



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu Ostravě ze dne 27. 1. 2005, č. j. 22 Ca 459/2003 - 28,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2003, č. j. 14198/110/2002. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Třinci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 31. 7. 2002, č. j. 59702/02/364921/4140. Tímto platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 361 380 Kč. Tento rozdíl správce daně zdůvodnil ve zprávě o daňové kontrole č. j. 48870/02/364930/1531 především tím, že stěžovatel nezaúčtoval do příjmů ovlivňujících základ daně hodnotu postoupených pohledávek v celkové výši 1 216 725,43 Kč. Stěžovatel totiž vedl v tomto období jednoduché účetnictví a byl členem E. sdružení s podílem 30,51 procent. Toto sdružení postoupilo společnosti T. O., a. s., v současné době již jako subjekt práv neexistující - pozn. Nejvyššího správního soudu) jako postupníkovi pohledávky vůči společnosti V. a. s. v následující výši: dne 24. 7. 1999 ve výši

772.990,18 Kč, dne 30. 7. 1999 ve výši 856 232,82 Kč, dne 20. 8. 1999 ve výši 502 972 Kč a dne 6. 10. 1999 ve výši 1 855 761,20 Kč, tj. v celkové výši 3 987 956,20 Kč. E. sdružení nezaúčtovalo do příjmů ovlivňujících základ daně tyto pohledávky, které byly zahrnuty v jeho obchodním majetku, a dle rozhodnutí finančního úřadu tak učinilo v rozporu s § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění rozhodném pro zdaňovací období 1999 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Došlo tedy k neoprávněnému snížení základu daně u žalobce ve výši 1 216 725,43 Kč, což představuje 30,51 procenta z částky 3 987 956,20 Kč, a stěžovatel tak porušil § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a v nepřezkoumatelnosti rozsudku, která je způsobena nedostatkem důvodů rozsudku.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřuje konkrétně v tom, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na vyjádření žalovaného (str. 5, druhý nečíslovaný odstavec napadeného rozsudku), aniž sám řádně odůvodnil své rozhodnutí. Stěžovatel je toho názoru, že tímto nebyl naplněn požadavek na řádné a vyčerpávající zdůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, který je jednou ze základních podmínek ústavně souladného rozhodnutí, jak již několikrát judikoval Ústavní soud (stěžovatel v této souvislosti poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, zveřejněný pod č. 17 ve svazku č. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, zveřejněný pod č. 127 ve svazku č. 23 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

K nesprávnému posouzení právní otázky stěžovatel uvedl následující: Souhlasí s názorem soudu i žalovaného v tom, že jak poplatníci účtující v soustavě podvojného účetnictví, tak i poplatníci neúčtující v této soustavě po úpravě provedené zákonem č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a mění zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 149/1995 Sb.“), vykazují ve smyslu § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů při postoupení pohledávky hodnotu postoupené pohledávky (míněno hodnotu nominální) jako svůj zdanitelný příjem, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota.

Ovšem dále je s poplatníky v závislosti na tom, v jaké účetní soustavě účtují, podle stěžovatele již zacházeno neodůvodněně nerovným způsobem. Poplatník neúčtující v soustavě podvojného účetnictví totiž nemůže - na rozdíl od poplatníka v této soustavě účtujícího - uplatnit hodnotu pohledávky do výdajů: Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů a ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), totiž vyplývá, že hodnota pohledávky je v případě konkursu a obdobných stavů insolvence či přímo zániku dlužníka daňovým výdajem jen u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví. Krajský soud podle stěžovatele oprávněnost této disproporce neodůvodnil a pouze uvedl, že vychází z odlišnosti účetních soustav. Stěžovatel namítá, že uvedená disproporce nevychází z odlišností účetních soustav, protože zahrnutí hodnoty pohledávky do příjmů poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví bylo provedeno až shora zmíněným zákonem č. 149/1995 Sb. Tímto zákonem tak dle stěžovatele byli zvýhodněni poplatníci účtující v soustavě podvojného

účetnictví, protože na rozdíl od poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví mohou využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Mohou také vytvářet opravné položky dle zákona o rezervách. V době, kdy soud kupříkladu zruší konkurz na dlužníka pro nedostatek majetku, poplatník daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví může do daňově uznatelných nákladů zahrnout hodnotu své pohledávky za tímto dlužníkem, ale poplatník daně z příjmů, neúčtující v soustavě podvojného účetnictví, tuto svou pohledávku do daňově uznatelných výdajů zahrnout nemůže. Stěžovatel má za to, že poplatník neúčtující v soustavě podvojného účetnictví je v daném zdaňovacím období při stanovení základu daně a posléze výpočtu daně z příjmů znevýhodněn. Argument, že tento poplatník hodnotu této pohledávky může uplatnit v případě ukončení či přerušení své podnikatelské činnosti, dle stěžovatele neobstojí, neboť poplatník účtující v soustavě podvojného účetnictví si tuto pohledávku (resp. její hodnotu), uplatní již ve zdaňovacím období, ve kterém došlo např. ke zrušení konkurzu pro nedostatek majetku dlužníka.

Zákonem č. 149/1995 Sb. tak byl podle stěžovatele upraven postup při zahrnutí hodnoty postoupené pohledávky do příjmů resp. výnosů obou poplatníků (tedy došlo ke sjednocení), ale možnost zahrnutí hodnoty této pohledávky do výdajů (např. v případě zrušení konkurzu) byla upravena pouze u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví. Stěžovatel má za to, že tímto zásahem došlo k porušení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který mimo jiné stanoví, že vlastnické právo všech vlastníků má stejný obsah a ochranu. Dle stěžovatele bylo porušeno i ustanovení čl. 1 Listiny, podle něhož jsou lidé rovní v právech, a v neposlední řadě i ustanovení čl. 11 odst. 4 Listiny, které stanoví, že vyvlastění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné (jen) ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu. Stěžovatel má za to, že znevýhodněním poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví, provedeným zákonem č. 149/1995 Sb., došlo k nedůvodnému omezení vlastnického práva poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví, a to sice na základě zákona, ale bez náhrady. Stěžovatel tedy považuje čl. I body 55. a 70. tohoto zákona za ustanovení, která jsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

S ohledem na tyto námitky stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, zda je v souladu s ústavním pořádkem, že pro poplatníka neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví není - na rozdíl od poplatníka v této soustavě účtujícího - v případě konkursu a obdobných stavů insolvence či přímo zániku dlužníka (tj. za situace, kdy se hodnota pohledávky, kterou za její postoupení měl dlužník zaplatit, stává fakticky nevyložitelnou) daňovým výdajem hodnota pohledávky postoupené tomuto dlužníkovi, jestliže tuto hodnotu přitom zároveň musí vykazovat jako příjem již při jejím postoupení dlužníkovi [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů rozhodnutí krajského soudu. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Je sice pravda, že krajský soud při posuzování nedůvodnosti stěžovatelovy žalobní námitky o diskriminaci poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví odkázal na vyjádření žalovaného, ale nutno zdůraznit, že se neomezil pouze na toto konstatování. V následujícím odstavci nedůvodnost právní argumentace stěžovatele zdůvodňuje, když uvádí, že oba poplatníci, tj. jak poplatník účtující v soustavě podvojného účetnictví, tak poplatník v této soustavě neúčtující, mají pohledávku ve svých zdanitelných příjmech. Žalovaný pak dle krajského soudu správně uvedl, proč poplatníci účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nemohou tvořit opravné položky podle zákona o rezervách k pohledávkám za dlužníky v konkurzním řízení ani uplatnit hodnotu těchto pohledávek jako daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o dani z příjmů. Krajský soud dále uvedl, že tato disproporce, která vychází z odlišnosti základních principů účtování v obou účetních soustavách, je řešena u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví ustanovením § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o dani z příjmů, a to v době ukončení nebo přerušování podnikatelské činnosti tohoto poplatníka. Ze znění tohoto ustanovení

pak podle krajského soudu vyplývá, že ani u poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví neovlivní pohledávky za dlužníky uvedenými v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o dani z příjmů základ daně. Rozdíl je pouze v časovém okamžiku, tj. u poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví se toto projeví až v době ukončení nebo přerušení podnikatelské činnosti. Tato skutečnost sama o sobě dle krajského soudu neznamená nepřipustnou diskriminaci. Z rozdílných principů obou účetních soustav pramení i rozdílnost stanovení daňové povinnosti v určitém zdaňovacím období. Obě soustavy pak přinášejí pro daňové subjekty z hlediska daňových dopadů v některých případech určité výhody, ale na straně druhé též nevýhody. Krajský soud na tomto místě zdůraznil, že pokud stěžovatel považoval z hlediska stanovení daňové povinnosti postavení poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví při postoupení pohledávky za výhodnější, nic mu nebránilo, aby změnil způsob vedení účetnictví. To bylo v jeho případě možné. Případně měl též dle názoru krajského soudu zvážit, zda za těchto podmínek uzavře smlouvu o postoupení pohledávek. Skutečnost, že se postupník dostal do ekonomických potíží, aniž stěžovateli uhradil cenu postoupených pohledávek, je součástí podnikatelského rizika stěžovatele, se kterým musel a měl stěžovatel podle krajského soudu počítat.

Výše popsané odůvodnění krajského soudu Nejvyšší správní soud považuje z hlediska § 54 odst. 2 s. ř. s. za vyhovující, neboť krajský soud se vypořádal s argumentací stěžovatele jak na úrovni jednoduchého práva, tak z hlediska tvrzené neodůvodněné diskriminace, zasahující podle názoru stěžovatele do jeho základních práv, dostatečně podrobným způsobem; argumentace krajského soudu byla logická, vnitřně nerozporná a neopomenula se vypořádat se žádnou podstatnou námitkou stěžovatele. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, proč nepovažoval právní argumentaci žalobce za důvodnou a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Proto je stěžovatelova námitka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nedůvodná.

Vzhledem k nedůvodnosti stížní námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. přikročil Nejvyšší správní soud ke zkoumání stížní námitky opírající se o ustanovení 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Dle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů u poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví při postoupení pohledávky, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Hodnota této pohledávky se stává příjmem již v momentě jejího postoupení. Toto ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů doplněno zákonem č. 149/1995 Sb. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto zákonu, toto doplnění má za cíl zabránit daňovým únikům při postoupení pohledávky za nižší hodnotu, než je její nominální hodnota, u poplatníků, kteří neúčtují v soustavě podvojného účetnictví. Okamžik zdanění zde, a to netypicky pro soustavu jednoduchého účetnictví, splývá již se samotným postoupením pohledávky, aniž by došlo k jejímu faktickému splnění.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel vedl v tomto období jednoduché účetnictví a byl členem E. sdružení s podílem ve sdružení 30,51 procent. Toto sdružení postoupilo společnosti T. O., a. s. jako postupníkovi pohledávky za společností V. a. s. dne 24. 7. 1999 ve výši 772 990,18 Kč, dne 30. 7. 1999 ve výši 856 232,82 Kč, dne 20. 8. 1999 ve výši 502 972 Kč a dne 6. 10. 1999 ve výši 1 855 761,20 Kč, tj. v celkové výši

3 987 956,20 Kč. E. sdružení nezaúčtovalo do příjmů ovlivňujících základ daně tyto pohledávky, které byly zahrnuty v jeho obchodním majetku. Tím skutečně došlo k neoprávněnému snížení základu daně u stěžovatele ve výši 1 216 725,43 Kč, tj. 30,51 procenta z částky 3 987 956,20 Kč, a finanční úřad tudíž nepochybil, když tento skutkový stav podřadil pod § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. To ostatně ve své kasační stížnosti uznává i stěžovatel.

Stěžovatel pochybení vidí v tom, že v případě zdanění pohledávky již při jejím postoupení a následném prohlášení konkurzu na postupníka dochází k rozporu v zákonech a k diskriminaci osob neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví. Tento rozpor stěžovatel spatřuje ve faktu, že poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, nemůže tvořit opravné položky k pohledávkám podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pro zdaňovací období 1999 (dále jen „zákon o rezervách“), a že se na něho nevztahuje ani ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.

Dle § 8 odst. 1 zákona o rezervách opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví. Stěžovatel, který v předmětném zdaňovacím období účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví, tak skutečně nemohl tyto opravné položky vytvářet.

Dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů je výdajem (nákladem) ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví hodnota pohledávky nebo cena pořízení pohledávky nabyté postoupením, a to mj. u pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkursu nebo zrušil konkurs, a to pro nedostatek majetku dlužníka, nebo který je v konkursním a vyrovnacím řízení, na základě výsledků konkursního a vyrovnacího řízení. Na stěžovatele, jako podnikatele účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví, se tak toto ustanovení nevztahuje.

Nelze však bez dalšího říci, že by tento postup diskriminoval poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví. U takového poplatník se totiž v případě ukončení nebo přerušení jeho podnikatelské činnosti upraví hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2. zákona o daních z příjmů o výši pohledávek, které ke dni ukončení nebo přerušení eviduje v knize závazků a pohledávek, s výjimkou právě pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o dani z příjmů. Tedy ani u poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví neovlivní tyto pohledávky v konečném důsledku základ daně. Rozdíl je pouze v časovém určení, kdy se tak stane. Je nepochybné, že s poplatníky účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a s poplatníky v této soustavě neúčtujícími se zachází v určitých ohledech různě; různost zacházení však není diametrální a má racionální povahu vycházející z odlišných logik těchto dvou účtovacích systémů.

K námitce stěžovatele, že výše zmíněným zákonem č. 149/1995 Sb. došlo k porušení ustanovení čl. 1, čl. 11 odst. 1 a čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod v důsledku neodůvodněné nerovného zacházení s poplatníky neúčtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve srovnání s poplatníky, kteří v této soustavě účtují, nutno uvést následující: Ve své již ustálené judikatuře Ústavní soud interpretuje ústavní princip rovnosti z dvojího pohledu (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 10. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 9/99, zveřejněný pod č. 135 ve svazku č. 16 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu a pod č. 289/1999 Sb.; v tomto nálezu viz též odkazy na bohatou prejudikaturu).

První pohled je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv. Ustanovení § 23 odst. 13 bylo do zákona o daních z příjmů doplněno za účelem zamezení daňovým únikům při postupování pohledávek u podnikatelů účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví. Tento účel je plně v souladu s veřejným zájmem státu na řádném výběru daní a zákonný prostředek, který zákonodárce zvolil k dosažení uvedeného cíle, tj. zamezení daňových úniků v uvedené oblasti, lze z hlediska toho, jak zatěžuje osoby, na něž dopadá, ještě považovat za přiměřený svému cíli. Je věcí státu stanovit podmínky, za kterých zvýhodňuje určitou skupinu osob, to ovšem za předpokladu, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho (k tomu a dále k potenci veřejného zájmu k porušování rovnosti, která je kategorií relativní, viz zejm. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, zveřejněný pod č. 16 ve svazku č. 5 Sbírký nálezu a usnesení Ústavního soudu a pod č. 107/1996 Sb., viz též nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 11. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 5/95, zveřejněný pod č. 74 ve svazku č. 4 Sbírký nálezu a usnesení Ústavního soudu a pod č. 6/1996 Sb.). U poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví se na rozdíl od poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví postoupené pohledávky stávaly příjmem až v době jejich splnění dlužníkem. Tato rozdílnost (a v určitých ohledech výhoda) oproti poplatníkům účtujícím v soustavě podvojného účetnictví umožňovala poplatníkům neúčtujícím v soustavě podvojného účetnictví rozsáhlé daňové úniky, ke kterým také v praxi, jak plynulo z poznatků správců daně, docházelo. Snaha státu těmito daňovým únikům zabránit je zcela legitimní a nemůže být vykládána jako akt libovůle.

Druhým pohledem je pak požadavek ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování, tj. nepřípustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce. Rozlišováním subjektů na plátce daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví a na plátce účtující v soustavě jednoduchého účetnictví má původ v zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění platném pro zdaňovací období 1999 a promítá se pak ve celé řadě aspektů ovlivňujících určení výše daňové povinnosti těchto subjektů podle toho, ke které z obou skupin přísluší. Tímto rozlišením nejsou dotčena základní práva a svobody poplatníků, neboť dani z příjmů zásadně podléhají obě skupiny subjektů, toliko modalita určení výše daňové povinnosti se u nich liší, přičemž nelze jednoznačně říci, že by jedna z obou skupin byla v celkovém srovnání beroucím v úvahu všechny odlišnosti těchto jednotlivých modalit zvýhodněna; skutečnost, že v jedné konkrétní modalitě (jako je tomu u stěžovatele) lze, viděno izolovaně pouze ve vztahu k ní, nerovnost spatřovat, na věci nic nemění, jelikož zvýhodnění v jedné modalitě je kompenzováno znevýhodněním v modalitě jiné. Je nepochybné, že v předmětné situaci by pro poplatníka bylo výhodnější účtování v soustavě podvojného účetnictví, neboť by se pohledávky za dlužníkem, který je např. v konkursu, projevíly ve snížení daňového základu již ve zdaňovacím období, kdy k tomuto došlo, a ne, dle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2. zákona o daních z příjmů, až v době skončení nebo přerušování podnikatelské činnosti. Tento fakt ovšem, jak shora vyloženo, sám o sobě ještě nezakládá porušení stěžovatelových Listinou základních práv a svobod zaručených práv, zvláště pak ještě s přihlédnutím k tomu, že stěžovateli nic nebránilo účtovat v předmětném zdaňovacím období v soustavě podvojného účetnictví (bylo jeho volbou, v jaké účetní soustavě bude účtovat).

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný a posléze i krajský soud na daný skutkový stav aplikovali správná ustanovení právního předpisu a tato správně interpretovali.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. ledna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu