

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Mgr. T. M.**, zastoupeného Mgr. Martinem Brabcem, advokátem se sídlem Karoliny Světlé 1013/14, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2016, č. j. 1838/16/5200-10424-701962, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 3. 2017, č. j. 45 Af 7/2016 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému u účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce při stanovení základu daně z příjmů fyzických osob a výpočtu daňové povinnosti používá tzv. paušální odpočet výdajů a pro zdaňovací období roku 2014 uplatnil daňovou slevu na manželku a daňové zvýhodnění na vyživované děti. Finanční úřad pro Středočeský kraj - Územní pracoviště v Příbrami (dále jen *„finanční úřad“*) na základě ustanovení § 35ca zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů tuto daňovou slevu ani daňové zvýhodnění neuznal a platebním výměrem ze dne 29. 6. 2015, č. j. 3043859/15/2120-50523-203136 žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 22.410,- Kč (jedná se o rozdíl mezi daní tvrzenou a daní vyměřenou v celkové výši 62.622,- Kč) a daňový bonus ve výši 0,- Kč.

[2] Odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 1. 2016, č. j. 1838/16/5200-10424-701962 a potvrdil tak rozhodnutí finančního úřadu.

[3] Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Praze (dále též „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 1. 3. 2017, č. j. 45 Af 7/2016 – 43.

[4] Při posouzení žaloby se krajský soud zabýval podnětem žalobce k předložení návrhu Ústavnímu soudu podle článku 95 odst. 2 Ústavy České republiky na zrušení § 35ca zákona o daních z příjmů, o nějž se opírá žalobou napadené rozhodnutí. Žalobce totiž nepopřel, že orgány daňové správy postupovaly v jeho věci podle zákonných ustanovení, má však za to, že ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Krajský soud tento podnět posoudil na základě principů, které k ústavněprávnímu přezkumu zákonných norem v oblasti daní a poplatků formoval Ústavní soud ve své předchozí judikatuře. Neshledal poté důvod věc předkládat návrh Ústavnímu soudu, neboť předmětné ustanovení není v rozporu s ústavním pořádkem. Vzhledem k tomu, že žalobce neuplatnil žádné jiné důvody, kterými by zpochybnil zákonnost napadeného rozhodnutí, krajský soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[5] Žalobce (dále též „*stěžovatel*“) proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost, ve které uplatnil důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní. Současně také navrhl, aby Nejvyšší správní soud předložil podle článku 95 odst. 2 Ústavy České republiky návrh Ústavnímu soudu na zrušení ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů.

[6] Obdobně jako v žalobě tak i v kasační stížnosti stěžovatel v podstatě uplatnil jen ty námitky, kterými napadl domnělou protiústavnost pro věc klíčového ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů.

[7] Stěžovatel má za to, že zákonodárce na základě ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů rozlišuje poplatníky v závislosti na jejich rodičovství a manželském (rodinném) stavu. To plyne z toho, že § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů dopadá jen na poplatníky s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří mají manžele, a že § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů dopadá jen na ty poplatníky s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří vyživují dítě (děti). Poukázal na to, že rozlišování odvozované od rodičovství (mateřství či otcovství) může být judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (rozhodnutí ve věci di Trizio proti Švýcarsku ze dne 2. 2. 2016, č. 7186/09) považováno za rozlišování na základě pohlaví. Rodičovství a manželský (rodinný) stav je nutné podle stěžovatele považovat také za tzv. jiné postavení podle čl. 3 odst. 1 Listiny. Rozlišení na základě rodičovství a manželského (rodinného) stavu poplatníka, které zakládá § 35ca zákona o daních z příjmů, je poté podle stěžovatele z uvedených příčin rozlišením z tzv. podezřelých důvodů. Stěžovatel poté poukázal na to, že při rozlišování z tzv. podezřelých důvodů požaduje Ústavní soud velmi pádné ospravedlnění s tím, že takové rozlišování je při ukládání povinnosti či přiznání práva

možné jen tehdy, pokud jsou spolu s ním uplatněna kritéria rovné ochrany, proporcionality a racionality.

[8] Stěžovatel má za to, že důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, který do zákona o daních z příjmů zakotvil ustanovení § 35ca, se nijak nezabývá důvody, pro které zákonodárce zvolil rozlišení na základě rodičovství a manželského (rodinného) stavu poplatníka. Ze zdůvodnění konkrétně není zřejmé, proč zákonodárce omezil přístup k daňovému zvýhodnění a slevě na manžela pouze poplatníkům s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, a nikoliv všem poplatníkům, kteří jsou rodiči nebo manželi.

[9] Podle názoru stěžovatele kromě absence ospravedlnění rozlišení na základě tzv. podezřelých důvodů trpí ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů také nedostatkem racionality. Z odlišnosti účelů výdajových paušálů a daňového zvýhodnění plyne neracionalita jejich vzájemného podmínění. Podle názoru stěžovatele jedná neracionálně ten zákonodárce, který si z řady opatření, jež má k dispozici k dosažení cíle zvýšit příjmy státního rozpočtu, vybere to, které popírá účel, za kterým přijal opatření jiné. Účelem výdajových paušálů nebylo daňově zvýhodnit rodiny s dětmi a účelem daňového zvýhodnění a slevy na manžela nebylo snížit administrativní náročnost při prokazování daňově účinných výdajů. Přesto zákonodárce v § 35ca zákona o daních z příjmů tyto účely propojil a určil výdajovým paušálům roli alternativy daňového zvýhodnění a slevy na manžela a daňovému zvýhodnění a slevě na manžela určil roli alternativy výdajových paušálů. To podle stěžovatele není racionální, naopak jde o projev iracionality, která je ovšem při rozlišení z tzv. podezřelých důvodů podle Ústavního soudu nepřípustná.

[10] Dále je stěžovatel toho názoru, že ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů porušuje princip proporcionality a rovnoměrnosti rozložení daňového břemene. Mezi dvěma poplatníky s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří mají děti nebo manžele, zakládá značnou nerovnoměrnost v daňovém zatížení ve výši dosahující buď

i) částky daňového zvýhodnění a/nebo slevy na manžele, nebo
ii) částky výdajového paušálu (v závislosti na tom, zda se poplatník rozhodne uplatnit výdajový paušál, nebo daňové zvýhodnění a slevu na manžela).

Pokud tito dva poplatníci mají shodnou výši příjmů, ale struktura těchto příjmů se, třeba minimálně (o koruny) liší tím, že součet dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9 je u jednoho poplatníka těsně pod 50 % celkového základu daně a u druhého poplatníka těsně nad 50 % celkového základu daně. Daňový rozdíl mezi těmito dvěma poplatníky se shodnou výší příjmů je v důsledku § 35ca zákona o daních z příjmů značný. V případě, že se tito dva poplatníci rozhodnou uplatnit výdajový paušál a mají manžela a dvě děti, rozdíl v daňovém zatížení mezi nimi dosahuje částky 51.648 Kč. Stěžovatel poznamenává, že v jeho případě dopad § 35ca ZDP za zdaňovací období roku 2014 přesáhl 60 tisíc Kč. V jeho případě tomuto daňovému znevýhodnění nemohl předejít uplatněním skutečných výdajů. V takovém případě by daňové zatížení stěžovatele bylo ještě intenzivnější než zatížení vyplývající z nemožnosti uplatnit daňové zvýhodnění a slevu na manželku.

[11] Ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů podle názoru stěžovatele taktéž neobstojí v testu přímé diskriminace. Jsou-li srovnávané dvě skupiny osob vymezeny jako:

i) skupina osob s příjmy dle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří nejsou rodiči ani manželi, a

ii) skupina osob s příjmy dle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří jsou rodiči nebo manželi, jde podle mínění stěžovatele o

1. srovnatelné skupiny poplatníků, neboť mají stejný druh příjmů,

2. s těmito skupinami je nakládáno odlišně na základě zakázaného důvodu z kategorie tzv. podezřelých důvodů vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny, totiž z důvodu jejich rodičovství resp. manželského (rodinného) stavu,

3. toto odlišné zacházení je dotčenému jednotlivci z kategorie osob, které jsou rodiči a/nebo manžely, k tíži, neboť nemůže uplatnit daňové zvýhodnění a/nebo slevu na manžela, aniž by mu bylo odepřeno dobro v podobě možnosti uplatnit výdajový paušál, a

4. toto odlišné zacházení, třebaže sleduje legitimní zájem na naplnění státního rozpočtu, není přiměřené, jelikož stejného cíle bylo možno dosáhnout jiným, nediskriminačním opatřením, např. snížením procentní sazby výdajových paušálů, tudíž toto odlišné zacházení není ospravedlnitelné.

Při aplikaci testu však krajský soud podle názoru stěžovatele pochybil, což mělo za následek nesprávné posouzení právní otázky.

[12] Stěžovatel k tomu uvedl, že před krajským soudem srovnával poplatníky s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, kteří mají vyživované děti a/nebo manžela bez vlastních příjmů přesahujících 68.000 Kč, s poplatníky se stejným druhem příjmů bez vyživovaných dětí a manžela. To proto, že tyto skupiny jsou podle jeho názoru srovnatelné co do druhu příjmů a mají mít tedy stejné podmínky v přístupu k daňovým výhodám plynoucím z tohoto druhu příjmů (bez ohledu na daňové rozdíly plynoucí z rodinných poměrů). Stěžovatel je přesvědčen, že všechny osoby s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů mají mít stejné podmínky v přístupu k výdajovým paušálům bez ohledu na své eventuální rodičovství a rodinný (manželský) stav, a že všichni poplatníci, kteří jsou rodiči a/nebo manželi, mají mít stejné podmínky v přístupu k daňovému zvýhodnění a slevě na manžele bez ohledu na druh svých příjmů (typ výdělečné činnosti). Opačný přístup není podle jeho názoru omezením kumulace daňových výhod, ale porušením principu rovnosti z důvodu řadícího se mezi tzv. podezřelé.

[13] Podle názoru stěžovatele lze souhlasit s krajským soudem jen potud, že § 35ca sleduje legitimní zájem, totiž zajištění daňových příjmů. Způsob, jakým tak činí, však není podle stěžovatele ani racionální ani přiměřený z pohledu rovnoměrnosti daňového zatížení. Krajský soud se podle stěžovatele mýlí, považuje-li § 35ca zákona o daních z příjmů za způsobilý dosáhnout stanoveného účelu, totiž omezení využívání výdajových paušálů. Prostředkem způsobilým dosáhnout tohoto cíle by bylo přímé omezení výdajových paušálů. Ustanovení § 35ca však vede ve skutečnosti k omezení využívání daňového zvýhodnění a slev na manžela. Podle stěžovatele k odlišnému zacházení založenému ustanovením § 35ca zákona o daních z příjmů dochází nejen z tzv. podezřelých důvodů, ale navíc způsobem, který postihuje právě rodiny. Ty patří (v průměru) mezi hospodářsky slabší subjekty.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu. Poukázal na to, že stěžovatel srovnává postavení osob samostatně výdělečně činných, které mají a nemají rodiny. Podle žalovaného skutečnost, že osoby samostatně výdělečně činné mají stejné daňové zatížení bez ohledu na rodinný stav, však nelze označit za diskriminaci osob s rodinou. Osoba samostatně výdělečně činná mající rodinu si může v rámci své daňové optimalizace sama zvolit, zda bude uplatňovat skutečné výdaje a bude moci uplatnit i daňová zvýhodnění, nebo zda využije benefitu v podobě uplatnění výdajů procentem z příjmů. Sama skutečnost, že má osoba samostatně výdělečně činná takto na výběr, ji rozhodně podle žalovaného nediskriminuje oproti osobám zaměstnaným, které daní skutečné příjmy a mohou tak uplatnit daňové zvýhodnění na děti a případně na manžela. Podle žalovaného nedochází k rozdílnému přístupu k různým subjektům nacházejícím se ve stejné situaci, nedochází k rozlišení poplatníků na základě rodičovství a rodinného stavu poplatníka tedy na základě tzv. podezřelých důvodů, není tedy nutné se zabývat objektivními a rozumnými důvody pro rozdílný přístup.

[15] Žalovaný poukázal na to, že stěžovatel jako osoba samostatně výdělečně činná má možnost uplatňovat výdaje procentem z příjmů, což vede ke snížení jeho administrativní zátěže, ale také daňové zátěže, kdy v důsledku uplatnění výdajů procentem z příjmů je výsledná daňová povinnost zpravidla nižší, než pokud by poplatník uplatňoval skutečné výdaje. Bylo tedy zcela na vůli stěžovatele, jaké výdaje uplatní a jaké z toho bude čerpat daňové výhody. V tom žalovaný nespatřuje žádnou diskriminaci. Žalovaný podotkl, že sám stěžovatel uvedl, že v důsledku uplatnění výdajů procentem z příjmů hradí menší daň, než jaká by vyplývala z jeho skutečných příjmů. Úprava se tedy žalovanému jeví spíše jako diskriminační vůči těm poplatníkům, kteří jsou povinni odvádět daň ve výši skutečného příjmu.

[16] Dále je žalovaný toho názoru, že v rámci testu přímé diskriminace nebyl naplněn již první bod testu, neboť osoby s příjmy podle ustanovení § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, které nejsou rodiči a manžely a osoby s příjmy podle ustanovení § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů, které jsou rodiči nebo manžely, nejsou ve vztahu k posouzení nároku na daňové zvýhodnění na manželku a děti srovnatelnými subjekty. S těmito skupinami není navíc nakládáno odlišně, není tedy naplněn ani druhý bod testu.

III. Přerušení řízení

[17] Řízení o kasační stížnosti přerušil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 9. 1. 2018, č. j. 3 Afs 68/2017 - 36, neboť pod sp. zn. Pl. ÚS 15/17 již probíhalo před Ústavním soudem řízení o zrušení ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů pro rozpor s ústavním pořádkem. Poté, co Ústavní soud ve věci rozhodl nálezem ze dne 27. 2. 2018 sp. zn. Pl. ÚS 15/17, Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 6. 2018, č. j. 3 Afs 68/2017-33 rozhodl v projednávané věci o pokračování řízení o kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel i v kasační stížnosti v podstatě namítá pouze rozpor dotčeného ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů s ústavním zákonem. Touto

otázkou se poté zabýval Ústavní soud právě v již zmíněné věci vedené pod sp. zn. Pl. ÚS. 15/17. Nálezem ze dne 27. 2. 2018 rozhodl tak, že:

- Výrokem I. zamítl návrh na vyslovení neústavnosti § 35ca zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, ve slovech *"Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] b) uplatnit daňové zvýhodnění.",*
- Výrokem II. odmítl návrh na vyslovení neústavnosti § 35ca zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, ve slovech *"Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),".*

[19] Rozhodnutí Ústavního soudu ve 2 odlišných výrocích týkajících se téhož ustanovení vychází z toho, že stěžovatelka v ústavní stížnosti brojila proti ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů jako celku. Za daňové období roku 2015 však ve skutečnosti uplatnila (v rozporu s ustanovením § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů) pouze daňové zvýhodnění na děti; slevu na dani na manžela (v rozporu s ustanovením § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů) v tomto období neuplatnila. Aplikací omezujícího ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů ze strany orgánů daňové správy tedy její sféra zasažena vůbec nebyla, v této části proto Ústavní soud konstatoval, že se jednalo o návrh na zrušení zákona podaný osobou zjevně k tomu neoprávněnou podle ustanovení § 43 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 43 odst. 2 písm. b) zákona o Ústavním soudu (srov. zejména část I. body 8, 16 nebo část X citovaného nálezu) a v této části návrh stěžovatelky proto výrokem II. nálezu odmítl.

[20] Rozhodnutí o návrhu na zrušení ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů pro rozpor s ústavním zákonem tedy Ústavní soud rozdělil do dvou samostatných částí pouze z hlediska oprávnění navrhovatelky domáhat se zrušení tohoto ustanovení. To však podle názoru Nejvyššího správního soudu vůbec neznamená, že by Ústavní soud taktéž snad rozdílně nahlížel na samotnou aplikaci (od 1. 7. 2017 již zrušeného) ustanovení § 35ca písm. a) či b) zákona o daních z příjmů, a že by tak jeho názor o souladu ustanovení § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů s ústavním zákonem nebylo možno analogicky vztáhnout taktéž na ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů.

[21] K tomuto názoru Nejvyšší správní soud dospěl z několika důvodů. Především sám zákonodárce omezil oprávnění čerpat některou z „daňových úlev" podle § 35ca písm. a) nebo b) zákona o daních z příjmů jednotně u všech poplatníků, kteří uplatnili „*u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně*". Právě všichni tito poplatníci tedy nemohli uplatnit slevu na manžela podle ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů a příp. též daňové zvýhodnění na vyživované děti podle ustanovení § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud tedy Ústavní soud v nálezu své úvahy o ústavnosti

ustanovení § 35ca písm. b) cit. zákona formoval obecně vycházeje právě z posouzení situace a postavení této skupiny poplatníků, je zřejmé, že tyto úvahy je nezbytné vztáhnout tím spíše na ustanovení § 35ca písm. a) téhož zákona. Ústavní soud dále v nálezu nedospěl např. k tomu závěru, že by v principu bylo nezbytné nahlížet zásadně jinak na dopad omezení uplatnění slevy podle ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů než na dopad omezení uplatnění daňového zvýhodnění podle ustanovení § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů. Konečně taktéž stěžovatel v projednávané věci své námitky v kasační stížnosti vztáhl obecně k situaci všech poplatníků, kteří uplatnili tzv. výdajové paušály a tvrdí, že tato skupina je omezením uplatnění daňových výhod poškozena. Nijak přitom netvrdí, že by na postavení poplatníků, kteří byli v souladu s ustanovením § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů omezeni v uplatnění slevy na dani, bylo třeba nahlížet odlišně od těch poplatníků, kterým aplikace ustanovení § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů omezila uplatnění daňového zvýhodnění. Žádné skutečnosti, které by nabízely odlišný náhled na obě tyto situace, poté neshledal *ex officio* ani Nejvyšší správní soud.

[22] Ze všech těchto důvodů je proto Nejvyšší správní soud toho názoru, že i když z hlediska procesního Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 2. 2018, Pl. ÚS 15/17 odmítl návrh na zrušení ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů, jeho závěry formované ve vztahu k ustanovení § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů lze plně aplikovat také k ustanovení § 35ca písm. a) téhož zákona (s přiměřeným odlišením povahy daňové úlevy, o kterou v tom kterém ustanovení jde). Nejvyšší správní soud proto již jen z tohoto důvodu neshledal žádný důvod pro předložení návrhu podle ustanovení článku 95 odst. 2 Ústavy na zrušení této části dotčeného ustanovení zákona o daních z příjmů. Krom toho, jak již bylo uvedeno, zákonem č. 170/2017 Sb. bylo ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů zrušeno s účinností od 1. 7. 2017. Také touto skutečností se zabýval Ústavní soud a zejména v bodě 13 svého nálezu k tomu uvedl, že podmínky pro posouzení ústavnosti takového ustanovení tu jsou dány proto, že se v projednávané věci jednalo o stále aplikovatelné ustanovení; to následně v dotčené části shledal souladným s ústavním pořádkem. Ústavní soud se tedy ve svém nálezu zabýval jak věcnými otázkami, tak i samotnou procesní podmínkou vedení takového řízení – tj. platností napadeného ustanovení (srov. § 66 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb. o Ústavním soudu). Vycházeje také z toho názoru, Nejvyšší správní soud neshledal důvod vyvolávat podle článku 95 odst. 2 Ústavy řízení před Ústavním soudem ani pro otázku, zda pozdější zrušení dotčeného ustanovení má význam z hlediska posouzení ústavnost tohoto ustanovení.

[23] Stěžejní skutečností v projednávané věci je tedy to, že omezující opatření podle citovaného ustanovení § 35ca jako celku se vztahuje na poplatníky, kteří uplatnili u příjmů z podnikání paušální výdaje podle ustanovení § 7 odst. 7 (popř. u příjmu z nájmu paušální výdaje podle § 9 odst. 4) zákona o daních z příjmů.

[24] Mezi stranami není spor o tom, že uvedené opatření sledovalo legitimní cíl - zájem na zvýšení příjmů státního rozpočtu či místních veřejných rozpočtů nebo zájem na větší rovnoměrnosti daňového zatížení. Tento cíl akceptoval taktéž Ústavní soud v citovaném nálezu. V něm uvedl, že *„posuzované opatření mělo podle důvodové zprávy (srov. k tomu sněmovní tisk č. 801/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010 - 2013) vést ke zvýšení příjmů zejména státního rozpočtu a mělo vést k zefektivnění výdajů*

veřejných rozpočtů. Omezení možnosti využít zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů přitom bylo součástí řady dílčích parametrických úprav, jak v oblasti daňové, tak v oblasti výplaty sociálních dávek - srov. k tomu i jen vlastní název zákona č. 500/2012 Sb. (rozsah zákona definuje důvodová zpráva mimo jiné např. solidárním zvýšením daně z příjmů, zvýšením srážkové daně, zvýšením daně z přidané hodnoty, úpravou možnosti vracení spotřební daně, zvýšením daně z převodu nemovitostí, sjednocením sociálních dávek v oblasti bydlení atp.). Posuzované omezení pak mělo souhrnně - to znamená jak v části týkající se zvýhodnění na vyživované dítě, tak v části týkající se slevy na manžela (manželku) - státnímu rozpočtu a rozpočtům obcí a krajů přinést pro roky 2014 a 2015 asi 7 miliard korun." Ústavní soud zde zohlednil postoj vlády, která ve vyjádření k ústavní stížnosti uvedla, že *původní záměr zavedení "výdajových paušálů spočívající ve zjednodušení administrativy zejména pro poplatníky, se počal vytrácet společně s tím, jak docházelo k navyšování výdajových paušálů a tyto začaly sloužit jako nechtěný nástroj daňové optimalizace. Zákonodárce proto přistoupil k zavedení horní hranice výdajů, vůči nimž lze procentuální ekvivalent výdajů uplatňovat. Omezení podle § 35ca zákona o daních z příjmů podle vlády rovněž ve svém důsledku vedlo k jistému vyrovnání mezi poplatníky, kteří daňové paušály využívat nemohli (například proto, že měli příjem jen ze závislé činnosti) a těmi, jež je naopak využívali.*"

[25] Ústavní soud se dále zabýval intenzitou zásahu citovaného ustanovení do majetkových práv poplatníka. Zdůraznil, že zásadně nepřezkoumává vhodnost a nezbytnost jednotlivých komponent daňové politiky, nýbrž pouze její případný rdousící (škrtící) účinek, resp. možné konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě poplatníka. V této souvislosti předznamenal, že ani ze samotného postoje dotčených poplatníků nevyplývá, že by přezkoumávaná právní úprava ke "rdousícímu efektu" směřovala nebo dokonce rovnou vedla. Uvedené poté platí tím spíše ve věci stěžovatele. Taktéž on setrvale poukazuje na negativní finanční dopad, který u něj (či obecně u skupiny poplatníků uplatňujících výdajové paušály) ve srovnání s jinou skupinou poplatníků vyvolává aplikace omezujícího ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů, avšak současně nijak netvrdí, že by jej tato právní úprava nějak likvidovala, že by měla tedy „rdousící efekt".

[26] Jak již Ústavní soud v nálezu připustil, daňové zvýhodnění má vést ke zlepšení finanční situace rodin s vyživovanými dětmi, a proto jej nepochybně lze zařadit do širšího systému podpory rodinám. To podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybně platí i v případě slevy na manžela podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť tuto slevu bylo možno uplatnit jen u manžela dosahujícího ve zdaňovacím období nízké příjmy (méně než 68.000 Kč). Taktéž slevu na manžela lze nepochybně zařadit do širšího systému podpory rodinám.

[27] Na druhou stranu však Ústavní soud připomněl, že uplatnění výdajových paušálů nevylučuje (a ani nepodmiňuje) čerpání jiných dávek sociální podpory. Přezkoumávané ustanovení je nadto do té míry neutrální, že nerozlišuje poplatníky - fyzické osoby - primárně a výlučně podle druhu nebo struktury jejich příjmů, ale rozhodná je volba druhu zdanění, kterou pro sebe poplatníci provedli. Poplatníci tedy sami mohli zvážit, zda pro ně představuje větší finanční výhodu uplatnění blíže nespecifikovaných výdajů anebo zda je pro ně výhodnější své výdaje specifikovat (doložit) a získat tak daňové zvýhodnění; v případě stěžovatele tedy taktéž i slevu na manžela.

[28] Poměrně nekompromisně poté Ústavní soud zdůraznil, že mělo-li by však omezení vést ke "rdousícímu efektu", muselo by to znamenat, že teprve kombinace paušálního uplatnění výdajů a daňového zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů zajišťuje rodinám s dětmi závislými výživou soběstačnost, živobytí a ekonomickou jistotu ještě v přijatelném rozsahu. Ústavní soud je toho názoru, že tak tomu rozhodně není, neboť přijatelný rozsah životní úrovně je zajišťován mnohem širším spektrem opatření než pouze daňovým zvýhodněním. Uvedené podle názoru Nejvyššího správního soudu platí taktéž v případě slevy na manžela podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podpora rodin jako takových se totiž neomezuje pouze na poskytnutí slevy na dani. Konkrétně např. z ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyplývá, že do rozhodného příjmu manžela 68.000 Kč se vůbec nezapočítávalo široké spektrum příjmů pocházejících z oblasti sociální podpory (např dávky státní sociální podpory, dávky pěstounské péče s výjimkou odměny pěstouna, dávky osobám se zdravotním postižením, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem 9a), státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření). Těmito příjmy ze sociální oblasti v kombinaci s jinými příjmy nižšími než 68.000 Kč, tedy mohl manžel s nízkými příjmy disponovat, aniž by to mělo vliv na poskytnutí slevy. Nejvyšší správní soud podotýká, že manžel s nízkými příjmy kromě příjmů z oblasti sociální podpory mohl disponovat s částkou 67.999 Kč pocházející z jiných příjmů, tj. s částkou přibližně 5667 Kč měsíčně, jež byla v roce 2014 o cca 2000 Kč vyšší než životní minium této osoby – srov. ustanovení § 3 odst. 1 - 5 zákona č. 110/2006 Sb. o životním a existenčním minimu. Je tedy zřejmé, že odepřením slevy na manžela tedy *a priori* nebylo rodině znemožněno získávat jiné sociální výhody. Nejvyšší správní soud proto shledal, že odepřením těchto výhod (byť by šlo o kombinaci obou) byla sice finanční situace rodiny poplatníka o tyto částky horší, avšak samotným odepřením nebyla podpora rodiny i s vyživovanými dětmi nijak znemožněna a zásadně ztížena. Nahlíženo na toto ustanovení optikou Ústavního soudu Nejvyšší správní soud je toho názoru, že omezující ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů „rdousící efekt“ nemá.

[29] Stěžovatel v zásadě v kasační stížnosti poukazuje na to, že ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů má diskriminační charakter. I tímto argumentem se Ústavní soud v citovaném nálezu zabýval a Nejvyšší správní soud jeho argumentaci nemá důvod jakkoliv zpochybňovat. Ústavní soud zde vyložil, že kritérium rodičovství a rodinného stavu jistě lze podřadit - v rámci hodnocení akcesorické rovnosti - pod některý z důvodů uvedených v čl. 3 odst. 1 Listiny nebo čl. 14 Úmluvy, konkrétně pod kritérium "jiného postavení", neboť je považuje za podobná těm v čl. 14 Úmluvy výslovně uvedeným. Podle Ústavního soudu však není toto kritérium kritériem rozlišovacím. Ústavní soud vyložil, že *„rozlišovacím kritériem je ve skutečnosti povaha jednotlivých daňových základů, respektive způsob určení výdajů, jež byly nutné k dosažení příjmů.“* Podle Ústavního soudu je sice možné, že některý rodič (a taktéž manžel-poplatník, pozn. Nejvyššího správního soudu), který neuplatňuje nebo nemůže uplatňovat výdaje odkazem na zákonem stanovený procentuální podíl, má vyšší příjmy než rodič (poplatník) jiný, který možnost určovat výdaje procentuálním ekvivalentem využívá do té míry, že mu nárok na zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů nevznikl. To však samo o sobě ještě neukazuje na žádnou ústavněprávní diskrepanci. Ústavní soud poukázal na to, že přezkoumávané ustanovení

vycházelo toliko z toho, že vykazování výdajů procentním ekvivalentem je obecně pro poplatníka výhodnější, a proto od jistého poměru daňových základů (resp. od poměru použití různých metod uplatnění výdajů) poplatníkovi nenáleží daňové zvýhodnění. Jestliže by využívání paušálních výdajů v konkrétním případě pro poplatníka výhodné nebylo, mohl poplatník uplatňovat skutečně vynaložené (prokázané) výdaje. Sám stěžovatel přitom v kasační stížnosti připouští, že uplatnění výdajového paušálu je pro něj výhodnější, neboť jeho skutečné daňové zatížení by třeba bylo i vyšší než při uplatnění výdajového paušálu.

[30] Ústavní soud poté uzavřel, že kritérium daňového základu (respektive způsob výpočtu výdajů z něj) je prvkem zcela neutrálním, nijak *a priori* podezřelým a pro daňové předpisy je běžným. Z těchto důvodů dospěl k závěru, že zde není tvrzené porušení čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy, neboť žádný ze zde uvedených důvodů, včetně "jiného postavení" v případě hodnoceného ustanovení nebyl aplikován.

[31] Konečně se Ústavní soud zabýval i tvrzeným porušením tzv. neakcesorické rovnosti vycházející z článku 1 věty první Listiny *"lidé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i v právech"*. Ústavní soud poukázal na to, že se uplatní několik principů. Především stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrno, že tak činí ve veřejném zájmu. Dále Ústavní soud zdůraznil, že princip rovného zacházení je porušen tehdy, je-li s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházeno rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. Je taktéž nezbytné, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky rovnoměrně, to znamená, aby každý poplatník byl rovnoměrně zapojen do financování státních úkolů podle své způsobilosti. Je tedy třeba, aby byl naplněn princip tzv. horizontální spravedlnosti, jenž lze interpretovat tak, že daňoví poplatníci se stejnou (obdobnou) finanční výkonností jsou rovněž stejně (obdobně) zdaněni.

[32] Ústavní soud zde následně poukázal na to, že možnost uplatňovat výdaje procentuálním ekvivalentem přináší poplatníkům zpravidla nezanedbatelnou administrativní, ale i finanční výhodu. Připomněl, že nejvyšší zvýhodnění na dítě dosahuje částku 24 204 Kč na třetí a každé další dítě ročně (Nejvyšší správní soud dodává, že sleva na manžela podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů činila 24.840 Kč), naopak ekvivalent výdajů může poplatník uplatňovat v rozmezí až 800.000 Kč (nejvyšší limit) nebo až 300.000 Kč (nejnižší limit) ročně.

[33] Ústavní soud je tedy toho názoru, že výhoda plynoucí z paušálního uplatnění výdajů se pohybuje v jiných řádech než eventuální zvýhodnění na výživu dítěte (dětí). Skutečnost, že k tomuto zvýhodnění může přistoupit v případě stěžovatele i sleva na manžela toto hodnocení přínosu paušálního uplatnění výdajů mění pak podle názoru Nejvyššího správního soudu jen zcela nepatrně, neboť paušální uplatnění výdajů i tak přináší znatelnější úlevu pro takového poplatníka.

[34] V tomto ohledu proto Ústavní soud poměrně vyložil, že buďto je využití procentuálního ekvivalentu pro poplatníky výhodné ať už finančně či administrativně, anebo není, a proto jej nepoužijí. Obecně tedy Ústavní soud princip vyvažování různých

daňových výhod neshledal neústavní. Zdůraznil také, že stěžovatelka v ústavní stížnosti (a to platí i pro stěžovatele v projednávané věci), neuvádí žádný přesvědčivý argument, proč by kombinace daňových výhod měla být spravedlivější, než jak bylo upraveno v § 35ca zákona o daních z příjmů.

[35] Ústavní soud tedy ani při posuzování dodržení principu neakcesorické rovnosti nedospěl k závěru, že by míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami poplatníků podle § 35ca zákona o daních z příjmů byla zcela zjevně nepřiměřená.

[36] Napadené ustanovení (§ 35ca písm. b) zákona o daních z příjmů) tak podle Ústavního soudu nepředstavuje rozlišení svévolné, a naopak i podle Ústavního soudu lze souhlasit s tím, že je věcně a racionálně zdůvodněno a neporušuje zákaz nerovného zacházení zaručený čl. 1 Listiny. Na základě výše uvedených závěrů Ústavního soudu, které lze téměř totožně vztáhnout i na druhou část sporného ustanovení, je poté Nejvyšší správní soud toho názoru, že zde není důvod pochybovat ani o rozporu ustanovení § 35ca písm. a) zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem.

[37] Nejvyšší správní soud se tedy - vycházeje z nálezu Ústavního soudu – neztotožnil se žádnou námitkou stěžovatele. Vzhledem k tomu, že totožné principy aplikoval ve svém rozsudku již Krajský soud v Praze, je jeho napadený rozsudek zákonný. Kasační stížnost proti němu podanou proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 6. září 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu