ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. V. K.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, čj. 17554/08-1100-100663, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2012, čj. 9 Ca 131/2009 – 66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Finanční úřad pro Prahu 8 dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 3. 2008, čj. 77454/08/008913/8608, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 988 672 Kč.

2. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 20. 2. 2009, čj. 17554/08-1100-100663. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 19. 1. 2012, čj. 9 Ca 131/2009 – 66, zamítl.

4. Podle městského soudu daňové orgány nepochybily, pokud doměřily žalobci daň podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

pozdějších předpisů, protože žalobce nesplňoval podmínky pro postup podle § 23 odst. 14 téhož zákona.

5. Městský soud přisvědčil žalobci, že daňový subjekt nemusí být schopen na počátku zdaňovacího období posoudit, který způsob stanovení základu daně pro něj bude výhodnější, ale nesouhlasil s tvrzením, že si žalobce nezvolil na počátku zdaňovacího období roku 2005 vedení daňové evidence dobrovolně. Povinnost postupovat podle § 7b zákona o daních z příjmů (povinnost vést daňovou evidenci) mají výlučně daňové subjekty, které nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje podle § 7 odst. 9 uvedeného zákona (§ 7 odst. 15 téhož zákona). Pokud žalobce zamýšlel pro dané zdaňovací období uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, což také nakonec učinil, nic jej nenutilo vést daňovou evidenci. Bylo by dostačující, pokud by vedl záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností (§ 7 odst. 10 uvedeného zákona). Městský soud zdůraznil, že žalobce měl svobodnou volbu mezi uplatněním skutečných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů a uplatněním výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 téhož zákona.

6. Pokud žalobce uplatnil pro zdaňovací období roku 2005 výdaje procentem z příjmů, daňová evidence, kterou dobrovolně vedl, nesloužila k účelu stanovenému zákonem, protože neposkytovala podklad pro zjištění základu daně ve smyslu § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem ke zvolenému způsobu uplatnění výdajů se daňová evidence žalobce stala evidencí vedenou dobrovolně nad rámec zákona. S ohledem na znění § 17 odst. 15 uvedeného zákona muselo být žalobci zřejmé, že při stanovení základu daně ani při zahájení účtování na počátku následujícího roku nebude možné k této daňové evidenci přihlížet. Ostatně i žalobce připustil v žalobě, že se daňová evidence stala pro stanovení základu daně nerozhodnou.

7. Městský soud proto nepřisvědčil žalobci, že byly splněny podmínky § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá výlučně na případy, kdy poplatník s příjmy podle § 7 téhož zákona přechází z daňové evidence na vedení účetnictví. V případě žalobce se ale nejednalo o přechod z uplatňování skutečných výdajů pro účely zjištění základu daně podle daňové evidence na uplatňování skutečných výdajů v souvislosti se zahájením účtování.

8. Městskému soudu nepříslušelo posoudit důvody, pro které zákonodárce nepřiznal v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně během několika následujících zdaňovacích období. Žalobce je povinen podřídit se jednoznačné právní úpravě bez ohledu na jeho přesvědčení o její iracionalitě nebo nepřiměřenosti. Obdobně také správní orgány a soudy jsou touto právní úpravou vázány. Městský soud nemůže pomocí výkladu vložit do § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů výhodu, která v něm není obsažena a která dopadá na odlišné případy podle § 23 odst. 14 téhož zákona.

9. Podle městského soudu předmětná právní úprava není v rozporu se zásadou proporcionality ani zákazem zneužití práva. Nemožnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně během několika následujících zdaňovacích období v případě daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů je pouze důsledkem jejich svobodné volby, jakým způsobem uplatní výdaje.

10. Odkaz žalobce na § 39 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebyl případný, protože toto ustanovení se týká uložení záznamní povinnosti správcem daně podle § 39 odst. 1 a 2 téhož zákona. Takovou povinnost ale správce daně žalobci neuložil. Obdobně nepřiléhavý byl i odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2006, čj. 2 Afs 151/2004 – 60 (všechna

citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), který neřeší srovnatelnou situaci.

III.

11. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

12. Podle stěžovatele byl rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud odmítl posoudit soulad § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem a tvrdil, že mu takové posouzení nepřísluší. Žalobce přitom namítal, že daň uložená žalovaným je protiústavní, protože není racionální ani proporcionální. Městský soud zjevně přehlédl čl. 95 odst. 2 Ústavy, který mu dává pravomoc předložit věc Ústavnímu soudu. Nezbytnou podmínkou pro tento postup je, aby test ústavnosti použitého zákona provedl nejprve rozhodující soud (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, čj. 2 Afs 180/2006 – 75). Městský soud se zachoval, jako by stál nad Ústavou a nebyl povinen se jí řídit.

13. Dále stěžovatel setrval na námitce, že daňová evidence, kterou vedl v roce 2005, byla rozhodná pro postup podle § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 téhož zákona. Tento závěr opřel o tvrzení, že daňovou evidenci vedl povinně a průběžně.

14. Povinnost vést daňovou evidenci průběžně stěžovatel dovodil z § 39 odst. 5 daňového řádu, § 4 odst. 4, § 5 odst. 10 písm. c), § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2, § 24 odst. 2 písm. o), § 26 odst. 3 písm. c) a § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů a rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, čj. 1 Afs 6/2009 – 81, ze dne 18. 1. 2012, čj. 8 Afs 26/2011 – 68, a ze dne 16. 2. 2012, čj. 1 Afs 6/2012 – 34.

15. Podle stěžovatele městský soud smísil dvě odlišné otázky. Stěžovatel připustil, že dobrovolně vedená daňová evidence neměla vliv na stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2005. Rozhodnou ovšem byla otázka, zda lze pro jednorázově vzniklou daň použít mírnější režim rozložení zdanění v průběhu devíti let. Postup podle § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 téhož zákona nestanoví podmínku, že by se vztahoval pouze na podnikatele, kteří uplatňují výdaje v prokázané výši, ale vztahuje se na ty, kteří vedou daňovou evidenci (lhostejno z jakých důvodů). Tomuto závěru nasvědčuje i pojmosloví příslušného zákona, který nepovažuje za synonyma „*osoby vedoucí daňovou evidenci*“ a „*osoby uplatňující výdaje v prokázané výši*“. Pokud by zákonodárce chtěl, aby mírnější režim zdanění podle § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 téhož zákona dopadal pouze na poplatníky s příjmy podle § 7 a § 9, kteří nevedou účetnictví a uplatňují výdaje podle § 24 téhož zákona, jistě by použil přesnějšího výrazu namísto pouhého „*přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví*“. Podle stěžovatele je zde proto prostor pro více rovnocenných výkladů, které otevírají cestu výkladu v jeho prospěch.

16. Městský soud pochybil, pokud shledal zákonným různý způsob zdanění dvou skupin podnikatelů, které se podstatně neliší. Podle stěžovatele zákonodárce úmyslně zvýhodnil daňové subjekty vedoucí daňovou evidenci a zároveň daňovým subjektům uplatňujícím výdaje procentem z příjmů uložil daň, která je ekonomicky značně poškodí ve srovnání s prvně jmenovanou skupinou, nebo zapomněl na odstranění jednorázových daňových dopadů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů.

17. Z legislativního vývoje, který stěžovatel popsal v žalobě, plyne, že nebyl důvod pro odlišné zacházení se dvěma výše uvedenými skupinami podnikatelů. Pokud zákonodárce založil takovou nerovnost bez jakéhokoliv odůvodnění, nepřípustně a v rozporu s čl. 4 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) diskriminoval podnikatele uplatňující výdaje procentem z příjmů, a porušil tak zásadu rovnosti obsahu a ochrany vlastnického práva a práva podnikat.

IV.

18. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na správní rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že zákon o daních z příjmů stanoví povinnost upravit základ daně v případě, že daňový subjekt přejde z uplatňování procentních výdajů na uplatňování výdajů skutečných (ať zahájením vedení daňové evidence nebo účetnictví), tím daňový subjekt ukončí vedení evidence podle § 7 odst. 10 tohoto zákona k 31. 12. příslušného roku. Pokud stěžovatel uplatnil pro účely zjištění základu daně v roce 2005 výdaje v procentní výši, byl povinen vést pouze evidenci podle § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů, vedení daňové evidence bylo v rozporu s § 7 odst. 15 téhož zákona. Správce daně postupoval správně podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, tedy jediným možným způsobem, který zákon připouští.

V.

19. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

20. Kasační stížnost není důvodná.

21. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že městský soud odmítl posoudit námitku protiústavnosti § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, a že tak zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Stěžovatel v žalobě namítl, že daň je legitimní a racionální, pokud neodporuje základním pravidlům fungování státní moci v podmínkách demokratického právního státu, a to zásadě proporcionality a zásadě zákazu zneužití práva. Domníval se, že zákonodárce úmyslně zvýhodnil daňové subjekty vedoucí daňovou evidenci oproti daňovým subjektům uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, nebo na odstranění jednorázových daňových dopadů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů zapomněl. Dále tvrdil, že neodstranění negativních dopadů při zahájení účtování u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů nebylo výsledkem racionální úvahy zákonodárce, protože „*pro takovou úvahu nejsou představitelné relevantní podklady*“. Podle stěžovatele zákonodárce omylem vytvořil mezeru v právní úpravě, která měla být řešena ústavně konformním způsobem.

22. Odpověď městského soudu na tyto námitky byla stručná, ale z hlediska přezkoumatelnosti ještě obstála. Městský soud vysvětlil, proč nepovažoval příslušnou právní úpravu za rozpornou se zásadou proporcionality a zákazem zneužití práv. Podle městského soudu zákonodárce jednal v rámci svých pravomocí, pokud v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřiznal určitým daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně v průběhu 9 zdaňovacích období, jako je tomu v případě § 23 odst. 14 téhož zákona. Městský soud se proto necítil oprávněn přiznat stěžovateli určitou výhodu pouze na základě výkladu, pokud právní úprava jednoznačně tuto výhodu nepředvídala. Zdůraznil také, že uplatnění výdajů v procentní výši je svobodnou volbou daňových subjektů.

23. Nejvyšší správní soud uzavřel, že městský soud správně neuznal námitku protiústavnosti příslušné právní úpravy (viz dále), třebaže jeho posouzení této otázky mohlo být podrobnější.

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů není způsobena pouze dílčími nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí.

24. Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že stěžovatel nemohl uplatnit postup podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a rozložit zvýšení základu daně postupně do 9 následujících zdaňovacích období. Podmínkou pro uplatnění tohoto ustanovení je přechod daňového subjektu „*z daňové evidence na vedení účetnictví*“. V posuzované věci bylo sporné, zda stěžovatel přešel od 1. 1. 2006 na účetnictví právě z daňové evidence či z jiného režimu.

25. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005 stěžovatel uplatnil výdaje v procentní výši podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. V takovém případě měl povinnost vést záznamy o svých příjmech a evidovat pohledávky vzniklé v souvislosti se svým podnikáním či jinou samostatnou výdělečnou činností (§ 7 odst. 10 poslední věta zákona o daních z příjmů), povinnost vést daňovou evidenci mu nevznikla. Pokud daňovou evidenci v příslušném zdaňovacím období stěžovatel přesto vedl, stala se tato evidence v okamžiku uplatnění výdajů v procentní výši nerozhodnou pro stanovení základu daně z příjmů.

26. Námitka stěžovatele, že byl povinen vést daňovou evidenci průběžně, se míjí s podstatou sporu. Tato otázka by mohla být významná, pokud by stěžovatel uplatnil skutečné výdaje, které by prokazoval daňovou evidencí. Pokud ale uplatnil výdaje v procentní výši, není otázka průběžného vedení daňové evidence, ani případně jejích nedostatků jakkoliv rozhodná. Stěžovateli lze přisvědčit pouze potud, že na počátku zdaňovacího období podnikatel ještě zpravidla neví, který způsob uplatnění výdajů bude pro něj výhodnější. Vedl-li tedy stěžovatel daňovou evidenci proto, aby v daňovém přiznání mohl případně uplatnit výdaje ve skutečné výši, není možné tento postup označit za protizákonný, jak se žalovaný domníval v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření ke kasační stížnosti. Tento chybný závěr žalovaného však již napravil městský soud, který správně uzavřel, že evidence vedená stěžovatelem se stala v důsledku uplatnění výdajů v procentní výši evidencí vedenou „*nad rámec zákona*“. Tato evidence totiž nemohla sloužit svému účelu, kterým je zjištění základu daně z příjmů (viz § 7b zákona o daních z příjmů). Účinky, které zákon o daních z příjmů spojuje s vedením daňové evidence, mohou nastat pouze tehdy, pokud tato evidence sloužila zákonem předvídanému účelu.

27. Rozhodne-li se daňový subjekt již na začátku zdaňovacího období, že bude uplatňovat výdaje v procentní výši, povinnost vést daňovou evidenci mu nevznikne a postačí, povede-li záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatně výdělečnou činností (§ 7 odst. 10 poslední věta zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud nepochyboval, že tato evidence je odlišná od daňové evidence zakotvené v § 7b zákona o daních z příjmů. Zákonodárce zavedl legislativní zkratku „*daňová evidence*“ v § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů pro „*evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů*“. Podrobnější úpravu daňové evidence pak obsahuje § 7b téhož zákona. Také podle tohoto ustanovení daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a b) majetku a závazcích. Je tedy zřejmé, že daňová evidence a evidence podle § 7 odst. 10 poslední věty zákona o daních z příjmů se od sebe navzájem liší obsahem evidovaných údajů i účelem, pro který jsou vedeny. Pro tento závěr svědčí také systematický výklad zákona o daních z příjmů, který odlišil úpravu zmiňovaných dvou evidencí v různých ustanoveních, aniž by tato ustanovení na sebe navzájem odkazovala či byla jinak propojena. Zdejší soud proto uzavřel, že poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů, který je ze zákona povinen vést pouze evidenci podle § 7 odst. 10 poslední věty zákona o daních z příjmů, nemůže při přechodu na účetnictví uplatnit režim § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a musí postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 téhož zákona.

28. Pokud na počátku zdaňovacího období daňový subjekt ještě neví, jakým způsobem bude následně uplatňovat výdaje v daňovém přiznání, a rozhodne se vést daňovou evidenci pro případ, že by nakonec zvolil uplatnění výdajů ve skutečné výši, mohl by využít režimu podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů pouze tehdy, uplatnil-by nakonec v daňovém přiznání skutečné výdaje, které by doložil právě daňovou evidencí. Jen v tomto případě by mohl být považován za poplatníka, který přechází z daňové evidence na účetnictví ve smyslu citovaného ustanovení. Pokud ale daňový subjekt nakonec uplatnil v daňovém přiznání výdaje v procentní výši, a nepoužil tedy daňovou evidenci jako podklad pro stanovení základu daně, vedení daňové evidence nesloužilo svému účelu a není z něj možné dovozovat účinky předvídané zákonem. Byť tedy vedení daňové evidence pouze „*pro případ*“ není protizákonné, stává se nadbytečné, uplatní-li daňový subjekt výdaje v procentní výši. V takovém případě však musí postupovat při přechodu na účetnictví shodně jako daňový subjekt, který nevedl daňovou evidenci vůbec (viz výše bod 27), tedy podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 téhož zákona.

29. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že se v důsledku dobrovolného vedení daňové evidence mohl dovolávat režimu podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel chtěl tímto způsobem využít současně výhody spojené s uplatněním procentních výdajů i výhody spojené s vedením daňové evidence podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Takový postup by však byl vnitřně rozporný. Zákonodárce jednoznačně rozlišil různé režimy při změně uplatňování výdajů, které nelze využít libovolně, ale pouze za splnění zákonem předvídaných podmínek.

30. Způsob, jakým daňový subjekt uplatní výdaje (zda ve skutečné nebo procentní výši), je jeho svobodnou volbou. Tato volba zřejmě bude zpravidla vedena legitimní snahou o optimalizaci daňové povinnosti. Daňový subjekt při ní zvažuje, jak hospodařit a účtovat o svém majetku, aby v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem dosáhl nízkého daňového základu. Způsob uplatnění výdajů v jednom daňovém přiznání však nelze kombinovat (blíže viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 2. 2008, čj. 1 Afs 123/2006 – 59, č. 1543/2008 Sb. NSS).

31. Pokud se daňový subjekt rozhodne pro určitý způsob uplatnění výdajů, nemůže na něj nahlížet pouze izolovaně, ale je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší. Možnost uplatnit výdaje v procentní výši může poskytnout daňovému subjektu určitou výhodu, protože nemusí prokazovat výdaje ve skutečné výši. Pro poplatníky, kteří této možnosti využijí, ale zákon stanoví také určitá omezení, která s uplatněním výdajů v procentní výši souvisí [viz např. § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů či § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 téhož zákona; blíže viz rozsudek ze dne 26. 11. 2008, čj. 7 Afs 32/2008 – 92, č. 1803/2009 Sb. NSS].

32. Jedním z takových omezení je nemožnost uplatnit režim § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů při přechodu na vedení účetnictví. Tento režim zákonodárce stanovil pouze pro přechod z daňové evidence na účetnictví. Pokud daňový subjekt přechází z uplatňování procentních výdajů na uplatňování skutečných výdajů (v důsledku zahájení vedení účetnictví), musí postupovat podle odlišného režimu, který je stanoven v § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Odlišné podmínky pro uplatnění popsaných dvou postupů jsou v zákoně o daních z příjmů stanoveny jednoznačně. Předmětné právní normy nejsou natolik neurčité, že by za použití různých výkladových metod bylo možné dospět k různým výsledkům. Zdejší soud proto nesouhlasil se stěžovatelem, že byly splněny podmínky pro uplatnění zásady „*v pochybnostech ve prospěch*“.

33. Nejvyšší správní soud neshledal ani to, že by zakotvením zmiňovaných dvou režimů dodatečného zvýšení základu daně zákonodárce nepřípustně diskriminoval určitou skupinu

podnikatelů. Omezení jedné ze skupin poplatníků v podobě nemožnosti rozložit zvýšení základu daně v souvislosti se zahájením účtování do devíti po sobě následujících zdaňovacích období Nejvyšší správní soud neshledal nepřiměřeným či rozporným se zásadou rovnosti, ve smyslu judikatury Ústavního soudu.

34. Při posouzení této námitky Nejvyšší správní soud vyšel především z judikatury Ústavního soudu (viz zejm. nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a judikatura citovaná v bodě 74 tohoto nálezu), podle níž je rovnost relativní kategorií, která vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, ze zásady rovnosti však neplyne závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo. Jinými slovy, ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze hodnotit jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání s jinými subjekty. V případě tvrzeného nerovného zacházení je proto nutné zabývat se otázkou, zda se jedná o rozdílné zacházení se subjekty nacházejícími se ve srovnatelných situacích a zda je toto rozdílné zacházení ospravedlnitelné, a tedy souladné s ústavním pořádkem.

35. Meze přípustného odlišného zacházení sahají v závislosti na předmětu regulace a rozlišovacím kritériu od pouhého zákazu libovůle až k přísnému posouzení testem proporcionality. V oblasti hospodářských práv zákonodárce zpravidla má široký prostor k uplatnění své představy o přípustných mezích odlišného zacházení.

36. Konkrétně v oblasti daňového práva pak Ústavní soud požaduje pouze, aby zákonodárce podložil své rozhodnutí „*objektivními a racionálními kritérii*“ (viz nález ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92). Úzký rozsah přezkumu Ústavní soud potvrdil také např. v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, podle něhož význam čl. 11 odst. 5 Listiny spočívá „*zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje. Tím je také relativně úzce vymezen rozsah, v jakém Ústavní soud může přezkoumávat ukládání konkrétních daní a poplatků.*“

37. K metodologii přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní se Ústavní soud vyjádřil také v nálezu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, podle něhož je třeba použít zásadu proporcionality v užším smyslu, tedy ve smyslu vyloučení pouze extrémní disproporcionality. Ústavní přezkum v oblasti daní zahrnuje dále posouzení dodržení ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické rovnosti (plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, čl. 1 Listiny), tak i akcesorické rovnosti v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny.

38. Na uvedenou judikaturu Ústavní soud navázal plenárním nálezem ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, v němž potvrdil, že při zkoumání ústavnosti daní (zde konkrétně ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.) je třeba vycházet ze zásady proporcionality v užším smyslu a zkoumat případné porušení zákazu extrémní disproporcionality ve spojení s kritérii, která vyplývají z ústavního principu rovnosti (bod 49).

39. Vymezení daňového zatížení je z velké části ponecháno na rozhodnutí zákonodárce, který za něj nese politickou odpovědnost. Zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, který porušuje čl. 4 odst. 4

Listiny, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě (body 53 a 57).

40. Podle Ústavního soudu zdanění nebude považováno za svévolné a rozporné s principem neakcesorické rovnosti, pokud existují podstatné rozdíly, které činí posuzované skupiny nesrovnatelnými. Daňový režim nestejných věcí a nestejných procesů totiž nelze upravit stejně (bod 56).

41. Obdobný přístup zastává také Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP"), který v oblasti zdanění přiznává státům širokou míru legislativní tolerance. Zdanění představuje sice zásah do vlastnického práva, ale tento zásah je obecně ospravedlněn v čl. 1 odst. 2 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod (viz také rozhodnutí o přijatelnosti ze dne 20. 9. 2005, *CBC-Union, s. r. o., proti České republice*, stížnost č. 68741/01). Při přezkumu tvrzeného porušení ochrany vlastnického práva ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 ESLP zpravidla neprovádí plný (třístupňový) test proporcionality, ale omezuje posouzení pouze na požadavek racionality, tedy absence zjevné nepřiměřenosti (viz např. rozsudek ze dne 21. 10. 2010, *Benet Czech, spol. s r. o., proti České republice*, stížnost č. 31555/05, body 36 až 40; blíže viz též Kmec J. a kol. *Evropská úmluva o lidských právech*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1278 a násl.). Pokud stát nepřekročil míru pro vlastní uvážení stanovenou v čl. 1 Protokolu č. 1, ESLP již nepřísluší posuzovat, zda zvolené řešení bylo tím nejlepším možným řešením nebo zda bylo možné přijmout jiné (mírnější) řešení (viz např. rozsudky ze dne 21. 2. 1986, *James a další proti Spojenému království*, stížnost č. 8793/79, bod 51, nebo ze dne 19. 12. 1989, *Mellacher a další proti Rakousku*, stížnosti č. 10522/83 a další, bod 53).

42. V nyní posuzované věci se pravidla pro jednorázové či postupné zvýšení základu daně v souvislosti s přechodem na uplatňování skutečných výdajů, resp. na vedení účetnictví, opírají o jednoznačné znění zákona o daních z příjmů. Omezení i výhody spojené s volbou způsobu uplatnění výdajů jsou ze zákona zřetelně seznatelné. Daňové dopady uplatňování výdajů v procentní výši proto nemohly být pro stěžovatele překvapivé či nepředvídatelné. Požadavek předvídatelnosti práva je splněn i tehdy, pokud jednotlivec k posouzení dopadů právní normy musí vyhledat odbornou právní radu (viz např. rozsudek ESLP ze dne 15. 11. 1996, *Cantoni proti Francii*, stížnost č. 17862/91, bod 35, nebo rozhodnutí o přijatelnosti *CBC-Union, s. r. o., proti České republice*). V nyní posuzované věci byl stěžovatel navíc advokátem, u něhož se přiměřená znalost právních předpisů důvodně předpokládá. Pokud je jednotlivec příslušníkem určitého povolání nebo stavu, je zcela legitimní předpokládat, že je schopen jednat se znalostí a pečlivostí, která je s jeho povoláním nebo stavem spojena (obdobnou zásadu v oblasti soukromého práva výslovně upravuje § 5 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který by měl nabýt účinnosti 1. 1. 2014).

43. Předvídatelné byly i podmínky, za kterých daňovým subjektům vznikla povinnost zahájit vedení účetnictví. Podle § 1 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 669/2004 Sb. byly povinny vést účetnictví „*fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku*". Tato úprava byla účinná od 1. 1. 2005, stěžovatel proto s dostatečným předstihem (již od počátku rozhodného zdaňovacího období) mohl předpokládat, že bude povinen zahájit vedení účetnictví, překročí-li jeho obrat částku 15 000 000 Kč. Podle předchozí právní úpravy účinné do 31. 12. 2004 byla navíc tato částka ještě nižší a činila 6 000 000 Kč.

44. Jakkoliv lze mít pochybnosti, zda stěžovatelem zpochybněná právní úprava je ta nejlepší možná nebo zda by bylo možné upravit danou otázku vhodnějším způsobem, Nejvyšší správní soud neshledal, že by předmětná právní úprava byla založena na neobjektivních kritériích nebo že by zákonodárce jednal svévolně, pokud pro poplatníky uplatňující výdaje procentem z příjmů stanovil povinnost zvýšit základ daně jednorázově a neumožnil jim rozložit zvýšení základu daně do více zdaňovacích období. Stěžovatelem zpochybněná právní úprava se nijak negativně nedotýká podstaty a smyslu základních práv, neporušuje proto čl. 4 odst. 4 Listiny a nedosahuje intenzity „*rdousícího efektu*".

45. Zákonodárce neporušil ani zásadu rovnosti v její neakcesorické podobě, protože poplatníci, kteří se dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů, nejsou ve zcela srovnatelné situaci jako poplatníci, kteří uplatňují a prokazují skutečné výdaje. Odlišný způsob uplatnění výdajů a s ním související rozdíl mezi oběma skupinami daňových poplatníků legitimizují závěr, že různá úprava není svévolná a není protiústavní diskriminací (srov. body 56 a 57 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

46. Závěrem zdejší soud zdůrazňuje, že pokud se daňový subjekt rozhodne uplatnit výdaje v procentní výši, musí počítat se všemi daňovými dopady této volby stanovenými zákonem a nemůže se dovolávat pouze těch, které mu přináší výhodu. Nelze rovněž přehlédnout, že daňový subjekt má svobodnou volbu, na základě které se zařadí do jedné ze dvou skupin (daňových subjektů uplatňujících výdaje v procentní výši nebo daňových subjektů uplatňujících výdaje ve skutečné výši).

47. Námitka protiústavnosti předmětné právní úpravy proto nebyla důvodná a Nejvyššímu správnímu soudu ani krajskému soudu nevznikla povinnost postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a předložit Ústavnímu soudu otázku souladu předmětné právní úpravy s ústavním pořádkem.

48. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

49. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. června 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu