“ skupiny poplatníků.

39. Z uvedených důvodů tedy podle vlády úprava obsažená v § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů není v rozporu s principem neakcesorické rovnosti.

40. K tvrzení navrhovatele o porušení akcesorické rovnosti porušením článku 11 odst. 1 a 5 Listiny vláda uvedla, že k porušení akcesorické rovnosti touto úpravou nedochází. Podle vlády zmocnění k omezení vlastnického práva ukládáním daní je sice zásahem do vlastnického práva, tento zásah je však – na rozdíl od omezení všech ostatních ústavním pořádkem zaručených práv – předpokládán přímo ústavní normou (čl. 11 odst. 5 Listiny). Bez naplnění dalších podmínek nemůže být pouhé stanovení daňové povinnosti zásahem do práva vlastnit majetek, neboť uvedená ingerence je ústavním pořádkem přímo předpokládána. Přezkum, zda daň představuje dotčení v právu vlastnickém (tj. porušení akcesorické rovnosti), se omezuje toliko na případy, v nichž daň nabývá vůči majetkovému substrátu jednotlivce tzv. rdousícího efektu, tj. má konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce (viz výše citovaný nález sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Vláda upozorňuje na to, že sami navrhovatelé vylučují, že by v daném případě úprava § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů rdousící efekt způsobovala.

41. Obdobně se lze podle vlády vyjádřit též k tvrzenému zásahu do článku 26 odst. 1 Listiny, tedy do práva získávat prostředky na své živobytí prací. Zdanění konkrétního příjmu pocházejícího z výkonu práce, ať už uskutečněné formou závislé, nebo samostatné činnosti, nelze bez dalšího považovat za zásah do práva získávat své prostředky na živobytí prací. K naplnění takového zásahu by bylo nutné odhalit určité konkrétní nastavení daňové povinnosti jako opatření, které sleduje či působí potlačení možnosti poplatníka vydělávat si na své potřeby výkonem práce, tedy např. sankcionováním takového výkonu, jež by způsobovalo naprostou demotivaci poplatníka pokračovat ve výkonu výdělečné činnosti.

42. V tomto demotivujícím ohledu lze dle vlády polemizovat nad účinkem napadené normy v situaci, kdy relevantní příjmy poplatníka překročí hranici 840 000 Kč, a dojde tak ke zdanění dosud nezdaněné části důchodu (výše daně v hraničním případě činí bezmála 50 000 Kč), přičemž jeho celkové příjmy nedosahují takové výše, aby částku zdanění jinak nezdaněné části důchodu kompenzovaly. Pro takového poplatníka pak platí, že výše čistých příjmů po zdanění je nižší než u poplatníka, jehož příjmy se pohybují bezprostředně pod stanovenou hranicí 840 000 Kč, a u něhož tak nedochází ke zdanění důchodu. V této souvislosti vláda považuje za nutné uvést, že ačkoliv uplatnění uvedeného daňového režimu může vykazovat jistý demotivující účinek z hlediska výdělečné činnosti nad stanovený limit, poplatníkovi přímou cestou neznemožňuje vykonávat práci vedoucí k získání prostředků dostatečných k uspokojení životních potřeb ve smyslu článku 26 Listiny. Naopak poplatník je motivován k dosažení příjmů ve výši, která uvedenou „ztrátu“ způsobenou zdaněním důchodu přesahuje, a tak tento propad v čistých příjmech kompenzuje.

43. K námitce nepředvídatelnosti dopadů právní regulace vláda poznamenala, že nastavení původní dočasné sistace aplikace ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů pro zdaňovací období let 2013 až 2015, provedené čl. II bodem 8 (přechodná ustanovení) zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., bylo úzce spojeno s nemožností uplatnění základní slevy na dani u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu [viz § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 500/2012 Sb.]. Cílem bylo nevztahovat na poplatníky současně obě z hlediska plnění daňové povinnosti zatěžující ustanovení, přičemž tento záměr byl zákonodárcem výslovně vyjádřen ve zvláštní části důvodové zprávy k pozastavení aplikace napadeného ustanovení: „Navrhuje se pro zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 vyloučit aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod na straně důchodce, který má příjem ze závislé činnosti, dílčí základ daně z podnikání a z pronájmu v celkové výši nad 840 000 Kč. Důvodem je skutečnost, že novela zákona o daních z příjmů č. 500/2012 Sb. již počínaje rokem 2013 neumožňuje starobním důchodcům uplatnit slevu na poplatníka [změna § 35ba odst. 1 písm. a) zákona]. Vzhledem ke skutečnosti, že důchodci nemohou uplatnit slevu na poplatníka již počínaje rokem 2013, navrhuje se dočasné omezení použití ustanovení § 4 odst. 3 zákona i pro rok 2013.“

44. Vláda též konstatovala, že na základě koaliční smlouvy na volební období let 2013 až 2017, ve které si stanovila závazek od roku 2015 obnovit slevu pro pracující důchodce, bylo v rámci návrhu zákona č. 267/2014 Sb. navrženo zrušení uvedeného omezení uplatnění základní slevy na dani od zda-

ňovacího období roku 2015, přičemž současně s touto změnou byla navržena opětovná aplikace § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů. K navrženým změnám došlo právě z důvodu propojenosti otázky aplikace § 4 odst. 3 a možnosti uplatnit si základní slevu na dani, jak potvrzuje níže uvedená zvláštní část důvodové zprávy k článku II bodu 2 zákona č. 267/2014 Sb., dle níž „přechodné ustanovení 8 v části první zákonného opatření Senátu, v účinném znění, vylučuje pro zdaňovací období let 2013 až 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod na straně důchodce, který má součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů nad limit 840 000 Kč. Toto dočasné omezení použití daného ustanovení reagovalo na nemožnost starobních důchodců uplatnit slevu na poplatníka počínaje rokem 2013. V souvislosti s navrženým opětovným přiznáním základní slevy na poplatníka starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu v § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se navrhuje obnovit pro zdaňovací období roku 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů“.

45. Vláda dále konstatovala, že dne 10. července 2014 rozhodl Ústavní soud pod sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (viz výše) o zrušení nemožnosti uplatnit si základní slevu na poplatníka pracujícími důchodci. V návaznosti na tento nález byla navržená úprava navrácení základní slevy na poplatníka důchodcům z návrhu zákona č. 267/2014 Sb. vypuštěna pozměňovacím návrhem, přijatým při projednání tohoto návrhu zákona Poslaneckou sněmovnou, ovšem obnova aplikace § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů musela být v návrhu zákona logicky ponechána.

46. S ohledem na uvedené není možné dle vlády tvrdit, že uvedená změna v aplikaci § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů byla nepředvídatelná a že zasahovala do právní jistoty poplatníků, neboť ji poplatník mohl na základě výše uvedených skutečností za daných podmínek očekávat.

47. Pokud by však v dané věci bylo možné uvažovat o nepředvídatelnosti, pak pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015, na které se vztahovala původní sistace napadaného ustanovení, nikoliv k rokům následujícím, na něž se rozsah původní sistace nevztahoval, tj. poplatník od okamžiku přijetí zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. musel předpokládat, že od zdaňovacího období roku 2016 bude ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů opět aplikováno.

48. Pro případ, že by Ústavní soud nesouhlasil s výše uvedenou argumentací a dospěl k názoru, že návrhu vyhoví, vláda navrhuje, s přihlédnutím k nutnosti zajistit bezproblémovou aplikaci zákona o daních z příjmů a nutnosti zajistit efektivní výběr daní, aby eventuální zrušení napadeného ustanovení bylo provedeno až s účinností k počátku zdaňovacího období, tedy ke dni 1. ledna.

49. Důvodem pro takový požadavek je také skutečnost, že daný limit je koncipován jako roční. V případě zrušení normy v průběhu zdaňovacího období mohou (a pravděpodobně budou) existovat poplatníci, u nichž příjmy stanovené v § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů přesáhnou ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč, zatímco u jiných nikoliv. V této situaci by tak mohly vznikat výkladové problémy z hlediska určení, zda má být na základě existence normy po část zdaňovacího období rozlišováno mezi poplatníky, kteří limitu dosáhli, a těmi, kteří jej nedosáhli (tj. následovat doslovný gramatický výklad normy), nebo zda nemá být norma za část zdaňovacího období, ve kterém působila, aplikována, k čemuž však znění § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů neposkytuje plnou podporu.

50. Závěrem vláda vyjádřila přesvědčení o nedůvodnosti návrhu. Napadené ustanovení není v rozporu se zájmem na dodržení neakcesorické ani akcesorické rovnosti. Přijatá úprava z hlediska určení časového okamžiku počátku jejího právního působení vyhovovala zájmu na zachování předvídatelnosti zákona.

51. Z uvedených důvodů vláda navrhla, aby Ústavní soud návrh skupiny 17 senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů v plném rozsahu zamítl.

52. Veřejná ochránkyně práv Ústavnímu soudu dopisem ze dne 24. 8. 2015 sdělila, že svého práva vstoupit do řízení jako vedlejší účastník nevyužije.

VI.
Replika navrhovatele

53. Navrhovatel v replice k vyjádření Senátu Parlamentu České republiky uvedl, že nepovažuje za nutné vyjádření Senátu k návrhu podrobně rozebírat, neboť v něm obsažený popis jednotlivých fází legislativního procesu odpovídá skutečnosti a vyjádření neobsahovalo argumenty vztahující se k protiústavnosti napadeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

54. V replice k vyjádření Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky navrhovatel uvedl, že vyjádření pouze rekapitulovalo obsah návrhu a stručně popisovalo průběh přijímání napadeného ustanovení. Žádné argumenty ve prospěch ústavnosti či protiústavnosti napadaného ustanovení vyjádření neobsahovalo, a proto navrhovatel nepovažoval za potřebné na toto vyjádření blíže reagovat.

55. Navrhovatel v replice k vyjádření vlády uvedl, že nesdílí její názor, že diskriminace jednotlivých daňových poplatníků, založená napadeným ustanovením, se opírá o racionální rozlišující kritéria, a není proto svévolná, a že tudíž jde o úpravu ústavně konformní.

56. S argumentem vlády, že při posuzování ústavní konformity právní úpravy je nutno přihlédnout k podmínkám společenské reality, v níž má navržená norma působit, lze podle navrhovatele souhlasit jen v obecné rovině. Dle jeho názoru je samozřejmé, že právní úprava musí reagovat na relevantní společenské problémy, což však neznamená, že může ignorovat existující ústavněprávní rámec, který stanoví objektivní meze přípustných opatření přijímaných zákonodárným sborem. V opačném případě dochází ke svévolnému, neodůvodněnému rozlišování mezi adresáty právní regulace, které je ústavně nepřípustné. Ve svých dalších argumentech prý vláda potvrzuje, že tomu tak v tomto případě je.

57. Navrhovatel vyjádřil přesvědčení, že žádný jiný argument neodhaluje nepřípustně diskriminační povahu napadaného ustanovení více než vládní argument kvantitativně omezeným dopadem určité právní úpravy, jež je z takového důvodu údajně přípustná. Jinak řečeno, vláda prý tvrdí, že čím menší okruh adresátů je určitým opatřením zasažen, tím spíše je taková úprava ústavně konformní a zavedené rozlišování je legitimní. Opak je dle navrhovatele pravda, a to z několika důvodů.

58. Výchozím principem právní regulace je podle navrhovatele princip rovnosti v právech, nikoliv princip nerovnosti v právech. Zavádění rozlišujících podmínek a rozlišování jednotlivých skupin adresátů právní regulace je sice přípustné, ale jde toliko o výjimku z pravidla. Jako všechny výjimky i tato výjimka musí být vykládána restriktivně a bez ohledu na to, jak velký či malý počet adresátů je diskriminační úpravou zasažen.

59. Navrhovatel je přesvědčen, že určitá právní úprava je buď nepřípustně diskriminační, nebo je ústavně konformní, a to bez ohledu na počet osob, které jsou takovou úpravou zasaženy. Jinak řečeno, i kdyby stanovenou diskriminační podmínku splňoval jen jediný adresát, nepůjde o právní úpravu méně nebo více diskriminační, a tedy méně nebo více přípustnou.

60. Vláda dle navrhovatele naprosto opomíjí prvek obecnosti právní úpravy, který způsobuje, že okruh adresátů právní úpravy je neurčitý co do jejich počtu, tj. je v čase proměnlivý. Skutečnost, že v určitém okamžiku je počet osob, na které právní úprava skutečně dopadá, relativně malý, ještě neznamená, že se v dalším období nezvýší. I to dokazuje, že vládou uplatněné kritérium skutečného počtu adresátů právní regulace je při posuzování přípustnosti či nepřípustnosti diskriminace naprosto irelevantní.

61. Navrhovatel je toho názoru, že nepřípustně diskriminační povahu napadeného ustanovení odhaluje i argument, dle nějž v napadeném ustanovení se „nepochybně skrývá“ myšlenka solidarity majetnějš-

ších poplatníků s poplatníky s nižšími příjmy, která se projevuje „právě v prostředí poplatníků pobírajících starobní důchod“.

62. Podle navrhovatele v obecné rovině je argument solidaritou osob s vysokými příjmy s osobami s nižšími příjmy sám o sobě ústavně korektní. Podstatou posouzení přípustnosti každé diskriminační úpravy (bez negativní konotace) je však korektní určení rozlišovacího kritéria. Právě v tomto ohledu argument vlády podle navrhovatele zcela selhává. Aby byl korektní, muselo by jít o solidaritu poplatníků s určitou vyšší úrovní příjmů s poplatníky s nižší úrovní příjmů. Není však možno rozlišovat na základě zdroje těchto příjmů. Jinak řečeno, pokud by za základ vyššího zdanění byl použit celkový příjem daňového poplatníka (z podnikání, z pracovního poměru, z důchodů atd.), pak půjde o přípustnou solidaritu bohatých s chudými. Pokud je však zvlášť zdaňován pouze starobní důchod, pak o přípustné rozlišení nejde.

63. Navrhovatel dále poukázal na propočty, v nichž vláda ukazuje, jak vysokého příjmu by museli dosáhnout „ostatní“ poplatníci, aby byli zdaněni stejně jako starobní důchodci (srov. body 34–36 tohoto nálezu). Pokud by takto byli zdaněni všichni poplatníci, tj. byla by stanovena zvýšená sazba daně při určité úrovni příjmů bez ohledu na jejich zdroj, půjde podle navrhovatele o rozlišování přípustné. Není však žádného důvodu, aby byli selektivně fakticky progresivní dani vystaveni pouze starobní důchodci. Navrhovatel tedy zastává názor, že zdroj (původ) příjmů není relevantním rozlišovacím kritériem. Pokud ministerstvo tvrdí, že jsou takto zdaněni poplatníci, „kteří se s jistotou mohou reálně podílet na tvorbě zdrojů veřejných rozpočtů“, pak se stejnou jistotou se na takové tvorbě zdrojů mohou podílet i všichni další poplatníci, jejichž příjmy dosahují stejné výše. Skutečnost, že takového korektního a nediskriminačního zdanění je zákonodárce schopen, dokládá podle navrhovatele zavedení tzv. solidární daně podle § 16a aktuálně účinného znění zákona o daních z příjmů.

64. Samotná věcná povaha příjmů, které jsou podrobeny diskriminačnímu zdanění (tj. skutečnost, že jde o starobní důchod), dle mínění navrhovatele i bez srovnání s ostatními druhy příjmů zcela vylučuje jejich zatížení jakoukoliv daní. Důchodový systém je v České republice vybudován na principu velmi omezené zásluhovosti. Platí sice, že čím větší je příspěvek poplatníka do důchodového systému, tím větší je jeho důchod, ovšem progrese je kvůli nastaveným redukčním hranicím velmi nízká. Dokonce byla tak nízká, že byla podrobena i kritice Ústavního soudu z hlediska ústavní konformity [nález sp. zn. Pl. ÚS 8/07 ze dne 23. 3. 2010 (N 61/56 SbNU 653; 135/2010 Sb.)]. Vysoký starobní důchod vyplácený daňovým poplatníkům je podmíněn jejich vysokými příspěvky (odvody na důchodové zabezpečení) do důchodového systému. Samotná výše odvodů však zároveň byla podmíněna vysokými příjmy, které byly samy o sobě podrobeny vysokému zdanění. I bez znalosti zcela přesných dat lze bezpečně dovodit, že řada poživatelů starobního důchodu, kteří jsou nyní podrobeni jeho diskriminačnímu zdanění, byla v době své ekonomické aktivity podrobena progresivní dani z příjmů, která v tuzemské úpravě daně z příjmů platila až do roku 2007, a to až do výše 32 % jejich příjmů (oproti základní sazbě 12 %). Nyní jsou zdaňováni opět. Navrhovatel na takové úpravě neshledává nic, co by ji ospravedlňovalo.

65. Navrhovatel dále uvedl, že vláda se rovněž vyjadřovala k tvrzené protiústavnosti z důvodu porušení principu akcesorické rovnosti a tvrdila, že tento princip narušen není, pokud právní úprava nemá rdousící účinky. Takové zdůvodnění je podle navrhovatele nedostatečné. Dle jeho názoru je rovnost dotčena ve vztahu k právu vlastnit majetek, neboť vlastnictví jedné skupiny osob je zasaženo ve větší míře než vlastnictví skupiny druhé. Obdobně to platí ve vztahu k článku 26 odst. 1 a 3 Listiny. Nejde totiž pouze o demotivační účinek ve vztahu k výkonu výdělečné činnosti, nýbrž o právo na získávání prostředků pro uspokojování životních potřeb prací, a to za rovných podmínek. Je prý zjevné, že taková rovnost je napadenou právní úpravou narušována. Vzhledem k tomu, že navrhovatel neshledal jakékoliv legitimní zdůvodnění takové úpravy u principu neakcesorické rovnosti, je logické, že je neshledává ani u principu rovnosti akcesorické. Navrhovatel připomíná, že dopad zásahu do práva vlastnit majetek představuje v maximální výměře částku bezmála 50 000 Kč ročně, což potvrzuje i vláda. To je částka v ekonomické realitě České republiky natolik vysoká, že je hodna ústavní ochrany.

66. Závěrem navrhovatel v replice konstatoval, že v jemu zaslaných vyjádřeních nenalezl nic, co by otřáslo jeho přesvědčením o neústavnosti napadené právní úpravy. Naopak je přesvědčen, že vláda přispěla k objasnění protiústavnosti napadaného ustanovení empirickými argumenty, které sám navrhovatel k dispozici neměl. Proto navrhovatel na svém návrhu trvá.

VII.
Upuštění od ústního jednání

67. Ústavní soud neočekával od ústního jednání další objasnění věci, pročež od něj upustil dle ustanovení § 44 věty první zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

68. Soudcem zpravodajem v projednávané věci byl původně v souladu s platným rozvrhem práce určen soudce Jan Musil. Poté, co nebyl jeho návrh na neveřejném jednání pléna dne 28. 6. 2016 přijat, určil předseda Ústavního soudu Pavel Rychetský podle § 55 zákona o Ústavním soudu nového soudce zpravodaje.

VIII.
Posouzení ústavní konformity legislativního procesu

69. V řízení o kontrole norem Ústavní soud podle ustanovení § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., též zjišťuje, zda napadený zákon byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

70. V posuzovaném případě Ústavní soud z vyjádření účastníků řízení a ze sněmovních tisků, veřejně dostupných na http://www.psp.cz, shledal, že napadené ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů bylo přijato v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Ostatně ani sám navrhovatel nevznesl proti legislativní proceduře žádné námitky. Pro úplnost Ústavní soud dodává, že ústavnost legislativního procesu zákona č. 346/2010 Sb. již byla v minulosti posouzena pod sp. zn. Pl. ÚS 17/11 [nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.), srov. body 36–39 citovaného nálezu].

IX.
Obecná východiska ústavněprávního přezkumu daňových předpisů

71. Ústavní soud pokládá za nesporné, že stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní jsou životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti. Na daních je závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů a chod státního aparátu, ale také realizace hospodářské, kulturní, školské, bezpečnostní, obranné a sociální politiky.

72. Nelze nevidět, že nalezení optimálního modelu daňového zatížení je nesmírně složité a bezpodmínečně vyžaduje zohlednit mnoho dynamických faktorů ekonomických, demografických, matematicko-statistických a dalších. Mnohé z těchto otázek mají odbornou povahu.

73. Záležitosti optimálního daňového zatížení patří typicky mezi tzv. politické otázky (*political questions*), tj. mezi takové otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradicí atd. V případě daňového zatížení hraje zásadní roli např. společenský konsenzus o míře solidarity mezi bohatými a chudými, o populační politice, o podpoře rodin s dětmi, o úlevách pro handicapované skupiny obyvatelstva apod.

74. Stanovení daňového zatížení patří mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hraje zásadní roli v preferencích voličů při volbách. Jde tedy o otázky, na jejichž řešení závisí skladba Parlamentu a jiných zastupitelských sborů všech stupňů a koneckonců též složení vlády.

75. Úkol „přetavit“ tento politický diskurs do podoby daňového zákonodárství spočívá na bedrech politické reprezentace vzešlé z voleb. „Kolbištěm“, v němž se odehrává tento proces, je Parlament a jiné zastupitelské sbory reprezentující široké spektrum společenských zájmů.

76. Ústavní soud tak nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní, tedy funkce alokační, distribuční a stabilizační. Jak k tomu uvedl Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), „posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit“ (bod 58). Ústavní soud nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami státu, neboť by se ocitl na tenkém ledě ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 60).

77. Výše uvedená zdrženlivost však neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, resp. rezignaci Ústavního soudu na přezkum daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity, nýbrž pouze zachování nezbytné míry zdrženlivosti, resp. soudního sebeomezení při tomto přezkumu, a to právě v zájmu zachování principu dělby moci.

78. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické a neakcesorické rovnosti (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění (daň, poplatek, peněžní sankce) tak nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce (sp. zn. Pl. ÚS 7/03, část VIII). Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka [srov. též nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), část III, či nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 53].

79. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproporcionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci. Omezení vlastnického práva na základě čl. 11 odst. 5 Listiny ve formě zákonem uložené daně tak bude představovat protiústavní zásah do vlastnického práva teprve tehdy, pokud jeho intenzita dosáhne tzv. rdousícího (škrtícího) efektu, tj. pokud bude mít svou extrémně nepřiměřenou výší konfiskační dopady.

80. Zároveň však nesmí být právní úprava zdaňování rozporná s principem rovnosti, ať již v podobě zákazu svévole při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, či v podobě rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny.

X.
Posouzení projednávané věci Ústavním soudem

81. Veden těmito obecnými východisky, Ústavní soud přezkoumal napadené zákonné ustanovení jednak z pohledu intenzity zásahu do práva na ochranu vlastnictví, resp. majetku (část X/1), jednak z pohledu práva na rovné zacházení (část X/2) a dospěl k těmto závěrům:

X/1.
K porušení základního práva na ochranu vlastnictví dle čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, resp. dle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod

X/1/1.
Posouzení zákonného základu daňové povinnosti

82. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny uvádí: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ Stejně tak článek 1 Dodatkového protokolu (dále jen „Protokol č. 1“) k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) formuluje úpravu užívání majetku (tzv. třetí pravidlo) následovně: „Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“

83. V nyní posuzovaném případě není sporu o tom, že daňová povinnost je formálně založena zákonem a tento aspekt není navrhovatelem ani napadán.

84. Zároveň je však nutné, aby zákon splňoval též kritéria materiální. Obecně je v rozhodovací praxi Evropského soudu pro lidská práva vyžadováno, aby právní úprava („law“) zasahující do Úmluvou garantovaných práv byla jasná, dostupná a předvídatelná (srov. např. *Špaček, s. r. o., proti České republice*, rozsudek ze dne 9. 11. 1999, stížnost č. 26449/95, § 54, dostupný stejně jako ostatní citovaná rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva na http://hudoc.echr.coe.int).

85. K tvrzení navrhovatele, že napadené ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů porušuje „princip předvídatelnosti dopadů právní regulace“, neboť o jeho aplikaci pro rok 2015 bylo rozhodnuto „náhle“, což znemožnilo adresátům právní regulace přizpůsobit své chování důsledkům z něho plynoucím, Ústavní soud připomíná, že daňový poplatník si musel být již od 1. 1. 2011, kdy citované ustanovení nabylo účinnosti, vědom toho, že ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů je platné a jaké důsledky pro něj z tohoto ustanovení plynou nebo mohou plynout. Navíc podle tohoto ustanovení bylo postupováno již ve zdaňovacích obdobích v letech 2011 a 2012. Bylo tudíž možné očekávat jeho „reaktivaci“ poté, co pracujícím důchodcům byla opětovně přiznána základní sleva na dani z příjmů.

86. Argumentace navrhovatele tak směřuje de facto proti zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinnému od 1. 1. 2015, kterým bylo v části první čl. II bodu 2 stanoveno, že „pro zdaňovací období roku 2015 se nepoužije část první článek II bod 8 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“.

87. Ústavní soud má za to, že napadená právní úprava je jasným, přístupným a předvídatelným pravidlem chování, tudíž uzavírá, že k uložení daňové povinnosti došlo „na základě zákona“ ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

X/1/2.
Posouzení existence legitimního cíle, resp. obecného zájmu sledovaného zakotvenou daňovou povinností

88. Zásahy do práva na ochranu majetku obecně vyžadují existenci určitého legitimního cíle, resp. dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě existenci veřejného či obecného zájmu. Z pohledu rozhodovací praxe Evropského soudu pro lidská práva mají členské státy při vymezení veřejného či obecného zájmu jako důvodu pro zásah do práva na ochranu majetku široký prostor pro uvážení, resp. Evropský soud pro lidská práva je při zkoumání splnění podmínky existence veřejného, resp. obecného zájmu velmi zdrženlivý. Evropský soud pro lidská práva upozorňuje na nezbytnost zkoumání politických, ekonomických či sociálních otázek, přičemž nezpochybňuje, že zákonodárce disponuje volností při rozhodování

o ekonomické a sociální politice. Evropský soud pro lidská práva tak respektuje způsob, jakým zákonodárce vymezuje veřejný zájem, kromě případů, kdy rozhodnutí „zjevně postrádá racionální základ“ (srov. např. *Pincová a Pinc proti České republice*, rozsudek ze dne 5. 11. 2002, stížnost č. 36548/97, § 47 a 48).

89. V případě, že zásah do majetkových práv spočívá právě v uložení daňové povinnosti jako v nyní posuzovaném případě, je s ohledem na důvody vyložené výše (část IX) zájem na zdrženlivosti moci soudní při posuzování existence legitimního cíle právní úpravy o to silnější.

90. Legitimním cílem uložení předmětné daňové povinnosti je dle důvodové zprávy k napadené právní úpravě zvýšení příjmů státního rozpočtu s cílem snížit jeho schodek. Ve svém vyjádření Ústavnímu soudu vláda též argumentuje myšlenkou solidarity majetnějších poplatníků s poplatníky s nižšími příjmy, resp. možností zachování daňového osvobození důchodů těch poplatníků, kteří příjmů nad stanovený limit nedosahují.

91. Navrhovatel tvrdí, že odkaz vlády na potřebu snížit schodek veřejných financí nemohl obstát pro svoji obecnost a že takovéto zdůvodnění lze použít na uložení jakékoliv daňové povinnosti komukoliv za libovolných okolností. Myšlenku solidarity navrhovatel obecně akceptuje, ovšem napadá konkrétní způsob realizace této myšlenky ze strany zákonodárce.

92. Ústavní soud má za to, že legitimní cíl, resp. obecný zájem sledovaný napadenou právní úpravou je zde prokázán, ať již půjde o zájem na zvýšení příjmů státního rozpočtu obecně, či zájem na solidaritě majetnějších s méně majetnými. Jakkoli jde o cíle poměrně obecné, je nutno vzít v potaz, jak bylo shora uvedeno, že zákonodárce má v tomto ohledu poměrně široké pole volného uvážení v zájmu možnosti realizovat svou hospodářskou a sociální politiku. Ústavní soud obecně jako legitimní cíl zásahu do majetkové sféry formou daňové povinnosti považuje „zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků“ (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40).

93. Jinou a v nyní posuzovaném případě klíčovou otázkou však je posouzení způsobu, jakým má být onoho legitimního cíle dosaženo. A to jednak z pohledu intenzity daňového zatížení (srov. níže X/1/3), jednak z pohledu rovnoměrnosti rozložení daňového břemene (srov. X/2).

X/1/3.
Posouzení intenzity zásahu do majetkových práv, resp. intenzity daňové zátěže

94. Z hlediska posouzení intenzity zásahu do majetkových práv v oblasti přezkumu daňové legislativy Ústavní soud již výše předeslal, že nepřezkoumává vhodnost a nezbytnost jednotlivých komponent daňové politiky, nýbrž pouze její případný rdousící (škrtící) účinek, resp. možné konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě poplatníka. Stejně tak Evropský soud pro lidská práva přiznává obecně při zásahu do majetkových práv státům široký prostor pro uvážení při hledání spravedlivé rovnováhy mezi potřebami obecného zájmu společnosti a ochranou majetkových práv, a jeho přezkum se tak omezuje na požadavek rozumného (racionálního) základu zásahu, resp. absenci zjevné nepřiměřenosti (srov. *Benet Czech, spol. s r. o., proti České republice*, rozsudek ze dne 21. 10. 2010, č. stížnosti 31555/05, § 40).

95. Zde je nutno připomenout, že ke zdanění celého důchodu se přistupuje v situaci, kdy příjem důchodce (konkrétně součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů) přesahuje 840 000 Kč ročně (tj. přesahuje průměrně 70 000 Kč měsíčně). Je tudíž s ohledem na ekonomickou realitu České republiky (např. výši průměrné mzdy) zřejmé, že i po zdanění příjmů, resp. zdanění celého důchodu nejde o daňovou zátěž, která by měla pro poplatníka rdousící či škrtící účinek. Ostatně sám navrhovatel rdousící efekt daňového zatížení plynoucího z napadené právní úpravy taktéž vylučuje.

96. Napadená právní úprava tak nepředstavuje pro daňové poplatníky, jichž se dotýká, nepřiměřené břemeno mající rdousící účinek ve vztahu k jejich majetkové či příjmové základně.

X/1/4.
Závěr

97. Ústavní soud tak uzavírá, že napadená právní úprava neporušuje právo vlastnit majetek, resp. právo na ochranu majetku dle čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

98. Navrhovatel ostatně samotné porušení vlastnického práva, resp. práva na ochranu majetku jakožto samostatného ústavního práva netvrdí, namítá toliko nerovnost při zásahu do tohoto práva, tj. svévoli zákonodárce při stanovení daňové povinnosti, nikoli rdousící, resp. konfiskační účinek této daňové zátěže. Klíčové tak bude posoudit právě zachování principu rovnosti při stanovení daňové povinnosti.

X/2.
K porušení základního práva na rovné zacházení (zákaz diskriminace) zaručeného čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny, čl. 26 Paktu a čl. 14 Úmluvy

X/2/1.
Obecná východiska přezkumu

99. Ústavní soud v návaznosti na tvrzení navrhovatelů a svou dosavadní judikaturu předesílá, že ústavní právo na rovné zacházení, resp. zákaz diskriminace je garantováno jednak v čl. 1 Listiny, resp. čl. 26 Paktu jako samostatné základní právo, jehož se lze domáhat přímo a bez dalšího (rovnost neakcesorická, autonomní), jednak jako základní právo podmíněné, jehož se lze domáhat podle čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. podle čl. 14 Úmluvy jen ve spojení s tvrzeným zásahem do jiného základního práva či svobody chráněných Listinou či Úmluvou (rovnost akcesorická, neautonomní).

100. S ohledem na skutečnost, že Ústavní soud ve své judikatuře postupně připustil vedle ústavní ochrany rovnosti v základních právech dle čl. 3 odst. 1 Listiny též ústavní ochranu rovnosti ve všech právech, resp. obecný zákaz libovůle dle čl. 1 Listiny, nemá samo rozlišování akcesorické či neakcesorické rovnosti v řízení o kontrole právních předpisů před Ústavním soudem zásadní význam, neboť všechny možné námitky opřené o čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy jsou vždy normativně „pokryty“ ustanoveními čl. 1 Listiny, resp. čl. 26 Paktu, jejichž působnost je z povahy věci širší.

101. Intenzita ústavního přezkumu pak není primárně závislá na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu (akcesoricky), či nikoli (neakcesoricky). Klíčovým bude zejména důvod odlišného zacházení, tj. stanovený rozlišovací znak (např. rasa, pohlaví, národnost, původ, věk, vyznání, majetek) a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno (např. záruky politických práv či povinnost platit daně). Tomu pak musí odpovídat nároky kladené Ústavním soudem na zdůvodnění legitimity odlišného zacházení (srov. níže).

102. Při rozlišování z důvodů tzv. podezřelých (*suspect classification*), resp. důvodů týkajících se osobních charakteristik jednotlivce majících úzký vztah k ochraně důstojnosti člověka, je potřeba klást na zdůvodnění odlišného zacházení velmi přísné nároky, byť by se odlišné zacházení netýkalo jiného základního práva. Naopak bude-li důvodem odlišného zacházení (rozlišujícím znakem) kritérium běžně a nezbytně používané v určité oblasti právní regulace (např. výše příjmu v daňovém zákonodárství), byť by se odlišné zacházení dotýkalo jiného základního práva (ochrany vlastnictví), jako v nyní posuzovaném případě, bude intenzita ústavního přezkumu nízká. Je nutno připomenout, že rozlišující kritérium spočívající ve výši příjmu je v kontextu daňové legislativy kritériem zcela legitimním, z povahy věci nezbytným, morálně neutrálním a nijak a priori podezřelým, na rozdíl např. od stejného kritéria použitého pro účely omezení volebního práva.

103. Lze shrnout, že míře „podezřelosti“ rozlišovacího kritéria, kterou je nutno posuzovat v kontextu regulované právní oblasti, musí odpovídat přísnost nároků kladených na zdůvodnění odlišného zacházení tak, aby bylo prokázáno, že odlišné zacházení zároveň nepředstavuje zacházení diskriminační, tedy protiústavní.

X/2/2.
Posouzení porušení čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy

104. Podle čl. 3 odst. 1 Listiny se „základní práva a svobody (…) zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení“. Podle čl. 14 Úmluvy „užívání práv a svobod přiznaných touto Úmluvou musí být zajištěno bez diskriminace založené na jakémkoli důvodu, jako je pohlaví, rasa, barva pleti, jazyk, náboženství, politické nebo jiné smýšlení, národnostní nebo sociální původ, příslušnost k národnostní menšině, majetek, rod nebo jiné postavení“.

105. V nyní posuzovaném případě se tvrzená nerovnost dotýká jiného ústavně zaručeného práva, konkrétně ochrany práva vlastnického. Akcesorická rovnost je aplikovatelná nejen v případě, že u jiného ústavně (či Úmluvou) zaručeného práva dojde k jeho porušení, nýbrž postačí pouhý zásah do něj, resp. obecně jeho aplikovatelnost na posuzovaný případ. Z pohledu Evropského soudu pro lidská práva tak postačí, pokud věc spadá do působnosti některého z článků Úmluvy, resp. dodatkových protokolů (srov. např. *Stummer proti Rakousku*, rozsudek velkého senátu ze dne 7. 7. 2011, stížnost č. 37452/02, § 81).

106. V nyní posuzovaném případě tak může jít o tvrzenou nerovnost ve vztahu k ochraně vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě danou odlišným režimem zdaňování, byť k samotnému porušení práva na ochranu majetku, jak bylo shora rekapitulováno, napadenou právní úpravou nedochází.

107. Zároveň je však pro aplikovatelnost čl. 3 odst. 1 Listiny či čl. 14 Úmluvy nezbytné, aby k rozlišování došlo na základě tam vymezených důvodů, nebo na základě „jiného postavení“. Jakkoli je v rozhodovací praxi Evropského soudu pro lidská práva pojem „jiné postavení“ vykládán poměrně široce a zahrnuje nejen osobní status jednotlivce, ale širší škálu možných důvodů rozlišování (srov. podrobně Kmec, J., Kosař, D., Kratochvíl, J., Bobek, M. Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 1218–1222), vždy je nutno při výkladu a aplikaci pojmu „jiné postavení“ brát v potaz účel a smysl výslovně zmíněných typů zakázaných důvodů rozlišování tvořících demonstrativní výčet.

108. Pojem „jiné postavení“ pak má zahrnovat pouze kritéria obdobná či blízká kritériím výslovně v daných ustanoveních zmíněným, nikoli jakoukoli myslitelnou situaci. Mělo by tak jít o důvody spočívající na osobní volbě jednotlivce odrážející jeho osobnostní rysy, jako jsou např. víra, náboženství či politické názory, nebo důvody spočívající na osobních vlastnostech či osobní charakteristice, kterou si jednotlivec nemůžeme zvolit, jako jsou např. pohlaví, rasa, barva pleti, národní nebo sociální původ, rod, věk či zdravotní postižení.

109. Z hlediska tvrzeného porušení čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy Ústavní soud konstatuje, že důvod rozlišování, který je použit zákonodárcem v nyní posuzovaném případě (tedy výše a struktura příjmu), není v kontextu účelu, pro který je tento důvod použit (stanovení daňové zátěže), takovým důvodem rozlišování, který by bylo možno podřadit pod demonstrativní výčet charakteristik vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy. Kritérium daňového základu je kritériem morálně neutrálním, nijak a priori podezřelým a pro daňovou legislativu běžným a v podstatě nezbytným.

110. Ani sám navrhovatel navzdory odvolání se na čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy nijak nespecifikuje, proč by mělo zákonodárcem vymezené kritérium rozlišování (výše příjmů jako daňový základ) spadat pod „jiné postavení“, a být tak zakázaným důvodem rozlišování. K tomu je nutno dodat, že v kontextu ústavního systému České republiky, zejména při paralelním působení čl. 1 Listiny majícím širší působnost než čl. 3 odst. 1 Listiny, není nezbytné vykládat zakázané důvody rozlišování v podobě „jiného postavení“ jakkoli extenzivně.

111. Ústavní soud tak uzavírá, že tvrzené porušení čl. 3 odst. 1, resp. čl. 14 Úmluvy neshledal, neboť tato ustanovení nejsou na posuzovaný případ aplikovatelná.

X/2/3.
Posouzení porušení čl. 1 Listiny, resp. čl. 26 Paktu z pohledu zákazu libovůle

112. Podle čl. 1 věty první Listiny „lidé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i v právech“. Podle čl. 26 věty první Paktu „všichni jsou si před zákonem rovni a mají právo na stejnou ochranu zákona bez jakékoli diskriminace“.

113. Princip rovnosti mj. vylučuje libovůli zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů [srov. např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4. 6. 1997 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 36/01 ze dne 25. 6. 2002 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (viz výše) nebo sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.)].

114. Z hlediska aplikovatelnosti rovnosti v právech, resp. obecného zákazu libovůle při jakémkoli rozlišování plynoucího z čl. 1 Listiny, resp. rovnosti před zákonem dle čl. 26 věty první Paktu, není pochyb o tom, že daná ustanovení na posuzovaný případ aplikovatelná jsou, neboť předmětem přezkumu je odlišné zacházení, tj. odlišení subjektů, resp. situací, a to odlišné zacházení mezi dvěma skupinami poživatelů důchodů z důchodového pojištění lišícími se výší příjmu (konkrétně příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů).

115. V projednávaném případě navrhovatel tvrdí porušení rovnosti mezi dvěma skupinami daňových poplatníků – poživatelů důchodu, přičemž jako rozlišovací hranice byla stanovena částka 840 000 Kč dosahovaných (výše specifikovaných) ročních příjmů. Podle navrhovatele je rozlišování mezi kategoriemi důchodců v závislosti na hranici 840 000 Kč jiných příjmů svévolné a nekoncepční. Navíc je podle navrhovatele „samotný fakt zdanění důchodu jako takového věcně problematický“ a „nezdá se proto nijak racionální, aby byl zdaněn příjem, který stát vyplácí z prostředků důchodového pojištění“. Zároveň však navrhovatel připouští, že „tato úvaha však zjevně nedostačuje k závěru o protiústavnosti takové právní úpravy“.

116. Zde musí Ústavní soud předeslat, že zdanění důchodů samo o sobě za protiústavní nepovažuje. Jde o otázku hospodářské a sociální politiky, při které má zákonodárce značnou volnost úvahy, co do volby prostředků, kterými bude svou politiku realizovat. Podobně není sama skutečnost zdanění důchodů považována za problematickou např. Spolkovým ústavním soudem (srov. rozhodnutí ze dne 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, ze dne 29. 9. 2015, 2 BvR 2683/11, či ze dne 30. 9. 2015, 2 BvR 1066/10 a 2 BvR 1961/10). Otázku vhodnosti či koncepčnosti důchodové či daňové politiky pak Ústavní soud, jak již bylo shora naznačeno, posuzovat nemůže, nebude-li mít právní úprava „rdousící“ účinek či neporuší-li právo na rovné zacházení (srov. výše).

117. Pokud jde o ospravedlnění odlišného zacházení, vyžaduje konstantně Ústavní soud, aby se zákonodárce při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty (bez ohledu na to, zda předmětem právní úpravy jsou záležitosti týkající se základních práv, či nikoli) vyhnul libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování. Jak Ústavní soud již mnohokrát uvedl, stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrno, že tak činí ve veřejném zájmu [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 17/99 ze dne 1. 12. 1999 (N 174/16 SbNU 267;

3/2000 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.)].

118. Aby došlo k porušení práva na rovné zacházení, musí se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházet rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 15/02 ze dne 21. 1. 2003 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)].

119. Přímo ve vztahu k daním již Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky uvedl, že „ani svrchovanost státu nezakládá možnost ukládání libovolných daní, třebaže by se tak stalo na základě zákona“, přičemž „v oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. (…) Jestliže se tak stalo, není určení diferencovaných daní pro různé poplatníky stavem, který by bylo možno označit jako protiústavní nerovnost, a naopak“ (nález Ústavního soudu ČSFR ze dne 8. 10. 1992 sp. zn. Pl. ÚS 22/92, Sbírka usnesení a nálezů ÚS ČSFR, 1992, s. 43–44).

120. Je zřejmé, že napadená právní úprava vytváří v rámci skupiny poživatelů důchodů pobírajících též další příjem dvě skupiny důchodců, přičemž rozlišujícím znakem je výše jiného (dalšího) příjmu (konkrétně součtu příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů). První skupinu tvoří ti, kteří dosáhnou jiného příjmu maximálně do výše 840 000 Kč ročně, druhou skupinu pak tvoří ti, jejichž příjem hranici 840 000 Kč ročně překročí.

121. Rozdílné zacházení pak spočívá v odlišném daňovém zatížení druhé skupiny, přičemž toto odlišné daňové zatížení jde k tíži této skupiny, neboť je vyšší. Pro závěr o ústavnosti či protiústavnosti uvedeného řešení je rozhodující existence objektivních a rozumných důvodů vysvětlujících jak existenci napadeného odlišného zacházení, tak intenzitu, resp. formu tohoto odlišného zacházení.

122. Pokud jde o samotné stanovení hranice 840 000 Kč, resp. obecně úvahu o možném odlišném daňovém zacházení s „vysokopříjmovými“ důchodci oproti ostatním důchodcům, je nutno uvést, že uvedená hranice představující příjem v průměrné výši 70 000 Kč měsíčně je s ohledem na ekonomickou realitu státu způsobilá racionálně vymezit hranici mezi „vysokopříjmovými“ a ostatními poživateli starobních důchodů, jakkoli si lze představit částky vyšší i nižší plnící stejný účel. Ústavní soud však nemůže vstupovat na pole politického rozhodování tím, že by vyžadoval optimální, nejvhodnější či nejlepší řešení, které ostatně ani nelze v ústavní rovině vždy přesně specifikovat – postačí, jde-li o řešení rozumné ve vztahu k účelu, který má být dosažen. Zde je nutno opět akceptovat širokou míru volné úvahy zákonodárce, neboť požadavek zcela exaktně odůvodnitelné příjmové hranice je v daňových či sociálních otázkách nemožný.

123. Jakkoli nelze uvedenou hranici považovat samu o sobě za nezdůvodnitelnou, je nutno pro zachování principu rovného zacházení, resp. vyloučení svévole posoudit též konkrétní účel, ke kterému je určena, a zejména pak míru odlišného zacházení mezi dvěma touto hranicí vymezenými skupinami daňových poplatníků – důchodců. Zejména pak posoudit, zda je míra odlišného zacházení úměrná míře odlišnosti uvedených subjektů.

124. V uvedeném aspektu ovšem již shledává Ústavní soud napadenou právní úpravu za protiústavní.

125. V nyní posuzovaném případě je podstatná nikoli sama skutečnost, že je odlišně zacházeno s „vysokopříjmovými“ důchodci, nýbrž primárně konkrétní forma tohoto zacházení. Princip rovnosti ve vztahu k daňovému zákonodárství vyžaduje, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky rovnoměrně (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, 2 BvL 17/02). Jak k tomu uvedl Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08, „zásada rovnosti vyžaduje, aby každý tuzemec byl zapojen podle své způsobilosti rovnoměrně do financování státních úkolů“ (bod 45).

126. Rovnoměrnost daňového zatížení neznamená shodnost daňové zátěže pro všechny, ale pouze naplnění postulátu, že s odlišnými je třeba zacházet odlišně, se stejnými stejně, přičemž míře odlišnosti subjektů či situací musí odpovídat právě míra odlišnosti právní regulace. Rovnoměrné daňové zatížení pak znamená, že je třeba daňové poplatníky se stejnou (obdobnou) finanční výkonností rovněž stejně (obdobně) zdanit, resp. že zdanění vyšších příjmů musí být ve srovnání s daňovým zatížením nižších příjmů přiměřené (srov. též rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 29. 9. 2015, 2 BvR 2683/11, či ze dne 30. 9. 2015, 2 BvR 1066/10 a 2 BvR 1961/10).

127. Zde Ústavní soud připomíná i v daňové teorii uznávaný princip tzv. horizontální spravedlnosti: poplatníci, kteří mají relativně stejně vysokou platební schopnost, by měli platit stejnou daň, přičemž by nemělo být rozlišováno, jaký zdroj (původ příjmu) se daní.

128. V nyní posuzovaném případě rozdíl mezi daňovým zatížením v rámci obou popsaných skupin spočívá ve zdanění celého vypláceného důchodu v případě jedné skupiny, na rozdíl od zdanění pouze části důchodu přesahující 36násobek minimální mzdy v případě skupiny jiné. Tento daňový rozdíl je však poměrně zásadní a může činit až 49 680 Kč pro rok 2015 (zdanění částky odpovídající 36násobku minimální mzdy v roce 2015, tedy zdanění 331 200 Kč sazbou 15 %) či pro rok 2016 až 53 460 Kč (zdanění částky odpovídající 36násobku minimální mzdy v roce 2016, tedy zdanění 356 400 Kč sazbou 15 %).

129. V modelovém případě, kdy dva důchodci dosahující shodné roční výše starobního důchodu odpovídající 36násobku minimální mzdy, přičemž výše jejich jiných příjmů předvídaných napadeným ustanovením zákona o daních z příjmů se bude lišit pouze „o korunu“ (např. jeden bude mít příjmy ve výši 840 000 Kč, druhý jen minimálně vyšší), bude se jejich daňová zátěž lišit (v roce 2016) o více než 53 tisíc Kč (abstrahuje se od detailů výpočtu výše daně z příjmů včetně zaokrouhlování apod.). Totožný efekt nastane i v případě, že pracující příjemci důchodu budou mít zcela shodný celkový disponibilní příjem (tvořený jak důchodem, tak jinými příjmy podléhajícími zdanění), přičemž lišit se bude pouze vnitřní rozložení těchto příjmů dle zdrojů příjmu (o částku příjmů přesahující hranici 840 000 Kč u jednoho z poplatníků bude vyšší důchod druhého z poplatníků, který uvedenou hranici příjmů nepřekročí). Rozdíl ve zdanění může opět činit až desítky tisíc korun navzdory tomu, že oba mají celkový disponibilní příjem ve stejné výši.

130. Dochází tak zde ke zcela extrémnímu nepoměru mezi odlišností v daňové zátěži v relaci k odlišnosti ve výši příjmů. Obecně lze akceptovat, že vyšší příjmy daňových poplatníků vedou k odlišnému zacházení např. v podobě vyšších daňových sazeb. V opačném případě by bylo protiústavní jakékoli progresivní zdanění. Avšak i v těchto případech musí odlišnost zacházení odpovídat právě míře odlišnosti posuzovaných subjektů, tj. typicky právě rozdílu ve výši příjmů. U progresivního zdanění (též v podobě např. tzv. solidárního zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů) se tak vyšší sazbou zdaňují pouze ty příjmy, které určitou hranici přesahují, čímž je zajištěna právě rovnost zacházení v rámci určitého daňového pásma (shodné zdanění do určité výše příjmů), a naopak je umožněno odlišné zdanění ve vztahu k těm příjmům, které představují onu rozdílnost posuzovaných subjektů (tj. např. odlišná daňová sazba pro příjmy přesahující určitou hranici).

131. Napadená právní úprava je však s touto logikou v příkrém rozporu, neboť daňově odlišně nezatěžuje tu část příjmu, která je relevantní pro rozlišení uvedených skupin, ale zatěžuje příjem zcela odlišný (ve formě důchodu), a to navíc příjem, který může být u obou skupin naopak zcela shodný, tudíž příjem, který není pro rozlišení mezi oběma skupinami vůbec relevantní. Nadto je tento příjem (důchod) zdaněn skokově, tj. bez možnosti podchytit a zohlednit relevantní příjmové rozdíly mezi oběma skupinami důchodců. Míru odlišného zacházení však může ospravedlnit právě míra odlišnosti skupin, se kterými je odlišně zacházeno.

132. Jakkoli Ústavní soud předeslal, že při posuzování nerovného zacházení z důvodu, který nepředstavuje a priori podezřelé kritérium rozlišování, je intenzita jeho přezkumu poměrně zdrženlivá, přičemž postačí věcné a racionální zdůvodnění odlišného zacházení, neshledal Ústavní soud v nyní posuzovaném případě žádný věcný a racionální argument, který by výše popsanou formu odlišného zachá-

zení dokázal zdůvodnit. Iracionalita uvedeného rozlišování je patrná též na skutečnosti, že osoba s nižším „hrubým“ příjmem, u které nedojde ke „skokovému“ zdanění celého důchodu, bude mít po zdanění celkově vyšší „čisté“ příjmy oproti osobě s „hrubým“ příjmem vyšším, u které ke „skokovému“ zdanění celého důchodu dojde. Jakékoli věcné a racionální zdůvodnění uvedeného efektu spočívající v nižším „čistém“ výdělku osoby s vyšším „hrubým“ příjmem opět oproti srovnatelné osobě s „hrubým“ příjmem nižším nelze nalézt.

133. Lze sice akceptovat argumenty pro samotnou skutečnost odlišného daňového zacházení s „vysokopříjmovými“ důchodci, pro formu a intenzitu odlišného zacházení dle napadené právní úpravy však již Ústavní soud žádné věcné a racionální ospravedlnění neshledává. Nelze totiž jakkoli rozumně zdůvodnit, že rozdíl (v typově shodném) příjmu ve výši několika korun může vést k daňovému rozdílu ve výši až několika desítek tisíc korun. Jde tak o případ svévole při rozlišování situací či subjektů, který je v rozporu s právem na rovné zacházení.

134. K nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.) týkajícímu se slevy na dani u pracujících důchodců, který zmiňuje navrhovatel, je nutno připomenout, že důležitým argumentem pro závěr o protiústavnosti zrušení slevy na dani pro pracující důchodce byla mj. též nepřiměřená tíživost této daňové úpravy pro důchodce s nejnižšími příjmy. V nyní posuzovaném případě jsou naopak právní úpravou dotčeni důchodci z opačné strany pomyslného příjmového spektra. Přesto však skutečnost, že se právní úprava týká pouze příjemců důchodů s dalšími vyššími příjmy, a zdanění jejich důchodů tudíž nepředstavuje s ohledem na výši jiných příjmů nepřiměřené majetkové břemeno, nemůže ospravedlnit svévolný postup zákonodárce postrádající jakékoli racionální a věcné zdůvodnění při rozložení daňového břemene mezi daňové poplatníky, byť daňové poplatníky s vyššími příjmy. Rozdíl daňové zátěže ve výši až kolem 50 tisíc Kč mezi daňovými poplatníky, jejichž příjmová situace se může lišit zcela minimálně (v řádu korun), je zcela extrémní a ničím nepodložený.

135. Je nutno též odmítnout argument vlády, že se právní úprava týká pouze několika tisíc důchodců, tedy obecně velmi malé skupiny osob. Daný argument nemůže sám o sobě nikdy ospravedlnit svévolné, resp. nerovné zacházení. Diskriminačně formulovaný zákon bude protiústavní, byť by ve skutečnosti znevýhodňoval pouze jediného adresáta. Naopak často mohou být nerovnému zacházení vystaveny právě velmi malé, resp. nepočetné skupiny osob.

136. Argument vlády o nízkém počtu napadenou právní úpravou dotčených daňových poplatníků – důchodců navíc výrazně zpochybňuje tvrzení samotné vlády, že legitimní cíl spočívající ve zvýšení příjmů veřejných rozpočtů, snížení rozpočtového schodku, resp. vyšší solidaritě majetnějších s méně majetnými může být takto zvolenou právní úpravou vůbec naplněn, natož pokud jde o vládou zmíněný cíl „spoluúčasti“ této skupiny důchodců na „financování“ osvobození většiny příjemců důchodů z důchodového pojištění od daně z příjmu. S ohledem na objem prostředků nutných k financování důchodového systému lze *prima facie* konstatovat, že i naplnění tohoto cíle se nachází mimo realitu. Nízký počet daňových poplatníků, na které právní úprava dopadá, a tomu odpovídající finanční přínos do státního rozpočtu bude totiž vcelku zanedbatelný. I tyto skutečnosti svědčí pro absenci racionálního a věcného zdůvodnění napadenou právní úpravou zakotveného rozlišování mezi dvěma skupinami důchodců.

X/2/4.
Závěr

137. Ústavní soud tak dospěl k závěru, že míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami důchodců je zcela zjevně nepřiměřená míře odlišností, kterou tyto skupiny vykazují. Napadené ustanovení tak představuje rozlišení svévolné bez jakéhokoli věcného a racionálního zdůvodnění, a tudíž porušující zákaz nerovného zacházení zaručený čl. 1 větou první Listiny základních práv a svobod a čl. 26 větou první Mezinárodního paktu o občanských a politických právech.

X/3.
K porušení základního práva získávat prostředky pro životní potřeby prací dle čl. 26 Listiny

138. Navrhovatel konečně namítá, že je napadenou právní úpravou porušeno i právo dle čl. 26 odst. 1 Listiny ve smyslu „možnosti získávat prostředky na živobytí prací". Podle navrhovatele je „zjevné, že výdělečná činnost určitého rozsahu vede k vyššímu zdanění, avšak nikoliv ve vztahu k takto získaným příjmům (což by bylo např. v podobě progresivní daně dle okolností akceptovatelné), avšak ve vztahu k příjmům z důchodového systému, což již akceptovatelné není".

139. Namítaný čl. 26 odst. 1 Listiny zakotvuje právo na svobodnou volbu povolání, právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Naopak tvrzená „možnost získávat prostředky na živobytí prací" je obsahem čl. 26 odst. 3 Listiny.

140. Ústavní soud však má za to, že v nyní posuzovaném případě právo na svobodnou volbu povolání, právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost dle čl. 26 odst. 1 Listiny ani právo získávat prostředky pro své životní potřeby prací dle čl. 26 odst. 3 Listiny napadenou právní úpravou porušeno není, neboť samotné jádro práva (možnost podnikat, svobodně volit povolání, svobodně provozovat jinou hospodářskou činnost, resp. možnost zajistit si prostředky na životní potřeby prací) není nijak dotčeno a ani navrhovatelem namítáno a samotná intenzita posuzovaného zdanění není vůbec způsobilá dané právo porušit. Obdobně jako u přezkumu intenzity zdanění pro účely posouzení porušení majetkových práv je nutno i zde zkoumat „rdousící" efekt příslušné právní úpravy, který, jak bylo shora rekapitulováno (X/1), není u napadené právní úpravy přítomen.

141. Navrhovatel ostatně nepředkládá, kromě tvrzené nekoncepčnosti dané právní úpravy, jakékoli argumenty hovořící pro porušení čl. 26 odst. 1 či 3 Listiny, přičemž naopak „rdousící" efekt napadené právní úpravy popírá.

XI.
Celkové shrnutí a časová působnost nálezu

142. Ústavní soud dospěl k závěru, že napadené ustanovení je v rozporu s čl. 1 větou první Listiny základních práv a svobod a čl. 26 větou první Mezinárodního paktu o občanských a politických právech garantujícími právo na rovné zacházení a z něj plynoucím zákazem libovůle při činnosti veřejné moci, včetně zákonodárce. Míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami důchodců je zcela zjevně nepřiměřená míře odlišností, kterou tyto skupiny vykazují. Napadené ustanovení tak představuje rozlišení svévolné bez věcného a racionálního zdůvodnění, a tudíž porušující zákaz nerovného zacházení, resp. zákaz libovůle.

143. Ústavní soud tak návrhu na zrušení ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhověl a dané ustanovení zrušil dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů.

144. Ústavní soud naopak neshledal, že by napadená právní úprava představovala porušení práva na ochranu majetku dle čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě či práva podnikat, svobodně volit povolání, svobodně provozovat jinou hospodářskou činnost, resp. možnost zajistit si prostředky na životní potřeby prací dle čl. 26 odst. 1 a 3 Listiny, neboť napadená právní úprava nemá v podobě daňové zátěže „rdousící" účinek, který by představoval pro daňové poplatníky nepřiměřené břemeno.

145. Stejně tak Ústavní soud neshledal, že by došlo k porušení čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. čl. 14 Úmluvy, neboť nepovažuje uvedená ustanovení za aplikovatelná na posuzovaný případ.

146. S ohledem na derogaci napadeného ustanovení v průběhu zdaňovacího období Ústavní soud zároveň dodává následující: Napadené ustanovení počítá s vyloučením osvobození pravidelně vyplá-

ných důchodů a penzí v rozsahu 36násobku minimální mzdy v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. Zdanění celého důchodu je tedy v rámci příslušného zdaňovacího období vázáno na celkovou výši jiného (výše specifikovaného) příjmu opět v rámci celého zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že na základě tohoto nálezu nebude dané ustanovení účinné po celé zdaňovací období roku 2016, jakož i v zájmu právní jistoty a předvídatelnosti právní úpravy a konečně v zájmu předcházení možným dalším nerovnostem, které by mohly být způsobeny nepředvídatelnou, resp. dílčí aplikací napadeného ustanovení pouze pro část zdaňovacího období, považuje Ústavní soud dané ustanovení za neaplikovatelné na zdaňovací období roku 2016 jako celek.

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

Odlišné stanovisko podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujal k rozhodnutí pléna soudce Jan Musil.