



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Mgr. B. H.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.1.2014, č. j. 9 Ca 132/2009 - 108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět a dosavadní průběh řízení

[1.] Žalobce (dále „stěžovatel“) se žalobou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.2.2009, č. j. 17359/08-1100-100663 (*pozn. soudu: Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný*). Citovaným rozhodnutím bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 11. 6. 2008, č. j. 208727/08/009913/6531, vydanému na daň z příjmu fyzických osob za rok 2005, jímž byla stěžovateli stanovena dodatečná daňová povinnost ve výši 1.988.640 Kč.

[2.] Podstatou předmětného rozhodnutí finančního úřadu byla v souvislosti s dodatečným stanovením základu daně za zdaňovací období 2005 otázka správnosti aplikace ustanovení § 5 odst. 8 ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) oproti aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 stejného zákona. Konkrétně se jednalo o to, zda-li lze pro jednorázově vzniklou daň použít mírnější režim rozložení zdanění v průběhu devíti let, anebo je třeba základ daně zdanit jednorázově, v případě, že daňový subjekt vedl daňovou evidenci, která se však nakonec nestala rozhodná pro stanovení základu daně, neboť se rozhodl uplatnit výdaje procentem z příjmů, a nikoliv tedy v prokázané výši.

[3.] V žalobě stěžovatel polemizoval se závěrem daňových orgánů ohledně aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, neboť byl přesvědčen, že mělo být správně aplikováno ustanovení § 5 odst. 8 ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 zákona o daních z příjmů, čímž by mu bylo umožněno postupné zdanění v průběhu devíti následujících zdaňovacích období a výše daně by byla rozdílná (což je dáno nižší progresivní sazbou a poklesem sazby daně z příjmů).

[4.] Městský soud v Praze stěžovateli žalobu rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností zamítl [§ 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. V odůvodnění rozsudku se soud ztotožnil s právními závěry daňových orgánů v citovaných rozhodnutích a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), kterým byla zamítnuta obsahově identická kasační stížnost. Konstatoval, že daňové orgány nepochybily, pokud doměřily daň dle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel nesplňoval podmínky pro postup dle ustanovení § 23 odst. 14 téhož zákona.

[5.] Městský soud sice přisvědčil stěžovateli potud, že daňový subjekt nemusí být schopen na počátku zdaňovacího období posoudit, který způsob stanovení základu daně pro něj bude výhodnější, nicméně neztotožnil se s tvrzením, že si stěžovatel nezvolil na počátku zdaňovacího období roku 2005 vedení daňové evidence dobrovolně. Pokud totiž stěžovatel uplatnil pro zdaňovací období roku 2005 výdaje procentem z příjmů, daňová evidence, kterou dobrovolně vedl (neboť by dle ustanovení § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů bylo dostačující, kdyby vedl záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností), nesloužila k účelu stanovenému zákonem, protože neposkytovala podklad pro zjištění základu daně ve smyslu ustanovení § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem ke zvolenému způsobu uplatnění výdajů se proto daňová evidence stěžovatele stala evidencí vedenou dobrovolně nad rámec zákona.

[6.] Městský soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že byly splněny podmínky ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá výlučně na případy, kdy poplatník s příjmy podle ustanovení § 7 téhož zákona přechází z daňové evidence na vedení účetnictví. V tomto případě, kdy si stěžovatel zvolil uplatnění výdajů procentem z příjmů, se však nejednalo o přechod z uplatňování skutečných výdajů pro účely zjištění základu daně podle daňové evidence na uplatňování skutečných výdajů v souvislosti se zahájením vedení účetnictví. Městský soud nemůže pomocí výkladu vložit do ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů výhodu, která v něm není obsažena a která dopadá na odlišné případy dle ustanovení § 23 odst. 14 téhož zákona.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7.] Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8.] Stěžovatel namítá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Ačkoliv prý totiž namítal, že daň uložená žalovaným je protiústavní, protože není racionální ani proporcionální, městský soud odmítl posoudit soulad ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem a tvrdil, že mu takové posouzení nepřisluší. K tomu stěžovatel konstatuje, že městskému soudu je dána pravomoc předložit věc Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy) a že nezbytnou podmínkou pro tento postup je, aby test ústavnosti použitého zákona provedl nejprve rozhodující soud (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 – 75). Městský soud se však zachoval, jako by stál nad Ústavou a nebyl povinen se jí řídit.

[9.] Stěžovatel v kasační stížnosti i nadále setrval ve své námitce, že daňová evidence, kterou vedl v roce 2005, byla klíčovou pro postup podle ustanovení § 5 odst. 8 ve spojení s § 23 odst. 4 a přílohou č. 3 zákona o daních z příjmů. Tento závěr opřel o tvrzení, že daňovou evidenci vedl povinně a průběžně, což dovodil z interpretace několika ustanovení [např. § 39 odst. 5 daňového řádu, § 4 odst. 4, § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2 a § 26 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů] a z rozsudků Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 18. 1. 2012, č. j. 8 Afs 26/2011 – 68, a ze dne 16. 2. 2012, č. j. 1 Afs 6/2012 – 34).

[10.] Dále stěžovatel namítá, že postup podle ustanovení § 5 odst. 8 ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 zákona o daních z příjmů nestanoví podmínku, že by se vztahoval pouze na podnikatele, kteří uplatňují výdaje v prokázané výši, ale vztahuje se na ty, kteří vedou daňovou evidenci (lhostejno z jakých důvodů). Tomuto závěru nasvědčuje i pojmosloví příslušného zákona, který nepovažuje za synonyma „osoby vedoucí daňovou evidenci“ a „osoby uplatňující výdaje v prokázané výši“. Pokud by zákonodárce chtěl, aby mírnější režim zdanění podle ustanovení § 5 odst. 8 ve spojení s § 23 odst. 14 a přílohou č. 3 zákona o daních z příjmů dopadal pouze na poplatníky s příjmy podle ustanovení § 7 a § 9 téhož zákona, kteří nevedou účetnictví a uplatňují výdaje podle ustanovení § 24 téhož zákona, jistě by použil přesnějšího výrazu, namísto pouhého „přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví“. Podle stěžovatele je zde proto prostor pro více rovnocenných výkladů, které otevírají cestu výkladu v jeho prospěch.

[11.] Další kasační námitkou stěžovatele je jím namítaná diskriminace mezi daňovými subjekty, kteří vedou daňovou evidenci a uplatňují skutečné výdaje, a těmi, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a tudíž stačí, vedou-li zjednodušenou evidenci. Městský soud pochybil, pokud shledal zákonným různý způsob zdanění dvou skupin podnikatelů, které se podstatně neliší. Podle stěžovatele zákonodárce úmyslně zvýhodnil daňové subjekty vedoucí daňovou evidenci a zároveň daňovým subjektům uplatňujícím výdaje procentem z příjmů uložil daň, která je ekonomicky značně poškodí ve srovnání s prvně jmenovanou skupinou, nebo zapomněl na odstranění jednorázových daňových dopadů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů.

[12.] Stěžovatel se v této souvislosti zabýval i otázkou legislativního vývoje a dospěl k závěru, že nebyl důvod pro odlišné zacházení se dvěma výše uvedenými skupinami

podnikatelů. Pokud tedy zákonodárce založil takovouto nerovnost bez jakéhokoliv odůvodnění, nepřipustně a v rozporu s čl. 4 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) diskriminoval podnikatele uplatňující výdaje procentem z příjmů, a porušil tak zásadu rovnosti obsahu a ochrany vlastnického práva a práva podnikat.

[13.] Na závěr stěžovatel namítá, že městský soud svérázně naložil s doplněním žaloby ze dne 9. 1. 2014, když při ústním odůvodňování předsedkyně senátu uvedla, že soud považuje doplnění žaloby za nepřipustné rozšíření žaloby o další žalobní body, a proto se jimi nebude zabývat v souladu s ustanovením § 71 odst. 2 s. ř. s., avšak v písemném vyhotovení rozsudku se soud doplněním žaloby zabýval. Tím došlo k podstatnému rozdílu mezi ústním odůvodněním rozsudku a jeho písemným vyhotovením.

[14.] K tomu navíc stěžovatel uvádí, že vyřízení doplňujících námitek z rozšíření žaloby nebylo nijak vypořádáno, neboť soud neprovedl test racionality, kterým by se vypořádal s námitkou ústavní nekonformity. A dále že se městský soud nevypořádal s námitkou, že volba určitého způsobu zdanění nebyla stěžovatelovou svobodnou volbou, nýbrž že mu byla vnucena jako důsledek nuceného zahájení účetnictví. S touto námitkou se městský soud nevypořádal vůbec, neboť svou argumentaci postavil na opačném názoru, tedy že nepříznivý způsob zdanění je dán svobodným rozhodnutím stěžovatele. I z těchto důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[15.] Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na správní rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na jeho doplnění, na odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu a zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53, v němž byly posuzovány právní otázky identického charakteru s otázkami nastolenými stěžovatelem. Zdůraznil zejména, že námitka protiústavnosti předmětné právní úpravy není ve světle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu důvodná, a městskému soudu tudíž nevznikla povinnost postupovat dle č. 95 odst. 2 Ústavy.

[16.] Žalovaný neshledal důvody kasační stížnosti relevantními a plně se ztotožnil s právními závěry městského soudu obsaženými v napadeném rozsudku, který považuje za věcně zcela správný a zákonný. Žalovaný je i nadále toho názoru, že on ani městský soud se nedopustili žádného procesního pochybení a že městský soud vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[17.] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že není důvodná.

[18.] Stěžovatel setrvale polemizuje se správností aplikace ustanovení § 23 odst. 14 oproti aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů. Namítá, že měl povinnost vést daňovou evidenci, jinak by v praxi neměl možnost se na konci zdaňovacího období rozhodnout, zda-li chce uplatnit výdaje skutečné či procentuální, a tudíž v případě, že by daňovou evidenci nevedl, by již na začátku zdaňovacího období přišel vlastním přičiněním o možnost svobodné volby v tom, jak bude chtít na konci zdaňovacího období výdaje uplatňovat.

[19.] Nejvyšší správní soud se nicméně neztotožnil s názorem stěžovatele, že na něj mělo být aplikováno příznivější ustanovení zákona o postupném zdaňování,

pokračování

neboť v tomto směru plně vychází z právního názoru obsaženého ve shora citovaném rozsudku ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53, od něhož neshledal důvod se jakkoliv odchýlit, a kvůli kterému ostatně Městský soud v Praze dokonce přerušil řízení v této věci, neboť bylo zcela zjevné, že výsledek daného řízení bude mít vliv na rozhodování soudu o věci samé.

[20.] Za této situace Nejvyšší správní soud v nyní rozhodované věci pro stručnost odkazuje na citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 31/2012 – 53. Přisvědčuje proto právnímu názoru městského soudu, že stěžovatel nemohl uplatnit postup podle ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a rozložit zvýšení základu daně postupně do devíti následujících zdaňovacích období. Podmínkou pro uplatnění tohoto ustanovení je totiž přechod daňového subjektu „z daňové evidence na vedení účetnictví“.

[21.] K námitce stěžovatele ohledně povinnosti vést daňovou evidenci průběžně a povinně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005 uplatnil výdaje v procentní výši (dle ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů), tudíž měl povinnost vést záznamy o svých příjmech a evidovat pohledávky vzniklé v souvislosti se svým podnikáním či jinou samostatnou výdělečnou činností, avšak zákonná povinnost vést daňovou evidenci mu nevznikla. Otázka průběžného vedení daňové evidence tedy není jakkoliv rozhodná, neboť stěžovatel uplatnil výdaje v procentní výši.

[22.] Jak plyne z citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 31/2012 – 53, na počátku zdaňovacího období zpravidla podnikatel opravdu ještě neví, který způsob uplatnění výdajů bude pro něj výhodnější. Rozhodne-li se však daňový subjekt již na začátku zdaňovacího období, že bude uplatňovat výdaje v procentní výši, povinnost vést daňovou evidenci mu nevznikne a postačí, povede-li záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatně výdělečnou činností (§ 7 odst. 10 poslední věta zákona o daních z příjmů). Vedl-li tedy stěžovatel z opatrnosti daňovou evidenci proto, aby v daňovém přiznání mohl případně uplatnit výdaje ve skutečné výši, stala se tato daňová evidence nerozhodnou pro stanovení základu daně z příjmů, což ostatně stěžovatel i v průběhu jednání sám připustil, a v důsledku uplatnění výdajů v procentní výši se tedy jedná „o evidenci vedenou „nad rámec zákona“. Tato evidence totiž nemohla sloužit svému účelu, kterým je zjištění základu daně z příjmů (viz ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů). Účinky, které zákon o daních z příjmů spojuje s vedením daňové evidence, mohou nastat pouze tehdy, pokud tato evidence sloužila zákonem předvídanému účelu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53).

[23.] I z textu zákona je zřejmé, že daňová evidence a evidence podle ustanovení § 7 odst. 10 poslední věty zákona o daních z příjmů se od sebe navzájem liší obsahem evidovaných údajů i účelem, pro který jsou vedeny. Pro tento závěr svědčí také systematický výklad zákona o daních z příjmů, který odlišil úpravu zmiňovaných dvou evidencí v různých ustanoveních, aniž by tato ustanovení na sebe navzájem odkazovala či byla jinak obsahově propojena. Zdejší soud proto ve shodě s právním názorem obsaženým v citovaném rozsudku uzavřel, že poplatník, uplatňující výdaje procentem z příjmů, který je ze zákona povinen vést pouze evidenci (dle ustanovení § 7 odst. 10 poslední věty zákona o daních z příjmů), nemůže při přechodu na účetnictví uplatnit režim ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a musí postupovat podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 téhož zákona.

[24.] Jak již Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, režim podle ustanovení § 23 odst. 14 lze použít pouze tehdy, uplatnil-li by stěžovatel nakonec v daňovém přiznání skutečné výdaje, které by doložil právě daňovou evidencí. Jen v tomto případě by mohl být považován za poplatníka, který přechází z daňové evidence na účetnictví ve smyslu citovaného ustanovení. Pokud ale stěžovatel nakonec uplatnil v daňovém přiznání výdaje v procentní výši (a nepoužil tedy daňovou evidenci jako podklad pro stanovení základu daně), vedení daňové evidence nesloužilo svému účelu a není z něj možné dovozovat účinky předvídané zákonem. V takovém případě je tedy třeba postupovat při přechodu na účetnictví stejně, jako kdyby žádnou daňovou evidenci vůbec nevedl [tj. dle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů]. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že se v důsledku dobrovolného vedení daňové evidence mohl dovolávat režimu podle ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů.

[25.] Nejvyšší správní soud akcentuje, že způsob, jakým daňový subjekt uplatní výdaje (zda ve skutečné nebo procentní výši), je jeho svobodnou volbou, a může tak být činěno i v zájmu na tzv. optimalizaci daňové povinnosti. Pokud se však daňový subjekt rozhodne pro určitý způsob uplatnění výdajů, je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší a které má i předvídat (zejména pokud se jedná o daňový subjekt, který je právně vzdělán, jako je tomu v nyní projednávané věci). Možnost uplatnit výdaje v procentní výši může poskytnout daňovému subjektu určitou výhodu, ale zákon stanoví také určitá omezení, která s uplatněním výdajů v procentní výši souvisí [viz např. ustanovení § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů či ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 téhož zákona (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 7 Afs 32/2008 – 92)]. Jedním z takových omezení je v tomto případě i nemožnost při přechodu na vedení účetnictví uplatnit režim ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s dříve vysloveným názorem zdejšího soudu (rozsudek č. j. 8 Afs 31/2012 – 53) a konstatuje, že odlišné podmínky pro uplatnění popsaných dvou postupů jsou v zákoně o daních z příjmů stanoveny jednoznačně. Předmětné právní normy přitom nejsou ani natolik neurčité, že by za použití různých výkladových metod bylo možné dospět k různým výsledkům. Zdejší soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že byly splněny podmínky pro uplatnění zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

[26.] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil stěžovateli, že městský soud odmítl posoudit námitku protiústavnosti ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, a že tak zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Stěžovatel v žalobě namítá, že daň je legitimní a racionální, pokud neodporuje zásadě proporcionality a zásadě zákazu zneužití práva. Domnívá se, že zákonodárce úmyslně diskriminačně zvýhodnil daňové subjekty vedoucí daňovou evidenci oproti daňovým subjektům uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, anebo u nich na odstranění jednorázových daňových dopadů zapomněl. Neodstranění negativních dopadů při zahájení účtování u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů nebylo dle stěžovatele výsledkem úvahy racionálního zákonodárce a jedná se o mezeru v právní úpravě, která měla být řešena ústavně konformním způsobem.

[27.] Zdejší soud se nicméně ztotožňuje s právním názorem městského soudu, podle něhož zákonodárce jednal v rámci svých pravomocí, pokud v ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřiznal určitým daňovým subjektům možnost postupného uplatnění hodnoty zásob a pohledávek do základu daně v průběhu devíti zdaňovacích

pokračování

období (jako je tomu v případě ustanovení § 23 odst. 14 téhož zákona). Nadto lze dodat, že je svobodnou volbou daňových subjektů zvolit si uplatnění výdajů v procentní výši. Z těchto důvodů městský soud stěžovateli správně nepřiznal určitou výhodu pouze na základě výkladu za situace, kdy právní úprava tuto výhodu srozumitelně a předvídatelně nestanovila.

[28.] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud správně neuznal námitku protiústavnosti příslušné právní úpravy. Mimo jiné též proto, že vymezení daňového zatížení je ponecháno na rozhodnutí zákonodárce, který může „*v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu (...)*“, tzn. je-li porušen čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, podle něhož při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu a tato omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro která byla stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53). V podrobnostech Nejvyšší správní soud z důvodu hospodárnosti odkazuje právě na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který otázku pravomocí zákonodárce, ústavnosti ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů a otázku rovnosti, resp. nerovnosti daňových subjektů uplatňujících skutečné výdaje a výdaje v procentuální výši řešil velice detailně s ohledem na judikaturu jak Ústavního soudu, tak i Evropského soudu pro lidská práva.

[29.] Jediný významnější obsahový rozdíl mezi kasační stížností podanou v této věci a kasační stížností, s níž se vypořádal zdejší soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 31/2012, je námitka, že městský soud „svěrázně“ naložil s doplněním žaloby ze dne 9. 1. 2014, když při ústním odůvodňování předsedkyně senátu uvedla, že soud považuje doplnění žaloby za nepřípustné rozšíření žaloby o další žalobní body, a proto se jimi nebude zabývat v souladu s ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s., avšak v písemném vyhotovení rozsudku se soud doplněním žaloby zabýval. Tímto prý došlo k podstatnému rozdílu mezi ústním odůvodněním rozsudku a jeho písemným vyhotovením. Stěžovatel navíc namítá, že vyřízení doplňujících námitek z rozšíření žaloby nebylo nijak vypořádáno, neboť městský soud neprovedl test racionality, kterým by se vypořádal s námitkou ústavní nekonformity, a dále že se nevypořádal s námitkou, že volba určitého způsobu zdanění nebyla stěžovatelovou svobodnou volbou, nýbrž že mu byla vnucena jako důsledek nuceného zahájení účetnictví, a proto považuje stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[30.] Nejvyšší správní soud přisvědčuje názoru stěžovatele, že daný postup nebyl zcela běžný, avšak rozdíl mezi ústním odůvodněním rozsudku a jeho písemným vyhotovením nelze v daném případě, kdy se soud námitkami zabýval v domněnku, že tomu tak činí nad rámec svého odůvodnění, považovat za důvod, kvůli kterému by měl soud kasační stížnosti vyhovět. Jak již Nejvyšší správní soud v minulosti konstatoval, „*struktura odůvodnění rozhodnutí soudu může být v praxi velmi rozličná. Soud zpravidla nejprve rekapituluje skutková zjištění, průběh dosavadního řízení a vyjádření účastníků a poté přechází k vyhodnocení těchto skutkových zjištění a formuluje právní závěry opřené o výklad aplikovaných právních předpisů. Není samozřejmě na závadu, když soud zvolí strukturu odůvodnění odlišnou, je totiž především věcí stylu práce a také „citu“ soudce v konkrétní věci, kterou strukturu odůvodnění považuje za vhodnější*“ (srov. rozsudek ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008 – 112) a je také pouze na soudci, zda-li bude vzájemně odlišovat nosné důvody

rozhodnutí (ratio decidendi) a vyslovení se k některým právním či skutkovým otázkám nad jejich rámec (obiter dictum), či toto rozlišení nechá před zraky čitatele skryto.

[31.] Nejvyšší správní soud proto nevnímá jako rozhodné, že se s námitkami v doplnění žaloby městský soud vypořádal toliko v části odůvodnění, která působí jako „obiter dictum“, neboť důležité je, zdali se s nimi vypořádal dostatečně a řádně. Jak plyne z citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 67/2008 – 112, *„názor soudu na to, zda se jedná či nikoliv o obiter dictum, může být v praxi nakládání s daným judikátem značně modifikován a může dojít i k tomu, že obě popsané části mohou být zaměňovány. Nemluvě ani o tom, že ne vždy rozhodující soud srozumitelně odliší, kterou část odůvodnění zamýšlel jako nosnou a kterou naopak jen jako dovysvětlující, takže způsob výkladu takového judikátu sám nikterak neulehčí. Za situace, kdy je již obecně přijímán názor, podle něhož právní norma žije do značné míry nezávisle na svém gramatickém vyjádření v textu právního předpisu a je především úkolem interpreta najít její skutečný smysl, potom nutně platí tato teze obdobně i pro práci s judikaturou. Teprve interpretační a aplikační praxe totiž často ukáže, které části rozhodnutí soudů se ukáží v průběhu času jako nosné, zavazující, precedenční, a které naopak mají jen velmi úzký, veskrze toliko informační, význam. Takto viděno proto Nejvyšší správní soud nevnímá jako rozhodné, že se s předmětnou skupinou žalobních námitek krajský soud vypořádal toliko v části odůvodnění, nadepsané jako „obiter dictum“. Důležité je, že tak vůbec učinil, že žádný ze žalobních bodů zcela neopomenul a této části kasační stížnosti proto není možno přisvědčit.“*

[32.] Jak proto plyne z obsahu rozsudku městského soudu, soud nepovažoval stěžovatelův výklad za správný, což s odkazem na příslušná zákonná ustanovení řádně odůvodnil, přičemž vycházel ze zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Městský soud ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 31/2012 – 53 jasně ukázal, jaký je jediný možný výklad daných ustanovení, a že není možné je vykládat jinak. Proto městský soud nemá povinnost test racionality provést a vyvažovat, která ze stěžovatelem nabízených cest je ta racionální a proporcionální, ta, která není diskriminující, neboť není co testovat. Nadto lze dodat, že soudu nepřisluší posuzovat důvody, které vedly zákonodárce k tomu, že v ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů daňovým subjektům nepřiznal výhodu postupného zdanění, neboť bylo pouze na vůli zákonodárce, zda tuto výhodu daňovým subjektům, které uplatňují výdaje procentem z příjmů, (což s sebou přináší jiné výhody, které daňové subjekty uplatňující skutečné výdaje nemají) přizná či nikoliv. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že se městský soud ani druhou námitkou z doplnění žaloby vůbec nezabýval.

IV. Závěr

[33.] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze nepřezkoumatelným ani nezákonným, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[34.] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 5. června 2014

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu