

Prof. JUDr. Aleš Gerloch, CSc.
advokát

osvědčení ČAK č. 1019, IČO 66205930

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

ÚSTAVNÍ SOUD ČR Joštova 8, 660 83 Brno	
Došlo dne: 24 -07- 2015	3
3x + P4	krát Přílohy: /
Čj.: viz číselný kód Vyřizuje: C	

Ústavní soud ČR
Joštova 8
660 83 Brno

V Praze dne 22. července 2015

Navrhovatelé:

skupina 17 senátorů

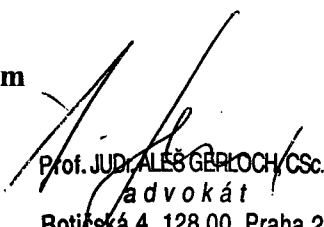
Přemysl Sobotka
Jaroslav Zeman
Jiří Oberfalzer
Jaroslav Kubera
Miloš Vystrčil
Pavel Eybert
Petr Bratský
Milan Pešák
Jiří Burian

Lumír Aschenbrenner
Tomáš Grulich
Veronika Vrecionová
Daniela Filipiová
Jan Horník
Petr Šilar
Jiří Vosecký
Jiří Šesták

jejíž jménem jedná Přemysl Sobotka, senátor

Právně zastoupení:

Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem
se sídlem Botičská 4, 128 00 Praha 2


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

Účastníci řízení:

Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky,
Sněmovní 4, 118 26 Praha 1

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

Nepředchází

**Návrh skupiny senátorů na zrušení ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.,
o daních z příjmů, v platném znění**

Trojmo

Příloha: plná moc pro řízení před Ústavním soudem



K11053115

I.

1. Skupina senátorů podává návrh na zrušení ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Uvedené ustanovení zní takto:

„(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.“

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

II.

Rekapitulace vývoje napadané právní úpravy

3. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 346/2010 Sb. Již tehdy ustanovení znělo prakticky shodně s aktuální právní úpravou, pozdější změny (doplnění části druhé věty ve slovech „pokud se nepostupuje podle § 36 odst. 7“ bylo spíše technickou záležitostí.)

4. Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona bylo motivací pro zavedení tohoto opatření do zákona následující: „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. Citovaná pasáž důvodové zprávy zároveň objasňuje dopady ustanovení. 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). 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 souhrn dalších příjmů (ze zaměstnání, podnikání atd.) poživatele důchodu přesáhne částku 840.000,- Kč, podléhá zdanění celý důchod, tj. i ta část přijatého důchodu, která by byla jinak od daně osvobozena.

6. Aplikovatelnost ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů byla suspendována ustanovením bodu 8 čl. II. (přechodná ustanovení) zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které znělo takto: „*Pro zdaňovací období let 2013 až 2015 se nepoužije ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. v účinném znění.*“

7. Následně byl však s účinností od 31. 12. 2014 přijat zákon č. 267/2014 Sb., který pozměnil časovou působnost ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a to tak, že vyloučil aplikovatelnost ustanovení citovaného přechodného ustanovení zákonného opatření Senátu pro zdaňovací období roku 2015 (Ustanovení čl. II bodu 2 zákona č. 267/2014 Sb. zní takto: „*2. Pro zdaňovací období roku 2015 se nepoužije část první článku II bod 8 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.*“)

8. Stručně řečeno, pro zdaňovací období roku 2015 zákonodárce opět zavedl zdanění celého vyplaceného důchodu v případě, kdy poplatník dosáhne souhrnného příjmu ve výši 840.000,- Kč.

III.

Důvody protiústavnosti napadaného ustanovení

9. Navrhovatelé považují právní stav nastolený právními předpisy popsány v bodu II. za protiústavní, a to z hlediska ústavních principů a ústavně zaručených práv uvedených v bodu I. tohoto návrhu. Vlastní důvod protiústavnosti ovšem spočívá právě v ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb.

10. Navrhovatelé jsou přesvědčeni, že tato ústavně právní omezení stanovená ústavodárcem zákonodárci, tj. zejména nezbytnost respektovat princip rovnosti v jeho akcesorické i neakcesorické podobě, vylučují zavedení takového zdanění, jehož podstatou je úplné zdanění určitého druhu příjmu v celém rozsahu při překročení určitých limitů, pokud zároveň existuje skupina osob (daňových poplatníků), kteří takovému zdanění podrobeni nejsou. Navrhovatelé vycházejí přitom zejména z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (č. 162/2014 Sb.), ve kterém Ústavní soud v relevantních souvislostech shrnul svoji dosavadní judikaturu k problematice ústavnosti daní a zároveň ji vztáhl na konkrétní diskriminační ustanovení zákona o daních z příjmů (nepřípustně diskriminační zdanění tzv. pracujících důchodců v důsledku nemožnosti uplatnit základní slevu na dani).

11. Ústavní soud v tomto nálezu koncipoval kritéria přezkumu ústavní konformity daňové úpravy z hlediska

a) vyloučení extrémní disproportionality dopadů daňové úpravy (vyloučení tzv. rdousícího efektu, u kterého pro závěr o protiústavnosti postačí dopad i jen na část daňových poplatníků - bod 43 nálezu);

b) ústavního principu rovnosti, a to jednak neakcesorické (vyloučení svévole), jednak akcesorické (nerovnost v určitém základním právu či svobodě – bod 44 nálezu);

c) požadavku předvídatelnosti zákona, a to zejména tam, kde dochází k náhlé změně dosavadní právní regulace (bod 47 nálezu).

ad a) tzv. rdousící efekt

12. Navrhovatelé se nedomnívají, že by napadané ustanovení mělo tzv. rdousící efekt. Na základě jeho aplikace dochází ke zdanění celého vypláceného důchodu, avšak pouze za podmínky dosažení ostatních příjmů ve výši 840.000,- Kč. Je tedy patrné, že majetková základna daňového poplatníka, poživatele důchodu, není dotčena způsobem zcela likvidačním.

13. Přesto však mají navrhovatelé v této souvislosti za to, že samotný fakt zdanění důchodu jako takového je věcně problematický. Vycházíme-li z toho, že výše vypláceného důchodu je závislá na výši příjmů dosahovaných v průběhu ekonomicky aktivního života, tj. na příjmech, které samy o sobě již byly předmětem zdanění, je logika takového „opakovaného zdanění“ obtížně pochopitelná. Z věcného hlediska je navíc jen minimální rozdíl mezi daní z příjmů a pojistným placeným na důchodové pojištění, protože konstrukce obou těchto povinných plateb je velmi podobná, a to zejména u zaměstnanců. Nezdá se proto nijak racionální, aby byl zdaněn příjem, který stát vyplácí z prostředků důchodového pojištění.

14. Tato úvaha však zjevně nedostačuje k závěru o protiústavnosti takové právní úpravy, neboť nelze nevidět, že samotné opatření zavádějící 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 vypláceného nad rámec onoho 36násobku. Z vypláceného důchodu tedy zůstává vždy částka, která zdaněna není vůbec.

ad b) princip rovnosti

15. Navrhovatelé jsou však přesvědčeni, že napadané ustanovení koliduje jak s principem rovnosti neakcesorické, tak s principem rovnosti akcesorické. Navrhovatelé samozřejmě respektují skutečnost, že rovnost je kategorie relativní, tedy závislá na použitém srovnávacím kritériu, ovšem v tomto konkrétním případě je patrné na první pohled, že napadená právní úprava vytváří dvě odlišné skupiny daňových poplatníků – poživatelů důchodu. První skupinu tvoří ti, kteří nedosáhnou jiného příjmu přesahujícího 840.000,- Kč, druhou pak ti, jejichž příjem tuto hranici překročí. Důsledkem tohoto rozlišení je pak zdanění celého vypláceného důchodu u druhé skupiny. Je tedy zjevné, že postavení daňových poplatníků – poživatelů důchodu, není stejné a princip rovnosti je tak narušen. Je tudíž nutné zvážit protiústavnost takové právní úpravy, která princip rovnosti porušuje.

16. **Rovnost neakcesorická** je Ústavním soudem chápána jako požadavek na vyloučení svévole při stanovení určitých povinností, resp. omezení. V tomto konkrétním případě dochází ke zdanění celého vypláceného důchodu v případě, kdy poživatel důchodu má zároveň jiné příjmy. Jinak řečeno, dochází ke zdanění důchodu v rozsahu 36násobku minimální mzdy, který jinak (obecně) zdanění nepodléhá.

17. Pro zhodnocení dopadů takové právní úpravy je potřeba uvést konkrétní efekt, který vyvolává. Vycházíme-li (zjednodušeně) z daňové sazby ve výši 15%, pak při částce 331.200,- Kč odpovídající 36násobku minimální mzdy v roce 2015 jde o částku daně ve výši 49.680,-

Kč, kterou musí odvést poživatel důchodu mající zároveň jiné příjmy přesahující částku 840.000,- Kč.

18. Podle názoru navrhovatelů nejde již o částku natolik zanedbatelnou, aby zákonodárce mohl zcela libovolně rozhodovat o její výši, resp. aby nebyl povinen zvažovat racionalitu kritérií, na jejichž základě k takové daňové povinnosti dospěl. V bodu 51. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 dospěl Ústavní soud k závěru, že rozdíl v dani mezi dvěma skupinami poplatníků v částce 24.840,- Kč je „nikoliv zanedbatelný“. V tomto konkrétním případě jde o částku daně ve výši dvojnásobné (49.680,- Kč), tedy tím spíše jde o částku nezanedbatelnou (arg. a minori ad maius). V bodu 52. citovaného nálezu zároveň částku 24.840,- Kč označil Ústavní soud za natolik vysokou, že dosahuje ústavní relevance.

19. Jak bylo řečeno výše, ustanovení § 4 odst. 3 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 246/2010 Sb., k němuž zpracovaná důvodová zpráva zdůvodnila jeho zavedení potřebou snížit schodek rozpočtu veřejných financí. Takové zdůvodnění podle názoru navrhovatelů nemůže obstát z toho důvodu, že je natolik obecné, že jej lze použít na zdůvodnění uložení jakékoliv daňové povinnosti komukoliv za libovolných okolností. V bodu 46. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 Ústavní soud konstatoval, že zabezpečení příjmů státního rozpočtu jakožto účelu daně (poplatku) je důvodem natolik obecným, že je jím možno odůvodnit v podstatě jakoukoliv daň nebo poplatek. Analogicky proto i zde navrhovatelé mají zato, že pouhé konstatování, že cílem daňové úpravy je zabránit prohloubení schodku veřejných financí, je nedostatečné, aby odůvodnilo ústavní konformitu takového pravidla.

20. V této souvislosti považují navrhovatelé za obecně problematické, že zákonodárce činí z hlediska daňového relevantním souběh výdělečné činnosti s pobíráním důchodu. Důchodový systém je založen zejména na principu zásluhovosti, tj. nárok na důchod vzniká po splnění zákonem stanovených kritérií, jimiž jsou jednak doba pojištění, jednak dosažení stanoveného věku. Vyplácení důchodu není v současnosti nijak vázáno na souběžný výkon výdělečné činnosti. Propojením obou těchto prvků z hlediska daňového dochází opětovně k nekoncepčnosti celé právní úpravy, jak na to upozornil v obdobné souvislosti Ústavní soud v bodu 57. svého nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

21. Další otázkou je v této souvislosti i stanovení hranice jiných příjmů (ze zaměstnání, samostatné výdělečné činnosti atd.), od které dochází ke zdanění celého důchodu včetně jinak od daně osvobozeného důchodu rovnajícího se 36násobku minimální mzdy. Zákonodárce stanovil hranici 840.000,- Kč, ovšem tato částka, alespoň dle navrhovatelů, nemá žádné racionální opodstatnění. Jakkoliv navrhovatelé respektují oprávnění zákonodárce stanovit v souvislosti s placením daní různé finanční limity, hranice či sazby, přesto mají za to, že tam, kde určitá hranice zavádí otevřenou a nepochybnou diskriminaci, musí být taková hranice racionálně zdůvodnitelná, aby byla ona diskriminace ústavně konformní. Diskrece zákonodárce je nepochybně v oblasti daňové v podstatě neomezená tam, kde právní úprava nemá diskriminační charakter. Z tohoto důvodu lze například jen stěží zpochybňovat osvobození důchodu od daně ohraničené částkou 36násobku životního minima, protože taková hranice platí pro všechny stejně (nediskriminačně).

22. Hranice dalších příjmů ve výši 840.000,- Kč však diskriminačně působí, přičemž její reálný majetkový efekt dosahuje téměř 50.000,- Kč ročně daňového zatížení mezi dvěma jinak totožnými skupinami daňových poplatníků - poživatelů důchodu.

23. Arbitrárnost zvoleného kritéria lze demonstrovat na jednoduchém příkladu. Daňový poplatník - poživatel důchodu obdrží roční důchod v částce 350.000,- Kč a k tomu ze zaměstnání (či podnikání) má příjem 800.000,- Kč. Uvažujeme-li (zjednodušeně bez přihlídnutí k dalším daňově relevantním faktorům, jako jsou slevy na dani atd.) daňovou sazbu 15%, zaplatí takový poplatník na dani cca 122.820,- Kč, protože zdaní jednak svůj příjem ze zaměstnání, jednak důchod nad rámec 36násobku minimální mzdy. Další daňový poplatník obdrží roční důchod 300.000,- Kč, k tomu však má příjem ze zaměstnání 850.000,- Kč. Jeho celkový hrubý příjem tedy bude stejný jako u prvního poplatníka, avšak **protože zdaní celý důchod**, jeho daňová povinnost bude činit 172.500,- Kč, tj. právě o oněch 49.680,- Kč více. Dle názoru navrhovatelů není pro takové diskriminační dopady žádné racionální vysvětlení.

24. Uvedeným způsobem jsou zároveň naplněny i důvody vedoucí k závěru o porušení požadavku akcesorické rovnosti. Je dotčeno právo vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Vzhledem ke skutečnostem shora uvedeným již nevyžaduje porušení tohoto práva bližší vysvětlení. Zásah do majetkového základu jedné skupiny poplatníků ve srovnání s druhou skupinou je zjevný.

25. Zároveň je však porušeno i právo dle čl. 26 odst. 1 Listiny ve smyslu možnosti získávat prostředky na živobytí prací. Jak je totiž 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), avšak ve vztahu k příjmům z důchodového systému, což již akceptovatelné není.

ad c) předvídatelnost dopadů právní regulace

26. Navrhovatelé se konečně domnívají, že je dotčen i požadavek předvídatelnosti dopadů právní regulace, a to ve dvou ohledech.

27. První moment spočívá v tom, že zákonodárce zavedl režim zdanění celého důchodu na úkor dosavadní právní úpravy, která však 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 navrhovatelů zákonodárce přistupovat k náhlým změnám právní úpravy tam, kde zakotvil určitý právní režim pro určité přesně ohraničené období.

28. Druhý moment se dotýká věcné roviny. Jedná se o to, že zákonná úprava neumožňuje jednotlivým daňovým poplatníkům přizpůsobit jejich 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 navrhovatelé neshledávají žádné rozumné zdůvodnění. Problém by 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.

29. Celkově lze říci, že právní úprava ve vztahu k požadavku své předvídatelnosti nemá žádný mechanismus, jímž by předvídatelnost dopadů pro jednotlivce zvýšila.

IV.

30. Navrhovatelé tedy shrnují, že napadené ustanovení porušuje princip neakcesorické i akcesorické rovnosti, jakož i princip předvídatelnosti dopadů právní regulace, přičemž koliduje s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a proto navrhuje, aby Ústavní soud přijal tento nále:

„Ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se zrušuje ke dni vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.“



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