



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Jitky Zavřelové a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **Ing. I. V.**, zastoupený Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, čj. 48779/18/5200-10421-700366, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, čj. 22 Af 3/2019-57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, čj. 22 Af 3/2019-57 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobce v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 uplatnil slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením podle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“), protože byl v daném období společníkem veřejné obchodní společnosti HANDI HELP SERVIS, v. o. s., (dále jen „HANDI“), jež tyto osoby zaměstnávala. Vedle této činnosti měl žalobce příjmy ze zaměstnání v jiné společnosti. Jelikož žalobcem vypočtená sleva převýšila jeho příjmy, spočítal žalobce vlastní daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

[2] Správce daně následně žalobci vyměřil platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze dne 29. 6. 2017 daň ve výši 208 820 Kč. Nárok na slevu za zaměstnávání osob se zdravotním postižením podle § 35 ZDP správce daně uznal jen ve výši 91 Kč.

[3] Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Na základě odvolání žalovaný shora označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně tak, že zvýšil částku vyměřené daně o 91 Kč na 208 911 Kč, což byl důsledek snížení uznané slevy podle § 35 ZDP z 91 Kč na 0 Kč (žalobce původně nárokoval slevu ve výši 396 542 Kč). Žalovaný založil své rozhodnutí na rozdíl od správce daně na argumentaci zneužitím práva, protože nebylo prokázáno, že zaměstnanci se zdravotním postižením ve společnosti HANDI odváděli skutečnou práci a jejich zaměstnávání

nebylo jen fiktivní. Tento závěr žalovaný učinil na základě dokazování, ve kterém jednotliví zaměstnanci odpovídali na dotazy o odvedené práci neurčitě a odvedenou práci nepředložili, což neučinila ani společnost HANDI. Zaměstnávání těchto osob sice bylo z hlediska pracovního práva legální, ale jediným účelem uzavřených pracovních smluv bylo snížení daňové zátěže pomocí slev na dani podle § 35 ZDP (první podmínka pro naplnění definice zneužití daňového práva podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 175/2005-61). Druhou podmínkou je skutečnost, že přiznání práva (zde slevy na dani) by bylo v rozporu s účelem a smyslem právní úpravy. Žalovaný tento rozpor spatřoval v záměru § 35 ZDP podporovat skutečné zaměstnávání osob se zdravotním postižením, nikoliv jejich předstírané zaměstnávání výhradně za účelem snížení daňového základu zaměstnavatele.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Žalobce v první řadě poukázal na objektivní existenci legálních pracovních poměrů zaměstnanců se zdravotním postižením. Na daňových orgánech bylo, aby jejich neexistenci vyvrátil dokazováním podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). To daňové orgány neučinily, naopak se zabývaly právně nepodstatnými skutečnostmi (skutečně odvedenou prací). Žalobce též tvrdil, že jako společník veřejné obchodní společnosti nenese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda daní zaměstnanci skutečně pracovali. Těžiště žalobních námitek nicméně spočívalo v obraně proti kvalifikaci činnosti žalobce jako zneužití práva. V této souvislosti poukázal žalobce obecně na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax a další* a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108. Především ale odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, čj. 22 Af 86/2015-43, č. 3719/2018 Sb. NSS. Podle tohoto rozsudku je účelem slevy podle § 35 ZDP motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání osob se zdravotním postižením, nikoliv kompenzovat zvýšené náklady spojené se zaměstnáváním těchto osob, a vzhledem k tomu, že nejde o snížení daňového základu, ale o slevu na dani, není tato sleva vázaná na příjmy plynoucí z činnosti, při které poplatník tyto osoby zaměstnává (a v tomto smyslu jde o neutrální daňové zvýhodnění, daňovému subjektu tedy nelze vytýkat postup vedoucí k co nejmenší daňové zátěži).

[5] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud na danou situaci plně vztáhl závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 86/2015-43, ze kterého plyne, že poskytnutí slevy na dani podle § 35 ZDP není podmíněno požadavkem podílu zdravotně postižených zaměstnanců na výnosu zaměstnavatele, a jedinou podmínkou pro uplatnění slevy je samotná skutečnost zaměstnávání zdravotně postižených osob. Daňové orgány tedy neměly vůbec zkoumat, kolik hodin zaměstnanci se zdravotním postižením odpracovali a jakou práci věcně odvedli. Podle § 35 odst. 2 ZDP totiž náleží zaměstnavateli sleva na dani v rozsahu přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním pojištěním (částečné úvazky se s určitými výjimkami přepočtou poměrně podle odpracovaných hodin tak, že jeden takový zaměstnanec pro účely dané slevy odpovídá jednomu ročnímu fondu pracovní doby). Z tohoto ustanovení krajský soud dovodil, že správce daně a žalovaný mohou kontrolovat jen tento přepočet, tedy zda dohodnutá výše odpracovaných hodin s jednotlivými zaměstnanci po přepočtu aritmeticky odpovídá počtu přepočtených zaměstnanců. Navíc nelze činnost společnosti HANDI a jí vytvořené listiny „přepočtené stavy zaměstnanců“ spojovat se žalobcem, protože byl pouze jejím společníkem, nikoliv statutárním orgánem. Nad rámec toho je tato listina pro věc bezvýznamná, protože k uplatnění slevy na dani podle § 35 ZDP není podstatné, jakým způsobem se zaměstnanci se zdravotním pojištěním podíleli na výnosech společnosti HANDI. Závěrem krajský soud poznamenal, že v rozhodnutí žalovaného nenalezl jiné jednání, kterým se žalovaný měl dopouštět zneužití práva, než samotné uplatnění slevy na dani. To však z výše uvedených důvodů za takové jednání nelze považovat. Jelikož tak nedošlo k naplnění znaků zneužití práva, nelze žalobci dávat k tíži snahu o účinnou daňovou optimalizaci.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Za podstatu kasační stížnosti považuje stěžovatel otázku aplikovatelnosti zákazu zneužití práva na § 35 ZDP. Krajský soud totiž poskytnutí daňové slevy podle tohoto ustanovení váže toliko na splnění formálních podmínek a zkoumání věcné stránky označil za nepřijatelné. To prakticky aplikaci zákazu zneužití práva vylučuje.

[7] Stěžovatel dále popsal právní úpravu dokazování v daňovém řízení obsaženou v § 92 daňového řádu a obecně charakterizoval dosavadní judikaturu týkající se zneužití práva v daňovém právu pocházející od Ústavního soudu (zejm. náleze ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), Nejvyššího správního soudu (zejm. rozsudky ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015-71, ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008 čj. 7 Afs 54/2006-155) a SDEU (zejm. rozsudek ze dne 21. 2. 2006 *Halifax*, C-255/02). Stěžovatel touto judikaturou dokládá běžnou aplikaci zákazu zneužití práva v oblasti daňového práva a rozebíral její doktrinální základy. V rámci popisu těchto základů vyložil tzv. dvoustupňový test, rozebraný Soudním dvorem EU především v rozsudku *Halifax* a převzatý Nejvyšším správním soudem. Podle tohoto testu má zneužití práva dva prvky, subjektivní a objektivní, které musí být splněny kumulativně. Objektivní prvek spočívá v toliko formálním splnění právních podmínek, ačkoliv nebyl naplněn samotný účel právní úpravy. Subjektivní prvek představuje záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro dosažení této výhody. Stěžovatel upozorňuje, že Soudní dvůr EU rozšířil aplikaci tohoto testu z nepřímých i na přímé daně (rozsudky velkého senátu ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196-04, a ze dne 12. 3. 2007, *Thin Cap Group*, C-524/04). Nejvyšší správní soud pak tento test převzal v už uvedeném rozsudku čj. 2 Afs 178/2005-64 a usnesení rozšířeného senátu čj. 7 Afs 54/2006-155. Stěžovatel připomněl, že Nejvyšší správní soud vyhrazuje odepření práva z důvodu zneužití práva jen pro případy, ve kterých příslušná hospodářská činnost nemá jiný cíl, než získání nároku vůči správci daně, a přiznání tohoto nároku by bylo v rozporu účelem právní úpravy. Při tomto jednání daňový subjekt nezastírá jiné jednání, ale jednáním uměle vytváří podmínky pro získání daňové výhody (rozsudek ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46).

[8] Na základě těchto doktrinálních pozic stěžovatel následně vysvětloval, proč považuje závěry krajského soudu za nesprávné. V první řadě napadá závěr krajského soudu, že zkoumání věcného obsahu pracovněprávních vztahů bylo v rozporu s § 35 ZDP, a daňové orgány jsou oprávněny kontrolovat jen formální existenci těchto vztahů (např. zda vůbec existují pracovní smlouvy). Tento výklad je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení, podle které důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být naplněna předložením formálně správného dokladu (smlouvy), neboť ty samy o sobě nejsou dostatečné k prokázání skutečností uvedených v daňovém tvrzení (rozsudky ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007-72, a ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79). Stěžovatel tedy nepochybil, jestliže se nespokojil s tvrzením žalobce obsaženým v dokumentu „přepočtené stavy zaměstnanců“ a skutečnosti uvedené v tomto dokumentu vyvracel jako nevěrohodné dokazováním podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud by nemohly daňové orgány tento postup použít, jak tvrdí krajský soud, bylo by pro účely získání slevy na dani podle § 35 ZDP možné zaměstnávat zdravotně postižené osoby jen ryze formálně, což je neudržitelný závěr.

[9] V další části kasační stížnosti stěžovatel popisoval faktické poměry ve společnosti HANDI, jak vyplynuly z místního šetření provedeného správcem daně 17. 1. 2018, a na nich následně ukazuje, proč považuje za nesprávné závěry krajského soudu ohledně

(ne)aplikovatelnosti zákazu zneužití práva. Ohledně faktických poměrů stěžovatel rekapituluje, že společnost HANDI zaměstnávala v roce 2016 celkem 16 zaměstnanců, z toho 8 se zdravotním postižením (jejich pozice byly označeny jako asistent, administrativní pracovník, datový analytik, pomocná mzdová účetní, pomocné administrativní práce, pomocné práce při správě webových stránek). Tito zaměstnanci vykonávali práci také z domova, kde byly zřízeny provozovny společnosti HANDI na základně nájemních smluv. Stěžovatel podrobně rozebírá nedostatky v evidenci pracovní doby, což zapříčinilo nemožnost ověřit správnost údajů o přepočteném počtu zaměstnanců se zdravotním postižením. Dotčených 8 zaměstnanců se zdravotním postižením sice vypovědělo, že pro společnost HANDI skutečně pracovali, nedokázali ale charakterizovat konkrétní pracovní výstupy, hovořili jen obecně o vyhledávání informací na internetu a tvoření tabulek, přičemž nedokázali uvést počet takto zpracovaných výstupů. Podle společnosti HANDI byla e-mailová komunikace za rok 2016 v době místního šetření (leden 2018) již vymazána (e-mailová komunikace měla představovat hlavní spojení se zaměstnavatelem). Společnost HANDI sice předložila listiny, tabulky a databáze vypracované těmito zaměstnanci, podle stěžovatele z nich ale není možné zjistit, kdo a kdy je zpracoval.

[10] Z těchto skutečností stěžovatel dovozuje, že osoby se zdravotním postižením byly zaměstnávány jen formálně, a následně předložená listina „přepočtené stavy zaměstnanců“ byla vyhotovena účelově. Jako celek jde tedy o formální a účelovou strukturu, jejíž vytvoření není v souladu s účelem zákona, a tudíž naplňuje objektivní kritérium zneužití práva. Subjektivní kritérium považuje stěžovatel rovněž za splněné, protože žalobce měl jednoznačně úmysl získat daňovou výhodu pomocí této uměle vytvořené situace. V tomto ohledu stěžovatel napadá závěr krajského soudu, že žalobce nebyl statutárním orgánem společnosti HANDI, ale jen jejím společníkem, a jednání této společnosti tudíž se žalobcem vůbec nelze spojovat. Stěžovatel naproti tomu upozorňuje, že společnost HANDI je veřejnou obchodní společností, u které se ze zákona musí společníci účastnit jejího podnikání nebo správy jejího majetku, pokud je za tímto účelem založena (§ 95 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, dále jen „ZOK“). Podle § 107 ZOK může navíc každý společník nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje, což souvisí s osobní povahou veřejné obchodní společnosti. Každý společník tak má absolutní přístup k informacím veřejné obchodní společnosti bez ohledu na to, zda je statutárním orgánem.

[11] Stěžovatel následně na podporu svých závěrů uvádí příklady z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ze dne 12. 12. 2012, čj. 5 Afs 75/2011-57, je třeba rozlišovat formální a faktickou rovinu, jednání postrádající ekonomický smysl a deklarovaná jen za účelem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití daňového práva. Rozsudek ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64 pak hovořil o již zmíněných dvou podmínkách pro odepření práva v důsledku jeho zneužití: první podmínkou je neexistence jiného vysvětlení hospodářské činnosti (zde zaměstnávání osob se zdravotním postižením) než získání nároku vůči správci daně (zde slevy na dani z příjmů podle § 35 ZDP). Jelikož práce těchto zaměstnanců neměla pro společnost zjevně žádný ekonomický význam, stěžovatel považuje splnění této podmínky za prokázané. Druhou podmínkou podle rozsudku čj. 2 Afs 178/2005-64 je skutečnost, že přiznání nárokovaného práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušného ustanovení zákona. Oproti krajskému soudu (a závěrům rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 86/2015-43, č. 3719/2018 Sb. NSS) považujícím za hlavní účel slevy na dani motivaci k zaměstnávání zdravotně postižených osob a nikoliv kompenzaci nákladů spojených s jejich zaměstnáváním, stěžovatel má za hlavní účel této úpravy jednak taktéž podporu zaměstnávání zdravotně postižených osob, ale také kompenzaci snížených výnosů a zvýšených nákladů, spojených s těmito zaměstnanci (stejný názor zaujal NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 9 Afs 33/2012-35). Nad rámec toho každopádně nemůže být účelem slevy na dani podle § 35 ZDP snižování daňového základu plynoucího ze zaměstnání pomocí

pokračování

slevy plynoucí z podnikání v minimálním rozsahu, jestliže tato sleva vyplývá z fiktivního zaměstnávání osob v rámci tohoto (z pohledu celkových příjmů okrajového) podnikání. Stěžovatel tedy považuje za splněnou i druhou podmínku pro odepření nároku na základě zneužití práva.

III. Obsah vyjádření ke kasační stížnosti

[12] Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K aplikaci institutu zneužití práva je podle něj třeba v oblasti veřejného práva přistupovat obezřetně, jelikož v něm platí zásada legality. Zejména je třeba v případě pochybností o výkladu nejasného zákona tyto státem způsobené nejasnosti neklást k tíži jednotlivce a uplatnit zásady v pochybnostech ve prospěch a v pochybnostech mírněji. Závěr o zneužití práva musí tedy být zcela jednoznačný, v případě i minimálních pochybností nelze tento institut aplikovat.

[13] Výklad stěžovatele k rozsudku SDEU ve věci C-255/02 *Halifax* je zavádějící, protože sice rozsudek popsals dvě kritéria zneužití práva, zároveň ale generální advokát v bodu 89 svého stanoviska uvedl, že zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiná odůvodnění než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Vedle toho SDEU v rozsudcích C-487/01 a C-7/02 poukázal na oprávněnost využití zákonných možností a mezer ke snížení daňové povinnosti, přičemž využití těchto prostředků nemůže být poplatníkovi k tíži. Nadto rozsudek SDEU C-196/04 *Cadbury Schweppes* omezil aplikaci kritérií vymezených ve věci *Halifax* jen na oblast harmonizovaných daní, zatímco u neharmonizovaných daní zvolil mírnější kritérium, podle kterého musí jít „o čistě vykonstruované operace.“

[14] Žalobce následně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, označil institut zákazu zneužití práva za materiální korektiv formálního pojmání práva. Následně v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64, převzal dvě kritéria z případu *Halifax*. Ten soud následně používal i v dalších případech, v některých případech jej však určitým způsobem korigoval. V rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, soud upozornil na nutnost zmenšovat potíže spojené s výkladem zákona, v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, zdůraznil nutnost rozlišovat zneužití práva a daňovou optimalizaci, při které daňový subjekt volí z různých alternativ, majících samostatný ekonomický smysl. Rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69, pak dovedl, že v případě uzavírání smluv o dílo se samostatnými nepoměrně slabšími zhotoviteli nejde o zneužití práva.

[15] Z této judikatury žalobce dovozuje, že institut zneužití práva je prostředkem *ultima ratio*, a musí být uplatňován restriktivně. Je také třeba jej odlišit od běžného daňového plánování za účelem minimalizace daňové povinnosti. Při tomto rozlišování je třeba posoudit, co odpovídá rozumnému uspořádání vztahů, neboť pojmy jako „*absence hodnotové neutrality*“ a „*rozumné (racionální) uspořádání společenských vztahů*“ jsou klíčové pro legitimizaci užití institutu zneužití práva ve správním soudnictví. Tyto pojmy však kladou na daňové subjekty vysokou zátěž a dopředu lze soudní rozhodnutí těžko předvídat. Obtížné je i rozlišení mezi legálním využitím mezery v právu a zneužitím práva.

[16] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 55/2006-122 pak plyne, že institut zneužití práva je v daňovém právu vymezen širěji než v civilistické judikatuře, protože nejde jen o pouhé způsobení újmy jinému subjektu; snížení daňové povinnosti není „újmou“, ale legitimním cílem daňového subjektu v rámci daňové optimalizace. Aby nešlo o zneužití práva, postačuje, že k tomuto legitimnímu cíli přistupuje ne zcela nevýznamný

ekonomický cíl. V daném případě žalobce vycházel ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 86/2015-43. Podle tohoto rozsudku je primárním cílem slevy na dani § 35 odst. 1 ZDP motivovat zaměstnavatele k zaměstnání osob se zdravotním postižením, nikoli kompenzovat daňovému subjektu snížené výnosy a zvýšené náklady vzniklé zaměstnáváním zdravotně postižených osob. Totožný závěr plyne i z důvodové zprávy k zákonu č. 346/2010 Sb., který tuto slevu na dani zavedl. Jedinou podmínkou pro uplatnění uvedené slevy tak je samotná skutečnost zaměstnávání zdravotně postižených osob.

[17] Sleva na dani podle 35 ZDP není snížením daňového základu, ale je slevou na daňové povinnosti poplatníka, není tak vázána pouze na příjmy plynoucí ze samostatné výdělečné činnosti, při které poplatník zaměstnává osoby se zdravotním postižením. V tomto smyslu jde o neutrální daňové zvýhodnění; není podstatné, vůči kterému druhu příjmu se tato sleva uplatňuje. Žalobce tedy postupoval v souladu s judikaturou a účelem zákona uvedeným v důvodové zprávě, a jeho postup tedy nemůže představovat zneužití práva (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 As 49/2004-83, nemohou být poplatníkovi přičítány k tíži nedokonalosti právní úpravy).

[18] Konečně i vzhledem k testu dvou kritérií podle případu *Halifax* není žalobci jasné, jak by mohlo dojít k naplnění druhé podmínky (neexistence jiného objektivního vysvětlení činnosti, než snížení daňové povinnosti). Stěžovateli musí být z jeho úřední činnosti známo, že společnost HANDI podniká již dlouhou dobu, podává daňová přiznání k dani z příjmů i k dani z přidané hodnoty. Nadto společnosti HANDI zdravotně postižené osoby zaměstnává nikoliv formálně, ale fakticky (existují řádné pracovní smlouvy, je přidělována práce a je vyplácena mzda), což bylo předmětem kontroly orgánu veřejné moci, která neshledala nedostatky.

[19] Nadto žalobce uvádí, že sleva na dani sice představuje výdaj ze státního rozpočtu, nicméně v daném případě by patrně nedošlo ani ke zlepšení hospodaření státu, pokud by společnost HANDI nevyvíjela činnost. Stát by sice ušetřil na slevě na dani pro žalobce, ale zároveň by musel hradit různé dávky zdravotně postiženým osobám, které přišly o práci. V daném případě tedy ani nelze shledat prvek újmy.

[20] Závěrem žalobce upozorňuje, že stěžovatel v kasační stížnosti ani dříve neuvedl, která konkrétní právní jednání mají představovat zneužití práva, z jakých skutečností tento závěr dovozuje, a jak tato právní jednání posuzoval kritérii aplikovanými Nejvyšším správním soudem (postup podle případu *Halifax* nepřichází v úvahu, protože zde jde o neharmonizovanou daň). Jelikož žádná čistě vykonstruovaná transakce v posuzované věci učiněna nebyla, závěr o zneužití práva nemůže obstát.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k názoru, že je důvodná.

[22] Slevu na dani podle § 35 ZDP lze obecně započíst i proti dani z příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), protože § 35 odst. 4 ZDP vylučuje započtení jen vůči samostatnému základu daně podle § 20b ZDP. V případě pochybností o skutkových okolnostech zakládajících nárok na tuto slevu se uplatní obecná pravidla o dokazování v daňovém řádu, především jeho § 92. Podle tohoto ustanovení, ve znění účinném v době rozhodování daňových orgánů nese důkazní břemeno nejprve daňový subjekt, který musí prokázat skutečnosti uvedené ve svém daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3). Následně důkazní břemeno přechází na daňové orgány, které případně prokazují nevěrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem [92 odst. 5 písm. c)]. Pokud správce daně toto břemeno unese a prokáže tedy nevěrohodnost důkazních

pokračování

prostředků, je následně na daňovém subjektu, aby tuto nevěrohodnost vyvrátil; daňové břemeno se tedy vrací zpět k daňovému subjektu (k tomu viz četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016-60). K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že současná účinná úprava je prakticky totožná, jen byl zákonem č. 80/2019 s účinností od 1. 4. 2020 explicitně doplněn zvláštní případ důkazního břemene daňových orgánů, a to zneužití práva [§ 92 odst. 5 písm. f)].

[23] Rozsudek krajského soudu je založen na třech základních důvodech. V první řadě krajský soud vyložil závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 86/2015-43 tak, že se stěžovatel vůbec neměl zabývat otázkou, zda zaměstnanci se zdravotním postižením skutečně odváděli práci a v jakém rozsahu. Druhým důvodem je interpretace postavení žalobce ve společnosti HANDI. Podle krajského soudu byl „jen“ společníkem, a činnost této společnosti mu tedy nemůže jít k tíži, včetně vyhotovení listiny „přepočtené stavy zaměstnanců.“ Třetím důvodem pro závěry krajského soudu byla skutečnost, že stěžovatel neoznačil konkrétní jednání nad rámec dokumentu „přepočtené stavy zaměstnanců“, v němž spatřoval zneužití práva. Jelikož však tuto listinu nelze spojovat se žalobcem, nelze jednání žalobce posuzovat jako zneužití práva.

[24] Stěžovatel napadl všechny tři základní důvody rozsudku kasačními námitkami. Nejvyšší správní soud vypořádal kasační námitky v pořadí, v jakém důvody rozsudku uvedl krajský soud. Protože ale kasační námitky spolu s vyjádřením žalobce přesahují rámec stručného rozsudku krajského soudu, nebude se Nejvyšší správní soud zabírat veškerou uplatněnou argumentací (k tomu podrobněji níže).

[25] V první řadě stěžovatel považoval za nesouladný s judikaturou správních soudů k dokazování podle daňového řádu závěr krajského soudu o nemožnosti zkoumat existenci a náplň pracovních poměrů. Tato kasační námitka je důvodná, protože krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[26] Jak již bylo uvedeno shora, pokud daňový subjekt v návaznosti na své daňové tvrzení předloží potřebné důkazní prostředky (zpravidla jde o formálně bezvadné doklady), přechází na správce daně důkazní břemeno k prokázání jeho případných pochybností ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto písemností, dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na judikaturu týkající prokazování nevěrohodného daňového dokladu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zejména na starší rozsudek čj. 2 Afs 7/2006-107). Výše uvedený přechod důkazního břemene a následný postup správce daně nicméně představuje obecné a v dané věci jednoduché právní pravidlo, které se neuplatní jen ve vztahu k prokazování nákladů (výdajů) ve vztahu k dani z příjmů, či uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ale uplatní se také ve vztahu k prokazování nároku na slevu na dani. Jestliže se tedy správce daně domníval, že předložené pracovní smlouvy jsou nevěrohodné a fiktivní, tížilo ho důkazní břemeno k prokázání této nevěrohodnosti. Jako důkazní prostředky se logicky snažil opatřit výsledky odvedené práce, výkazy o pracovní době, svědecké výpovědi těchto zaměstnanců a podobně. Takto získané důkazní prostředky následně provedl a zjištěné skutečnosti vyhodnotil a dospěl k závěru, že nebyl jasný rozsah práce provedené osobami se zdravotním postižením, a že existovaly značné rozdíly mezi údaji o počtu odpracovaných hodin v evidenci docházky, v mzdových listech, v pracovních smlouvách a konečně údaji, udávanými svědky (zaměstnanci) v jejich výpovědích. Z toho správce daně dovodil, že počet hodin odpracovaný zaměstnanci se zdravotním pojištěním je nejasný a předložená písemnost „přepočtené stavy zaměstnanců“ byla vytvořena formálně. Tyto závěry žalobce následně nevyvrátil, ani za tímto účelem nepoukázal na další důkazní prostředky.

[27] Krajským soudem uváděná citace rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 86/2015-43, podle které je jedinou podmínkou pro uplatnění slevy na dani samotná existence zaměstnávání zdravotně postižených osob, je pro danou věc relevantní, ale zcela opačným způsobem, než krajský soud naznačoval. Stěžovatel měl pochybnosti o této existenci, a tudíž v souladu s daňovým řádem dokazoval skutečnosti, podle kterých jsou předložené písemnosti nevěrohodné. Jeho dokazování se tedy týkalo právě samotné existence zaměstnávání těchto osob. Práci zaměstnance jako závislou práci definuje § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce jako „*prác[í], 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 [29] v závěru o společenských přínosech spojených se zaměstnáváním zdravotně postižených osob).

[28] Nejvyšší správní soud podotýká, že se v této chvíli vyjadřuje jen k oprávnění správce daně tyto skutečnosti dokazovat, nikoliv k výsledku dokazování (stěžovatel považoval za výsledek dokazování závěr o fiktivním zaměstnávání). Krajský soud totiž označil dokazování existence dotčených pracovních poměrů za nepřipustné, a tudíž se vůbec nezabýval žalobní námitkou označující za nesprávné závěry, které žalovaný na základě provedeného dokazování učinil. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Zdejší soud se tak nemůže zabývat otázkami, kterými se měl nejprve zabývat krajský soud ve svém rozsudku. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval stěžovatelem podrobně líčenými skutkovými okolnostmi týkajícími se zaměstnávání dotčených zdravotně postižených osob a s nimi spojenými právními závěry stěžovatele. Nejvyšší správní soud se stejně tak nemohl zabývat argumentací žalobce usilující o vyvrácení těchto závěrů.

[29] Zdejší soud dále uvádí, že se závěry ohledně dokazování ostatně nekoliduje ani citovaný rozsudek čj. 22 Af 86/2015-43 jako celek. Týkal se totiž jiných skutkových okolností: fyzická osoba tam uplatnila slevu na dani podle § 35 ZDP i na daň plynoucí z příjmů, které nesouvisely s činností zaměstnance se zdravotním postižením. Daňové orgány se domnívaly, že takové uplatnění slevy je v rozporu s jejím účelem (kompenzace snížených výnosů a zvýšených nákladů). S tímto názorem se soud v citovaném rozsudku neztotožnil a za primární účel slevy označil motivaci zaměstnavatelů k zaměstnávání osob se zdravotním postižením a tím, že jejím cílem je zamezit potenciálně nadměrné nezaměstnanosti zdravotně postižených osob. Jakkoli krajský soud v uvedeném rozsudku uvedl, že případné snížené výnosy a zvýšené náklady související se zaměstnáváním zdravotně postižených osob daňovým subjektům kompenzuje zejména příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (§ 78a zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti), neznamená to, že tím zcela vyloučil, aby tuto funkci nesla i sleva na dani. To by totiž jeho závěry byly vyjádřeny daleko kategoričtějším způsobem, tedy bez užití slov jako „*primárním účelem*“ ve spojitosti se slevou na dani či „*zejména*“ ve spojitosti s příspěvkem na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Závěry tohoto rozsudku tedy nejsou v rozporu se stěžovatelem zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 33/2012-35, který v souvislosti se slevou na dani hovořil jak o motivování zaměstnavatelů k zaměstnávání osob se zdravotním postižením, tak o kompenzaci případných snížených výnosů a zvýšených nákladů z titulu zaměstnávání těchto osob, aniž se vymezoval v tom smyslu, který účel je hlavní a který doplňkový. Odpověď na tuto otázku přitom není třeba hledat ani v nyní projednávané věci. 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

pokračování

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.

[30] Stěžovatel dále namítal nesprávné právní posouzení postavení žalobce vůči společnosti HANDI ze strany krajského soudu, přičemž poukázal na osobní charakter veřejné obchodní společnosti. Tato kasační námitka je rovněž důvodná, protože krajský soud tuto právní otázku nesprávně posoudil [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[31] Jak případně poukázal stěžovatel, 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 zrcadlový 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 priznání k dani z příjmů právnických osob [§ 38mb písm. c) ZDP].

[32] Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatel napadá závěr krajského soudu, že stěžovatel vůbec neměl posuzovat, zda ke zneužití práva došlo, a že takový postup představuje nepřijatelné rozšiřování podmínek pro uplatnění slevy na dani. I tato kasační námitka je důvodná, jelikož krajský soud i tuto právní otázku nesprávně posoudil [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[33] Aplikace institutu zneužití práva 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. Takto vyložil zneužití práva už „zakladatelský“ rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 107/2004-48. Zde si širší rodina založila spolek za účelem podpory sportovních aktivit svých dětí, a následně si jeden z členů rodiny odečetl z daňového základu dar tomuto spolku. Nejvyšší správní soud posoudil tento postup z hlediska daňového práva jako jeho zneužití, protože je jistě absurdní, aby si rodič odečetl z daňového základu sportovní vyžití svých dětí. Soud však zároveň jednoznačně uvedl, že si příslušný rodič založil příslušný spolek zcela legálně a ani mu nic nebrání tomuto spolku nadále poskytovat dary. Nebude však oprávněn odečítat si tyto dary z daňového základu, protože takové jednání představuje zneužití veřejného subjektivního práva. Právě odpočet této částky ze strany rodiče totiž představoval v daném případě zneužití veřejného subjektivního práva. Pro řešený případ je tedy nepodstatná poznámka krajského soudu, že stěžovatel neuvedl právní jednání, které by bylo zneužitím práva. Zneužitím veřejného subjektivního práva totiž bylo právě uplatnění daňové slevy vůči daňovým orgánům, pokud jej za zneužití práva bylo možné vzhledem ke skutkovým okolnostem považovat.

[34] Krajský soud měl totiž posoudit právě to, zda závěr stěžovatele o zneužití práva ze strany žalobce odpovídá skutkovým zjištěním stěžovatele. To krajský soud neučinil, a tudíž se k této otázce nyní nemůže vyjadřovat ani Nejvyšší správní soud. V dalším řízení tak krajský soud přezkoumá v rozsahu uplatněných žalobních bodů zejména otázku, zda postup žalobce a společnosti HANDI skutečně odpovídá zneužití daňového práva.

[35] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že jak už bylo uvedeno výše, krajský soud neměl považovat žalobce a společnost HANDI 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. Ve výše popisovaném rozsudku čj. 1 Afs 107/2004-48 šlo rodiče, vlastní děti a uměle vytvořený spolek. 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).

[36] Závěrem lze připomenout, že umělá struktura vytvořená za účelem zneužití daňového práva bude sama o sobě legální, „jen“ jí v takovém případě nebude přiznáno daňové zvýhodnění. Pokud by společnost HANDI 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, jak uvádí žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v novém rozhodnutí krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. prosince 2020

Petr Mikeš
předseda senátu