



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: P. F., zastoupeného Mgr. Davidem Šimonkem, LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2006, č. j. 16695/110/2005, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 8. 2007, č. j. 22 Ca 283/2006 - 22,

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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2006, č. j. 16695/110/2005, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému

platebnímu výměru Finančního úřadu Ostrava II (dále jen „finanční úřad“) ze dne 10. 10. 2005, č. 1050000712, č. j. 125119/05/389911/5018. Zmíněným platebním výměrem byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2002 ve výši 2112 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru krajský soud porušil ustanovení článku 1 a článku 3 odst. 1 ve spojení s články 11, 26 a 33 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) a ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a článku 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) ve spojení s článkem 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, to vše nesprávným posouzením právní otázky, zda tato ustanovení brání aplikaci § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Podle posledně zmíněného ustanovení ve znění aktuálním pro projednávanou věc, se mj. základ daně sníží o 11 400 Kč ročně u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem, a to až do dovršení věku 26 let. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že takto stanovené kritérium je objektivně jediné možné a poukazuje na úpravu obsaženou v zákoně č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je placení poplatků za studium obecně vázáno na překročení standardní doby studia, nikoliv na dosažení určitého věku.

Žalovaný se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel podal dne 30. 6. 2005 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Jako přílohu k daňovému přiznání předložil potvrzení o prezenčním studiu na vysoké škole a na základě tohoto potvrzení si v daňovém přiznání snížil základ daně o částku 11400 Kč. Finanční úřad zjistil, že stěžovatel dosáhl věku 26 let již dne 1. 5. 2002, a dospěl k závěru, že za rok 2004, 2003 a část roku 2002 nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na snížení základu daně. Za zdaňovací období kalendářního roku 2002, v němž si stěžovatel snížil základ daně stejným způsobem jako v letech následujících, tak finanční úřad přiznal stěžovateli uplatnění nezdanitelné části základu daně za studium pouze do doby dovršení 26 let věku, tedy do data 1. 5. 2002, a dodatečně mu vyměřil daň ve výši 2112 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. V něm nepopřel, že v roce 2002 dovršil 26 let věku. Domníval se však, že zavedení této věkové hranice pro možnost snížení základu daně je v rozporu s Listinou

základních práv a svobod, Ústavou, Mezinárodním paktem o občanských a politických právech, zásadou rovnosti, zákazem diskriminace, a že zákonodárce použil nepřiměřeného prostředku vzhledem k cíli, kterého se snažil zavedením věkové hranice dosáhnout. Žalovaný odvolání zamítl s tím, že stěžovatel nenamítl rozpor § 15 zákona o daních z příjmů se skutkovým stavem, ani nenavrhoval další důkazní prostředky, namítal pouze porušení Listiny, Ústavy a Mezinárodního paktu, přičemž zabývat se těmito námitkami správci daně nepřísluší.

Stěžovatel rozhodnutí žalovaného napadl žalobou ve správním soudnictví se shodným obsahem, jako mělo dříve podané odvolání. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Žalobní námitka, dle níž ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů nesplňuje test proporcionality a je v rozporu se zásadou rovnosti zakotvenou v člancích 1 a 3 Listiny základních práv a svobod a článku 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, je dle odůvodnění rozsudku krajského soudu nedůvodná a nebylo též důvodu věc předkládat Ústavnímu soudu podle článku 95 odst. 2 Ústavy. Krajský soud má dále za to, že ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů není diskriminační, protože v rámci uvedené výjimky zachovává rovnost osob, které zvýhodňuje vůči ostatním skupinám osob, a toto zvýhodnění má legitimní cíl a je tomuto cíli přiměřené. Vázanost tohoto zvýhodnění na dosažení věku 26 let je dle krajského soudu z hlediska právní úpravy v zásadě jediným možným objektivním kritériem k zajištění cíle tohoto ustanovení (tj. umožnění zvýhodnění těm studentům, kteří řádně studují a nezneužívají jej). Přístup zmíněný stěžovatelem by podle krajského soudu naopak znamenal, že takové zvýhodnění by se mělo vztahovat např. i na osoby, které jsou po dobu několika let výdělečně činné, poté se své výdělečné činnosti vzdají a po dosažení věku více než 26 let započnou se studiem, přestože v jejich případě již nejde o přípravu na budoucí povolání či zaměstnání. Je nepochybné, že těmto osobám zákonodárce dané zvýhodnění poskytnout nehodlal, ve vztahu k těmto osobám by uvedený cíl nebyl legitimní a byl by rovněž v rozporu se zásadami rovnosti a proporcionality. Krajský soud dále považoval za nutné uvést k námitkám stěžovatele ohledně překážek studia z politických důvodů pro některé osoby v minulosti, že zákon o daních z příjmů neobsahuje a ani nemůže obsahovat případnou nápravu individuálních křivd způsobených režimem před rokem 1989.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. 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.

Stěžejní (a jedinou) stížní námitkou je rozpor ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tj. stanovení maximální věkové hranice 26 let pro možnost uplatnění nezdánitelné části základu daně 11 400 Kč pro poplatníka připravujícího se soustavně na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, s Listinou základních práv a svobod, Ústavou a Mezinárodním paktem o občanských a politických právech. Zjednodušeně řečeno, jedná se o posouzení souladu ustanovení zákona o daních z příjmů s ústavními předpisy. Posouzení tohoto souladu a případné konstatování rozporu s derogačními účinku nálezu *erga omnes* přísluší pouze Ústavnímu soudu; nicméně i obecné soudy včetně soudů správních jsou povinny vykládat zákonné a podzákonné normy v souladu s ústavním pořádkem. Shledá-li soud ve správním soudnictví rozpor aplikovaného zákona s ústavním pořádkem, který není možné překlenout ústavně konformním výkladem, předloží věc Ústavnímu soudu a vyčká jeho rozhodnutí, kterým bude v dalším řízení vázán. Dospěje-li však správní soud k závěru, že rozpor s ústavním pořádkem v projednávané věci není, věc posoudí dle předmětného zákona. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 26. 1. 2006, č. j. 8 As 41/2005 – 41 (zveřejněno na www.nssoud.cz), kde uvedl: *„Nejvyšší správní soud se vždy zabývá ústavní konformitou svých závěrů a jeho povinností je, aniž by nutně své úvahy explicitně vyjádřil, poměřovat svá rozhodnutí s požadavkem ochrany základních lidských práv a svobod, nezávisle na námitkách vznesených účastníky řízení“*. Shodně se vyslovil i Ústavní soud v usnesení ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 219/04: *„Ochrana ústavnosti v demokratickém státě není pouze úkolem Ústavního soudu, nýbrž musí být úkolem celé justice“*. Nejvyšší správní soud byl proto povinen posoudit, zda ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů může být v rozporu s výše uvedenými ustanoveními ústavních zákonů či mezinárodní smlouvy.

Jak je již výše konstatováno, Nejvyšší správní soud je vázán důvody uplatněnými stěžovatelem v kasační stížnosti, nad takto vymezený rámec může rozšířit přezkum pouze v případě zmatečnosti, nepřezkoumatelnosti či nicotnosti napadeného rozhodnutí, dále též pokud bylo řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V daném případě napadené rozhodnutí nebylo stíženo žádnou z uvedených vad, ke které by Nejvyšší správní soud přihlížel z úřední povinnosti, rozsah přezkumu byl tedy omezen vytyčením stížních námitok. Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na jednotlivé články Listiny základních práv a svobod (jejich citace viz níže), neuvádí však výslovně, jaké základní právo je ustanovením § 15 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v jeho případě omezeno. Z kontextu a obsahu jeho podání lze dovodit, že poskytování daňového zvýhodnění dle § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů pouze do věku 26 let považuje za zkrácení práva vlastnit majetek a práva na svobodnou volbu povolání a přípravy k němu, věkovou hranici považuje za nepřiměřený prostředek tohoto omezení. V souladu s výše uvedeným Nejvyšší správní soud proto přezkoumal obecně soulad ustanovení § 15 odst. 1 písm. g)

zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem, zejména s ustanoveními, na která stěžovatel konkrétně odkazuje.

Při posouzení věci Nejvyšší správní soud vycházel z následujících ustanovení právních předpisů:

Podle § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se základ daně sníží o částku 11 400 Kč ročně u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let. Dobou soustavné přípravy na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem se rozumí doba uvedená podle zvláštních právních předpisů pro účely státní sociální podpory.

Podle článku 1 Listiny základních práv a svobod lidé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i v právech. Základní práva a svobody jsou nezadatelné, nezcizitelné, nepromlčitelné a nezrušitelné. Podle jejího článku 3 odst. 1 základní práva a svobody se zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení.

Článek 11 odstavec 1 a 5 LZPS: (1) Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje. (5) Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Článek 26 odst. 1 LZPS: Každý má právo na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, jakož i právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost.

Článek 33 LZPS: (1) Každý má právo na vzdělání. Školní docházka je povinná po dobu, kterou stanoví zákon. (2) Občané mají právo na bezplatné vzdělání v základních a středních školách, podle schopností občana a možností společnosti též na vysokých školách. ... (4) Zákon stanoví, za jakých podmínek mají občané při studiu právo na pomoc státu.

Článek 10 Ústavy: Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Článek 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech: Všichni jsou si před zákonem rovni a mají právo na stejnou ochranu zákona bez jakékoli diskriminace. Zákon zakáže jakoukoli diskriminaci a zaručí všem osobám stejnou a účinnou ochranu proti diskriminaci z jakýchkoli důvodů, např. podle rasy, barvy, pohlaví, jazyka, náboženství, politického nebo jiného přesvědčení, národnostního nebo sociálního původu, majetku a rodu.

Z výše citovaného znění § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů vyplývá, že se jedná o daňové zvýhodnění pro některé (zákonem specifikované) skupiny obyvatel. Stěžovatel nenamítá diskriminační charakter samotné nezdanitelné části základu daně pro osoby připravující se studiem na budoucí povolání, naopak daňové zvýhodnění studentů považuje za správné, nesouhlasí však se stanovením věkové hranice 26 let, po jejímž dosažení již na uvedené pozitivní opatření daňový subjekt nemá nárok, přestože studium či jinou přípravu na budoucí povolání ještě nedokončil (*poznámka: v odůvodnění rozhodnutí je vzhledem ke skutkovému stavu věci pro lepší přehlednost nadále z ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů používán pouze termín „studium“ namísto „studium nebo předepsaný výcvik“ a věková hranice 26 let, neboť v případě stěžovatele se nejednalo o doktorský studijní program, pro který platí věková hranice 28 let*). Pro další obsah odůvodnění tohoto rozhodnutí je nutno zdůraznit, že osoba, která při studiu nedosahuje žádných příjmů, není poplatníkem daně z příjmů a ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se na ni nijak nevztahuje. Toto ustanovení se týká skupiny studujících, která při studiu dosahuje příjmů definovaných zákonem jakožto předmětu daně z příjmů z fyzických osob, a zákon jí oproti ostatním daňovým poplatníkům poskytuje po určitou dobu vzhledem ke studiu určité zvýhodnění.

Stěžovatel konstatoval rozpor ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů s čl. 26 LZPS, který zaručuje každému právo na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, což dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze slučovat s právem na daňové úlevy po celou dobu takové přípravy, jazykově ani významově se tato práva neprotínají. Je naopak logické, že vzhledem k povinnosti státu zajistit sociální práva občanům, kteří nemohou bez své viny získávat prostředky pro své životní potřeby prací (čl. 26 odst. 2 LZPS), není vždy možné neomezeně hmotně podporovat ostatní skupiny občanů, byť by k jejich podpoře existoval legitimní důvod. Potřebnost a smysluplnost finanční účasti státu na podpoře studia je nezpochybnitelná, tato účast však není neomezená. Jak je níže podrobněji uvedeno, časové omezení daňového zvýhodnění samo o sobě nezkracuje právo občanů na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, není tedy v rozporu s čl. 26 LZPS.

Z obsahu kasační stížnosti nelze seznat, z čeho dovozuje stěžovatel rozpor § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů s článkem 33 LZPS. Toto ustanovení velmi jednoznačně stanoví právo na bezplatné vzdělání na základních a středních školách, podle schopností občana a možností společnosti též na vysokých školách. V dané věci se nejedná o spor ohledně bezplatného vzdělání, i zde je však důležité si uvědomit, že v čl. 33 odst. 2 LZPS není právo na bezplatné vzdělávání na vysokých školách vysloveno bezpodmínečně, nýbrž je vázáno (mimo jiné) na možnosti společnosti. K této otázce se vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 6. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 25/94, následovně: „*Bezplatnost vzdělání znamená, že stát nese náklady na*

zřizování škol a školských zařízení, na jejich provoz a údržbu, především však nevyžaduje tzv. školné, tedy poskytování vzdělání na základním a středním stupni za úplatu. Bezplatnost vzdělání nemůže spočívat v tom, že stát ponese veškeré náklady v souvislosti s realizací práva na vzdělání.“ V čl. 33 odst. 4 LZPS je pak zcela jednoznačně upravena pravomoc zákonodárce stanovit, za jakých podmínek mají občané při studiu právo na pomoc státu. Ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů je zákonnou úpravou podmínky daňové podpory státu občanů při studiu, samo o sobě se netýká úplatnosti poskytovaného vzdělání, bez dalších konkrétních námitek ze strany stěžovatele proto opět nelze dovodit rozpor tohoto ustanovení s čl. 33 LZPS.

Nejvyšší správní soud neshledal dále rozpor § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů s čl. 11 LZPS, který upravuje právo vlastnit majetek. Stěžovatel tento rozpor nijak nespecifikoval, obecně lze tedy pouze konstatovat, že v případě nezdanitelných částí základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů se jedná o opatření související s daní, které je uloženo zákonem, což je v souladu s čl. 11 odst. 5 LZPS. Bez dalších skutečností tedy nelze tvrdit, že by § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů byl v rozporu s právem vlastnit majetek dle čl. 11 LZPS.

Zásadní otázkou zůstává tedy posouzení, zda zákonodárce při formulaci § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů nestanovil omezení zde zakotveného zvýhodnění diskriminačním způsobem a neporušil tím čl. 1 a čl. 3 LZPS, či čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Jinak řečeno, je nutno posoudit, zda omezení pozitivního opatření pro určitou skupinu osob připravujících se studiem na budoucí povolání dosažením věku 26 let je postaveno na objektivních a rozumných důvodech a byl respektován vztah přiměřenosti mezi těmito důvody a prostředky zvolenými k dosažení cíle.

Podle doktríny je „rozdílné zacházení diskriminující, jestliže „postrádá objektivní ospravedlnění“, tedy jestliže nesleduje „legitimní cíl“ nebo jestliže neexistuje „rozumný poměr mezi použitými prostředky a sledovaným cílem““ (Hubálková E.: Evropská úmluva o lidských právech a Česká republika. 1. vydání. Praha: Linde Praha, 2003, s. 278). Z opačného úhlu pohledu „[...] ne každé nerovné zacházení lze kvalifikovat jako diskriminaci. Aby k ní došlo, musí být s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházeno rozdílným způsobem, pro který neexistují objektivní a rozumné důvody.“ (Bobek, M., Boučková, P., Kühn, Z. (eds.): Rovnost a diskriminace. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 194).

Pokud tedy určité ustanovení zákona zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným (v daném případě skupinu osob připravujících se studiem na budoucí povolání do věku 26 let oproti studentům starším), nejedná se bez dalšího o porušení principu rovnosti. Pojmem „rovnost“ se zabýval Ústavní soud ve věci obsahově příbuzné (předmětem sporu bylo zachování výhody posouzení invalidity dle předpisů platných před 1. 1. 1996 pro horníky, kteří dosáhli k 31. 12. 1995 věku,

jenž byl o 10 let a méně nižší než jejich důchodový věk, ačkoli jiným skupinám pojištěnců se této výhody nedostalo), kdy v nálezu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, uvedl: „*Rovnost je kategorie relativní, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech dle článku 1 Listiny je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo. Rovněž mezinárodní instrumenty 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 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. Uvedený exkurz vede Ústavní soud k závěru, že určitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti. V oblasti občanských a politických práv a svobod, již imanentně charakterizuje povinnost státu zdržet se zásahů do nich, existuje pro preferenční (tedy svou podstatou aktivní) zacházení s některými subjekty obecně jen minimální prostor. Naproti tomu v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, v nichž je stát začasť povinován k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složitě sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti, disponuje zákonodárce logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Volí proto preferenční zacházení mnohem častěji.*“

Na základě citovaného výkladu Ústavního soudu je v dané věci namístě zkoumat, zda omezením daňového zvýhodnění osob připravujících se na budoucí povolání studiem věkovou hranicí 26 let dochází k rozdílnému zacházení s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. Stěžovatel nesouhlasí s důvody, které ve svém rozhodnutí uvedl krajský soud, tj. „*umožnit daňové zvýhodnění těm studentům, kteří řádně studují a nezneužívají jej*“. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem v důvodech jeho nesouhlasu s citovaným názorem krajského soudu, nicméně při úvahách ohledně cíle sledovaného § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů dospěl k odlišným závěrům nežli krajský soud.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze obsah ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů posuzovat bez přihlédnutí ke skutečnosti, že v tomto ustanovení je obsažena jedna z více než 80 titulů různých zákonem upravených forem úlev na dani z příjmů pro různé skupiny poplatníků – fyzických osob. Stanovení úlev na dani oproti obecné daňové povinnosti je běžným a

legitimním nástrojem daňové politiky státu. Ustanovení čl. 33 odst. 4 LZPS výslovně předpokládá, že stát formou zákona stanoví podmínky, za jakých mají občané při studiu právo na pomoc státu, což s sebou logicky nese i stanovení mezí takové podpory. Jak je uvedeno výše, pro stanovení omezujících kritérií však musí existovat objektivní a rozumné důvody. Je zřejmé, že je v zájmu státu podporovat občany ve snaze dosáhnout co nejvyššího stupně vzdělání, neboť studium (kromě dalších pozitivních vlivů na stav společnosti) obecně zvyšuje produktivitu práce. Prvotním zájmem fiskální politiky státu jsou však v každém případě plně produktivní osoby, z jejichž daní z příjmu je možno financovat skupiny neproduktivních občanů. Uvedené zájmy, tj. zájem na vzdělávání občanů a zájem na co nejpočetnější množině plně produktivních pracovních sil, se v určitém bodě střetávají, tyto zájmy si navzájem konkurují a není efektivní připustit extrémní převahu ani jednoho z nich. Z hlediska okamžitého pracovního výkonu občanů by se jevilo nejvhodnější zapojení všech osob do pracovního procesu v pokud možno nejnižším věku, kdy jsou již schopny pracovat, a zajistit tak co nejdelší produktivní období pracovních sil. Omezení vzdělání občanů na pouze nezbytnou míru je však z dlouhodobého hlediska pracovního výkonu neefektivní. Ovšem ani neomezená preference vzdělávání nevede vždy ke zvyšování efektivity práce, neboť přestože teoreticky každé vzdělávání člověka obohatí, od určité hranice dosaženého vzdělání se ne každé studium pozitivně projeví v pracovním výkonu této osoby. Z pozice státu není reálně možné, aby hodnotil v každém jednotlivém případě efektivitu dalšího vzdělávání dané osoby pro její pracovní výkon, proto se jeví jako legitimním opatřením v oblasti daňové politiky zakotvit pozitivní opatření k podpoře vzdělávání občanů (tj. daňové zvýhodnění formou nezdanitelné části základu daně), ale zároveň stanovit časové omezení pro využívání této výhody. Na rozdíl od krajského soudu Nejvyšší správní soud nesdílí názor, že účelem časového omezení daňového zvýhodnění studentů v § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů je zajištění zájmu státu na řádném průběhu studia. Tento zájem je chráněn zákonem o vysokých školách, který upravuje délku a obsah studia, včetně poplatků za překročení standardní doby studia bez vážného důvodu. Zákon o daních z příjmů sleduje jiné zájmy a cíle; jako účel omezujícího kritéria pro poskytování daňového zvýhodnění v podobě nezdanitelných částí základu daně je spíše možno označit záměr, aby nedocházelo k většímu omezení skupiny plně produktivních subjektů (přesněji jejich příjmů), než by mohl stát financovat.

Z výše uvedeného lze shrnout, že ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zakotvuje zvýhodnění daňových poplatníků, které se studiem připravují na budoucí povolání, a zároveň stanoví věkovou hranici, po jejímž dosažení již ze strany státu převažuje zájem na produktivitě občanů nežli na podpoře jejich dalšího vzdělávání. Při zohlednění situace v České republice, kdy školní vzdělávání zahajují občané po dosažení 6 let věku, základní škola má devět ročníků, většina středních škol s maturitní zkouškou čtyři ročníky, je z hlediska zákona o daních z příjmů státem podporováno sedm let pro případné studium na vysoké škole. Z jiného úhlu pohledu je možno konstatovat, že doba povinné školní

docházky je v České republice 9 let, případně do dosažení 17 věku dítěte (§ 36 odst. 1 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon), doba daňové úlevy dle § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů tak činí nad rámec povinného minima dalších 9 - 10 let. Je možné vždy polemizovat o tom, zda tato doba má být delší či kratší, dle názoru Nejvyššího správního soudu je však podstatné, že dle obecných kritérií takto stanovené časové období nelze označit za zjevně nepřiměřené, přičemž i výše uvedený důvod omezení daňového zvýhodnění studentů – daňových poplatníků do věku 26 let se jeví jako legitimní. Toto ustanovení představuje rozumný kompromis mezi výše uvedenými soupeřícími zájmy.

Je nutno zdůraznit, že ani těm, kteří zvolí cestu dalšího vzdělávání i po dosažení 26 let není tato volba upírána a nejsou oproti ostatním občanům nijak daňově znevýhodněni, pouze již dále nemají nárok na benefit, který je zákonem uvedeným způsobem omezen. Předmětné ustanovení se vztahuje na všechny daňové poplatníky připravující se studiem na budoucí povolání, nečiní mezi nimi rozdíl na základě kritérií, která by bylo možno označit za diskriminační ve smyslu čl. 1 a 3 LZPS a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Dle Nejvyššího správního soudu je na základě výše uvedených důvodů možno konstatovat, že ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů sleduje legitimní cíl, tj. po určitou (pro všechny daňové subjekty stejnou) dobu daňově zvýhodnit osoby připravující se studiem na budoucí povolání, k dosažení tohoto cíle též nebyly zvoleny nepřiměřené prostředky.

K námitce stěžovatele, dle které zvolení určité věkové kategorie v daném případě není objektivním kritériem, za takové by považoval dle vzoru zákona č. 111/1998 Sb. (dále jen „zákon o vysokých školách“) např. překročení standardní doby studia, Nejvyšší správní soud poukazuje na zcela odlišný cíl zákona o daních z příjmů a zákona o vysokých školách. Z hlediska § 15 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů není podstatné, zda daňový poplatník studuje řádně, ale zda již nepřekročil pro stát přijatelnou dobu, po kterou jej může daňově zvýhodňovat. Oproti tomu zákon o vysokých školách se snaží zavedením poplatku za studium zmenšit organizační a finanční zátěž představující pro školu překročení předpokládané doby studia. Z těchto zcela odlišných cílů vyplývá nemožnost porovnávání použité věkové hranice v § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a v § 58 zákona o vysokých školách z hlediska diskriminačního jednání.

Na podporu výše prezentovaných závěrů je možno poukázat na zcela běžné používání věkové hranice v zákonech jakožto nástroje pro oddělení různých skupin subjektů. Přiměřeností použití takového prostředku se v minulosti několikrát zabýval Ústavní soud a neshledal je protiústavním. Vzhledem k určité souvislosti s projednávanou věcí lze například poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 4. 1994, sp. zn. I. ÚS 455/97, v němž ke stanovení rozdílných věkových hranic pro možnost požádat o odklad základní vojenské služby vyslovil následující závěr: „Stanovení dvou rozdílných věkových hranic pro možnost požádat o odklad základní

(náhradní) vojenské služby není porušením principu rovnosti občanů podle čl. 1 Listiny základních práv a svobod. Požádat o odklad do věku 25 let lze jak z důvodu přípravy na povolání, tak z důvodů hodných zvláštního zřetele. Požádat o odklad z důvodu studia na vysoké škole lze do věku 30 let, nejedná se však o vymezení žádné určité sociální skupiny, neboť ke studiu na vysoké škole má rovný přístup každý. Stát zde vyjadřuje pouze zájem na tom, aby občané, kteří zahájili studium na vysoké škole v pozdějším věku, měli možnost v řádném termínu školu dokončit. Bere na vědomí, že u studujících vysokých škol je časové rozmezí od věku ukončené povinné školní docházky k ukončení přípravy na povolání delší než u ostatních a vyjadřuje to posunutím časového limitu z 25 na 30 let. Zákon nestanoví, že tito občané jsou automaticky základní (náhradní) vojenské služby zproštěni.“ Paradoxně se v uvedeném případě jednalo naopak o námitku proti zvýhodnění studentů vysokých škol, avšak podstatný je závěr Ústavního soudu, dle něhož má stát právo vyjádřit svůj zájem prostřednictvím zákonem stanovené věkové hranice pro podporu (či zamezení) určitého jednání a nelze v tomto bez dalšího spatřovat porušení principu rovnosti občanů. V podstatě ke stejnému závěru dospěl Ústavní soud i v usnesení ze dne 26. 11. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 39/97, kde se zabýval diskriminační povahou věkové hranice stanovené pro podání žádosti o odklad základní vojenské služby a možností státu zajistit tímto prostředkem své potřeby: „*Stanovení věkové hranice v § 34 odst. 1 branného zákona časově limitující možnost požádat o odklad základní (náhradní) služby nemůže být v rozporu s principem rovnosti zakotveným v čl. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť se tím nezvýhodňuje žádná sociální skupina na úkor jiné, ani se nediskriminuje některá sociální skupina, nýbrž dává se tak jen průchod potřebě, aby základní (náhradní) služba byla nastoupena ještě ve věku adekvátním nárokům kladeným na plnění této služby.“*

I zdejší soud se již ostatně vyjádřil k otázce věku coby diskriminačního kritéria. V rozsudku ze dne 21. 5. 2008, čj. 4 Ans 9/2007-197, zveřejněno na www.nssoud.cz, mimo jiné dovedl, že věková hranice bude pouze vzácně diskriminačnímu důvodem sama o sobě. Jak soud dále konstatoval, „... *pokud by však věk měl být vždy považován bez dalších úvah za diskriminační důvod, pak by zbývalo posoudit, zda určení věkové hranice není v konkrétním případě možné ospravedlnit existencí veřejného zájmu. V této oblasti se tradičně ponechává větší pole úvahy zákonodárci či rozhodujícímu orgánu, který by musel posoudit, zda vyčleňování z důvodu věku je ospravedlnitelné.*“ S ohledem na výše uvedené je však patrné, že tím, že zákonodárce jako rozhodnou hranici stanovil dosažení věku 26 let namísto například neurčitých kritérií typu „řádného průběhu studia“, zůstal v rámci jemu svěřené úvahy při realizaci veřejného zájmu. Stejně tak není patrné, že by tato hranice byla nepřiměřená.

Pro úplnost je nutno uvést, že odlišné posouzení důvodu věkového omezení pro daňové zvýhodnění dle § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů provedené krajským a Nejvyšším správním soudem nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, neboť se týká pouze dílčí otázky

odůvodnění, nikoli pro věc podstatného posouzení ústavnosti předmětného ustanovení.

Dle Nejvyššího správního soudu omezení daňového zvýhodnění pro poplatníky do 26 let nelze považovat za nepřiměřený zásah do sféry jednotlivce ani za direktivní určení správného věku pro zahájení vysokoškolského studia, jak v kasační stížnosti namítá stěžovatel. Otázka potřeby a intenzity vzdělávání je ryze individuální, v České republice není stanovena věková hranice, po jejímž překročení by občan nemohl studovat na vysoké škole. Každý proto může svobodně zvážit, zda a kdy se bude ucházet o přijetí ke studiu na vysoké škole. Je zřejmé, že s takovým rozhodnutím souvisí mnoho navazujících okolností této volby, od osobních až po finanční aspekty. Jak je uvedeno výše, dle názoru Nejvyššího správního soudu zákonodárce při formulaci § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů nezasáhl nepřiměřeně do žádného ze základních práv občanů, jedná se přípustnou míru daňové podpory i regulace určitého jednání daňových poplatníků. Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle něhož zákon o daních z příjmů nemůže napravovat individuální křivdy způsobené režimem před rokem 1989, ani se zabývat jejich minimalizací, za tímto účelem byl vydán soubor jiných zákonů.

Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že omezení poskytování daňové výhody formou nezdanitelné části základu daně pro osoby připravující se studiem na budoucí povolání dosažením věku 26 let není možno považovat za opatření nepřiměřené či vedoucí k nelegitimnímu cíli. Nejvyšší správní soud proto neshledal ustanovení § 15 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, v rozporu se zásadami rovnosti a zákazu diskriminace upravenými v čl. 1 a čl. 3 LZPS, v čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, ani v rozporu s právem vlastnit majetek (čl. 11 LZPS), s právem na svobodnou přípravu k povolání (čl. 26 LZPS) a s právem na vzdělání (čl. 33 LZPS).

S ohledem na výše uvedené nebyly stěžovatelem uplatněné kasační námitky shledány důvodnými. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. srpna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu