ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **BRANO GROUP, a.s.**, se sídlem Opavská 1000, Hradec nad Moravicí, zast. JUDr. Vladimírem Jirouskem, advokátem se sídlem Preslova 9, Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava - Moravská Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2009, č. j. 7017/09-1202-802322, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2012, č. j. 22 Af 5/2010 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2009, č. j. 7017/09-1202-802322.

Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2009, č. j. 87628/09/384911801237, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena na 34 922 580 Kč, a to z důvodu neoprávněně uplatněné slevy na dani ve smyslu § 35 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Napadeným rozsudkem shledal krajský soud žalobu jako nedůvodnou a ve smyslu § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), ji zamítl.

V návaznosti na jednotlivé žalobní body krajský soud nejprve konstatoval, že správce daně i žalovaný odvolací orgán se důsledně zabývaly námitkami tak, jak je stěžovatel uplatnil v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení, přičemž z pohledu soudního přezkumu zde není námitka, se kterou by se nevypořádaly. Současně uvedl, že spor mezi stěžovatelem a žalovaným nespočívá ve zjištění skutkového stavu věci, ale v jeho právním posouzení z hlediska § 35 zákona o daních z příjmů, který v odstavci 1 stanovil, že: „*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 jednoho 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 postižením33) a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo,

c) polovinu daně u poplatníků uvedených v § 17, zaměstnávajících nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců"
(zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

Předmětem právě projednávané věci je sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních příjmů (viz zvýraznění výše), přičemž podle správce daně, resp. žalovaného, s jehož závěry se krajský soud ztotožnil, je pro uplatnění této slevy na dani nutné současně splnit dvě podmínky; první spočívá v tom, že poplatník uvedený v § 17 zákona o daních z příjmů zaměstnává nejméně 25 zaměstnanců (po provedeném přepočtu), druhá spočívá v tom, že podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců. Ze strany stěžovatele však byla splněna pouze podmínka druhá, nikoli podmínka první. Při jejím posouzení totiž vycházel žalovaný, jakož i krajský soud, z toho, že stěžovatel nevykázal požadovaných 25 zaměstnanců.

Podle krajského soudu z textu § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů vyplývá, že za slovy „*u nichž*" je popisován matematický vzorec ve formě zlomku, kde v čitateli (část nad zlomkovou čarou) jsou „*zaměstnanci, kteří jsou osobami se zdravotním postižením*", ve jmenovateli „*průměrný roční přepočtený počet všech jejich zaměstnanců*". Výsledek se nazývá „*podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením*". Výpočet požadovaných veličin, které je třeba dosadit do daného vzorce, přitom precizuje § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, dle kterého: „*Pro výpočet slev podle odstavce 1 písm. a) a b) je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, a pro výpočet slevy podle odstavce 1 písm. c) též průměrný roční přepočtený počet všech*

zaměstnanců poplatníka. 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 a z délky trvání pracovního poměru v období, za které se podle odstavce 1 podává daňové přiznání, sníženého o 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 pracovní neschopnosti, za kterou nejsou poskytovány dávky nemocenského pojištění, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy. 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“ (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

Tento výpočet či přepočet, jakož i postup popsaný v citovaném ustanovení, krajský soud ve shodě se žalovaným vztáhl nejen k druhé, ale též k první z výše uvedených podmínek, podle které je pro uplatnění dané slevy na dani třeba zaměstnávat 25 a více zaměstnanců. To znamená, že uvedený počet zaměstnanců není absolutním počtem, ale průměrným ročním přepočteným počtem. Podle seznamu zaměstnanců za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 měl stěžovatel 28 zaměstnanců (z toho 16 se zdravotním postižením), avšak po provedení přepočtu jich vykázal pouze 22, 35 (z toho 14, 03 se zdravotním postižením – po jejich průměrném ročním přepočtu).

Podmínku padesátiprocentního podílu osob se zdravotním postižením stěžovatel splnil, avšak nesplnil podmínku celkového počtu zaměstnanců, protože tento byl ponížen po provedení předmětného přepočtu podle § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti se krajský soud zabýval též výkladem pojmu „*zaměstnanec*“ použitým v ustanovení § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů s tím, zda se jedná toliko o zaměstnance v pracovním poměru nebo i o ostatní osoby, které pobírají příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Rozšířením podmínky celkového počtu zaměstnanců i na tyto osoby – členy představenstva a dozorčí rady s pravidelnými příjmy ze závislé činnosti dle smluv o výkonu funkce – by totiž tato podmínka byla splněna i v případě přepočteného stavu všech zaměstnanců; dle propočtu provedeného samotným stěžovatelem by měl v tomto případě 25, 54 zaměstnanců.

Krajský soud však konstatoval, že dílčími veličinami dosazovanými postupně podle vzorce v § 35 odst. 2 ve spojení s § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou veličiny, jejichž obsah určují pracovněprávní předpisy, zejména zákoník práce (v posuzovaném období r. 2006 zákon č. 65/1965 Sb., nyní zákon č. 262/2006 Sb.) a prováděcí předpisy upravující instituty jen na poli závislé práce, kterou není práce vykonávaná pro obchodní společnost členy jejich statutárních či dozorčích orgánů. U takových osob nelze veličiny potřebné pro matematický výpočet podle citovaných ustanovení určit. Tomu svědčí i původní záměr zákonodárce, který směřoval jen vůči „*pracovníkům*“ podle tehdejšího znění zákoníku práce a následná změna terminologie (provedená zákonem č. 259/1994 Sb.), kdy s účinností od 1. 1. 1995 došlo k nahrazení pojmu „*pracovník*“ pojmem „*zaměstnanec*“, představuje pouze změnu vynucenou změnou

společenských poměrů a právního prostředí, nikoli změnu obsahovou. Proto pokud zákonodárce po provedení daňové reformy s účinností od 1. 1. 1993 nepřevzal z dřívějších právních předpisů daňové zvýhodnění podnikatelské odměny zdravotně postižených osob, nelze kontinuitu tohoto zvýhodnění dovozovat zpětně z pozdějších právních předpisů sledujících zcela jiný účel v podobě změny pracovněprávní terminologie.

Podle názoru krajského soudu tak ani jazykový, ani historický výklad nevede k závěru, že by úmyslem zákonodárce bylo daňově zvýhodnit nejen práci zdravotně postižených osob vykonávanou podle zákoníku práce, ale též práci těchto osob jako členů statutárních a dozorčích orgánů obchodních společností. Daňové zvýhodnění poplatníků zaměstnávajících osoby se zdravotním postižením (§ 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů) proto nevztáhl na osoby vykonávající svou práci v jiném vztahu než pracovněprávním a odkázal v tomto směru též na výklad logický, jakož i na provázanost celého právního řádu České republiky. Připomněl především provázanost § 35 zákona o daních z příjmů a zákona o zaměstnanosti (dříve zákona č. 1/1991 Sb., nyní zákona č. 435/2004 Sb.), který zaměstnavatelům stanoví povinnosti ve vztahu k vytváření a udržování pracovních míst pro osoby se zdravotním postižením, včetně povinnosti tyto osoby zaměstnávat s tím, že tato povinnost je pak kompenzována právě prostřednictvím daňových předpisů.

Současně krajský soud odmítl použití legislativní zkratky pojmu „*zaměstnanec*“ podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který pod tímto pojmem rozumí všechny osoby uvedené v § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. i členy statutárních a jiných orgánů právnických osob, pobírají-li za svou činnost pro právnickou osobu odměnu. Nezpochybnil přitom správnost stěžovatelem dovozovaného závěru jako takového, dle kterého by měla být použita legislativní zkratka pojmu „*zaměstnanec*“ podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Poukázal ovšem na to, že ustanovení § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmu okruh těchto „*zaměstnanců*“ pro účely slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů svým výslovným zákonným zněním zužuje (viz výše). Nelze říci, že by jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů byla funkční jen tehdy, pokud je pojem „*zaměstnanec*“ používán ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Proto také krajský soud odmítl další dílčí argumentaci stěžovatele poukazující na to, že např. ani zákon o cestovních náhradách (č. 119/1992 Sb.), na který je odkazováno v § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, neřeší úpravu cestovních náhrad pro členy statutárních a dozorčích orgánů právnických osob, ačkoli se na ně citované ustanovení zákona o daních z příjmů vztahuje. Dle názoru krajského soudu je sice zákon o cestovních náhradách předpisem upravujícím jen vztahy pracovněprávní, právě § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů však rozšiřuje jeho působnost i na oblast jiných právních vztahů (avšak pouze pro účely horní hranice výše daňové uznatelnosti cestovních náhrad).

Konečně k požadavku rovného zacházení a zákazu diskriminace osob se zdravotním postižením, resp. pro zdravotní postižení krajský soud poznamenal, že tento požadavek je nutno vztáhnout jen na tyto osoby v jistém postavení oproti zdravotně nepostiženým osobám ve stejném postavení. Právní postavení zaměstnanců podle zákoníku práce však není stejné (absolutně srovnatelné) s postavením členů statutárních a dozorčích orgánů obchodních společností, a proto se v daném případě o diskriminaci nejedná a ani jednat nemůže. O diskriminaci by se mohlo jednat teprve tehdy, bylo-li by tu znevýhodňujícího

pravidla pro zaměstnance zdravotně postižené oproti zdravotně nepostiženým nebo pro členy statutárních či dozorčích orgánů obchodních společností, kteří jsou zdravotně postižení oproti zdravotně nepostiženým.

Zcela závěrem pak krajský soud odmítl jako nepřípadné i odkazy stěžovatele na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu s tím, že v nich byly řešeny jiné případy, které nemají souvislost s posuzovanou věcí. Té je nejblíže situace řešená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, kdy byl sice podán výklad legislativní zkratky „*zaměstnanec*“ užité v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, avšak ve vztahu k § 6 odst. 9 písm. p) tohoto zákona, jehož znění i historický vývoj je odlišný od § 35 zákona o daních z příjmů aplikovaného v této věci.

Stěžovatel v kasační stížnosti jako důvod napadení rozsudku krajského soudu uvedl jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jakož i jeho nepřezkoumatelnost, neboť se řádně a úplně nevypořádal se všemi námitkami a argumenty stěžovatele [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti stěžovatel poukázal konkrétně na to, že krajský soud – při svém zpochybnění, resp. zúžení legislativní zkratky „*zaměstnanec*“ v návaznosti na § 35 zákona o daních z příjmů – argumentoval pouze k § 24 odst. 1 písm. zh) zákona o daních z příjmů, nikoli k dalším ustanovením tohoto zákona, kde je tato legislativní zkratka taktéž používána. I přes námitku stěžovatele se tak krajský soud nezabýval problematikou funkčnosti zákona o daních z příjmů v jeho celku i v rámci jednotlivých ustanovení.

Současně se nevypořádal s právním názorem Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky, který je stálou a nedílnou součástí argumentace stěžovatele a který ve svém stanovisku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 141/08/ST, vydaném v rámci řešení výkladových problémů spojených se zavedením „*superhrubé mzdy*“, konstatuje, že: „*je nepochybné, že zaměstnancem se i ve všech dalších výskytech v ZDP* (zákona o daních z příjmů, pozn. Nejvyššího správního soudu) *rozumí osoba, jež má příjmy ze závislé činnosti definované v ust. § 6 odst. 1, a zaměstnavatelem se rozumí plátce téhož příjmu. Tyto termíny v ZDP tedy významově nejsou totožné se stejnými slovy zaměstnavatel a zaměstnanec v ZPr* (zákoník práce, pozn. Nejvyššího správního soudu) *a jsou oproti pracovně-právním pojmům širší...*“. Obdobné dle stěžovatele platí i o nedocenění, resp. vadném vyhodnocení vyjádření odborného pracovníka Ministerstva financí, Ing. J. P., dle kterého se jednoznačně připouští uplatnění slevy ve smyslu § 35 zákona o daních z příjmů i na zaměstnance působící pro zaměstnavatele na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Na obě uvedená odborná stanoviska či vyjádření odkazoval stěžovatel i ve věcné rovině, která je podstatou jeho kasační stížnosti. V daném případě byl naplněn minimální počet zaměstnanců stěžovatele, který určuje § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se domnívá, že výpočet podle § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů se použije pouze v části upravující podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, který musí činit více než 50% průměrného ročního přepočteného počtu všech zaměstnanců. Ve zbytku se dle jeho názoru o žádný výpočet slevy nejedná, ale jedná se o

určení poplatníků daně z příjmů, kterým vzniká nárok na uplatnění slevy a kteří musí splnit na základě § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů tyto 4 podmínky:

1. být poplatníkem dle § 17 téhož zákona,
2. mít zaměstnance se zdravotním postižením,
3. zaměstnávat nejméně 25 zaměstnanců a
4. mít více jak 50% z průměrného ročního přepočteného počtu všech zaměstnanců zaměstnance se zdravotním postižením.

Stěžovatel tedy tvrdí, že v případě podmínky 25 zaměstnanců se jedná o celkový počet zaměstnanců v daném zdaňovacím období bez ohledu na jejich výsledný stav v rámci výpočtu průměrného ročního přepočteného stavu. Odkazuje přitom i na původní právní úpravu a její vývoj s tím, že dle jejího znění z roku 1992: „*...u poplatníků uvedených v § 17, zaměstnávajících nejméně 20 zaměstnanců, u nichž podíl pracovníků se změněnou pracovní schopností činí více než 60 % průměrného počtu pracovníků, se snižuje sazba daně uvedená v § 21 na polovinu*“.

To znamená, že § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů původně používal různé pojmy – „*zaměstnanec*“ a „*pracovník*“. Pojem „*zaměstnanec*“ byl přitom používán právě ve spojení s minimálním počtem zaměstnaných osob pro určení subjektů, kterým vzniká nárok na uplatnění slevy, a pojem „*pracovník*“ byl používán v návaznosti na určení osob se změněnou pracovní schopností. Z toho stěžovatel dovozuje, že od počátku zde byl záměr zákonodárce vázat poskytnutí slevy na dani na určitý minimální počet všech zaměstnanců (původně 20, nyní 25), aniž by však bylo řešeno, že se jedná o zaměstnance určené na úrovni průměrného přepočteného stavu zaměstnanců.

V této souvislosti stěžovatel argumentoval též vymezením pojmu „*zaměstnanec*“ v § 6 zákona o daních z příjmů, dle kterého tento pojem zahrnoval, resp. zahrnuje i společníky s. r. o., jednatele, členy představenstva, členy dozorčí rady, jež měli příjmy z výkonu této činnosti. Předmětná argumentace se týká výhradně výkladu pojmu „*zaměstnanec*“ ve vazbě na § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a její podstatou je to, zda lze pro účely naplnění podmínky zaměstnávání nejméně 25 zaměstnanců zohlednit jen zaměstnance v pracovním poměru nebo i další osoby dle stěžovatele jednoznačně určené legislativní zkratkou v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení je totiž jako „*zaměstnanec*“ označen poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, přičemž podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*Příjmy ze závislé činnosti jsou*

a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,

b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,

c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u

kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává".

Stěžovatel je tedy toho názoru, že pro potřeby naplnění podmínky zaměstnávání nejméně 25 zaměstnanců bylo na místě zohlednit i osoby v jiném než pracovním poměru, jejichž výkon ve prospěch stěžovatele nepochybně spadal pod tzv. závislou činnost ve smyslu výše uvedeného.

Kromě citovaného ustanovení a uvedené legislativní zkratky „*zaměstnanec*", kterou je nutno používat důsledně i v dalším textu zákona o daních z příjmů, včetně § 35, stěžovatel odkázal rovněž na shora zmíněné stanovisko Ústavu státu a práva s tím, že se jedná o právní názor, který všeobecně a autoritativně podmiňuje praxi v dané oblasti (a samozřejmě zakládá dobrou víru daňových subjektů). Ohledně odborného vyjádření Ing. P. pak poznamenal, že krajský soud pomíjí jeho logické dopady, dovozuje-li, že u člena statutárních a dozorčích orgánů společnosti nelze určit v návaznosti na znění a pojmy § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů reálný výsledek onoho předepsaného matematického vzorce. Stejný závěr by totiž musel platit i pro zaměstnance vykonávající práci na základě dohod o pracích vykonávaných mimo pracovní poměr, u kterých však bylo uplatnění slevy na dani ve smyslu § 35 zákona o daních z příjmů připuštěno. Jak u členů orgánů společnosti, tak u uvedených zaměstnanců není např. rozvržena pracovní doba, není či nemusí být individuálně sjednána doba výkonu práce apod.

Jinými slovy – ustanovení § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů nelze vykládat jako omezení legislativní zkratky „*zaměstnanec*", ale jedná se jen o určení techniky výpočtu pro přiznání slevy s tím, že je-li možné tuto techniku využít v případě zaměstnanců vykonávajících práci na základě dohod konaných mimo pracovní poměr, lze ji také využít pro doložení splnění podmínek pro přiznání slevy u členů orgánů společnosti. Nelze proto podle stěžovatele souhlasit se závěrem krajského soudu, že není možné určit veličiny pro matematický vzorec v § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ostatně sám stěžovatel doložil přesné evidence práce jednotlivých členů představenstva a dozorčí rady za rok 2006 a tyto evidence výkonu práce (závislé činnosti) nebyly nikdy nikým zpochybněny. Dle jeho názoru tedy tyto evidence musí být pro účely § 35 zákona o daních z příjmů akceptovány stejně, jako obdobné evidence v případě zaměstnanců v pracovním poměru.

V opačném případě by docházelo k nerovnosti při vzniku práva na slevu na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů pramenící pouze z nedostatku relevantní pozitivní právní úpravy v oblasti souběhu výkonu funkce člena orgánu společnosti s výkonem pracovní činnosti na základě pracovní smlouvy. Touto nerovností ani konkrétními námitkami stěžovatele ve vztahu k diskriminaci osob vykonávajících práci pro společnost z titulu výkonu funkce člena statutárního orgánu nebo člena dozorčího orgánu se ovšem krajský soud nezabýval - ať již z pohledu odpovídající komunitární legislativy, tak z pohledu práv zaručených Ústavou České republiky. To považuje stěžovatel za neodůvodnitelné, což uvedl i v příloze ke kasační stížnosti, v níž se zabýval též teleologickým výkladem a poukázal na podporu osob zdravotně postižených, která je realizována celou řadou forem, včetně nepřímé podpory zaměstnávání osob se zdravotním postižením prostřednictvím slevy na dani podle § 35 zákona o daních z příjmů. Cílem této podpory a ochrany osob zdravotně postižených je jejich pracovní a společenské uplatnění a není možné, aby osoba

se zdravotním postižením požívala nižší ochrany tehdy, pokud by vykonávala činnost např. jako člen představenstva v akciové společnosti, než když by stejnou řídící činnost např. výkonného ředitele vykonávala v pracovním poměru.

V návaznosti na logický výklad, který v dané věci provedl krajský soud, pak stěžovatel ještě zpochybnil propojení zákona o daních z příjmů se zákonem o zaměstnanosti z roku 1991, resp. 2004, který je primárně předpisem pracovního práva. Naproti tomu zákon o daních z příjmů je předpisem průřezovým, který v souvislosti s ukládáním daňových povinností a práv řeší daleko širší problematiku. Nelze proto ze znění zákona o zaměstnanosti z roku 1991, resp. 2004 dovozovat omezení daňových práv.

Z pohledu stěžovatele je podstatné, že v předmětném zdaňovacím období zaměstnával přes 25 osob s výkonem závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, který pro tyto osoby používá legislativní zkratku „*zaměstnanec*"; tato zkratka má být důsledně používána a nelze ji pro účely § 35 zákona o daních z příjmů zúžit pouze na zaměstnance v pracovním poměru, a to ani jazykovým ani historickým výkladem, jako to učinil krajský soud, který navíc vadným způsobem vyhodnotil význam rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63.

Na základě všech shora uvedených skutečností stěžovatel uzavřel, že byl zásadním způsobem zkrácen na svých právech a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k předložené kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě, jakož i na obsah svého rozhodnutí, v němž je uveden podrobný popis celého daňového řízení, včetně provedené daňové kontroly. Současně uvedl, že se ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu a je toho názoru, že kasační stížnost není důvodná. Navrhl proto, aby byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadaného rozsudku, a to ve vztahu k několika dílčím otázkám, které dle jeho názoru krajský soud řádně nevypořádal a které se týkají legislativní zkratky „*zaměstnanec*" v § 6 zákona o daních z příjmů a jejího použití při aplikaci § 35 téhož zákona. Z toho lze dovodit, že stěžovatel v tomto ohledu považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Z konstantní judikatury lze zmínit například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný

pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci.

V daném případě stěžovatel v žalobě výslovně namítal, že jak § 24 odst. 2 písm. zh), § 35 zákona o daních z příjmů, tak i celá řada dalších ustanovení tohoto zákona je účinná a funkční jen na základě plnohodnotného použití legislativní zkratky „*zaměstnanec*“ obsažené v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Poukazem na § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů se tedy stěžovatel snažil dovodit potřebu použití předmětné legislativní zkratky i pro případ § 35 téhož zákona. Krajský soud to ovšem odmítl a – byť se nevypořádal s dalšími ustanoveními zákona o daních z příjmů, na které stěžovatel bez bližší argumentace poukazoval – rozhodně nelze říci, že by tuto žalobní námitku opomenul, jak vyplývá i z výše provedené rekapitulace napadeného rozsudku.

Obdobně obstojí odůvodnění napadeného rozsudku i ve vztahu ke stěžovatelem namítanému stanovisku Ústavu státu a práva a odbornému vyjádření Ing. P. Krajský soud se jimi zabýval, a to ve vztahu k žalobním námitkám stěžovatele, dle kterých se žalovaný tímto stanoviskem, resp. odborným vyjádřením dostatečně nevypořádal. Jejich věcné zohlednění je pak nepochybně obsaženo v odůvodnění napadeného rozsudku jako celku, který se poměrně obsáhle vymezuje vůči závěrům, které ze stanoviska i odborného vyjádření vyvozuje stěžovatel. Skutečnost, že tak krajský soud neučinil nijak adresně, ale implicite v rámci své rozsáhlé argumentace ohledně použití legislativní zkratky „*zaměstnanec*“, není podstatné. Podstatné je, že v odůvodnění napadeného rozsudku jsou obsaženy nosné důvody, pro které krajský soud považoval námitky stěžovatele za nedůvodné a jeho žalobu zamítl (ratio decidendi).

Z odůvodnění napadeného rozsudku je jednoznačně seznatelné, které otázky krajský soud považoval za rozhodné a z rozsudku lze vyčíst i souvislost jednotlivých úvah. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, ostatně sám stěžovatel s ním v mnoha ohledech polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné a skutečnost, že se závěry krajského soudu nesouhlasí, neznamená, že se jedná o nepřezkoumatelné rozhodnutí. Jeho správnost, resp. zákonnost je otázkou jinou, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval až následně – při věcném posouzení ostatních kasačních námitek, které se vztahují k interpretaci a aplikaci ustanovení § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů upravujícího slevu na dani v případě zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

Podstatou posuzovaného daňového zvýhodnění je podpora zaměstnávání osob se zdravotním postižením pramenící ze skutečnosti, že tyto osoby mají přirozeně

obtížnější situaci při hledání vhodného zaměstnání. Stát se proto snaží řadou opatření jejich šance na trhu práce vyrovnávat a mnohdy osoby se zdravotním postižením či jejich zaměstnavatele cíleně zvýhodňuje, a to prostřednictvím nejrůznějších přímých i nepřímých podpor. Speciální sleva na dani z příjmů představuje pozitivní motivaci zaměstnavatele, obdobně jako např. příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením a další nástroje na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením obsažené zejména v zákoně o zaměstnanosti (č. 435/2004 Sb.).

Zákon o zaměstnanosti je v tomto směru základním právním předpisem, který zaměstnávání osob se zdravotním postižením řeší v části třetí (§ 67 – § 84) s tím, že se těmto osobám poskytuje zvýšená ochrana na trhu práce spočívající též v negativní motivaci zaměstnavatelů v podobě povinného podílu zaměstnanců se zdravotním postižením. V tomto směru se někdy hovoří o tzv. invalidní dani, neboť § 81 a násl. zákona o zaměstnanosti stanoví obecnou povinnost všem zaměstnavatelům s více než 25 zaměstnanci v pracovním poměru zaměstnávat osoby se zdravotním postižením ve výši povinného podílu (4%) těchto osob na celkovém počtu zaměstnanců. Na zákon o zaměstnanosti pak navazují další právní předpisy, které mají motivovat zaměstnavatele zaměstnávat osoby se zdravotním postižením a mezi které patří nejen zákon o daních z příjmů (§ 35), ale také např. zákon o veřejných zakázkách (č. 137/2006 Sb.) upravující zvýhodnění dodavatelů, jež zaměstnávají osoby se zdravotním postižením (viz dále).

Z uvedeného je patrná jasná, nezpochybnitelná vazba § 35 zákona o daních z příjmů na zákon o zaměstnanosti a další navazující pracovněprávní předpisy, které se týkají zaměstnávání zdravotně postižených osob. Jedná se přitom z historického hlediska o tradiční vazbu, která byla založena již předchozím zákonem o zaměstnanosti (č. 1/1991 Sb.), jak správně poznamenal i krajský soud. Tento zákon výslovně stanovil, že hmotné zvýhodnění zaměstnavatelů za zaměstnávání občanů se změněnou pracovní schopností upravují zvláštní předpisy, přičemž poznámkou pod čarou 13) odkazoval na relevantní daňové předpisy – nejprve na zákon č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu, zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani, a zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, posléze přímo na § 35 zákona o daních z příjmů.

Poznámky pod čarou sice nejsou normativní, závaznou součástí právního předpisu, nicméně jsou součástí jeho textu, k němuž je zákonodárce připojuje v interpretačním záměru, a proto od nich při výkladu nelze abstrahovat. Naopak je třeba je reflektovat jako určité – byť nezávazné – vodítko užívané při interpretaci příslušného ustanovení; k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, publikovaný pod č. 173, sv. 16, str. 259 Sb. n. u. US, dostupný též z http://nalus.usoud.cz, stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu.

Určitým interpretačním vodítkem může být rovněž důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o zaměstnanosti (č. 1/1991 Sb.), která konstatuje, že: „*Zvýšenou péči při zprostředkování zaměstnání těm uchazečům o zaměstnání, kteří ji budou potřebovat pro svůj zdravotní stav, věk, mateřské poslání a z dalších vážných důvodů, bude potřebné zabezpečovat zejména v souvislosti s vytvářením nových, společensky účelných pracovních míst vhodných pro tyto uchazeče, účelným využíváním finančních prostředků pro tyto účely, podle potřeby*

přijímání příslušných opatření v oblasti daňové a odvodové politiky a využíváním dalších ekonomických nástrojů, upravovaných jinými zákony“; viz sněmovní tisk č. 215, Federální shromáždění České a Slovenské Federativní republiky 1990 – 1992, digitální repozitář, www.psp.cz.

Obdobně i v důvodové zprávě k vládnímu návrhu samotného zákona o daních z příjmů, na kterou odkazuje též žalovaný, je uvedeno, že: „*...zůstala zachována ustanovení o daňovém zvýhodnění poplatníků zaměstnávajících pracovníky se změněnou pracovní schopností a se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením* (osoby se zdravotním postižením a těžším zdravotním postižením, podle současné terminologie, pozn. Nejvyššího správního soudu)...“; viz sněmovní tisk č. 1408, Federální shromáždění České a Slovenské Federativní republiky 1990 – 1992, digitální repozitář, www.psp.cz.

Při interpretaci a následné aplikaci § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je proto potřeba respektovat jeho jasnou vazbu na zaměstnávání zdravotně postižených osob upravené původně v zákoně o zaměstnanosti č. 1/1991 Sb. a následně v zákoně o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb., jakkoli v posléze uvedeném zákoně na § 35 zákona o daních z příjmů již není výslovně odkazováno. Stěžovatelem zpochybněné propojení § 35 zákona o daních z příjmů a zákona o zaměstnanosti z roku 1991, resp. 2004 tak nemůže obstát.

V tomto ohledu je nutno znovu připomenout, že se jedná o jednu ze slev na dani, které jsou uplatňovány v případě zaměstnávání osob se zdravotním postižením a které mají stimulovat zájem podnikatelů o zaměstnávání osob se zdravotním postižením a kompenzovat případné snížené výnosy a zvýšené náklady z titulu jejich zaměstnávání. Tomu odpovídá i text § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který je citovaný v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku a který pro potřeby přepočtu postižených zaměstnanců pracuje s takovými instituty jako: pracovní poměr, rozvržení pracovní doby, pracovní volno při překážkách v práci atd. Tyto mají jednoznačný základ v pracovně právních předpisech, zejména v zákoníku práce, na který ostatně odkazují i příslušné poznámky pod čarou. Předmětem jeho úpravy jsou přitom vztahy vznikající při výkonu práce mezi zaměstnanci a zaměstnavateli, kterou rozhodně není výkon funkce člena statutárního či dozorčího orgánu obchodní společnosti. Nemůže proto obstát ani další argumentace stěžovatele vycházející z legislativní zkratky „*zaměstnance*“ v § 6 zákona o daních z příjmů.

Uvedená legislativní zkratka zahrnuje sice i členy statutárního a dozorčího orgánu obchodní společnosti, avšak ustanovení § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů ji svým výslovným zněním vylučuje z aplikace. V daném případě dal totiž zákonodárce – prostřednictvím zmíněných pracovněprávních institutů – dostatečně jasně najevo odlišné chápání pojmu zaměstnanec v § 35 zákona o daních z příjmů, které odpovídá shora uvedeným souvislostem a smyslu, pro který byla předmětná právní úprava vůbec přijata; k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 22. 9. 1999, sp. zn. II. ÚS 422/97, publikovaný pod č. 129, sv. 15, str. 229 Sb. n. u. US, dle kterého: „*...je třeba vyjít z obvyklé zásady, že pro pojem platí definice, která je již v textu zákona obsažena a že stejné termíny označují pojmy se stejným obsahem a významem, pokud zákonodárce nedal dostatečně jasně najevo svůj úmysl, aby byly chápány odlišně*“.

Pro účely uplatnění slevy na dani podle § 35 zákona o daních z příjmů proto nelze - s odkazem na legislativní zkratku „*zaměstnance*“ v § 6 téhož zákona – odhlédnout od charakteru právního vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem; ten může být toliko pracovněprávní, nikoli též obchodněprávní, jak se domnívá stěžovatel.

Vztah mezi obchodní společností a členem statutárního či dozorčího orgánu, pokud jde o výkon funkce tohoto orgánu, nikdy nemůže být pracovněprávním vztahem, tj. právním vztahem vznikajícím při výkonu závislé práce mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Jeho základním definičním znakem je vztah nadřízenosti a podřízenosti mezi smluvními stranami. Naproti tomu vztah mezi obchodní společností a členem statutárního orgánu se řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě, pokud ze smlouvy o výkonu funkce, byla-li uzavřena, nebo ze zákona nevyplývá jiné určení práv a povinností; srov. § 66 odst. 2 a § 566 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Obdobně i člen dozorčí rady je ke společnosti vázán obchodněprávním vztahem, který se primárně řídí smlouvou o výkonu funkce. Nicméně i u statutárního či dozorčího orgánu obchodní společnosti je možné, aby byl mezi jeho členem a společností uzavřen pracovní poměr, kde druhem práce bude jiná činnost než výkon funkce statutárního či dozorčího orgánu.

Tento souběh není nijak výjimečný, ale je běžnou praxí, kterou žádný právní předpis nezakazoval a pro kterou podle ustálené judikatury platilo omezení pouze v tom smyslu, že předmětem (pracovní náplní) tohoto paralelního pracovněprávního vztahu musí být jiná činnost, než ta, kterou zahrnuje funkce (člena) statutárního orgánu, resp. dozorčího orgánu/dozorčí rady; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 3 Ads 119/2010 - 58, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 1. 2003, sp. zn. 21 Cdo 963/2002, dostupné z www.nsoud.cz.

Nyní je novelou provedenou zákonem č. 351/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 daná problematika upravena v novém § 66d obchodního zákoníku s tím, že souběh funkce člena statutárního orgánu obchodní společnosti a pracovního poměru vedoucího v jedné a téže společnosti je přípustný, tak jako tomu bylo dříve (dle citované judikatury).

V takovém případě vzniknou dva paralelní a na sobě nezávislé vztahy, a to jednak vztah člena statutárního (dozorčího) orgánu a společnosti, který se bude řídit mandátní smlouvou podle obchodního zákoníku, a pracovněprávní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, jehož předmětem však nemůže být výkon funkce statutárního (dozorčího) orgánu, ale práce jiného druhu. Tuto práci, resp. její výkon je pak třeba zohlednit při uplatňování slevy na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Výkon funkce statutárního (dozorčího) orgánu ovšem zohlednit nelze, jakkoli je zřejmé, že z hlediska způsobu zdaňování se jedná o tzv. závislou činnost ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Tuto tzv. závislou činnost je totiž třeba odlišovat od závislé práce, jejíž výkon je z hlediska naplnění podmínek § 35 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů určující a nelze ho navíc nadstavovat ještě výkonem činnosti vyplývající z pověření obchodním vedením společnosti v případě členství ve statutárním orgánu či výkonem kontrolní činnosti v případě členství v dozorčí radě. Výkon těchto funkcí není podřízen režimu pracovní smlouvy a neodpovídá tak parametrům předestřeným v § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, jež jsou zcela jasně

koncipovány pro poměry osob vykonávajících práci v pracovněprávním vztahu. O tu se však v případě osob ve funkci člena statutárního orgánu či dozorčí rady nejedná. Proto jejich činnost nijak zohlednit nelze a nic na tom nemění ani stěžovatelem doložené evidence.

Pokud jde o stanovisko Ústavu státu a práva a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, na které stěžovatel ve své argumentaci také poukazuje, je nutno poznamenat, že tyto se k projednávané problematice podpory zaměstnávání zdravotně postižených osob nevztahují; řeší otázku výkladu pojmu „*zaměstnanec*“ ve vztahu k problematice zcela jiné, a sice zavedení tzv. superhrubé mzdy, resp. výpočtu úroku z půjček poskytnutých zaměstnavatelem svým zaměstnancům (v pozici jednatelů). Přenositelnost jejich závěrů pro souzenou věc tedy není na místě, stejně jako stěžovatelem použitá argumentace odborným vyjádřením Ing. P., dle kterého lze předmětnou slevu na dani uplatnit i na zaměstnance při výkonu práce na základě dohod o provedení práce.

V obecné rovině lze konstatovat, že vztah upravený dohodou o provedení práce není obchodně právním vztahem, tak jak je tomu např. u vztahu upraveného mandátní smlouvou. Jedná se o vztah pracovněprávní, který je na rozdíl od pracovního poměru ovládán větší flexibilitou a smluvní volností; zaměstnavatel např. není povinen rozvrhnout zaměstnanci pracovní dobu, jak správně uvádí stěžovatel. To však neznamená, že by bylo nemožné provést propočet podle § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale vede to toliko k určitému znevýhodnění oproti zaměstnávání v pracovním poměru např. v tom, že nelze zvýšit celkový počet hodin o hodiny neodpracované z důvodu dovolené či pracovního volna při překážkách v práci. Jiné důsledky zahrnutí zaměstnávání na základě dohod o pracích mimo pracovní poměr nemá a ani mít nemůže. Logicky tak stěžovatel spíše nabídl argument podporující předchozí závěry zdejšího soudu, neboť je třeba být konzistentní a vztahují-li se podmínky předmětné slevy na dani na osoby v pracovněprávním vztahu, muselo se za tehdy platné právní úpravy jednat o zaměstnání těchto osob jak v pracovním poměru, tak na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Ohledně stěžovatelem namítané diskriminace Nejvyšší správní soud odkazuje na shora předestřené odlišné postavení osoby, která je zaměstnancem obchodní společnosti, a osoby coby člena statutárního nebo dozorčího orgánu obchodní společnosti. Jedná se o zásadně jiné postavení, které nelze srovnávat, a pokud tak stěžovatel činí, srovnává nesrovnatelné. Zaměstnanci a osoby vykonávající funkci člena statutárního či dozorčího orgánu nejsou osobami ve srovnatelném postavení, což je podstatou pro posouzení toho, zda je odlišný přístup k těmto osobám diskriminační a v rozporu s ústavním principem rovnosti. Tak by tomu mohlo být pouze v případě, kdyby šlo o odlišné zacházení se zaměstnancem zdravým a zdravotně postiženým na straně jedné nebo o odlišné zacházení se zdravým a zdravotně postiženým členem statutárního či dozorčího orgánu obchodní společnosti na straně druhé, jak uvedl již krajský soud.

Odkazuje-li stěžovatel v tomto ohledu též na teleologický výklad a na podporu osob zdravotně postižených, která je realizována řadou forem, včetně předmětné slevy na dani, lze s ním v obecné rovině souhlasit, avšak s tím zásadním rozdílem, který byl uveden

výše a který spočívá v celkové koncepci kompenzace zaměstnávání osob se zdravotním postižením vycházející primárně ze zákona o zaměstnanosti.

Sleva na dani má motivovat podnikatele k zaměstnávání osob se zdravotním postižením a kompenzovat jim případné snížené výnosy a zvýšené náklady z titulu jejich zaměstnávání. Zákon o daních z příjmů přitom umožňoval uplatnění slevy:

- podle míry zdravotního postižení zaměstnance – 18 000 Kč, resp. 60 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, resp. těžším zdravotním postižením a poměrnou část z uvedené částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo [§ 35 odst. 1 písm. a) a b)] a
- podle podílu zdravotně postižených zaměstnanců na celkovém počtu zaměstnanců [§ 35 odst. 1 písm. c)].

V současné době je tato speciální sleva na dani závislá pouze na počtu postižených zaměstnanců a stupni jejich postižení, neboť novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 346/2010 Sb. byl s ohledem na jeho zneužívání s účinností od 1. 1. 2011 § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů zrušen.

V době rozhodné pro posuzovanou věc však bylo platným a účinným ustanovení, z jehož textu citovaného v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku je zřejmé, že poplatníkům se snižuje daň o polovinu v případě, že zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Další namítanou otázkou je, zda se zmíněný průměrný roční přepočet všech zaměstnanců uplatní pouze při posouzení druhé nebo i první zákonné podmínky, tj. též při posouzení celkového počtu zaměstnanců. Stěžovatel ve své argumentaci vychází z jazykového výkladu ustanovení § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že jazykový výklad je prvním krokem při interpretaci právního předpisu a slovy Ústavního soudu: „*…představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.)*“; viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publikovaný pod č. 30/1998 Sb. a též pod č. 163, sv. 9, str. 399 Sb. n. u. US.

Mechanická aplikace právního předpisu a jeho doslovného znění popírající jeho širší kontext, smysl a účel proto neobstojí a nemůže obstát ani v případě § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Jeho dikce (znění, textace) s využitím spojovacího výrazu (předložka/vztažné zájmeno) „*u nichž*“ sice zřetelně odděluje zaměstnance a jejich celkový počet (25) na straně jedné a podíl zdravotně postižených osob (50 %) na straně druhé, avšak k přepočtu dle názoru Nejvyššího správního soudu dochází v případě obou uvedených veličin, tj. u obou uvedených podmínek pro poskytnutí předmětné slevy na dani. Ustanovení § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů totiž nelze číst odděleně, naopak je nutno přihlédnout k systematice celého § 35 zákona o daních z příjmů, zejména odst. 2, který ještě před popisem postupu pro provedení přepočtu (věta druhá a násl.) stanoví, že:

Pro výpočet slev podle odstavce 1 písm. a) a b) je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, a pro výpočet slevy podle odstavce 1 písm. c) též průměrný roční přepočtený počet všech zaměstnanců poplatníka“ (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

Slovo „*též*“ zde plní funkci slučovací spojky a jednoznačně ukazuje na to, že v případě slevy na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů se provede jak přepočet zdravotně postižených zaměstnanců, tak přepočet všech zaměstnanců.

Provádění přepočtu v případě obou zákonných podmínek se tedy nevymyká zákonnému textu daňového předpisu a dále nevybočuje z konceptu podpory zaměstnávání zdravotně postižených osob, která by měla odpovídat skutečnosti. Proto se také provádí přepočet zaměstnanců podle § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který má postihnout reálné působení zdravotně postižených zaměstnanců ve vztahu ke všem zaměstnancům; těch musí být nejméně 25, což je konkrétním odrazem zákona o zaměstnanosti, z něhož podpora zaměstnávání zdravotně postižených osob vychází (viz výše).

Kasační soud pouze pro úplnost připomíná, že podle ustanovení § 81 zákona o zaměstnanosti: „*Zaměstnavatelé s více než 25 zaměstnanci v pracovním poměru jsou povinni zaměstnávat osoby se zdravotním postižením ve výši povinného podílu těchto osob na celkovém počtu zaměstnanců zaměstnavatele. Povinný podíl činí 4 %*“ (odst. 1). U větších zaměstnavatelů tak musí na každých 25 zaměstnanců připadat jeden zaměstnanec zdravotně postižený, přičemž: „*Pro zjištění celkového počtu zaměstnanců, celkového počtu zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, a povinného podílu je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců*“ (odst. 4). Konkrétní způsob výpočtu stanoví prováděcí předpis (vyhláška č. 518/2004 Sb.).

Z ustanovení § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů je tudíž zcela zřejmé, že se přepočet provádí jak pro určení podílu zdravotně postižených zaměstnanců, tak pro určení celkového počtu zaměstnanců a nelze se rozumně domnívat, že by tomu tak nemělo být i v projednávané věci. Při výkladu uvedeného ustanovení nelze odhlédnout od interpretační maximy, že zákonodárce je v zásadě regulativně racionální a tedy teleologicky konzistentní; to znamená, že stejně jako v zákoně o zaměstnanosti i v zákoně o daních z příjmů vztáhl provedení průměrného ročního přepočtu též ke všem zaměstnancům. Ostatně to také odpovídá požadavku bezrozpornosti a vnitřní spojitosti zákona o zaměstnanosti a § 35 zákona o daních z příjmů, jejichž vzájemnou vazbu lze demonstrovat i tím, že ke zvýšení z původních 20 na 25 zaměstnanců, u nichž je počítán podíl zdravotně postižených zaměstnanců, došlo tzv. změnovým zákonem č. 436/2004 Sb. právě v souvislosti s přijetím zákona o zaměstnanosti; viz část dvacátá – změna zákona o daních z příjmů, Čl. XXI, bod 4.

Obdobně je možné připomenout též spojitost mezi zákonem o zaměstnanosti a § 101 zákona o veřejných zakázkách, dle kterého platí, že účastní-li se určitého výběrového řízení dodavatel zaměstnávající více než 25 zaměstnanců, z nichž je více než 50 % zaměstnanců osobami se zdravotním postižením, je pro hodnocení nabídek rozhodná výše nabídkové ceny tohoto dodavatele snížená o 15 %; v poznámce pod čarou 58) je přitom výslovný odkaz na zákon o zaměstnanosti.

Ve světle všech shora uvedených souvislostí je proto podle názoru Nejvyššího správního soudu potřeba vyjít ze základní premisy, pro kterou se sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů poskytovala, a tou je jednoznačně podpora širšího zaměstnávání zdravotně postižených osob. Za účelem prověření reálného podílu těchto osob na celkové činnosti zaměstnatele se pak prováděl přepočet podle § 35 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který se vztahuje i na celkový počet všech zaměstnanců v pracovněprávním vztahu. Pro účely uplatnění slevy na dani v souladu s § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je tedy třeba trvat na provedení přepočtu podle § 35 odst. 2 téhož zákona, který se vztahuje nejen na určení podílu zdravotně postižených zaměstnanců zaměstnavatele – poplatníka, ale také na určení celkového počtu jeho zaměstnanců; těch musí být po přepočtu nejméně 25 s tím, že toto číslo představuje nejmenší možnou jednotku vyjádřenou zákonodárcem, která má svůj smysl a účel, jenž by byl neprovedením přepočtu popřen. Toho si stěžovatel zaměstnávající zdravotně postižené osoby mohl a měl být vědom a měl přepočet provést, což ovšem neučinil a následně se to neúspěšně snažil dohnat argumentací, podle níž měli být v celkovém počtu zaměstnanců zahrnuti i členové jeho statutárního a dozorčího orgánu.

Stěžovatel tak neoprávněně uplatnil slevu na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a Nejvyšší správní soud proto jeho kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. října 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu