



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobců: **a) J. W., b) JUDr. M. W., Ph.D.**, oba zast. Pavlem Uhlem, advokátem se sídlem Kořenského 15/1107, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 11684/08-1100-106157 a č. j. 11683/08-1100-106157, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2012, č. j. 5 Ca 336/2008 - 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobci (dále jen „stěžovatelé“) včasnou kasační stížností napadají v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 11684/08-1100-106157 a č. j. 11683/08-1100-106157. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 5. 2008, č. j. 183270/08/006911/5118, a ze dne 14. 4. 2008, č. j. 146411/08/006911/5118.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, které bylo v projednávání

věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

Dne 10. 3. 2008 podali stěžovatelé daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2007, v němž uplatnili institut společného zdanění manželů dle ustanovení § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně však zjistil, že žalobce a) měl povinnost uplatnit minimální základ daně dle ustanovení § 7c zákona o daních z příjmů, a proto vydal platební výměry, kterými byla stěžovatelům stanovena daňová povinnost bez možnosti uplatnění společného zdanění manželů.

Proti těmto platebním výměrům podali stěžovatelé odvolání, jímž namítali, že aplikace práva správcem daně má za následek diskriminaci v rozporu s právem Evropské unie. Žalobce a) byl dle stěžovatelů touto praxí postižen, protože v době samostatné výdělečné činnosti pečoval o dvě nezletilé děti, v důsledku čehož nedosáhnul takových příjmů, aby se vyhnul povinnosti stanovit minimální základ daně a mohl uplatnit se stěžovatelkou b) společné zdanění manželů. Rozhodnutími Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 11684/08-1100-106157 a č. j. 11683/08-1100-106157, byla odvolání stěžovatelů zamítnuta.

III. Řízení před krajským soudem

Stěžovatelé podali proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 8. 2008 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), v níž správnímu orgánu vytýkali především nezákonnost napadených rozhodnutí. Tu spatřovali ve skutečnosti, že právní úprava týkající se institutů minimálního základu daně a společného zdanění manželů je v rozporu se směrnicí Rady ze dne 11. 12. 1986, 86/613/EHS, o uplatňování zásady rovného zacházení pro muže a ženy samostatně výdělečně činné, včetně oblasti zemědělství, a o ochraně mateřství (dále jen „směrnice 86/613/EHS“), a směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2002/73/ES, kterou se mění směrnice Rady 76/207/EHS o zavedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy, pokud jde o přístup k zaměstnání, odbornému vzdělávání a postupu v zaměstnání a o pracovní podmínky (dále jen „směrnice 2002/73/ES“). Dle stěžovatelů byl žalobce a) nepřímou diskriminován tím, že pečoval o dvě nezletilé děti, a proto nemohl jako osoba samostatně výdělečně činná dosáhnout takového výdělku, aby nemusel stanovit minimální základ daně. Ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů diskriminuje dle stěžovatelů ženy, protože jsou to právě ony, které většinou pečují o dítě. Tímto způsobem je však v konkrétním případě diskriminován i žalobce a) jako muž, přičemž tato diskriminace není ospravedlněna žádným legitimním cílem. Na podporu svých tvrzení odkázali stěžovatelé na několik rozhodnutí Soudního dvora.

Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že soud v posuzované věci neshledal ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7c zákona o daních z příjmů diskriminačním. Dle soudu není ani v rozporu se stěžovateli uváděnými směrnicemi, neboť tyto směrnice míří k rovnému zacházení s muži a ženami při vstupu do zaměstnání nebo zahájení samostatné výdělečné činnosti a k uplatňování stejných pracovních i finančních podmínek. V daném případě však městský soud nerovné zacházení neshledal, neboť v důsledku ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů není systémově znevýhodněna skupina žen oproti mužům. O nepřímou diskriminaci žen nemůže dle soudu jít ani z toho důvodu, že v posuzovaném případě se cítí být diskriminován muž. Judikáty Soudního dvora citované stěžovateli zhodnotil soud natolik skutkově rozdílnými, že pro posuzovanou věc nejsou použitelné.

pokračování

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Rozsudek městského soudu napadli stěžovatelé včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelé městskému soudu vytýkají nesprávné posouzení právní otázky, neboť dle jejich názoru byl, na rozdíl od závěrů městského soudu, žalobce a) nepřímo diskriminován. Žalobce a) jako osoba samostatně výdělečně činná musel omezit svou podnikatelskou činnost kvůli péči o dvě nezletilé děti, na základě čehož mu bylo právní úpravou znemožněno uplatnit institut společného zdanění manželů a naopak byl správcem daně nucen uplatnit minimální základ daně. Dle stěžovatelů je uvedená praxe v rozporu se směrnicemi 86/613/EHS a 2002/73/ES, které sice městský soud v napadeném rozsudku cituje, avšak dle jejich názoru řádně neaplikuje a není zřejmé, proč dle městského soudu na posuzovanou věc tato úprava nedopadá.

Skutkový stav citovaných judikátů Evropského soudního dvora není pro danou věc rozhodný, rozhodné jsou pouze právní věty a základní výkladové zásady učiněné Evropským soudním dvorem. Městský soud se dle kasační stížnosti s argumentací za pomoci uvedených rozhodnutí vůbec nevypořádal. Soud měl zhodnotit, zda aplikace ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7c zákona o daních z příjmů na situaci stěžovatelů v posuzované věci není diskriminační, což však dle stěžovatelů neučinil. Napadený rozsudek se také nevypořádává s pojmem „financial facilities“ tak, jak jej definuje rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 1. 1988, C-63/86, ve věci Komise Evropských společenství proti Italské republice. Městský soud neposoudil otázku, zda situaci, v níž se stěžovatelé nacházeli, lze považovat z hlediska právní úpravy za diskriminační, resp. zda zde existuje znevýhodnění na základě pohlaví v důsledku neutrálního pravidla nebo postavení jednotlivce, zda existuje legitimní cíl k ospravedlnění tohoto znevýhodnění a zda jsou prostředky k dosažení takového legitimního cíle nezbytné a přiměřené. Dle stěžovatelů, ač je v daném případě diskriminován muž, pro identifikaci nepřímé diskriminace je rozhodné, že neutrální úprava dle § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7c zákona o daních z příjmů diskriminuje ženy, neboť jsou to převážně ony, kdo pečují o dítě. Nejedná se přitom o situaci nahodilou ale systémovou, a pokud jsou na základě citovaných ustanovení nepřímo diskriminovány ženy, pak nelze upřít ochranu ani mužům. Diskriminující je i skutečnost, že pokud by žalobce a) neprovozoval výdělečnou činnost nebo ji provozoval v plné míře, pak stěžovatelé mohli uplatnit institut společného zdanění manželů, což za situace, kdy se žalobce a) staral o děti a nevykonával výdělečnou činnost v dostatečné míře, nemohli.

Žalovaný svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů (zde městského soudu) vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek

nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek městského soudu z těchto důvodů, přičemž přihlédl i ke kasačním námitkám stěžovatelů vztahujícím se k tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jelikož pokud by tato námitka byla důvodná, neměl by procesní prostor pro zkoumání případného naplnění ostatních dvou kasačních důvodů. Z povahy věci je totiž zřejmé, že jedině u přezkoumatelného rozsudku je zpravidla možno hodnotit jeho zákonnost, resp. posoudit, zda byly správně vyhodnoceny namítané vady správního řízení. Nejvyšší správní soud shledal, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nebylo stíženo žádnou výše popsanou vadou.

K požadavku přezkoumatelnosti rozhodnutí a jejich náležitému odůvodnění Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích konstantně uvádí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci obsaženou v žalobě; proč považuje žalobní námitky za nerelevantní, mylné nebo vyvrácené; proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Nepřezkoumatelné je také rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze včasné uplatněných žalobních námitek (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 As 72/2010 - 60, ze dne 17. 1. 2008 č. j. 5 As 29/2007 - 64, ze dne 30. 11. 2007, č. j. 4 Ads 21/2007 - 77, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, všechny dostupné na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Stěžovatelé namítali nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť z něho dle jejich názoru není zřejmé, proč se na předmětnou situaci nevztahují směrnice 86/613/EHS a 2002/73/ES. Městský soud se také dle stěžovatelů nevypořádal ani s citovanými rozhodnutími Evropského soudního dvora. Dle stěžovatelů se městský soud nezabýval ani pojmem „finanční podmínky“.

Cílem směrnice Rady 86/613/EHS o uplatňování zásady rovného zacházení pro muže a ženy samostatně výdělečně činné, včetně oblasti zemědělství, a o ochraně v mateřství je dle jejího čl. 1 *zajistit provedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy, kteří jsou samostatně výdělečně činní nebo kteří přispívají ke výkonu této činnosti, z hledisek, která nejsou zahrnuta do směrnic 76/207/EHS a 79/7/EHS*. Jde tedy o obecný závazek členským státům k zákazu přímé i nepřímé diskriminace, zejména pokud jde o založení, vybavení nebo rozšíření podniku nebo zahájení nebo rozšíření jakékoli jiné formy samostatně výdělečné činnosti, včetně finančních podmínek. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/73/ES, kterou se mění směrnice Rady 76/207/EHS o zavedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy, pokud jde o přístup k zaměstnání, odbornému vzdělávání a postupu v zaměstnání a o pracovní podmínky, rozšiřuje a upřesňuje předcházející úpravu ochrany před diskriminací při zachování cíle shodného s předchozí úpravou. Na základě výše uvedeného městský soud dospěl k závěru, že předmětná právní úprava na posuzovanou problematiku nedopadá, protože v dané věci nedovodil diskriminaci na základě pohlaví, na kterou pamatují citované směrnice. Myšlenkový postup městského soudu tedy je z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmý, stejně jako úvaha, z jakého důvodu městský soud citované směrnice na posuzovanou věc neaplikoval. Z odůvodnění napadeného rozsudku dle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se městský soud otázkou aplikace směrnice 86/613/EHS a směrnice 2002/73/ES zabýval dostatečně.

K námitce stěžovatelů, dle které se městský soud nikterak nevypořádal s pojmem „finanční podmínky“, je nutno podotknout, že napadený rozsudek sice sám žádným způsobem tento pojem nedefinuje, nicméně z odůvodnění samého vyplývá, že do finančních podmínek

pokračování

zahrnuje i daňovou otázku. Daňovou problematikou se městský soud ve svém rozhodnutí dále zabýval. Pro danou věc tak nebylo ani potřeba pojem „finančních podmínky“ vymezit, neboť soud jej posuzoval v kontextu námitek týkajících se aplikovatelnosti citovaných směrnic a v kontextu zbytku žaloby napadající praxi správce daně. Je tedy zřejmé, že daná skutečnost neměla negativní vliv na přezkoumatelnost či zákonnost napadeného rozsudku, ani na práva stěžovatelů, neboť soud se přímo zabýval daňovou problematikou a otázkou daňové diskriminace žalobců, tj. finančními podmínkami v kontextu stěžovateli tvrzené diskriminace

Stěžovatelé namítali nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i z důvodu nevyřádnání se se stěžovateli uvedenou judikaturou. Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že stěžovatelé v žalobě proti rozhodnutí žalovaného uvedli několik rozhodnutí Soudního dvora na podporu svých tvrzení. Jedná se o rozsudek *C-170/84 Bilka - Kaufhaus GmbH proti Karin Weber von Hartz*, rozsudek *C-284/02 Edeltraud Elsner-Lakeberg proti Land Nordrhein-Westfalen*, rozsudek *C-226/98 Birgitte Jørgensen proti Foreningen af Speciallæger a Sygesikringens Forhandlingsudvalg*, rozsudek *C-152/84 M. H. Marshall proti Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)*, rozsudek *C-14/83 Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen* a rozsudek *C-208/05 ITC Innovative Technology Center GmbH proti Bundesagentur für Arbeit*. Městský soud se však navzdory tvrzením stěžovatelů uvedenými rozhodnutími Soudního dvora zabýval. Ke každému z nich uvedl skutkový stav i právní názor vyslovený Soudním dvorem. Na základě těchto zjištění pak městský soud dovedl, že z důvodu naprosto rozdílného skutkového stavu, nejsou právní názory v rozsudcích uvedené na posuzovanou věc aplikovatelné. Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením stěžovatelů, že se městský soud s jejich argumentací za použití judikatury Soudního dvora nikterak nevyřádnal.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavřel, že napadený rozsudek městského soudu neshledal nepřezkoumatelným.

Stěžovatelé dále namítali, že žalobce a) byl postupem správce daně a aplikací platného práva nepřímo diskriminován, neboť se jako podnikatel z důvodu péče o dvě nezletilé děti nemohl plně věnovat výdělečné činnosti. Z toho důvodu dosáhl pouze tak nízkého výdělku, že byl nucen na základě § 7c zákona o daních z příjmů aplikovat minimální základ daně a nemohl společně s žalobkyní b) uplatnit institut společného zdanění manželů dle ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů. Diskriminaci stěžovatelé spatřují v tom, že o nezletilé děti pečují především ženy, které, chtějí-li být osobami samostatně výdělečně činnými, dosahují při této činnosti nižšího výdělku než ženy, které se o děti starat nemusí. Pokud by však výdělečnou činnost nevykonávaly, mohou aplikovat institut společného zdanění manželů. V daném případě o dvě nezletilé děti pečoval muž. Jsou-li však na základě ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7c zákona o daních z příjmů systémově nepřímo diskriminovány ženy, lze dle stěžovatelů uzavřít, že v tomto případě byl diskriminován i muž nacházející se v obdobné situaci. Svá tvrzení stěžovatelé opřeli o směrnice 86/613/EHS a 2002/73/ES a o několik rozhodnutí Soudního dvora.

Kasační námitky týkající se nesprávného posouzení právní otázky soudem tedy směřovaly především proti výkladu pojmu nepřímá diskriminace městským soudem a proti jeho aplikaci na právě projednávanou věc ve vztahu k ustanovením § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7c zákona o daních z příjmů. K řádnému posouzení této námitky Nejvyšší správní soud nejprve vymezil pojem nepřímá diskriminace.

Neoddělitelným od tohoto pojmu je princip rovnosti. Dle čl. 1 Listiny základních práv a svobod jsou lidé svobodní a rovni v důstojnosti i v právech. Základní práva a svobody jsou nezadatelné, nezcizitelné, nepromlčitelné a nezrušitelné. Ústavní soud v nález ze dne 6. 6. 2006,

sp. zn. Pl. ÚS 42/04 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Ústavního soudu) k pojmu rovnosti a diskriminace dovodil, že „*princip rovnosti je právně filozofickým postulátem, který je v rovině pozitivního práva garantován zákazem diskriminace. Rovnost není kategorií neměnnou, neboť prochází vývojem, který její obsah obzvláště v oblasti práv politických a sociálních výrazně poznamenává. Rovněž mezinárodní dokumenty o lidských právech a mnohá rozhodnutí mezinárodních kontrolních orgánů vycházejí z toho, že ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení tohoto principu došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup.*“ Již Ústavní soud ČSFR odmítl absolutní chápání principu rovnosti a konstatoval, že rovnost občanů nelze chápat jako kategorii abstraktní, nýbrž jako rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy (viz Sbíрка usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR, nález č. 11, 1992). Na to navázal i Ústavní soud České republiky, který v řadě svých rozhodnutí (např. nálezy č. 29/1995, 74/1995, 72/1996, 113/1996 nebo 67/1997 Sbířky nálezů a usnesení ÚS), zaujal následující názor: „*Ústavní zásadu rovnosti v právech zakotvenou v článku 1 Listiny nelze pojímat absolutně a rovnost chápat jako kategorii abstraktní. Zásadě rovnosti v právech je třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo.*“ Obsah principu rovnosti tím tak posunul do oblasti ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování subjektů a práv.

Stěžovateli namítaná nepřímá diskriminace jako subtyp diskriminace obecně vychází z toho, že „*určitá obecná právní úprava, která formálně neobsahuje žádnou zakázanou diskriminační klasifikaci, ve skutečnosti vyvolává diskriminaci při své aplikaci. Takováto norma, ačkoliv je v obecné rovině formálně v pořádku, a aplikuje se „rovně“, má a musí mít v realitě na své adresáty nerovný dopad, přičemž tento nerovný dopad se odvíjí právě již od formulace kritéria podaného normou*“ (viz Bobek, M., Boučková, P., Kühn, Z. (eds.) *Rovnost a diskriminace*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, str. 52 – 53). Obdobný závěr později přejal zákonodárce i v české vnitrostátní úpravě v ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 198/2009 Sb., o rovném zacházení a o právních prostředcích ochrany před diskriminací a o změně některých zákonů (antidiskriminační zákon), v platném znění, který za nepřímou diskriminaci považuje „*takové jednání nebo opomenutí, kdy na základě zdánlivě neutrálního ustanovení, kritéria nebo praxe je z některého z důvodů uvedených v § 2 odst. 3 osoba znevýhodněna oproti ostatním. Nepřímou diskriminací není, pokud toto ustanovení, kritérium nebo praxe je objektivně odůvodněno legitimním cílem a prostředky k jeho dosažení jsou přiměřené a nezbytné.*“ Pro existenci nepřímé diskriminace je tedy třeba existence formálně neutrální normy, na jejímž základě je diskriminována určitá skupina adresátů, neboť ti jsou neutrální normou s ohledem na reálné okolnosti znevýhodněni.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené posoudil, zda lze úpravu společného zdanění manželů dle § 13a odst. 4 písm. b) ve spojení § 7c zákona o daních z příjmů považovat za diskriminační.

Dle § 13a odst. 1 zákona o daních z příjmů *manželé, kteří jsou poplatníky podle § 2 a vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, mohou uplatnit výpočet daně ze společného základu daně (dále jen "společné zdanění"), jestliže tyto podmínky splní nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, že jeden z nich neměl příjmy, které jsou předmětem daně podle tohoto zákona. Podle odstavce 4 písm. b) téhož ustanovení za zdaňovací období nelze uplatnit společné zdanění, jestliže alespoň jeden z manželů za toto zdaňovací období má povinnost stanovit minimální základ daně podle § 7c.*

Na základě ustanovení § 7c zákona o daních z příjmů *u poplatníka s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) musí základ daně podle §§ 5 a 23 činit alespoň 50 % částky, která se stanoví jako součin*

pokračování

všeobecného vyměřovacího základu podle zákona o důchodovém pojištění za kalendářní rok, který o 2 roky předchází zdaňovacímu období, přepočítacího koeficientu podle zákona o důchodovém pojištění pro úpravu tohoto všeobecného základu a počtu kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval činnost podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c). Tato částka se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Zákon o daních z příjmů v § 7c odst. 3 až 5 dále stanovil podmínky, za jejichž splnění není poplatník povinen stanovit minimální základ daně. Poplatník tak kupříkladu není povinen stanovovat minimální základ daně za období, v němž zahájil nebo ukončil podnikatelskou činnost, nebo měl-li nárok na rodičovský příspěvek dle zvláštního právního předpisu.

Povinnost stanovit minimální základ daně představuje negativní podmínku, jejímž splněním alespoň u jednoho z manželů jim zaniká nárok uplatnit společné zdanění manželů. Stěžovatelé nemohli uplatnit společné zdanění manželů, protože žalobce a) jako podnikatel byl povinen stanovit minimální základ daně. Ohledně správnosti aplikace právních norem nebylo mezi žalovaným a stěžovatelem sporu. Žalobce a) totiž naplnil podmínky pro povinné stanovení minimálního základu daně dle § 7c zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu pak nemohl dle platné úpravy uplatnit institut společného zdanění manželů. V posuzovaném případě je tedy potřeba pouze zhodnotit, zda aplikace dotčených ustanovení byla v případě stěžovatelů nepřímou diskriminační či nikoliv. Z výše nastíněné definice nepřímou diskriminační právní normy plyne, že se musí jednat o neutrální normu, která však při své aplikaci znevýhodňuje určitou skupinu jejích adresátů. První podmínku považuje Nejvyšší správní soud za splněnou, neboť ustanovení § 7c i § 13a působí na poplatníky, resp. na manžele obecně a neutrálně.

Otázkou tedy zůstává, zda tato ustanovení stěžovatele znevýhodňovala či nikoliv. Stěžovatelé se na Nejvyšší správní soud již jednou obrátili. Zdejší soud jim v rozsudku ze dne 21. 5. 2009, č. j. 7 Afs 103/2008 - 71, dal za pravdu v tom, že pokud správce daně dovedl povinnost žalobce a) stanovit minimální základ daně za situace, kdy pečoval dítě do 4 let věku, a měl proto nárok na rodičovský příspěvek, ačkoliv nebyl vyplácen přímo jemu nýbrž manželce, stěžovatele tím diskriminoval. V právě posuzované věci se stěžovatelé opět domáhají uplatnění institutu společného zdanění manželů z důvodu, že žalobce a) pečoval o nezletilé děti a proto nedosáhl takových výsledků, aby nemusel stanovovat minimální základ daně. Dle ustanovení § 7c odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů se povinnost uplatnit minimální základ daně nevztahuje na poplatníka, kterému náležel rodičovský příspěvek podle zvláštního právního předpisu. Tím byl § 30 odst. 1 zákona č. 117/1995, o státní sociální podpoře, ve znění platném pro projednávanou věc. Na základě tohoto ustanovení *nárok na rodičovský příspěvek má rodič, který po celý kalendářní měsíc osobně celodenně a řádně pečuje alespoň o jedno dítě do čtyř let věku, nebo do sedmi let věku, jde-li o dítě, které je dlouhodobě zdravotně postižené nebo dlouhodobě těžce zdravotně postižené.* V posuzovaném případě jsou však skutkové okolnosti poněkud odlišné, neboť žalobce a) nepečoval o dítě mladší čtyř let. Nedosáhl přitom dostatečného výděleku, a proto měl ze zákona povinnost použít minimální základ daně. Lze pochopit, že pokud osoba samostatně výdělečně činná pečuje o dvě nezletilé děti, může být z tohoto důvodu její výdělek nižší a musí pak být nucena uplatnit minimální základ daně. Nicméně zákonodárce stanovil, že minimální základ daně nemusí stanovit poplatník, který pečuje o dítě ve věku do čtyř let nebo do sedmi let, jedná-li se o zdravotně postižené dítě. Je přitom pouze na zákonodárci, aby v ústavních mezích stanovoval daně a podmínky jejich vybírání (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07). Pokud jeden ze stěžovatelů tuto podmínku nesplnil, protože pečoval o děti, které byly vyššího věku, než který určuje zákon, nemůže se domáhat toho, aby nemusel stanovovat minimální základ daně.

Stěžovatelé namítali, že ustanovení je diskriminační kvůli tomu, že většinou o děti pečují ženy a jako osoby samostatně výdělečně činné pak dosahují nízkého výděleku a jsou nuceny stanovit minimální základ daně. V daném případě však byl dle stěžovatelů takto nepřímou

diskriminován muž. Jedna z výjimek z povinnosti stanovit minimální základ daně je závislá na tom, zda poplatníkovi náležel rodičovský příspěvek podle zvláštního právního předpisu. Nejvyšší správní soud dovodil, že „*z hlediska aplikace právní úpravy rodičovského příspěvku je zcela nerozhodné, zda je to žena či muž, který pečuje osobně, rádně a celodenně o dítě ve věku do 4 let, a je zcela na rozhodnutí rodiny, zda a který z rodičů a z jakých důvodů se hodlá, nebo je i nucen okolnostmi, např. vrátit do zaměstnání*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, č. j. 7 Afs 103/2008 - 71). Toto ustanovení tedy nelze považovat za diskriminační, neboť působí na všechny poplatníky nacházející se ve stejné situaci stejným způsobem a při své aplikaci neodůvodněně neznevýhodňuje určitou skupinu poplatníků před druhou.

Z výše uvedeného vyplývá, že předmětná právní úprava dopadá na muže i ženy stejně a to nejen z právního, ale i z praktického hlediska, neboť je zcela na dohodě rodičů, kdo z nich se bude o nezletilé děti starat a vystaví se tak riziku nižšího výdělku. Lze připustit, že i děti starší než čtyřleté vyžadují jistou vyšší míru péče rodičů. Nejvyšší správní soud však musí v tomto ohledu odkázat na skutečnost, že v takové situaci se rodiny s dětmi běžně nacházejí a nelze tedy uzavřít, že by právní úprava povinnosti stanovit minimální základ daně byla v tomto směru vůči situaci stěžovatelů jakkoli diskriminační. Dle názoru zdejšího soudu napadená právní úprava nespĺňuje podmínky pro to, aby mohla být považována za nepřímou diskriminaci ve vztahu ke kterémukoliv pohlaví. Možným diskriminačním charakterem a tedy i ústavností ustanovení § 7c zákona o daních z příjmů o povinnosti stanovit minimální základ daně se Nejvyšší správní soud zabýval již i v rozsudku ze dne 15. 5. 2008, č. j. 2 Afs 14/2008 - 70, kde konstatoval, že „*přestože sám zákonodárce připustil, že institut minimální daně podle § 7c zákona o daních z příjmů, je institutem kontroverzním a poplatníky kritizovaným, neboť je nutí platit určitou výši daně přesto, že dosažený základ tomu neodpovídá, zdejší soud nezjistil, že by byl v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.*“ Názor Nejvyššího správního soudu o ústavnosti daného předmětného ustanovení (i v kontextu s principem rovnosti a nediskriminace) potvrdil i Ústavní soud usnesením ze dne 21. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 1871/08.

Cílem směrnice 86/613/EHS a směrnice 2002/73/ES, která novelizovala směrnici 76/207/EHS, je dosažení rovného zacházení s muži a ženami v oblasti podnikání (samostatné výdělečné činnosti) a v oblasti zaměstnání (závislé činnosti), odborného vzdělávání a pracovních podmínek. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle něhož se uvedené směrnice na posuzovaný případ nevztahují, neboť městský ani zdejší soud v projednávaném případě neshledal žádnou, ani nepřímou, formu diskriminace na základě pohlaví aplikací ustanovení § 7c zákona o daních z příjmů. Lze souhlasit s názorem stěžovatelů, že tyto směrnice mohou v určitých případech mít přímý účinek i ve vnitrostátním právu, což ostatně stěžovatelé prokázali citovanými judikáty Soudního dvora. Nicméně pokud se na daný případ nevztahují, je redundantní o jejich přímém účinku rozhodovat.

Ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů zakládá určitou formu daňového zvýhodnění, který nabízí manželům splňujícím zákonné podmínky výhodnější formu zdanění jejich příjmů pomocí společného základu daně, čímž mohli snížit daňovou progresi. Jedná se tedy o další daňové zvýhodnění vedle například daně stanovené paušální částkou, daně vypočtené z příjmů spolupracujících osob nebo slevy na dani. Ve všech případech daňového zvýhodnění musí poplatníci pro jejich aplikaci splnit určité zákonem vymezené podmínky. Stanovení těchto podmínek je přitom věcí zákonodárce, který jediný rozhoduje o předmětu, míře a rozsahu daní a podmínkách pro jejich vybírání. Zákonodárcem určená daň přitom musí splňovat požadavek vyloučení svévole při jejím určení a požadavek nediskriminačního charakteru daně. Posouzení ústavnosti daně v kontextu jejího možného diskriminačního charakteru přichází v úvahu pouze v případech, *v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li*

pokračování

posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce. (srov. nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07). V případě ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů se jedná o zákonem stanovenou podmínku obecně aplikovatelnou na všechny poplatníky nacházející se v obdobné situaci. Z ustanovení také nelze dovodit jeho „rdousící“ účinek, neboť nesplnění této podmínky pro uplatnění společného zdanění manželů znamená pouze, že manželé nedosáhnou na využití daňového zvýhodnění a jsou tak povinni uplatnit daň podle ustanovení zákona o daních z příjmů jako i ostatní poplatníci dle tohoto zákona. Ani v aplikaci ustanovení § 13a zákona o daních z příjmů nelze dle Nejvyššího správního soudu spatřovat prvek diskriminace, který by byl v rozporu s ústavně zaručeným principem rovnosti dle čl. 1 Listiny základních práv a svobod. Jak již bylo výše popsáno, zásadě rovnosti v právech je třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplatí z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo. Nastavil-li zákonodárce jako specifický předpoklad pro dosažení daňového zvýhodnění ve formě společného zdanění manželů podmínku, že ani jeden z manželů nesmí mít v příslušném zdaňovacím období povinnost stanovit minimální základ daně, pak tuto podmínku nelze považovat za diskriminační. Taková podmínka nenavozuje nepřímou diskriminaci vůči kterémukoliv z pohlaví. Skutečnost, že někteří manželé mohou využít možnosti společného zdanění a druzí nikoliv, je v tomto konkrétním případě vázána pouze na splnění objektivních zákonných podmínek, jež nevykazují prvky libovůle zákonodárce.

Stěžovatelé taktéž namítali, že se městský soud vůbec nevěnoval zodpovězení otázek, zda je jimi tvrzená nepřímá diskriminace ospravedlněna nějakým legitimním cílem a je-li taková úprava zakotvující nepřímou diskriminaci nezbytná a přiměřená k dosažení tohoto legitimního cíle.

Městský soud neshledal ustanovení § 13a odst. 4 písm. b) a § 7c zákona o daních z příjmů nepřímou diskriminací, a to ani ve vztahu k jejich aplikaci na situaci stěžovatelů. Obdobný závěr, jak je výše uvedeno, učinil i zdejší soud. Dovodil-li městský soud, že nedošlo k nepřímé diskriminaci, pak se již nemusel ani zabývat navazujícími otázkami, tj. existencí legitimního cíle a přiměřeností a nezbytností takové právní úpravy. Jedná se totiž ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, o akcesorické, resp. neoddělitelné právní otázce, jejichž řešení již nemělo pro další řízení a rozhodnutí ve věci jakýkoliv význam.

S ohledem na výše uvedené nezjistil Nejvyšší správní soud nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Zdejší soud se tak ztotožnil s vypořádáním věci městským soudem.

VI. Závěr a náklady řízení

Kasační námitky uplatněné stěžovateli nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 103 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplýval důvod pro zrušení napadeného rozsudku městského soudu. Kasační stížnost proto byla v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., větou poslední, zamítnuta.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelé neměli ve věci úspěch, proto jim právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly

a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že se žalovanému náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 23. května 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu