



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. I.V.**
zastoupen advokátem Mgr. Markem Gocmanem
28. října 219/438, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č.j. 48779/18/5200-10421-700366, ve věci daně z příjmů

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2018, č.j. 48779/18/5200-10421-700366 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů

od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marka Gocmana, se sídlem 28. října 219/438, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 31. 12. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č.j. 48779/18/5200-10421-700366, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 29. 6. 2017, platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016.
2. Žalobce uvedl, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 mimo jiné uplatnil slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením, neboť byl v předmětném období společníkem veřejné obchodní společnosti HANDI HELP SERVIS, v. o. s., IČ : 27848124 (dále jen „HANDI HELP“). Z uvedeného důvodu žalobce spočítal vlastní daňovou povinnost ve výši 0 Kč.
3. Správce daně s takto provedeným výpočtem nesouhlasil a platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období ze dne 29. 6. 2017 vyměřil žalobci daň ve výši 208 820 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“) také ve výši 0 Kč.
4. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, v němž namítal, že argumentace správce daně prvního stupně je nepřipadná, postup správce daně je nesprávný a interpretace § 35 odst. 1 ZDP je provedena v neprospěch žalobce. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí napadeným rozhodnutím změnil tak, že daň vyměřil ve výši 208 911 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus také ve výši 0 Kč.
5. Správce daně nárok na slevu na dani neuznal s odkazem na skutečnost, že výše příjmů ze závislé činnosti se zaměstnáváním zdravotně postižených osob neměla souviset, Správce daně i žalovaný pak dospěli k závěru, že nebylo prokázáno, v jakém rozsahu se měly osoby se zdravotním postižením podílet jako zaměstnanci HANDI HELP na realizaci jednotlivých projektů a nebylo možno prokázat, v jakém rozsahu byly činnosti zaměstnanců HANDI HELP pro tuto společnost vykonány.
6. Žalovaný navíc uzavřel odlišně od správce daně, že žalobce měl uplatněním nároku na slevu na dani zneužít právo, čímž mu byla poskytnuta výhoda, na níž by jinak neměl nárok. Zneužití mělo být způsobeno tím, že HANDI HELP měla uměle vytvořit situaci umožňující získání slevy na daních.
7. Žalobce má za to, že nebyly dány důvody k vydání platebního výměru a že daňové orgány dospěly k nesprávnému názoru, že žalobce neměl prokázat oprávněnost uplatněného

nároku. Podle žalobce tento splnil všechny zákonné podmínky vyžadované pro uplatnění nároku na daňovou slevu, když existence podnikatelské činnosti HANDI HELP, jakož i existence realizovaných nákladů a výnosů v období roku 2016, i v předcházejících obdobích, je správci daně i žalovanému známa z úřední činnosti. HANDI HELP je od 1. 9. 2008 registrována jako plátce daně z přidané hodnoty a z tohoto titulu pravidelně podává daňová přiznání, z jejichž obsahu lze dovodit podstatu a rozsah hospodářské činnosti uvedené společnosti. Existence pracovních poměrů, jakož i míra a rozsah zdravotního postižení zaměstnanců společnosti HANDI HELP byly prokázány pracovními smlouvami, příslušnými veřejnoprávními rozhodnutími ohledně míry postižení i doklady o provedených výplatách mezd. Skutečnost, že si zaměstnanci nebyli schopni pro delší časový odstup či progresi postižení vybavit a specifikovat přesné pracovní úkoly, které plnili v roce 2016, nemůže být rozhodná a nemůže jít k tíži žalobce. Jedinou podstatnou skutečností je existence pracovních poměrů, která byla prokázána písemnými podklady i výpověďmi svědků.

8. Žalobce je přesvědčen, že veškerými předloženými důkazními prostředky prokázal, že k zaměstnávání osob se zdravotním postižením v průběhu zdaňovacího období roku 2016 u HANDI HELP docházelo. Bylo výlučně na správci daně, aby tuto skutečnost věrohodně vyvrátil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Pochybnosti správce daně nebyly takového charakteru, aby věrohodně vyvrátily relevantní tvrzení žalobce.
9. Podle žalobce platí, že tento jako společník veřejné obchodní společnosti nenese důkazní břemeno k prokázání toho, jak konkrétně pracovali u této společnosti její zaměstnanci, když z obchodního rejstříku vyplývá, že žalobce nebyl statutárním orgánem HANDI HELP, ani se nezavázal k osobnímu výkonu jakýchkoli činností ve prospěch uvedené společnosti.
10. V případě žalobce se nemůže jednat ani o zneužití práva. O to totiž může jít např. tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem činnosti a zároveň jejím výsledkem je i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných předpisů získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. V této souvislosti poukázal žalobce na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108. Ve vztahu k výkladu § 35 odst. 1 ZDP žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43, publ. ve Sb. NSS pod č. 3719/2018, podle jehož závěrů:

„I. Primárním účelem slevy na dani dle § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je motivovat zaměstnavatele k zaměstnání osob se zdravotním postižením, nikoliv kompenzovat daňovému subjektu snížené výnosy a zvýšené náklady vzniklé zaměstnáváním zdravotně postižených osob.

II. Vzhledem k tomu, že sleva na dani dle § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není snížením daňového základu, ale je slevou na vlastní daňové povinnosti poplatníka, není vázána pouze na příjmy plynoucí ze samostatné výdělečné činnosti, při které poplatník zaměstnává osoby se zdravotním postižením.“

11. Tím, že sleva na dani není vázána na samotný základ daně, ale uplatňuje se až vůči samotné daňové povinnosti, jedná se o neutrální daňové zvýhodnění v tom smyslu, že není

podstatné, vůči kterému příjmu se sleva uplatňuje. Není tedy možné, aby odvolací orgán přičítal daňovému subjektu k tíži, že v rámci své daňové optimalizace postupoval v souladu se zákonem tak, aby pro něj výsledná daňová povinnost ve vztahu k jeho příjmům ze závislé činnosti představovala co nejmenší zatížení.

12. Žalobce zdůraznil, že v posuzovaném období HANDI HELP zaměstnávala pouze osoby se zdravotním postižením, jejichž prostřednictvím dosahovala výnosy, jak plyne z účetních výkazů HANDI HELP. Závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že HANDI HELP měla využít zdravotně postižené zaměstnance k dosažení zdanitelných příjmů, nemá oporu v provedeném dokazování. Na straně žalobce nemůže jít o zneužití práva, neboť není v rozporu s daňovými předpisy kompenzovat příjmy ze závislé činnosti s daňovou slevou dle § 35 odst. 1 ZDP za situace, kdy bylo prokázáno, že HANDI HELP, v níž byl žalobce v posuzovaném období společníkem, realizovala podnikatelskou činnost, při níž byly vykazovány výnosy, nadto pro tuto podnikatelskou činnost využívala tato společnost výlučně osoby se zdravotním postižením.
13. Žalobce považuje hodnocení důkazů správcem daně za účelové jednání správce daně s cílem maximalizace daňových příjmů, když nezáměr správce daně o zjištění skutečného stavu věci se promítá i do selektivního přístupu k důkazům a do jednostranného způsobu subjektivního hodnocení vybraných důkazů. Žalobci není zřejmé, jaké jiné důkazy by žalobce musel žalovanému předložit, aby unesl důkazní břemeno.
14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že v projednávaném případě nebyly naplněny předpoklady daňového zvýhodnění právě z důvodu, že se žalobce při jeho uplatnění dopustil zneužití práva. Trvá na tom, že závěry obsažené v napadeném rozhodnutí plně odpovídají dokazování. Žalovaný i správce daně prvního stupně při posuzování oprávněnosti uplatnění slevy na dani podle § 35 ZDP přihlížel zejména k tomu, zda HANDI HELP fakticky zaměstnávala osoby se zdravotním postižením a zda tyto osoby skutečně odpracovaly počet hodin, který byl vykázán v evidenci docházky, neboť tyto skutečnosti mají přímou vazbu na možnost uplatnění slevy na dani podle § 35 ZDP a jsou hlavní podmínkou uplatnění této slevy. Žalovaný dospěl k závěru, že nebyla prokázána výše skutečně odpracovaných hodin osobami se zdravotním postižením, přičemž nebylo možné než uzavřít, že žalobce svým jednáním uměle vytvořil situaci, která mu umožnila získat slevu na dani. Nebylo dostatečnou podmínkou pro splnění nároku to, že osoby se zdravotním postižením byly v zaměstnaneckém poměru k žalobci, takový výklad považuje žalovaný za neudržitelný.

Zjištění z obsahu správních spisů

15. Z obsahu správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že žalobce podal dne 29. 3. 2017 u místně příslušného správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, včetně příloh. V tomto přiznání žalobce deklaroval dílčí základ daně podle § 6 ZDP ve výši 1 673 730 Kč a dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve výši 609 Kč. Po uplatnění nezdanitelných částí základu daně vypočetl daň ve výši 247 155 Kč. Po uplatnění slevy z titulu zaměstnávání zdravotně postižených osob podle § 35 odst. 1 ZDP a základní slevy na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP vypočetl daň ve výši 0 Kč. Správce daně prvního stupně na základě pochybností zahájil dne 16. 5. 2017 postup k odstranění pochybností. Jeho výsledkem bylo snížení uplatnění slevy na dani z titulu zaměstnávání zdravotně postižených osob na částku 91 Kč, když neakceptoval uplatnění slevy, neboť výše dosažených příjmů ze závislé činnosti se zaměstnáváním zdravotně

postižených osob nesouvisela. Následně vydal správce daně platební výměr dne 29. 6. 2017, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2016 ve výši 208 820 Kč. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
17. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 3. 6. 2020 ústní jednání, ke kterému se žalovaný nedostavil, přičemž svou neúčast omluvil a soud tak jednal v jeho nepřítomnosti.
18. Podle § 35 ZDP

(1) Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 se daň za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok, nebo za zdaňovací období kratší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců spadajících do kalendářního roku, anebo za část uvedených zdaňovacích období, za kterou se podává daňové přiznání, snižuje o

a) částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením³³⁾ a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo,

b) částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Přitom u poplatníků, kteří jsou společníky veřejné obchodní společnosti, u komplementářů komanditní společnosti a u komanditní společnosti se daň sníží podle písmen a) a b) pouze o částku, která odpovídá poměru, jakým byl mezi ně rozdělen základ daně zjištěný za veřejnou obchodní společnost nebo za komanditní společnost.

(2) Pro výpočet slev podle odstavce 1 písm. a) a b) je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá samostatně za každou skupinu zaměstnanců vymezenou v předchozí větě jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu (délky) trvání pracovního poměru v období, za které se podle odstavce 1 podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy. Do celkového počtu hodin se nezapočítají neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci, nenapracovaného pracovního volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy, pokud zaměstnanec nemohl konat práci z jiných důležitých důvodů týkajících se jeho osoby, a dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény, za kterou nepřislouží náhrada mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény podle zvláštního právního předpisu nebo nemocenské z nemocenského pojištění. Do trvání pracovního poměru se nezapočítává mateřská nebo rodičovská dovolená, služba v ozbrojených silách, výkon civilní služby a dlouhodobé uvolnění pro výkon veřejné funkce. Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa.

(3) Budou-li slevy na dani podle odstavce 1 písm. a) a b) uplatňovat poplatníci uvedení v § 17 za zdaňovací období, kterým je hospodářský rok, nebo za zdaňovací období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, anebo za jinak vymezené období, za které se podává daňové přiznání, jehož začátek a konec spadá do dvou různých kalendářních roků, zjistí se celková částka slevy jako součet dílčích částek těchto slev, vypočtených samostatně za kalendářní rok, do něhož spadá začátek, a za kalendářní rok, do něhož spadá konec období, za které se podává daňové přiznání. Při výpočtu každé z dílčích částek slev se jako dělitel použije celkový roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními předpisy, příslušného kalendářního roku, a částka slevy podle odstavce 1 písm. a) a b) platná k poslednímu dni období, za které se podává daňové přiznání.

(4) Slevu na dani podle odstavce 1 nelze uplatnit na daň (část daně) připadající na základ daně (dílčí základ daně) podle § 20b.

19. Jak přiléhavě argumentuje žalobce, Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43, publ. ve SbNSS pod č. 3719/2018, uzavřel takto : „Krajský soud se zprvu zabýval interpretací § 35 zákona o daních z příjmů ve vztahu k požadavku, aby se na výnosech, z nichž je vyčíslována daň, podíleli zdravotně postižení zaměstnanci. Z ústavní maximy primátu jednotlivce nad státem vyjádřené v čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy vyplývá, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon a naopak každý občan může činit, co není zákonem zakázáno. V dotčeném § 35 zákona o daních z příjmů ani v jiných ustanoveních zákona o daních z příjmů není tento požadavek explicitně stanoven. Maximu zákonného podkladu pro výkon státní moci lze však rovněž naplnit teleologickým výkladem, o což se správní orgány také pokusily; soud se ovšem s takovým výkladem neztotožňuje. Primárním účelem takto poskytované slevy na dani není kompenzovat daňovým subjektům zaměstnávajícím zdravotně postižené osoby případné snížené výnosy a zvýšené náklady související se zaměstnáváním těchto osob, jak nesprávně uvádí správní orgány. Takovou kompenzační funkci plní zejména příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením poskytovaný příslušnou krajskou pobočkou Úřadu práce, jenž potencionálně zvýšené náklady a naopak snížené výnosy související se zaměstnáváním těchto osob předpokládá (v § 78a zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, vyjádřeno slovy „se poskytuje [...] formou částečné úhrady vynaložených prostředků na mzdy nebo platy a dalších nákladů“).

Primárním účelem § 35 zákona o daních z příjmů je motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání osob se zdravotním postižením skrze poskytovanou slevu na dani; cílem je tedy zamezit potencionálně nadměrné nezaměstnanosti zdravotně postižených osob, přičemž sleva na dani představuje až důsledek uskutečnění primárního účelu, tj. zaměstnání zdravotně postižených osob. Právě nestanovením dalších zákonných požadavků k uplatnění příslušné slevy zákonodárce odlišil účel příspěvku a slevy na dani. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo podmínit uplatnění této slevy skutečně vzniklými náklady na zaměstnávání zdravotně postižených osob, potom by tato vůle byla explicitně vyjádřena, jako je tomu ve shora uvedeném zákonu o zaměstnanosti. Za použití jazykového i teleologického výkladu dospěl soud k závěru, že poskytnutí uvedené slevy na dani není podmíněno shora uvedeným požadavkem podílu zdravotně postižených zaměstnanců na výnosu zaměstnavatele, a žalobci je tudíž třeba přisvědčit, že jedinou podmínkou pro uplatnění slevy je samotná skutečnost zaměstnávání zdravotně postižených osob. (zvýrazněno krajským soudem)

Obdobně lze uvažovat o výkladu dotčeného ustanovení ve vazbě na podmínku uplatnění slevy na dani z příjmů plynoucích pouze ze samostatné činnosti. Ani tato podmínka není zákonem o daních z příjmů explicitně stanovena; ohledně jazykového výkladu a maximy zákonného

podkladu pro výkon státní moci lze tedy odkázat na shora vyřčené. V daném kontextu nelze považovat za správný závěr žalovaného, že záměrem zákonodárce bylo umožnit uplatnění daňového zvýhodnění toliko vůči dani vypočtené z příjmů ze samostatné činnosti, v rámci níž dochází k zaměstnávání zdravotně postižených osob. Takový výklad je neudržitelný jednak z hlediska absence výslovné zákonné úpravy, zejména však z hlediska účelu interpretovaného ustanovení. Sleva na dani je slevou na vlastní daňové povinnosti poplatníka - fyzické i právnické osoby; nejde o snížení (slevu, odpočet apod.) daňového základu, nýbrž o zmenšení konkrétní daňové povinnosti, vlastní daně (Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2015, s. 919-931). Sleva na dani není vázána na samotný základ daně, nýbrž se uplatňuje až vůči vyčíslené daňové povinnosti; jedná se o neutrální daňové zvýhodnění v tom smyslu, že není podstatné, vůči kterému druhu příjmu se tato sleva uplatňuje. Pakliže by zákonodárce zamýšlel svázat toto daňové zvýhodnění s určitým druhem příjmu, volil by patrně konstrukci navazující daně zvýhodnění již na samotný daňový základ, a nikoliv až na výslednou daňovou povinnost. Soud tedy dospěl k závěru, že uplatnění uvedené slevy na dani není podmíněno ani požadavkem co do druhu příjmu. Není možné žalobci přičítat k tíži, že v rámci své daňové optimalizace postupoval v souladu se zákonem tak, aby pro něj výsledná daňová povinnost ve vztahu k jeho příjmům ze závislé i podnikatelské činnosti představovala co nejmenší finanční zatížení. V posuzovaném případě správní orgány nepostupovaly *secundum et intra legem*, pokud extenzivním výkladem nepřítupně rozšířily okruh podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani.“

20. Optikou uvedených závěrů krajský soud předně považuje za zcela nesprávný postup správce daně prvního stupně i žalovaného, kteří se pro účely posuzování oprávněnosti žalobcem uplatněné slevy na dani obsáhle zabývali tím, zda zaměstnanci se zdravotním postižením skutečně odpracovali u HANDI HELP počet hodin, který byl vykázán v evidenci docházky a dále, pokud se zabývali také obsahem a rozsahem pracovní činnosti takto zaměstnaných osob. Z hlediska primární podmínky pro uplatnění slevy na dani dle § 35 ZDP je totiž, jak je shora vymezeno, podstatná pouze skutečnost, že osoby se zdravotním postižením byly v posuzovaném období u HANDI HELP zaměstnány. K tomu je třeba zdůraznit, že § 35 ZDP nestanoví jako podmínku podíl zdravotně postižených zaměstnanců na výnosu zaměstnavatele. Při skutkovém závěru o tom, že konkrétní osoby se zdravotním postižením skutečně byly u HANDI HELP v posuzovaném období zaměstnány, je totiž z pohledu výpočtu výše slevy v zásadě jediným omezujícím kritériem výsledek průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle § 35 odstavce 2 ZDP.
21. Jak přitom vyplývá ze shora uvedeného § 35 odst. 2 věta druhá ZDP, průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá samostatně za každou skupinu zaměstnanců vymezenou v předchozí větě jako *podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu (délky) trvání pracovního poměru v období, za které se podle odstavce 1 podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy*. Je zapotřebí zdůraznit, že do celkového počtu hodin se nezapočítají pouze neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci, nenapracovaného pracovního volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy, dále pokud zaměstnanec nemohl konat práci z jiných důležitých důvodů týkajících se jeho osoby, a dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény, za kterou nepřislouží náhrada mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény podle zvláštního právního předpisu nebo nemocenské z nemocenského pojištění. Do doby trvání

pracovního poměru se pak nezapočítává mateřská nebo rodičovská dovolená, služba v ozbrojených silách, výkon civilní služby a dlouhodobé uvolnění pro výkon veřejné funkce.

22. Tedy, při posuzování výše uplatněné slevy je při závěru o naplnění podmínky *existence zaměstnání osob se zdravotním postižením* možné zvažovat pouze právě uvedené, tedy zda výše uplatněné slevy odpovídá průměrnému přepočtenému počtu zaměstnanců dle uvedených kritérií. Tato kritéria přitom neumožňují posuzovat to, zda konkrétní zaměstnanec v konkrétní den *skutečně fyzicky vykonával činnost a v jakém rozsahu*. Dokazování, které správce daně za tím účelem prováděl, tak bylo zcela nadbytečné, neboť směřovalo ke zjištění skutečností, které jsou svou povahou pro posouzení žalobcem uplatněného nároku na slevu na dani irelevantní.
23. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný ze skutečností zjištěných uvedeným dokazováním dovedl, že písemnost „přepočtené stavy zaměstnanců HANDI HELP SERVIS, v. o. s.“ ze dne 8. 3. 2017 je formální a účelově vytvořená, přičemž v důsledku toho dospěl žalovaný k závěru, že postup žalobce, který si uplatnil slevu na dani podle § 35 ZDP je zjevným porušením zásady zákazu zneužití práva.
24. S tímto posouzením se však krajský soud nemůže ztotožnit. Předně, žalovaný zcela zjevně spojuje údajnou formálnost a účelovost listiny „přepočtené stavy zaměstnanců HANDI HELP SERVIS, v. o. s.“ ze dne 8. 3. 2017 s jednáním žalobce, který na podkladě této listiny dovozuje svůj nárok na slevu na dani. Žalovaný však zcela přehlíží, že žalobce, jak vyplývá z údajů ve veřejném rejstříku, v posuzovaném období, ani jindy, nebyl statutárním orgánem HANDI HELP, byl pouze jejím společníkem. Stěží lze tedy údajnou formálnost a účelovost předmětné listiny spojovat s konáním žalobce. Nelze přijmout argumentaci žalovaného předestřenou v bodech [39] a násl. napadeného rozhodnutí, vycházející z premisy, že hospodářská činnost HANDI HELP neměla jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na slevu na dani. Jestliže totiž z pohledu cílů a účelu slevy na dani dle § 35 ZDP není podstatné, zda se osoby se zdravotním postižením podílejí na výnosech HANDI HELP, nelze tuto skutečnost posuzovat ani z hlediska posuzování porušení zásady zákazu zneužití práva.
25. Krajskému soudu není zřejmé, jakým jiným jednáním než samotným uplatněním slevy na dani podle § 35 ZDP mělo ze strany žalobce dojít k porušení zákazu zneužití práva. Žalovaný v napadeném rozhodnutí krom uvedeného jiné jednání žalobce, které by mělo vést k výslednému zneužití práva spočívající v uplatnění předmětné slevy na dani, neuvedl. Krajský soud zastává názor, že z hlediska skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení nelze žalobci upřít právo na slevu na dani, neboť v posuzované věci daňové orgány obdobně jako ve věci posuzované podepsaným soudem pod sp. zn. 22 Af 86/2015 (viz výše) nepostupovaly *secundum et intra legem*, pokud extenzivním výkladem nepřípustně rozšířily okruh podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani. Není možné žalobci přičítat k tíži, že v rámci své daňové optimalizace postupoval v souladu se zákonem tak, aby pro něj výsledná daňová povinnost ve vztahu k jeho příjmům ze závislé činnosti představovala co nejmenší finanční zatížení.
26. Z uvedených důvodů je nutné dospět k závěru, že žalovaný a správce daně nesprávně aplikovali § 35 ZDP; napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné.

Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud proto při závěru o důvodnosti všech uplatněných žalobních námitek shledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a

věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.

28. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | |
|---|--|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| - odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) |
| 1) příprava a převzetí věci | |
| 2) sepsání žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 3) účast u ústního jednání | 9 300 Kč |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.
900 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 15 342 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 3. června 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu