



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **F. Y.**, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17708/16/5200-10421-706486, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2019, č. j. 6 Af 49/2016 - 75,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2019, č. j. 6 Af 49/2016 – 75, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17708/16/5200-10421-706486, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 32.684 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 31. 7. 2015, č. j. 5381052/15/2010-51522-109575, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1.215.376 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce. Konstatoval, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 žalobce uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů ve výši 5.410.260 Kč, úhrn povinného

pojistného podle § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve výši 798.228 Kč a dílčí základ daně podle § 6 téhož zákona ve výši 6.208.488 Kč. Celkovou daň žalobce vykázal ve výši 1.222.814 Kč a po uplatnění slev ve výši 1.168.666 Kč. Jako přílohu přiznání žalobce předložil potvrzení společnosti Toyota Peugeot Citroën Automobile Czech, s. r. o. (dále jen „TPCA“), ve kterém byl uveden úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti ve výši 3.153.133 Kč, úhrn povinného pojistného z těchto příjmů ve výši 595.098 Kč a záloha na daň ve výši 671.056 Kč. Další přílohou bylo potvrzení vystavené společností Toyota Motor Corporation (dále jen „TMC“), ve kterém byl uveden hrubý příjem ve výši 2.257.127 Kč.

[3] Příjem od TMC žalobce při výpočtu dílčího základu daně ze závislé činnosti zvýšil podle § 6 odst. 12 ZDP pouze o pojistné na veřejné zdravotní pojištění ve výši 9 %, tj. o 203.141 Kč. Správce daně příjem od TMC zvýšil také o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „sociální pojištění“) ve výši 25%, tj. o částku 311.304 Kč (25 % z maximálního vyměřovacího základu pro rok 2014 – 1.245.216 Kč). Správce daně na základě výše uvedeného zvýšil úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 ZDP na částku 1.109.543 Kč (595.098 Kč + 203.141 Kč + 311.304 Kč). V důsledku tohoto zvýšení byl zvýšen dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 ZDP na částku 6.519.803 Kč. Celková daň z příjmů činila 1.269.524 Kč a po uplatnění slev 1.215.376 Kč, tj. o 46.710 Kč více, než uvedl žalobce.

[4] Žalovaný dále konstatoval, že žalobce byl pro výkon práce v České republice pronajat na základě smluvního ujednání mezi TMC a TPCA a pracoval tedy v České republice v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly. TPCA byla povinna hradit japonské společnosti určité náklady spojené s pronájmem pracovníků. Část příjmů měla dle smlouvy vyplácet TMC. Za podstatné žalovaný označil, že z daňového pohledu se za zaměstnavatele považuje i TPCA. Z přílohy smlouvy mezi TMC a TPCA vyplývá, že TMC měla vyplácet žalobci další příjmy, které již nebyly předmětem fakturace mezi společnostmi TMC a TPCA. Žalovaný zdůraznil, že jelikož je ekonomický zaměstnavatel z hlediska ZDP považován za samostatného zaměstnavatele, je třeba posuzovat příjmy zúčtované tímto zaměstnavatelem za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele, i když tento zaměstnavatel dané příjmy ve skutečnosti daňovému subjektu nevyplácí. Příjmy od TMC proto žalovaný považuje za příjmy od formálně právního zaměstnavatele, který daňovému subjektu vyplácí i příjmy zúčtované ekonomickým zaměstnavatelem. Český ekonomický zaměstnavatel je totiž dle ZDP považován za samostatného zaměstnavatele. I u příjmů od společnosti TMC tak je třeba postupovat podle § 6 odst. 12 ZDP, dle kterého jsou dílčím základem daně příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální pojištění a na všeobecné zdravotní pojištění. Příjmy žalobce od TMC se tak při stanovení základu daně musí navýšit o částku odpovídající tuzemskému pojištění placenému zaměstnavatelem. Žalovaný dodal, že pro daňové účely není rozhodující, zda zaměstnanec spadá do systému zahraničního povinného pojistného na základě mezinárodní smlouvy o pojistném nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že žalovaný aplikoval nesprávný právní výklad relevantních zákonných ustanovení, zejm. § 6 odst. 12 ve spojení s § 6 odst. 2 ZDP. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že ustanovení § 6 odst. 12 ZDP je třeba aplikovat tak, aby jeho výsledný základ daně odpovídal základu daně, kterého by dosahoval, kdyby podléhal českému systému povinného pojištění. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

pokračování

(dále jen „zákon o sociálním pojistném“), na rozdíl od ZDP fikci tzv. ekonomického zaměstnavatele ani její obdobu vůbec nezná, poplatníkem pro účely sociálního pojistného je v konkrétním případě pouze právní zaměstnavatel. Své závěry žalobce podpořil rozborem zákonné úpravy daní z příjmů (právní fikce tzv. ekonomického zaměstnavatele, koncept superhrubé mzdy). Dále odkázal na důvodovou zprávu k ZDP, úpravu sociálního pojistného v zákoně o sociálním pojistném a závěry jednání zástupců Ministerstva práce a sociálních věcí a České správy sociálního zabezpečení se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013 a května 2016.

[6] Žalobce dále namítl porušení zásady legitimního očekávání zakotvené v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Poukázal v této souvislosti na stanovisko Ministerstva financí č. KOOV 270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1. 1. 2009, nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp.zn. I. ÚS 520/06, a rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 2 Afs 16/2006, a ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005. Shrnul, že závěry uvedeného stanoviska ministerstva plně korespondují s přístupem aplikovaným žalobcem, který svůj základ daně stanovil stejně, jako kdyby podléhal českým předpisům o sociálním pojistném. Stejný postup stanovení základu daně navíc použil již ve zdaňovacím období roku 2013 a správce daně jej aproboval.

[7] Žalobce dále namítl, že uplatnění dvou maximálních vyměřovacích základů na jeden příjem z titulu výkonu jedné závislé činnosti vede k vyššímu zdanění žalobce než v obdobných případech, což je v rozporu se zásadou zákazu diskriminace. Namítl, že přístupem orgánů finanční správy dochází k výraznému znevýhodnění jedné skupiny českých daňových rezidentů vůči ostatním daňovým rezidentům při výkonu stejné činnosti a za stejných podmínek, a to pouze na základě smluvního ujednání třetích stran. I kdyby se výklad zastávaný žalovaným hypoteticky připustil jako možný, pak je nutno aplikovat zásadu *in dubio pro libertate*, jelikož je přesvědčen, že jeho výklad opírající se o důvodovou zprávu a opakovaná potvrzení ze strany státní správy je přinejmenším jedním z možných výkladů ustanovení § 6 odst. 12 ZDP.

[8] Žalobce dále upozornil na skutečnost, že platební výměr je odůvodněn natolik úsporně, až to vyvolává pochybnosti o jeho přezkoumatelnosti. Porušení spravedlivého procesu spatřoval žalobce v tom, že správce daně nezhájil postup k odstranění pochybností a rovnou vydal platební výměr, aniž by dal žalobci prostor odstranit pochybnosti o správnosti tvrzené daně. Veškeré procesní kroky, zejména dokazování, byly koncentrovány do odvolacího řízení, čímž byl porušen princip dvojinstančnosti řízení.

[9] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Městský soud se ztotožnil s výkladem § 6 odst. 2 a § 6 odst. 12 ZDP zaujatým žalovaným. Shledal nepodstatným, že na rozdíl od ZDP zákon o sociálním pojištění nezná fikci tzv. ekonomického zaměstnavatele. Podstatnou v řešeném případě je otázka daňových zákonů a daňového režimu, kdy je třeba ekonomického zaměstnavatele ponechat ve stejném postavení jako standardního zaměstnavatele (v tomto případě se sídlem v zahraničí). Z hlediska daňového režimu se tak podle městského soudu za zaměstnavatele žalobce považují jak zaměstnavatel právní (TMC), tak zaměstnavatel ekonomický (TPCA). Vzhledem k tomu, že žalobce je českým daňovým rezidentem, tak má v České republice povinnost zdaňovat všechny své příjmy, tj. i příjmy plynoucí od TMC.

[10] Městský soud zároveň dospěl k závěru, že příjmy zúčtované ekonomickým zaměstnavatelem, je nutné posuzovat za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele,

i když tento dané příjmy ve skutečnosti žalobci nevyplácí. Rovněž pak i u příjmů TMC je nutno postupovat podle § 6 odst. 12 ZDP. Při stanovení základu daně u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění (o čemž svědčí formulář J/CZ 101), se proto postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly.

[11] Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce byl pronajat tzv. ekonomickému zaměstnavateli, který se tak pro daňové účely stal jeho dalším zaměstnavatelem, a z tohoto důvodu je nutné zúčtovat příjmy od obou zaměstnavatelů. Tyto příjmy je nutné považovat za samostatné příjmy, a proto je nutné na ně samostatně uplatňovat vyměřovací základy pro povinné pojistné. V daném případě se jednalo pouze o částečnou přefakturaci mzdových nákladů, zaměstnanci (žalobci) tak byly zúčtovány příjmy dvěma různými zaměstnavateli. Zvýšení příjmu od TMC i o pojistné na sociální pojištění bylo správné. Záleží pouze na dohodě mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, zda budou přefakturovány všechny mzdové náklady, nebo jen částečné. Ke stanovení jednoho maximálního vyměřovacího základu pro účely sociálního pojištění by mělo docházet jen v případě, pokud by měl žalobce příjmy ze závislé činnosti jen od jednoho zaměstnavatele, což v daném případě nenastalo.

[12] Argumentaci žalobce jeho legitimním očekáváním městský soud nepřisvědčil, neboť ze skutečnosti, že správce daně v minulosti jednou aproboval žalobcův výpočet jeho daňové povinnosti, nelze dovodit vznik ustálené správní praxe a z ní vyplývající žalobcovo legitimní očekávání. Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, v níž namítal procesní pochybení správních orgánů a neshledal postup správních orgánů diskriminační. Nebylo porušeno ani právo žalobce na spravedlivý proces a nedošlo k porušení zásady *in dubio pro libertate*, když žalovaný dospěl pouze k jednomu možnému výkladu, jež v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil, přičemž zároveň vypořádal námitky žalobce. Dokazováním v odvolacím řízení nebyl porušen princip dvojinstančnosti řízení, neboť žalobce byl na doplnění dokazování upozorněn, byl vyzván k seznámení se s podklady a byla mu dána možnost se k podkladům vyjádřit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítal, že městský soud v zásadě pouze stručně potvrdil názor žalovaného, aniž by se kvalifikovaně vypořádal se žalobními námitkami stěžovatele. Městský soud téměř ignoroval námitky a právní argumentaci stěžovatele týkající se např. výkladu smyslu a účelu úpravy ZDP a sociálního pojistného, jejich vzájemného vztahu, nebo dopadu mezinárodní smlouvy na předmět sporu. Městský soud se rovněž v zásadě nevyjádřil ke stěžovatelem prokázanému diskriminačnímu dopadu výkladu žalovaného. Rozsudek městského soudu je vnitřně rozporný, když městský soud na jednu stranu konstatuje, že při stanovení základu daně u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění (o čemž svědčí formulář J/CZ 101), se postupuje tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly. Následně ovšem rozhoduje zcela opačně a aplikuje na stěžovatele odlišný režim. Stěžovatel tak má za to, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný.

[14] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že městský soud nesprávně posoudil ustanovení ZDP a zákona o sociálním pojistném a jejich vzájemný vztah. Podle stěžovatele je nutné

pokračování

při výpočtu základu daně (tzv. superhrubé mzdy) vycházet ze zákona o sociálním pojistném, tedy posuzovat, jaké sociální pojistné se z daného příjmu odvádí, nebo by se v případě zahraničních osob odvádělo, pokud by podléhaly českému systému sociálního pojistného. Jelikož zákon o sociálním pojistném nezná fikci ekonomického zaměstnavatele a jelikož měl stěžovatel příjem pouze z jedné faktické činnosti, je nutné příjem z jeho činnosti vykonávané pro TPCA z hlediska ZDP zvyšovat o tzv. hypotetické pojistné při aplikaci jediného vyměřovacího základu, a to bez ohledu na způsob jeho vyplácení. Stejně jako již v žalobě stěžovatel poukázal na závěry jednání zástupců Ministerstva práce a sociálních věcí a České správy sociálního zabezpečení se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013 a května 2016.

[15] Důvodová zpráva k zákonu č. 2/2009, kterým byl novelizován ZDP, jednoznačně potvrzuje výklad zastávaný stěžovatelem, tj. že jeho příjmy je nutné bez ohledu na způsob výkonu závislé činnosti v České republice a způsob přenesení nákladů na tzv. ekonomického zaměstnavatele zvyšovat o částky odpovídající povinnému pojistnému tak, jako kdyby se na něj české pojistné předpisy vztahovaly. V takovém případě by nedocházelo k aplikaci dvou maximálních vyměřovacích základů. Výklad městského soudu, který aproboval postup správních orgánů při umělém rozdělení příjmů stěžovatele na dva příjmy od samostatných zaměstnavatelů, tak je podle stěžovatele nesprávný s ohledem na znění, smysl a účel jak ZDP, tak předpisů sociálního pojištění.

[16] Stěžovatel dále argumentoval tím, že podle ZDP je nutné považovat za příjem ze závislé činnosti a dílčí základ daně příjem z jedné faktické činnosti a nerozdělovat uměle tento příjem v závislosti na způsobu jeho vyplácení. Při stanovení základu daně zaměstnance podléhajícího zahraničnímu pojistnému systému lze podle stěžovatele jazykovým výkladem z § 6 odst. 12 ZDP dovodit, že dochází ke zvýšení jeho příjmů na úrovni konkrétního příjmu z konkrétní vykonávané závislé činnosti, tj. ke stanovení superhrubé mzdy dochází samostatně za každou vykonávanou závislou činnost.

[17] Podle § 6 odst. 2 a 12 ZDP se příjmy ze závislé činnosti rozumí mj. plnění v podobě příjmu z pracovního poměru, a to i pro případ, kdy je odměna vyplácena na základě smluvního vztahu osobou v zahraničí. Vždy se jedná ale o příjmy z jednoho pracovního poměru, nebo obdobného vztahu. Není tedy pravda, jak tvrdí městský soud, že stěžovateli byly zúčtovány příjmy dvěma různými zaměstnavateli. Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP pouze upravuje vztah a administrativní povinnosti tzv. ekonomického zaměstnavatele, tj. TPCA, k příjmům vypláceným stěžovateli TMC. Nijak však nemění vymezení příjmu ze závislé činnosti na úrovni zaměstnance, který pobírá z výkonu jedné závislé činnosti pouze jeden příjem, a stanoví se mu tak jeden základ daně.

[18] Výše uvedený výklad považuje stěžovatel přinejmenším za jeden z možných. I za předpokladu, kdy by existovaly dva výklady předmětných ustanovení, měl městský soud, resp. žalovaný, v souladu se zásadou *in dubio mitius* rozhodnout tak, aby stěžovatel byl zatížen co nejméně.

[19] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že postupem městského soudu dochází k porušení ústavněprávní zásady rovnosti a znevýhodnění stěžovatele vůči situaci, kdy by veškeré náklady nesl ekonomický zaměstnavatel a vůči dočasnému přidělení mezi dvěma českými zaměstnavateli bez ohledu na způsob nesení nákladů. Podle stěžovatele postupem správních orgánů dochází k výraznému znevýhodnění jedné skupiny českých daňových rezidentů vůči ostatním daňovým

rezidentům při výkonu stejné činnosti a za stejných podmínek, a to pouze na základě povoleného smluvního ujednání třetích stran.

[20] Stěžovatel namítl rovněž porušení zásady legitimního očekávání, neboť stejný postup stanovení základu daně použil již ve zdaňovacím období roku 2013 a správce daně ho akceptoval. V posuzované věci však správní orgány aplikovaly jiný postup, aniž by jej zdůvodnily. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Žalovaný dále porušil svou povinnost postupovat v souladu s ustálenou správní praxí, kterou představuje stanovisko Ministerstva financí č. KOOV 270/20.04.09.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci městským soudem. Odůvodnění rozsudku je podle žalovaného co do vypořádání žalobních námitek zcela dostačující. Ohledně posouzení věci žalovaný setrval na svých závěrech. K poukazu stěžovatele na zápis z jednání sekce daně z příjmů fyzických osob Komory daňových poradců ze dne 17. 5. 2016 žalovaný uvedl, že v předmětném zápisu je popsána situace, kdy by zahraniční zaměstnanec příslušel do českého pojistného systému. V takovém případě by pojistné na sociální zabezpečení odváděl v České republice jeho právní zaměstnavatel, a to pouze z úhrnných příjmů. V předmětné věci se však jedná o odlišnou situaci, neboť stěžovatel byl pojištěn v Japonsku a jeho právní zaměstnavatel nebyl v České republice registrován. Na rozdíl od stěžovatele nepovažuje žalovaný zvolený postup za diskriminační pro zahraniční pracovníky, neboť je otázkou dohody mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, zda budou přefakturovány mzdové náklady v plné výši nebo pouze částečně. Od takto nastaveného modelu se pak odvíjí postup správce daně spočívající v uplatnění jednoho či více vyměřovacích základů na příjmy zahraničního pracovníka. K porušení zásady legitimního očekávání nedošlo, neboť skutečnost, že správní orgány nyní nepostupovaly v souladu s výpočtem základu daně provedeným stěžovatelem, sama o sobě neznamena, že správce daně v minulosti postupoval v souladu se ZDP.

[22] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že nepředkládá žádné nové argumenty, pouze opakuje již přednesené závěry z napadeného rozhodnutí. S výjimkou nepřezkoumatelnosti rozsudku ani nereaguje na kasační námítky stěžovatele.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že pouze stručně potvrdil názor žalovaného, aniž by se kvalifikovaně vypořádal se žalobními námitkami stěžovatele. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu.

pokračování

[26] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu nelze považovat kasační stížností napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud totiž své závěry řádně, přehledně a srozumitelně odůvodnil, ve vztahu k posouzení věci samé uvedl vlastní přesvědčivou argumentaci, z níž je patrné, že se s obsahem a smyslem žalobní argumentace vypořádal, z jakých důvodů považoval předmětné námitky za vyvrácené a proč se ztotožnil se závěry žalovaného. Městský soud se konkrétně vyjádřil také k námitkám stěžovatele ohledně jeho legitimního očekávání, diskriminace a procesního pochybení správních orgánů.

[28] Nejednalo se tedy o situaci, kdy by městský soud převzal odůvodnění správních orgánů, aniž by bylo zřejmé, z jakých důvodů tak učinil. Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku městského soudu nespatřuje ani stěžovatelem namítanou vnitřní rozpornost, neboť městský soud poté, co dospěl k závěru, že při stanovení základu daně u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění (o čemž svědčí formulář J/CZ 101), se postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly, konstatoval, že základ daně byl zvýšen o 34 %, tj. 25 % sociální pojištění a 9 % zdravotní pojištění. Vzhledem k tomu, že tímto způsobem je základ daně určován také u zaměstnanců, na něž se vztahují české právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, nebyl na stěžovatele městským soudem aplikován odlišný režim, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[30] Jelikož rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud se zabýval meritorními námitkami stěžovatele.

[31] Podle § 6 odst. 2 ZDP, věty první až třetí, ve znění účinném pro dané zdaňovací období, *poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím*

osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3.

[32] Podle odst. 12 téhož ustanovení, *základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Při výpočtu základu daně podle věty první se při stanovení částky povinného pojistného nepřiblíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného.*

[33] Věta první naposledy uvedeného ustanovení ZDP zakotvuje tzv. superhrubou mzdu, kdy je základ daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnance zvyšován o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel. V tomto ustanovení je dále výslovně stanoveno, že tento způsob stanovení základu daně se použije i v případě zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, což je případ stěžovatelových příjmů.

[34] Spornou otázkou, kterou se Nejvyšší správní soud musel zabývat, je, zda v případě stěžovatele, který v rozhodném období vykonával pouze jedinou závislou činnost a pouze formálně v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly došlo k rozdělení mzdových nákladů mezi tuzemského ekonomického (TPCA) a zahraničního právního zaměstnavatele (TMC), má být stanovena částka fiktivního tzv. povinného pojistného dle § 6 odst. 12 ZDP tak, jako by stěžovatel pracoval ve dvou pracovních poměrech pro dva zaměstnavatele.

[35] Pro posouzení rozhodné otázky nelze ničeho podstatného zjistit z důvodové zprávy k zákonu č. 2/2009. V této důvodové zprávě je k § 6 odst. 13 ZDP (nyní se jedná o § 6 odst. 12 ZDP) uvedeno, že „u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, se postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly (zavádí se daňová fikce). Tzn. že příjmy takového poplatníka se budou navyšovat při stanovení základu daně vždy o částku, která bude odpovídat tuzemskému pojištění placenému zaměstnavatelem (jehož výše je běžně známá, a to včetně akceptace horního limitu pro placení pojistného). Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují naše předpisy o veřejnoprávním pojištění, bude tedy odpovídat daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců a navíc nebude třeba složitě zjišťovat způsob placení zahraničního povinného pojistného, a současně se v tomto ustanovení pro povinné pojistné, které z příjmů zaměstnance platí zaměstnavatel, zavádí v tomto ustanovení legislativní zkratka „povinné pojistné“, která se pak používá v následujících ustanoveních zákona.“ Příjmy stěžovatele je nutné bez ohledu na způsob výkonu závislé činnosti v České republice a způsob přenesení nákladů na tzv. ekonomického zaměstnavatele zvyšovat o částky, odpovídající povinnému pojistnému tak, jako kdyby se na něj české pojistné předpisy vztahovaly.

[36] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že v posuzované věci došlo k umělému rozdělení jeho příjmů na dva příjmy hrazené dvěma subjekty. Mezi účastníky je totiž nesporné,

pokračování

že stěžovatel vykonával v rozhodném zdaňovacím období pouze jedinou ekonomickou činnost (staršího koordinátora oddělení financí TPCA) a pouze na základě smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly byly mzdové náklady rozděleny mezi TPCA a TMC. Ani žalovaný nevycházal z toho, že by stěžovatel vykonával obsahově odlišnou závislou činnost pro TPCA (jakožto jednoho zaměstnavatele) a jinou závislou činnost pro TMC (jakožto druhého zaměstnavatele).

[37] Z tohoto důvodu je logické, aby ta část odměny za práci stěžovatele, která byla vyplácena společností TMC avšak nebyla fakturována TPCA, již nebyla pro účely stanovení základu daně dále zvyšována o (další) fikci povinného pojistného na sociální zabezpečení, jestliže již byl základ daně stěžovatele zvýšen o (fiktivní) částku povinného pojistného na sociální zabezpečení odpovídající maximálnímu vyměřovacímu základu za zaměstnance (§ 5a zákona o sociálním pojistném) z té části mzdy stěžovatele vyplácené rovněž společností TMC, která však byla společností TPCA přefakturována.

[38] S tím souvisí i argumentace stěžovatele zákonem o sociálním pojistném. Povinnost platit pojistné na sociální zabezpečení má v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly pouze právní zaměstnavatel (který ovšem je odpovědný i za odvedení pojistného za příjem zaměstnance fakturovaný ekonomickému zaměstnavateli). To vyplývá z toho, že zákon o sociálním pojistném na rozdíl od zákona o daních z příjmů nemá definici tzv. ekonomického zaměstnavatele, který by vykonával veřejnoprávní povinnosti spojené se zaměstnáváním osob, které podle jeho příkazů plní pracovní úkoly. Pokud pojistné na sociální zabezpečení odpovídající maximálnímu vyměřovacímu základu na zaměstnance hradí právní zaměstnavatel, nemůže být nadto zaměstnanci uměle navyšován základ daně z příjmů fyzických osob o částku odpovídající dalšímu povinnému pojistnému na sociální zabezpečení za část mzdy, kterou tento zaměstnavatel neúčtuje zaměstnavateli ekonomickému. (Nejvyšší správní soud tuto úvahu uvádí na dokreslení, v případě stěžovatele se jedná o osobu, která českým předpisům o sociálním zabezpečení nepodléhá, a proto pojistné na sociální zabezpečení v českém systému za něj skutečně hrazeno není).

[39] Výkladu navrženému stěžovatelem nasvědčuje i to, že se zřejmě jednalo o běžný postup při stanovení daně z příjmů fyzických osob u osob pracujících v systému tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, jak vyplývá z některých dokumentů předložených stěžovatelem již v řízení před městským soudem, které žalovaný nerozporoval. Např. v zápise z jednání koordinačního výboru z 8. 4. 2009, KOOV 270/20.04.09 „Stanovení superhrubé mzdy po 1. lednu 2009“, Ministerstvo financí uvedlo ke sporné otázce následující: „(...) *od okamžiku dosažení sbora zmíněné úhrnné výše ročních příjmů (odpovídající tuzemskému maximálnímu pojistnému základu), do které se započtou jak příjmy, z nichž se tuzemské pojistné platí, tak i příjmy, z nichž se platí např. zahraniční povinné pojistné a které jsou jen pro daňové účely zvýšeny o tuzemské povinné pojistné, se dále ve zdaňovacím období příjem zaměstnance již na tzv. superhrubou mzdu navyšovat nebude.*“ Žalovaný v napadeném rozhodnutí ani později v průběhu řízení nevysvětlil, zda a z jakých důvodů v této věci finanční správa změnila svůj názor.

[40] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle ustálené judikatury při posuzování otázek týkajících se daní z příjmů „*je nutno zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů*“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2015, č. j. 4 Afs 66/2015 - 48). Stejně ostatně judikoval právě ve vztahu k mezinárodnímu pronájmu pracovní síly Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2016, č. j. 5 Afs 55/2015 - 32, kde se uvádí: „*Relevantním pro posouzení možné aplikovatelnosti*

§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů proto není otázka, zda a příp. jaký formální vztah byl uzavřen mezi nájemcem dotčených pracovníků a skutečným zaměstnavatelem pronajatých pracovníků, nebo jaký smluvní vztah nájemce uzavřel s třetí osobou ohledně přidělení dotčených pracovníků (která ovšem žádný pracovní právní vztah s pracovníky uzavřel neměla), nýbrž zda byly naplněny všechny podstatné znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly. Mezi ně patří zejména to, že daňový rezident ČR objednává určité množství pracovníků s určitou kvalifikací (mající založen pracovní právní vztah s daňovým nerezidentem ČR), určuje dobu, pro kterou je bude potřebovat, přímo jim ukládá úkoly, řídí a kontroluje jejich práci. Nezbytnou podmínkou je rovněž skutečnost, že příjmy za práci jsou vypláceny pronajatým pracovníkům právě prostřednictvím jejich zahraničního zaměstnavatele.“ V rozsudku ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 39/2011 - 168, tento soud dále uvedl, že „při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem“.

[41] V posuzované věci je nesporné, že se skutečně jednalo o mezinárodní pronájem pracovní síly, v rámci nějž stěžovatel, zaměstnanec TMC (právní zaměstnavatel), vykonával práci pro TPCA jakožto ekonomického zaměstnavatele, který uděloval stěžovateli pokyny pro výkon jeho pracovní činnosti a byl příjemcem ekonomických výsledků práce stěžovatele. V rámci smlouvy mezi TPCA a TMC byly dohodnuty podrobnosti přeúčtování a úhrady mzdových nákladů na stěžovatele a pouze zde byla smluvně jistá varianta, tedy že část mzdy stěžovatele nebyla fakturována TPCA jako ekonomickému zaměstnavateli, nýbrž byla hrazena jeho právním zaměstnavatelem TMC. Toto formální ujednání nemůže mít podstatný vliv na úhrnné zdanění stěžovatele, které vychází z ekonomické podstaty vztahu mezi stěžovatelem, TPCA a TMC, kterou je mezinárodní pronájem pracovní síly s tím, že (celý) příjem stěžovatele musí být zdaněn stejně, jako by byl vyplácen tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem, tj. TPCA.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzovaném případě základ daně již byl zvýšen o částku odpovídající pojistnému z maximálního vyměřovacího základu na stěžovatele, a proto již nebylo možné dále zvyšovat základ daně stěžovatele o další fiktivní povinné pojistné na sociální zabezpečení u příjmu za stejnou práci hrazeného ze strany téhož právního zaměstnavatele, byť v částce nepřefakturované zaměstnavateli ekonomickému. Pokud žalovaný i městský soud vyšli z opačného názoru, pochybili a jejich rozhodnutí musí být zrušena.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[44] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení o žalobě i o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, který tak má právo na náhradu nákladů soudního řízení v plné výši.

[45] Náklady řízení o kasační stížnosti jsou tvořeny soudním poplatkem ve výši 5.000 Kč, a dále náklady spojenými se zastoupením stěžovatele advokátem za dva úkony právní služby

pokračování

v částce 3.100 Kč za každý (podání kasační stížnosti, včetně doplnění jejích důvodů, replika) a paušální náhradou hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč za úkon [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Částku 6.800 Kč soud zvýšil o daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést (tj. 1.428 Kč). Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 13.228 Kč.

[46] Náhrada nákladů za řízení před městským soudem zahrnuje soudní poplatek 3.000 Kč a dále náklady spojené se zastoupením za čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika, účast na soudním jednání konaném dne 21. 3. 2019), tedy odměnu ve výši 3.100 Kč za každý z těchto úkonů a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Částku 13.600 Kč soud zvýšil o 2.856 Kč připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení před městským soudem činí 19.456 Kč.

[47] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovateli náklady soudního řízení ve výši celkem 32.684 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatele.

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

V Brně dne 27. září 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu