



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
sídlem 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. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 počítal 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 niž 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 správcí daně i žalovanému známa z úřední činnosti. HANDI HELP je od 1. 9. 2008 registrována jako plátcе 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 správcí 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. ZDP žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 86/2015-43, publ. ve SbNSS pod č. 3719/2018.
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 nezáměrně 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. Trval 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 přihlíželi zejména k tomu, zda HANDI HELP fakticky zaměstnávala osoby se zdravotním postižením a zda tyto osoby skutečně odpracovaly počet hodin, který byl vykázan 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 není důvodná.
17. Krajský soud především předesílá, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
18. Ke kasační stížnosti žalovaného byl uvedený rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43, ve kterém tento soud dospěl k následujícím závěrům : „Práci zaměstnance jako závislou práci definuje § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce jako „práci[i], která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.“ Základním znakem závislé práce je tedy skutečnost, že jde o „vykonávanou“ práci. V tomto ohledu byl postup žalovaného zcela logický, protože se snažil prokázat nevěrohodnost dokladů o (vykonávané) práci zdravotně postižených osob. Bylo by totiž absurdní, aby pro uplatnění slevy postačovalo toliko fiktivní uzavření pracovních smluv, aniž by tyto smlouvy měly praktický dopad (viz také bod 0 v závěru o společenských přínosech spojených se zaměstnáváním zdravotně postižených osob).

(...) I pokud je hlavním účelem slevy na dani zvýšení motivace k zaměstnávání zdravotně postižených osob (což akcentoval krajský soud), zcela jistě jde o motivaci ke skutečnému zaměstnávání. Jen fiktivní zaměstnávání by totiž nemohlo přinést žádný z myslitelných společenských přínosů, týkajících se zvýšeného zaměstnávání zdravotně postižených osob, tedy tyto osoby lépe začlenit do společnosti, umožnit jim získat pracovní návyky a zvýšit jejich sebevědomí.“

Ve vztahu k posouzení postavení žalobce vůči společnosti HANDI HELP Nejvyšší správní soud uvedl, že : „...veřejná obchodní společnost je osobní společností. Podle § 95 ZOK se společníci veřejné obchodní společnosti musí účastnit na podnikání či správě jejího majetku. Žalobce tak v žádném případě nemohl být pouhým investorem bez vlivu na chod společnosti, byť nebyl statutárním orgánem. Osobní povaha veřejné obchodní společnosti má ostatně zřetelný odraz v daňovém právu. Samotná veřejná obchodní společnost nepodléhá dani z příjmů právnických osob s výjimkou příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně (§ 18b ZDP), a podíly na jejím zisku nebo ztrátě se započítávají do daně z příjmů společníků, v případě fyzických osob podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud tedy správce daně dokazoval nevěrohodnost písemností společnosti HANDI, neměl procesně jinou možnost, než tak činit v návaznosti na daňové tvrzení žalobce. Veřejná obchodní společnost nemá vzhledem k výše uvedené úpravě daňových povinností ani povinnosti podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob [§ 38mb písm. c) ZDP].“

Pokud se týká aplikace institutu zneužití práva, uvedl Nejvyšší správní soud, že toto nepředstavuje rozšiřování podmínek pro uplatnění slevy na dani, protože zákaz zneužití práva

představuje v daňovém právu uznávanou zásadu. Zneužití práva v daňovém právu znamená, že samotná právní jednání nepozbývají aplikací institutu zneužití daňového práva platnosti, „pouze“ jsou daňovým subjektům upřeny výhody jinak s těmito jednáními spojenými. Zneužitím veřejného subjektivního práva bylo právě uplatnění daňové slevy vůči daňovým orgánům, pokud jej za zneužití práva bylo možné vzhledem ke skutkovým okolnostem považovat.

Nadto Nejvyšší správní soud poznamenal, že krajský soud neměl považovat žalobce a společnost HANDI HELP za zcela nezávislé entity. Pro zneužití daňového práva je totiž typická právě umělá struktura několika právních subjektů, z nichž jeden provede „konečný“ úkon, který je zneužitím práva. Podstatou aplikace institutu zneužití práva je ostatně snaha o to nastolit stav, jako by ke zneužití práva nedošlo, nikoliv identifikovat konkrétního „viníka“, jelikož nejde o trestání (viz bod 94 rozsudku SDEU ve věci *Halifax*, k aplikaci judikatury SDEU na daný případ viz níže).

Pokud by společnost HANDI HELP zaměstnávala zdravotně postižené osoby skutečně jen fiktivně, neměla by tedy tato skutečnost žádný důsledek pro platnost příslušných pracovních smluv či vyplácení mezd těmto zaměstnancům. Platnost těchto smluv či vyplácení mzdy na druhou stranu bez dalšího neznámá, že nedochází ke zneužití daňového práva.

19. Uvedenými závěry je krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
20. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 14. 4. 2021 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce navrhl doplnit dokazování rozhodnutím o tom, že společnost HANDI HELP je od 7. 10. 2014 držitelem rozhodnutím o tom, že je zprostředkovatelem práce a dále, soupis vydaných faktur v rozhodném období s tím, že trvá na tom, že společnost HANDI HELP zaměstnávala pouze osoby se zdravotním postižením a výsledkem jejich činnosti byla plnění uvedená v předmětných fakturách. Nadto navrhl výslech Ing. K. a p. K., kteří se měli vyjádřit k osobnímu přínosu žalobce v uvedené společnosti, a dále navrhl k důkazu účastnický výslech žalobce. Připomněl dále, že společnost HANDI HELP podávala dotační žádosti o podporu. Soud uvedené důkazní návrhy neakceptoval, neboť dospěl k závěru, že nejsou dány důvody pro jejich provedení (viz níže).

21. 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 snižuje 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 nepřisluší 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.

22. 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 nezotožňuje. 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.

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 nepřipustně rozšířily okruh podmínek pro možnost uplatnění slevy na dani.“

23. Optikou uvedených závěrů při respektování závěrů vyslovených v kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu se krajský soud s ohledem na žalobní námitky především zabýval tím, zda se žalovanému (resp. správci daně) podařilo v daňovém řízení prokázat pochybnosti o zaměstnávání zdravotně postižených osob společností HANDI HELP jako primární podmínky pro uplatnění slevy na dani podle § 35 ZDP. Žalovaný svá skutková zjištění v tomto směru popsal podrobně v napadeném rozhodnutí, zejm. v bodech [23] - [33]. Vycházel při tom zejména ze zjištění z výpovědi svědků – samotných zaměstnanců společnosti HANDI HELP a dále z výpovědi J. K. a Ing. K. K. Zaměstnanci uvedené společnosti vypověděli, že práci jim měli zadávat buď Ing. K. či J. K., a to osobně, mailem či telefonicky. Ing. K. K. však v období leden, březen, duben a květen roku 2016 neměla evidovány žádné odpracované hodiny, tedy pracovní činnost pro společnost HANDI HELP nevykonávala a ani jí nebyla vyplacena v tomto období žádná mzda. Toto vedlo správce daně k pochybnostem o tom, kdo zaměstnancům práci skutečně zadával a práci od nich přebíral. Další zásadní pochybnosti vyvstaly ohledně evidence pracovní doby zaměstnanců a s tím spojené jimi skutečně odpracované doby. Svědek J. K. sám vypověděl, že si ve vztahu k evidenci docházky nepamatuje, kdo ji vedl, s tím, že pracovní doba byla dohodnuta při sjednávání pracovní smlouvy; kolik hodin jednotliví zaměstnanci odpracovali, nevěděl. Nadto bylo zjištěno porovnáním obsahu výpovědí jednotlivých zaměstnanců a předložené evidence docházky, že počet vykázaných odpracovaných hodin v docházce neodpovídá odpracovaným hodinám zaměstnanců. Uvedené pochybnosti utvrdila skutečnost, že v evidenci docházky nebyly ani u jednoho zaměstnance zaznamenány změny v docházce z důvodu nemoci, lékáře apod. Navíc bylo také z výpovědi Ing. K. zjištěno, že veškerá emailová komunikace mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci byla vymazána, přičemž z předložených tabulek, listin a databází nebylo možno vyčíst, kdo je zpracovával.
24. Uvedená skutková zjištění považuje krajský soud za správná, logická a vedoucí k jedinému možnému závěru, že správci daně, potažmo žalovanému se podařily prokázat pochybnosti ohledně skutečného zaměstnávání osob se zdravotním postižením, přičemž však žalobce svá tvrzení neprokázal. Byl to totiž žalobce, koho poté, co správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, tížilo důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud se přitom ztotožňuje s posouzením žalobcem navrženého důkazu - listiny nazvané „Přepočtené stavy zaměstnanců HANDI HELP SERVIS, v. o. s. ze dne 8. 3. 2017“, provedené žalovaným, když nadto tato listiny při zohlednění všech v řízení provedených důkazů nebyla s to žalobcovo tvrzení prokázat.
25. V té souvislosti krajský soud ve vztahu k zapojení žalobce ve společnosti HANDI HELP odkazuje na závěry vyslovené v bodu [31] a [35] kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu.

26. Z doposud uvedených závěrů tedy krajský dovozuje, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by společnost HANDI HEPL skutečně zaměstnávala v rozhodném období osoby se zdravotním postižením, a to v rozsahu, který byl tvrzen a prezentován; tudíž nebyla naplněna primární podmínka § 35 ZDP.
27. Pokud se týče důkazů navržených žalobcem u ústního jednání dne 14. 4. 2021, krajský soud připomíná, že judikatura správních soudů vychází ze zásady, že *těžšíště dokazování má probíhat před správními orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nabrazovat takto, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkoumání správního rozhodnutí posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tedy zda si opatřil dostatečné podklady pro rozhodnutí tak, aby mohl řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebuje zodpovědět. Soudní řízení správní není pokračováním správního řízení. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě se nejedná o soud nalézací, byť je správní soud samozřejmě oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnit dokazování provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.)* (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29).
28. Je zjevné, že žalobce svými nynějšími důkazními návrhy reaguje na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu, nicméně důkazy navrhuje k prokázání těch skutečností, které měl prokázat již v průběhu daňového řízení. Nadto, navrhuje-li žalobce k důkazu výslech svědků Ing. K. či J. K., nutno podotknout, že žalobci nic nebránilo, aby při výslechu těchto osob vznášel vůči těmto osobám dotazy směřující k prokázání žalobcova tvrzení. Podle krajského soudu závěry kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu nepřináší žádný „nový směr dokazování“, pouze ukládají krajskému soudu se vypořádat s dokazováním provedeným v daňovém řízení (při explicitním závěru, že toto dokazování bylo přípustné). Krajský soud tedy ze všech uvedených důvodů shledal, že nejsou dány podmínky pro provedení žalobcem navržených důkazů.
29. Pokud se týče posouzení závěrů žalovaného stran zneužití práva, je primárně na místě uvést, že toto posouzení není pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí potřebné, neboť soud dospěl k závěru, že žalobcem nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 35 ZDP, tudíž nedošlo k nastolení stavu, jakoby ke zneužití práva nedošlo. Nicméně, pokud by v průběhu řízení bylo prokázáno skutečné zaměstnání osob se zdravotním postižením v rozsahu tvrzeném žalobcem, pak by bylo na místě posoudit nárok žalobce na slevu na dani podle § 35 ZDP jako postup směřující ke zneužití práva, neboť lze přisvědčit závěrům žalovaného, že činnost, kterou zaměstnanci pro HANDI HELP vykonávali, neměla pro tuto společnost žádný ekonomický význam, a tudíž není žádné jiné vysvětlení zaměstnávání osob se zdravotním postižením, než dosažení nároku na slevu na dani, což by ve výsledku vedlo k popření smyslu a účelu § 35 ZDP.

Závěr a náklady řízení

30. Jelikož krajský soud neshledal žalobní námitky důvodné, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 14. dubna 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje