



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **Mgr. J. K.**, zastoupeného JUDr. Michalem Janovcem, advokátem se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2015 č. j. 26093/15/5200-10424-701962, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí **Odvolacího finančního ředitelství** č. j. 26093/15/5200-10424-701962 ze dne 12. 8. 2015 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Michala Janovce, advokáta se sídlem Údolní 33, Brno.

Odůvodnění:

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 12. 10. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2015, č. j. 26093/15/5200-10424-701962 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jakož i rozhodnutí Finančního

úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2014, č. j. 3269746/14/3204-51524-803519. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 309.825,- Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 61.965,- Kč. Pravomocným usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2015, č. j. 31 Af 48/2015 – 18, byla věc postoupena místně a věcně příslušnému zdejšímu krajskému soudu.

Žalobce namítá zejména nesprávné právní posouzení věci spočívající v chybném výkladu a následné aplikaci ustanovení § 35 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a dále nesprávnost posouzení skutkového stavu.

1) Žalobci je neoprávněně vytýkáno, že práce vykonávaná zdravotně postiženými zaměstnanci nemá žádnou souvislost s výnosy, vůči nimž je uplatňováno daňové zvýhodnění. Není relevantní, na jakých konkrétních činnostech se postižení zaměstnanci aktivně podíleli; postačující je skutečnost, že v daném období u žalobce působili. Postižení zaměstnanci vykonávali v dotčeném období svěřenou činnost neproduktivní sice tou dobou žádný výnos, avšak podíleli se na činnosti, z níž měl pro žalobce vyplývat výnos v budoucnu. Ve vazbě k podílu na výnosu nelze takto restriktivně zkoumat činnosti jednotlivých zaměstnanců, jelikož by tímto byla diskvalifikována nevýnosová činnost zaměstnanců, na níž by nebylo možné aplikovat daňové zvýhodnění, přestože vytváří zázemí pro výnosovou aktivitu žalobce.

2) Zákon nevylučuje postup, jímž žalobce uplatnil předmětnou daňovou výhodu na příjem ze závislé činnosti, a nikoliv na příjem ze samostatné (podnikatelské) činnosti, v rámci níž zaměstnává osoby zdravotně postižené. Závislá i samostatná činnost jsou navzájem provázány, kdy bez příjmů, možností a kontaktů ze závislé činnosti by nemohla být realizována žalobcova podnikatelská činnost, navíc se stále jedná o jeden a ten samý daňový subjekt. Pokud by tedy úmyslem zákonodárce bylo aplikovat daňového zvýhodnění pouze ve vztahu k samostatné činnosti, v níž dochází k zaměstnávání postižených osob podílejících se svou činností na výnosech žalobce, musí být zákonem takový postup stanoven; v daném případě tomu tak nebylo a správní orgány aplikovaly postup nemající oporu ve znění ani smyslu zákona. Při rozhodování správních orgánů tak došlo k popření dobré víry žalobce, kdy nemohl tušit, jak bude předmětné ustanovení vykládáno a aplikováno, neboť se do jisté míry jedná o neurčité znění zákona.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby, přičemž odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dodává, že smyslem ustanovení § 35 ZDP je umožnit daňovému subjektu zaměstnávajícímu zdravotně postižené osoby uplatnit slevu na dani vypočtené z dílčího základu daně ze samostatně výdělečné činnosti, tedy kompenzovat příjmy z podnikání, jejichž výše může být zaměstnáváním těchto osob ovlivňována. Žalobce však uplatnil slevu na dani z příjmů ze závislé činnosti, jejichž výši zaměstnávání zdravotně postižených osob nijak neovlivňuje. Tímto jednáním tak žalobce uměle vytvořil situaci, jež mu umožnila získat daňové zvýhodnění, na které by jinak nedosáhl; takové jednání zjevně naplňuje znaky zneužití daňového práva. Žalovaný dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající

podmínek pro konstatování zneužití daňového práva, kdy v daném případě došlo k jejich naplnění. Nelze se ztotožnit ani s deklarováním dobré víry žalobce, jelikož ten s pomocí zcela formálního výkladu zákona pro sebe vytvořil zvýhodnění, které popírá smysl dotčeného ustanovení.

Z obsahu správních spisů jakož i ze shodných skutkových tvrzení účastníků krajský soud zjistil, že dne 3. 7. 2013 byla zahájena daňová kontrola žalobce ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012. Žalobce v řádném daňovém tvrzení za toto období uplatnil slevu na dani dle ustanovení § 35 ZDP ve výši 334.665,- Kč. V kontrolovaném období žalobce zaměstnával na základě uzavřených pracovních smluv zaměstnance s těžším zdravotním postižením, v důsledku čehož pobíral od Úřadu práce příspěvek na podporu zaměstnávání těchto osob. V rámci své samostatné (podnikatelské) činnosti žalobce poskytoval poradenství v ekonomické oblasti, kdy za sledované období vykázal zdanitelné výnosy za poskytnuté poradenské služby společností PROMET FOUNDRY a.s. a TRIFID CONSULT a.s., přičemž takto dosažené zdanitelné příjmy nesouvisely s prací vykonávanou zdravotně postiženými zaměstnanci. Správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly k závěru, že žalobce sice splnil formální náležitosti pro uplatnění slevy na dani dle ustanovení § 35 ZDP, avšak ve výsledku bylo postupem žalobce dosaženo takového zvýhodnění, jež není smyslem předmětného zákonného ustanovení, jelikož žalobce svým jednáním vytvořil umělou situaci umožňující mu zisk daňového zvýhodnění, na které by bez tohoto jednání nedosáhl, a neoprávněnou výhodu oproti jiným zaměstnancům, jejichž příjmy ze závislé činnosti také podléhají dani z příjmů. S odkazem na zprávu o daňové kontrole ze dne 16. 12. 2014, č. j. 3227486/14/3204-60562-801787 vydal správce daně dne 17. 12. 2014 pod č. j. 3269746/14/3204-51524-803519 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň ve výši 309.825,- Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 61.965,- Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl, jak je shora uvedeno, s odůvodněním, že žalobce ve zdaňovacím období nevykázal žádné reálné tržby za služby či produkty, na kterých by se svou prací podíleli zdravotně postižení zaměstnanci žalobce, a předmětnou slevu na dani si uplatnil z daně vypočtené z příjmů ze závislé činnosti, přičemž výše těchto příjmů není rozhodně ovlivněna případnou rizikovostí související se zaměstnáváním zdravotně postižených osob.

Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované (ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Podle ustanovení § 35 odst. 1 ZDP se poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 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 postižením 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.

Ačkoliv žalobce namítal kromě nesprávného právního posouzení věci i nesprávnost zjištění skutkového stavu, soud dospěl k závěru, že námitka týkající se skutkového stavu je toliko úzce spjata s hlavní spornou otázkou právního výkladu, tudíž o ní bylo rozhodnuto v rámci otázky právního posouzení věci.

Soud se zprvu zabýval interpretací ustanovení § 35 ZDP 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 České republiky 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 ustanovení § 35 ZDP ani v jiných ustanovení ZDP 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 ustanovení § 78a zák. č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, vyjádřeno slovy: „...se poskytuje...formou částečné úhrady vynaložených prostředků na mzdy nebo platy a dalších nákladů...“). Primárním účelem ustanovení § 35 ZDP 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.

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 ZDP 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. vydání. 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 dané 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 nepřipustně rozšířily okruh podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani.

Žalovaný tak nesprávně aplikoval ustanovení § 35 ZDP, jeho rozhodnutí je nezákonné a krajský soud je proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 1,4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.).

Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správce daně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč a dále odměnu ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 2x 3.100,- Kč, podle ustanovení § 7 bod 5 ve spojení s ustanovením § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepis žaloby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a dvakrát režijní paušál ve výši 300,-

Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle ustanovení § 13 odst. 3 vyhlášky. Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 9.800,- Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto zavázal žalovaného k jejich, a to k rukám zástupce žalobce podle ustanovení § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu, ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného (výrok II.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 25. října 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu