



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **PROXY, a. s.**, IČO: 15270301
sídlem Plzeňská 3217/16, Praha 5,

zastoupeného Mgr. Jiřím Šafkou, advokátem
sídlem Pod Hybšmankou 2339/19, Praha 5

proti

žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**
sídlem Křížová 25, 225 08 Praha 5

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 25. 9. 2015, čj. 42000/008832/15/010/ZT

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí České správy sociálního zabezpečení (dále též „žalovaná“) ze dne 25. 9. 2015, čj. 42000/008832/15/010/ZT (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

rozhodnutí Pražské správy sociálního zabezpečení (dále jen „**správní orgán prvního stupně**“) ze dne 23. 7. 2015, čj. 136/2/1317/06 (dále jen „**Prvostupňové rozhodnutí**“ či „**Platební výměr**“). Žalobce podanou žalobou napadl rovněž Prvostupňové rozhodnutí a domáhal se jeho zrušení spolu s Napadeným rozhodnutím.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správní orgán prvního stupně uložil žalobci uhradit podle ustanovení § 4 až § 9 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**zákon č. 589/1992 Sb.**“), dlužné pojistné ve výši 27 828 Kč a podle ustanovení § 20 téhož zákona penále z tohoto dlužného pojistného vypočtené k datu 5. 5. 2006 ve výši 11 397 Kč, celkem tedy 39 225 Kč.
3. Žalovaná odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí zamítla a toto rozhodnutí potvrdila.

II. Rozhodnutí žalované (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaná v odůvodnění Napadeného rozhodnutí shrnula závěry uvedené v Prvostupňovém rozhodnutí, zrekapitulovala předchozí průběh řízení a sumarizovala námitky, které žalobce v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí vznesl. Žalovaná rovněž shrnula průběh řízení předcházejících vydání Prvostupňového rozhodnutí včetně proběhlého řízení před Městským soudem v Praze a navazujícího řízení před Nejvyšším správním soudem, který ve věci rozhodl rozsudkem čj. 9 Ads 60/2014 - 27 ze dne 4. 12. 2014 tak, že původní rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, dospěl Městský soud v Praze ve svém rozsudku čj. 12 Ad 34/2010 - 68 ze dne 30. 4. 2015 podle interpretace žalovanou k závěru, že v případě daňových poradců žalobce poplatkovou povinnost plnil za své zaměstnance, neboť ani zákon o daňovém poradenství ani stanovky komory nepočítaly s jinou variantou, než že si každý člen hradí své členské příspěvky sám. Rovněž úhrada pojistného na pojištění odpovědnosti zaměstnance – daňového poradce za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem daňového poradenství, byla dle žalované shledána úhradou za zaměstnance, a představovala tudíž plnění ve prospěch zaměstnanců v postavení daňových poradců. V obou případech se tedy dle názoru žalované jednalo o plnění poskytnutá ve prospěch zaměstnance v souvislosti se zaměstnáním, která mají věrnostní nebo stabilizační povahu dle ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb. S odkazem na právní názor Městského soudu v Praze bylo následně správním orgánem prvního stupně vydáno Prvostupňové rozhodnutí, které z těchto důvodů žalovaná posléze k odvolání žalobce potvrdila v Napadeném rozhodnutí.
5. Žalovaná se neztotožnila s argumentací žalobce k charakteru plateb na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků jím zaměstnaných daňových poradců Komoře daňových poradců České republiky, které hradil v souvislosti s výkonem práce svých zaměstnanců v pozici daňových poradců a které nadále považovala za příjmy zahrnované do vyměřovacího základu zaměstnance v souvislosti se zaměstnáním, jež zakládá jeho účast na nemocenském pojištění.
6. Žalovaná v této souvislosti především rozporovala stanovisko žalobce, že takto specifikované platby nesplňují definici příjmu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“), neboť při jejich hrazení dle žalobcova názoru nedochází k reálnému zvýšení majetku poplatníka

tak, jak to vyžaduje žalobcem odkazovaná judikatura vyšších soudů. Žalovaná k této námitce žalobce ohledně zdánlivosti příjmu představovaného žalobcem zaplaceným pojištěním odpovědnosti daňových poradců za škodu a jím provedenou úhradou členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky kontrovala tvrzením, že právě v návaznosti na judikaturu nejvyšších soudů definující pojem příjmu podle zákona o daních z příjmů tyto považovala za zvýšení majetku daňového poplatníka, a že se tedy v daném případě jednalo o plnění, jehož hodnota byla účtována na příslušném účtu nebo ve fondu zaměstnavatele jako náklad nebo úbytek prostředků a zároveň toto plnění bylo v poloze příjmu poskytnuto zaměstnanci v peněžní nebo naturální formě nebo bylo předáno v jeho prospěch.

7. Žalovaná dále popřela navazující žalobcovu argumentaci, že plnění takto poskytnuté zaměstnaným daňovým poradcům nebylo podmíněno trváním zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Dle názoru žalované se za trvání zaměstnání k určitému dni považuje situace, kdy je zřejmé, že plnění mohlo být žalobcem poskytnuto jím zaměstnaným daňovým poradcům jen proto, že byli k určitému dni jeho zaměstnanci. Žalovaná tedy i nadále setrvala v názoru, že platby na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků žalobcem zaměstnaných daňových poradců Komoře daňových poradců České republiky považuje za plnění poskytovaná v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění.
8. Žalovaná také odmítla námitku žalobce, že uvedené platby ve prospěch zaměstnanců žalobce nemají povahu věrnostního či stabilizačního plnění zúčtovaného těmito zaměstnancům v souvislosti se zaměstnáním. Především nepřisvědčila argumentaci žalobce, že toto plnění bylo poskytnuto z jiného důvodu než motivovat zaměstnance v pozici daňových poradců k setrvání v zaměstnání. Odmítla rovněž žalobcův argument, že se v případě plateb na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků jím zaměstnaných daňových poradců Komoře daňových poradců České republiky jednalo o povinnou platbu, přičemž současně uvedla s odkazem na citovaná ustanovení zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon č. 523/1992 Sb.**“), že každý daňový poradce byl povinen platit Komoře daňových poradců České republiky členský příspěvek ve výši a lhůtě jí stanovené ve stavovském předpisu stejně jako pojištění odpovědnosti daňových poradců. V zaplacení těchto položek žalobcem žalovaná spatřuje motivaci daňových poradců zůstat v pracovněprávním poměru a zároveň navýšení mzdy, které muselo být žalobcem zahrnuto do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Žalovaná rovněž uvedla, že se jednalo o plnění věrnostní nebo stabilizační povahy i proto, že tato plnění nebylo lze zahrnout pod výjimky uvedené v bodech 1 - 10 ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb.
9. Žalovaná na základě výše uvedeného neshledala žádné podstatné vady, které by měly za následek protiprávnost či nesprávnost Prvostupňového rozhodnutí, a toto proto potvrdila Napadeným rozhodnutím.

III. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě nejprve stručně zrekapituloval dosavadní průběh správního řízení a shrnul závěry vyslovené v Napadeném rozhodnutí, jakož i v Prvostupňovém

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

rozhodnutí. Uvedl, že správní orgán prvního stupně, především pak žalovaná jako orgán odvolací, spatřují nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za období od 1. 4. 2004 do 28. 2. 2006 ve skutečnosti, že žalobce uhradil za své zaměstnance v pozicích daňových poradců pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky a tyto nezahrnul do vyměřovacích základů takto zvýhodněných zaměstnanců pro odvod pojistného. V uvedeném plnění žalovaná identifikovala plnění poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, a to sice plnění věrnostní nebo stabilizační povahy, které mělo být podle ustanovení § 5 odst. 2 písmena c) zákona č. 589/1992 Sb. zahrnuto do vyměřovacích základů pro odvod pojistného.

11. V obecné rovině žalobce namítl, že v dosavadním správním řízení se jak správní orgán prvního stupně, tak žalovaná meritorně nezabývaly argumentací žalobce, kterou v zásadě nahrazují pouze popisem skutkového stavu a opakováním stále stejných tvrzení bez argumentačního obsahu. V této souvislosti žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2014, čj. 9 Ads 60/2014 - 27, jímž bylo rozhodnuto o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, čj. 12 Ad 34/2010 - 42, kterým byl napaden předchozí platební výměr v téže věci, jakož i předchozí rozhodnutí o zamítnutí odvolání vůči tomuto platebnímu výměru, z něhož citoval, že: *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na niž je postaven základ jeho žaloby“*. Dále žalobce v přímé vazbě na referovanou judikaturu konstatoval značnou délku řízení více než 9 let a vyzval k řádné analýze svých odvolacích, resp. nyní žalobních důvodů podáním logických či jazykových argumentů vyvracejících argumentaci žalované.
12. Žalobce následně konkretizoval důvody pro námitky směřující k nedostatečnému odůvodnění tvrzení žalované podávaných v Napadeném rozhodnutí s opakovaným odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 9 Ads 60/2014 - 27, kde Nejvyšší správní soud vytýká Městskému soudu v odstavcích č. 20 a 21 s přímou přenositelností na Napadené rozhodnutí žalované, že *„se nikterak nevypořádal s žalobní námitkou, že povinnosti k úhradě pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členských příspěvků komor vznikaly přímo stěžovatelce jako zaměstnavatelce, když ...daňoví poradci vykonávali závislou práci na její účet a riziko; stěžovatelka nemůže svou činnost bez zaměstnaných ... daňových poradců vůbec vykonávat. Dle zákoníku práce (v posuzované době byl účinný zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů) je každý zaměstnavatel povinen nahradit zaměstnancům výdaje, které jim vzniknou při plnění pracovních povinností. K tomu stěžovatelka citovala ustanovení zákoníku práce a odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 68/2007 - 121 Nijak není v napadeném rozsudku reflektována ani námitka stěžovatelky, že i pokud by povinnost k úhradě sporných částek vznikala zaměstnancům, je povinností zaměstnavatele vynaložené výdaje nahradit. ...*
V napadeném rozsudku rovněž chybí jakékoli závěry k žalobní námitce, že úhrada pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky komor není příjmem

zaměstnance, když se reálně nepromítne do jeho majetkové sféry. Městský soud nereagoval na tvrzení, že sporné výdaje nejsou příjmem zaměstnance. Chybí i řádné zdůvodnění k argumentaci, že posuzované výdaje nejsou plněním věrnostní nebo stabilizační povahy, když se odůvodnění omezuje pouze na to, že jimi jsou."

13. Posléze žalobce obecně namítl nezákonnost Napadeného rozhodnutí, jakož i Prvostupňového rozhodnutí, s tím, že správní orgán prvního stupně i žalovaná zastávají názor, že vzniklý nedoplatek má charakter plnění poskytnutého v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, a to věrnostní nebo stabilizační povahy, které mělo být podle ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. zahrnuto do vyměřovacích základů pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Vůči tomuto závěru Napadeného rozhodnutí se žalobce bránil námitkou, že uvedená plnění ve prospěch zaměstnanců ovšem (i.) nejsou zvýšením majetku zaměstnanců, které by se v právní sféře zaměstnance (daňového poplatníka) reálně projevilo a že se tedy jedná o příjem toliko zdánlivý, který není příjmem ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., a tudíž takový příjem nemá být zahrnut ani do vyměřovacích základů; a (ii.) nevyhovují definici věrnostního nebo stabilizačního plnění, protože jsou placeny pouze po dobu trvání pracovního poměru příslušného zaměstnance, aniž by s touto platbou byl spojen jakýkoliv závazek či příslib setrvat v pracovním poměru do budoucna. Žalované přitom žalobce opakovaně vytýká, že na jeho argumentaci ke zdánlivosti příjmu a nedostatku charakteru věrnostního a stabilizačního plnění dostatečně nereaguje, případně uvádí konstatace s nízkou mírou provázanosti na žalobcem použitou argumentaci. Žalobce rovněž žalované vytýká, že v případě některých námitek žalobce tyto přechází konstatováním, že takové námitky nejsou v daných případech rozhodné a zároveň žalovaná neuvádí důvod, proč takové námitky žalobce rozhodné nejsou.
14. Následující okruh námitek žalobce byl namířen ke zdánlivé povaze příjmů žalobcem zaplacených za jím zaměstnávané daňové poradce na pojistném na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a na členských příspěvcích Komoře daňových poradců České republiky. S odkazem na zákon č. 589/1992 Sb. žalobce došel k závěru, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se nehradí z těch příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, případně jsou od daně z příjmů osvobozeny. Tuto námitku dále rozvedl odkazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudcích sp. zn. 5 Afs 68/2007 a čj. 2 Afs 42/2005 - 136, a Ústavním soudem v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 686/05, s tím, že příjmem podléhající dani z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv zdánlivý. Žalobce doplnil, že příjmem nejsou veškerá plnění, která mají charakter náhrady škody nebo výdajů, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmů. Příjmem samozřejmě není ani takové plnění, které se sice vztahuje k zaměstnanci, ale kde povinnost takové plnění odvádět stíhá přímo zaměstnavatele. V případě žalobcem poskytnutých plnění se však na rozdíl od závěru obsaženého v Napadeném rozhodnutí jednalo jen o příjem zdánlivý, tedy nepodléhající dani z příjmů, který nemá být zahrnut ani do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

15. Žalobce ve výše naznačené souvislosti zdůraznil, že byl z pozice zaměstnavatele povinen nahradit svým zaměstnancům – daňovým poradcům pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky coby ze zákona obligatorně vznikající výdaj vzniklý při plnění pracovních povinností. Služby daňového poradenství žalobce přitom nemohl poskytovat jinými osobami nežli daňovými poradci či hostujícími daňovými poradci, jinak by takové služby vůbec poskytovat nemohl, proto bylo třeba považovat takový výdaj pouze za zajištění provádění podnikání žalobce. Žalobce měl tedy v postavení zaměstnavatele vůči jím zaměstnaným osobám na pozici daňových poradců povinnost v souladu se zněním zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, poskytovat svým zaměstnancům náhrady cestovních, stěhovacích a jiných výdajů vzniklých při výkonu práce nebo v souvislosti s ním, tj. i včetně pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky.
16. Žalobce svou námitku dále rozvedl tak, že zpochybňuje závěr žalované v Napadeném rozhodnutí, že by jediným významným hlediskem pro posouzení charakteru žalobcem odvedených plateb za zaměstnance byla skutečnost, že k úhradě nákladů vůči třetí osobě (profesní komoře, pojišťovně) je povinen na základě smlouvy, zákona nebo stavovského předpisu sám zaměstnanec, a nikoliv žalobce jako zaměstnavatel. Podle žalobce totiž existují při plnění pracovních povinností výdaje, k jejichž úhradě je vůči třetí osobě povinen přímo zaměstnanec, a přesto nikdo nebude pochybovat o tom, že v konečném důsledku se jedná o výdaj zaměstnavatele a že žalobce jako zaměstnavatel je povinen takový výdaj zaměstnanci nahradit, pakliže jej přímo neuhradí příslušné třetí osobě sám, aniž by však taková náhrada (plnění) byla považována za příjem zaměstnance, a to z důvodu, že výdaj byl učiněn čistě v souvislosti a za účelem výkonu práce pro zaměstnavatele. Tuto argumentaci žalobce dokládal na příkladu se zaplacením parkovného za automobil použitý při plnění pracovních povinností zaměstnancem pro zaměstnavatele, kdy povinnost zaplatit parkovné stíhá zaměstnance a následná náhrada za takto zaplacené parkovné pak nepředstavuje příjem zaměstnance.
17. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalované obsaženým v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, že „pokud zaměstnavatel hraď příspěvky v zastoupení svých zaměstnanců, jde o plnění zaměstnavatelem zaměstnancům poskytované. Tím jsou zvýhodněni daňoví poradci, kteří pracují pouze pro zaměstnavatele, který za ně příspěvky hraď, neboť ostatní, kteří pracují mimo organizaci, si hraď tyto platby sami“. Tento argument je dle názoru žalobce zcela chybný. Pokud by žalovaná podle něho postupovala *ad absurdum*, mohla by zahrnout do příjmů zaměstnanců například i podíl na nájemném za kancelářské prostory, náklady na vybavení kanceláře. Žalobce tak měl za to, že i v tomto ohledu mohli být zaměstnanci „zvýhodněni“, protože daňoví poradci pracující mimo organizaci si i tyto náklady, stejně tak jako veškeré ostatní náklady spojené s výkonem podnikatelské činnosti, musí nést sami. Žalobce setrval na stanovisku, že v zaměstnaneckém poměru zaměstnanci vykonávají závislou práci na účet zaměstnavatele a za to pobírají mzdu. Náklady spojené s výkonem podnikatelské činnosti nese naopak žalobce jako zaměstnavatel a jsou součástí jeho podnikatelského rizika. Příjmem zaměstnance žalobce tak může být jen to, co je alespoň hypoteticky využitelné pro zaměstnance jinak než v přímé souvislosti s výkonem zaměstnání.

18. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalované, že jím zaplacené pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky za zaměstnané daňové poradce jsou plněním věrnostní nebo stabilizační povahy, a to proto, že jsou poskytnuté z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Žalobce polemizoval se závěrem žalované v tom směru, že za plnění věrnostní nebo stabilizační povahy se ve smyslu § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. vždy považuje plnění poskytnuté z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Žalobce k této námitce doplnil, že pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky nehradil z důvodu, že u něj příslušný daňový poradce pracoval stanovenou dobu, ani z důvodu, že u něj daňový poradce pracoval k určitému dni, ale z důvodu, že bez zaplacení těchto povinných plateb zaměstnanec - daňový poradce - nemůže vykonávat daňové poradenství, a jelikož byl žalobce oprávněn vykonávat daňové poradenství pouze a jedině prostřednictvím fyzických osob, které jsou k takovéto činnosti oprávněny, tedy pouze prostřednictvím daňových poradců, nemohl by daňové poradenství poskytovat ani žalobce. To, že platby spadají do jednoho období, je pak důsledkem toho, že stanovy Komory daňových poradců České republiky stanoví splatnost příspěvku (čl. 4 odst. 2 písmeno c) stanov) a splatnost pojistného (čl. 4 odst. 2 písmeno g) stanov) jednotně do 31. 3. příslušného roku. Žalobce argumentaci uzavřel tím, že neměl stanovenou dobu či den, ke kterému musel trvat zaměstnanecký poměr příslušného zaměstnance k žalobci, aby za něj žalobce uvedené poplatky uhradil, tedy důvodem uhrazení těchto plateb za zaměstnance žalobcem nebyla skutečnost, že u něj pracují po určitou dobu či k určitému dni, jak tvrdí žalovaná. Zároveň žalobce poukázal na příklad mzdy, která je rovněž vyplácena k určitému období, nicméně také nemá věrnostní či stabilizační charakter, neboť je vyplácena z důvodu sjednané odměny za práci. Pouhé vyplacení plnění k určitému dni podle žalobce ještě neznamená, že takové plnění je plněním věrnostním nebo stabilizačním.
19. Žalobce v kontroverzi k závěru žalované ohledně charakteru úhrady pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky jakožto plnění poskytnutého z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni poskytl na základě použitého jazykového výkladu vlastní definice věrnostního a stabilizačního plnění, které následně aplikoval na svoji procesní situaci. Za plnění věrnostní tak žalobce označil plnění oceňující věrnost zaměstnance zaměstnavateli, tj. délku zaměstnání. Jelikož žalobce platil předmětné platby za zaměstnance bez ohledu na délku trvání jejich zaměstnaneckého poměru, nemohlo se tedy podle žalobce jednat o plnění věrnostní. Plněním stabilizačním žalobce naopak rozuměl plnění směřující ke stimulaci zaměstnanců k setrvání u zaměstnavatele, tedy plnění, které zaměstnanec obdrží za to, že u zaměstnavatele bude do budoucna po určitou dobu pracovat, a tedy je takovýmto plněním motivován setrvat u zaměstnavatele po určitou dobu, čili stabilizován. Jelikož žalobce nepodmiňoval provedení předmětných plateb tím, že u něj musí zaměstnanec po určitou dobu zůstat, nemůže se dle jeho názoru jednat ani o plnění stabilizační. Žalobce na tomto místě námitku uzavřel tak, že se ani v případě jím zaplaceného pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a jím zaplacených členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky nejednalo o plnění věrnostní nebo stabilizační, neboť bylo žalobcem poskytnuto z jiného důvodu, než ocenit věrnost zaměstnance nebo udržet zaměstnance v zaměstnání. Na podporu své

námitkové argumentace žalobce doložil odborný posudek Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky ze dne 18. 9. 2006.

IV. Vyjádření žalované

20. Žalovaná ve svém vyjádření k žalobě ze dne 31. 12. 2015 nejprve uvedla, že s podanou žalobou žalobce nesouhlasí, a stručně zrekapitulovala průběh předcházejícího správního řízení stejně jako předešlých řízení před správními soudy s odkazem na podrobnější popis v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
21. K námitce žalobce ohledně nezákonnosti Napadeného rozhodnutí žalovaná kontrovala tak, že jak správní orgán prvního stupně, tak žalovaná při svém rozhodování ve věci žalobce postupovaly na základě platné právní úpravy a právního názoru Městského soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68. Žalovaná uvedla, že se v Napadeném rozhodnutí dostatečně a srozumitelně vypořádala s námitkami žalobce, a to včetně uvedení důvodu, pro který se žalovaná přiklonila k tomu, že platby pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky mají být zahrnuty do vyměrovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
22. Žalovaná nejprve obecně odmítla námitku žalobce, že je z její strany na námítky žalobce reagováno pouze konstatováním opaku a že je žalobci ve výsledku odíráno právo na spravedlivý proces v důsledku značné délky řízení, s odkazem na dodržování znění zákona a všech zákonných lhůt v rámci svého rozhodování.
23. Žalovaná konstatovala, že odmítá obě stěžejní námítky žalobce týkající se jednak (i.) zdánlivosti příjmu vzniklého žalobcovou úhradou plateb pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky za své zaměstnance v pozici daňových poradců a jednak (ii.) absence charakteru věrnostního nebo stabilizačního plnění u těchto žalobcových plateb za daňové poradce v zaměstnaneckém poměru, a to s odkazem na důvody uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
24. Pokud jde o námitku žalobcem tvrzené zdánlivosti příjmu spočívajícího v uhrazení pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky, odmítla žalovaná námitku žalobce, že dostatečně nereagovala na argumenty žalobce jím uvedené ve vztahu ke zvýšení majetku v právní sféře daňového poplatníka. Žalovaná poukázala ve shodě s právním názorem vyjádřeným Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68 na skutečnost, že adekvátně Napadené rozhodnutí odůvodnila s tím, že je v daném případě třeba vyjít z toho, že *„zúčtovaným příjmem je příjem zaznamenaný v účetní evidenci zaměstnavatele, jedná se o plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu nebo fondu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a zároveň je tento příjem poskytnut zaměstnanci v peněžní nebo naturální formě nebo je předán v jeho prospěch.“* Dle doplnění žalované se tedy jedná o příjem, který je zaznamenan v účetní knize zaměstnavatele, v tomto případě žalobce. Tento příjem také žalovaná považovala za plnění poskytnuté z důvodu trvání zaměstnání po určité dobu nebo k určitému dni, protože za trvání zaměstnání k určitému dni považuje též, je-li zřejmé, že plnění mohlo být poskytnuto jenom proto, že zaměstnanec byl k určitému dni zaměstnancem toho, kdo mu plnění zúčtoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

25. K téže námitce žalobce dále žalovaná s odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68 uvedla, že uhrazení pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky ze strany žalobce představuje plnění ve prospěch zaměstnance poskytnuté v souvislosti se zaměstnáním a mající stabilizační povahu ve smyslu § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb.
26. Konečně žalovaná k námitce žalobce ohledně nesouhlasu s posouzením věrnostní nebo stabilizační povahy plnění spočívajícího v uhrazení pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky ze strany žalobce zopakovala část odůvodnění Napadeného rozhodnutí, že smyslem předmětné úhrady žalobce nebylo zajištění provádění předmětu podnikání, když zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky stanoví povinnost platit členské příspěvky přímo daňovým poradcům ve výši a lhůtě stanovené stavovskými předpisy Komory daňových poradců České republiky. Žalobce sice tuto povinnost splnil za své zaměstnance – daňové poradce, nicméně nebylo to jeho povinností. Tím žalobce poskytl svým zaměstnancům v postavení daňových poradců výhodu oproti těm daňovým poradcům, kteří pro něho nepracují, což vedlo k motivaci takového daňového poradce zůstat i nadále v zaměstnaneckém poměru. Obdobné podle žalované platí i pro placení pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti za škodu, které jsou rovněž povinni platit sami daňoví poradci.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

27. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (soud jejich souhlas v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumoval).

K dosavadnímu průběhu soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v této věci

28. Městský soud v Praze předně podotýká, že již v této věci v minulosti podvkrát rozhodoval. Vydání rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68, jímž soud zrušil předchozí rozhodnutí žalované stejně jako jej předcházející platební výměr správního orgánu prvního stupně, předcházelo řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, čj. 12 Ad 34/2010 - 42. O této kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 12. 2014, čj. 9 Ads 60/2014 - 27 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, čj. 12 Ad 34/2010 - 42 zrušil a věc vrátil k řízení Městskému soudu v Praze. Nejvyšší správní soud založil své rozhodnutí na závěru, že se Městský soud v Praze v původním rozsudku nevypořádal se všemi žalobními námitkami žalobce, pročež shledal napadené soudní rozhodnutí nepřezkoumatelným.
29. Konkrétně se pak Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozhodnutí zabýval několika okruhy žalobních námitek žalobce, které Městský soud v Praze v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Městský soud v Praze se (i.) „*nikterak nevypořádal s žalobní námitkou, že povinnosti k úhradě pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členských příspěvků komor vznikaly přímo stěžovateli jako zaměstnavateli, když auditori a daňoví poradci vykonávali závislou práci na její účet a riziko; stěžovatelka*

nemůže svou činnost bez zaměstnaných auditorů a daňových poradců vůbec vykonávat. Dle zákoníku práce (v posuzované době byl účinný zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů) je každý zaměstnavatel povinen nahradit zaměstnancům výdaje, které jim vzniknou při plnění pracovních povinností. K tomu stěžovatelka citovala ustanovení zákoníku práce a odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 68/2007 - 121...Nijak není v napadeném rozsudku reflektována ani námitka žalobce, že i pokud by povinnost k úhradě sporných částek vznikala zaměstnancům, je povinností zaměstnavatele vynaložené výdaje nahradit.“ Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že (ii.) „rovněž chybí jakékoli závěry k žalobní námitce, že úhrada pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky komor není příjmem zaměstnance, když se reálně nepromítne do jeho majetkové sféry. Městský soud nereagoval na tvrzení, že sporné výdaje nejsou příjmem zaměstnance. Chybí i řádné zdůvodnění k argumentaci, že posuzované výdaje nejsou plněním věrnostní nebo stabilizační povahy, když se odůvodnění omezuje pouze na to, že jimi jsou.“ Za vadu napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud označil i skutečnost, že (iii.) Městský soud v Praze opomenul dokumenty žalobce přiložené k žalobě, v daném případě především Odborný posudek Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky ze dne 18. 9. 2006. Konečně se Nejvyšší správní soud věnoval i nepřezkoumatelnosti (iv.) vypořádání otázky, „zda zaměstnaní ... daňoví poradci jsou, či nejsou zvýhodnění oproti těm, kteří pracují „mimo organizaci“, a zdali opravdu ono zvýhodnění zaměstnanců spočívá v tom, že za ně jejich zaměstnavatel hradí členské příspěvky komor.

30. Vázán právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem ve shora citovaném rozhodnutí, rozhodl Městský soud v Praze znovu ve věci rozsudkem ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68, jímž zrušil předchozí rozhodnutí žalované stejně jako předcházející platební výměr správního orgánu prvního stupně. V tomto rozsudku byl Městským soudem v Praze zřetelně vyjádřen právní názor, jímž byla žalovaná, stejně jako správní orgán prvního stupně, vázána (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V odůvodnění rozsudku čj. 12 Ad 34/2010 - 68 Městský soud v Praze podal k vzneseným žalobním bodům žalobce následující právní závěry k povaze členských příspěvků placených žalobcem za daňové poradce jím zaměstnávané Komoře daňových poradců České republiky: „Soud dává za pravdu žalované, že jde v tomto případě o plnění stabilizační povahy dle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, a to právě s ohledem na výše popsany vztah žalobce s jím zaměstnanými daňovými poradci. Jak bylo zmíněno, bez jejich garance, by žalobce nemohl daňové poradenství vykonávat, neboť právnická osoba nemohla být v době rozhodné pro tento případ členem Komory daňových poradců ČR. Žalobce tudíž odváděl členské příspěvky za své zaměstnance, a to právě a jen po dobu trvání pracovního poměru. Nelze tudíž souhlasit s žalobcem, který tvrdil, že zmíněné platby nejsou placeny pouze po dobu trvání pracovního poměru příslušného zaměstnance. Právě naopak hrazení členského příspěvku Komoře daňových poradců ČR žalobcem zmíněnou podmínku naplňuje, neboť od okamžiku ukončení pracovněprávního vztahu si musel příslušný daňový poradce hradit své příspěvky sám. V tomto spatřuje soud evidentní motivaci zaměstnanců k setrvání v zaměstnaneckém poměru s žalobcem. Fakticky lze zmíněný vztah nahlížet stejným způsobem, jako by žalobce zaměstnancům na základě dohody navýšil mzdu o příslušnou částku členského příspěvku, přičemž v takovém případě by o navýšení majetku a zahrnutí do vyměřovacího základu nebylo sporu. Soud dospěl k závěru, že úhrada členského příspěvku za zaměstnance je plněním ve prospěch zaměstnance poskytnuté v souvislosti se zaměstnáním a má s ohledem na výše předestřené stabilizační povahu podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006. Jako irelevantní je v této souvislosti nutno posoudit žalobní námitku, že bylo povinností žalobce členské příspěvky za zaměstnance hradit, a to s ohledem na § 131 zákoníku práce z roku 1965.

Z hlediska posuzované věci je naopak podstatné, že dané platby měly být v případě zaměstnaných daňových poradců zahrnuty do vyměřovacího základu, což žalobce opomněl.“

31. V přímé návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu k povaze pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu uhrazeného za daňové poradce zaměstnávané žalobcem pak Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68 uvedl, že: „...úhrada pojistného je úhradou za zaměstnance, a je tudíž plněním ve prospěch zaměstnance poskytnuté v souvislosti se zaměstnáním, jež má povahu věrnostní nebo stabilizační podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006. Na toto pojistné zároveň není možno vztáhnout výjimku uvedenou v bodě 6 citovaného ustanovení, tj. hodnotit je jako pojistné zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance na jeho úrazové pojištění, zdravotní pojištění, penzijní připojištění se státním příspěvkem a na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo důchodové pojištění. Žalovaná postupovala v souladu se zákonem, když toto pojistné placené žalobcem za zaměstnance nepovažovala za pojištění uvedené v citovaném ustanovení. Jedná se o plnění v souvislosti s výkonem daňového poradenství a není uvedeno v taxativním výčtu druhů pojištění. Výjimka se proto nevztahuje na pojištění odpovědnosti za škodu a nelze je ani podřadit pod výjimku v bodě 7, podle které se do vyměřovacího základu zaměstnance a tím i do vyměřovacího základu zaměstnavatele nezahrnují plnění peněžní či nepeněžní povahy, zvýhodnění, příspěvek, příplatek, odstupné, popř. další částky, které jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob. Z taxativního výčtu druhů pojištění, které jsou osvobozeny od daně z příjmu ze závislé činnosti fyzických osob, je nepochybné, že osvobození se nevztahuje na částky pojistného hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za zaměstnance pro případ pojištění odpovědnosti za škodu. Soud nemohl přehlédnout k námitce, že se na placení pojistného vztahuje výjimka v bodě 7, podle které se do vyměřovacího základu zaměstnance nezahrnují peněžní plnění či nepeněžní povahy, zvýhodnění, příspěvek, příplatek, odstupné, popř. další částky, které jsou osvobozeny od daně z příjmů. S ohledem na § 6 odst. 9 písm. w) zákona o daních z příjmů, je zřejmé, že se do výčtu druhů pojištění, které jsou osvobozeny od daně z příjmu ze závislé činnosti fyzických osob, nezahrnují částky pojistného hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za zaměstnance pro případ pojištění odpovědnosti za škodu. Soud v této souvislosti poukazuje i na to, že příjmem ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli.“
32. Vázán právním názorem vysloveným v předmětném rozsudku, vydal správní orgán prvního stupně v dalším řízení nové Prvostupňové rozhodnutí. Žalovaná pak odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí zamítla a toto rozhodnutí potvrdila. V odůvodnění Napadeného rozhodnutí přitom vyslovila závěry rekapitulované výše v části II. tohoto rozsudku.

K námitce nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů

33. Soud v logice upořádání žalobních bodů nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce poukazoval na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí pro nedostatek jeho důvodů, neboť jen u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit další žalobní námitky.
34. Městský soud v Praze v této souvislosti poukazuje na ust. § 68 odst. 3 správního řádu, podle kterého „v odůvodnění se uvedou důvody výroku rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních

předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí“.

35. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).
36. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala. V daném případě soud nemohl žalobci přisvědčit, že by žalovaná z žalobcem popsaných důvodů zatížila Napadené rozhodnutí tak zásadními nedostatky odůvodnění, že je bylo nutno pro nepřezkoumatelnost zrušit.
37. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že žalovaná byla ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. při vydání Napadeného rozhodnutí v žalobcově věci vázána právním názorem vyjádřeným zdejším soudem v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68. Žalované tedy nelze vytýkat, že žalovaná pro ni právně závazné závěry Městského soudu v Praze do Napadeného rozhodnutí řádně promítla. Soud v tomto směru nepřehlédl, že se žalovaná v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neomezila toliko na úvodní reprodukci právních závěrů, k nimž Městský soud v Praze ve shora citovaném rozsudku dospěl, a to právě v reakci na původní žalobu žalobce ze dne 17. 9. 2010, ale rovněž přistoupila k průběžnému odkazování se na právní závěry téhož rozsudku Městského soudu v Praze ve vztahu k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce. Tyto žalobcem již dříve formulované odvolací námitky se ostatně zásadním způsobem překrývají s žalobcem v předchozím průběhu řízení vznesenými námitkami, v důsledku čehož v principu ani nebyly způsobilé přinést do věci žádnou novou argumentaci, k níž by bylo třeba se ze strany žalované zvlášť a nad rámec právně závazného právního názoru Městského soudu v Praze v odůvodnění Napadeného

rozhodnutí vyjadřovat. Tyto námitky žalobce totiž obsahově odpovídají žalobcem dříve uplatněným žalobním námitkám, na jejichž půdorysu soud formuloval závazný právní názor vyjádřený rozsudkem ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68. Žalovaná tedy za situace, kdy žalobce nepředestřel v rámci pokračujícího správního řízení zcela novou a dřívějším námitkám se vymykající zásadní argumentaci, v Napadeném rozhodnutí nemohla prolomit argumentační pozici vytvořenou odkazovaným rozsudkem Městského soudu v Praze. Žalovaná podle přesvědčení soudu v odůvodnění Napadeného rozhodnutí naopak k vypořádání námitek přistoupila adresným způsobem, přiměřeně omezením plynoucím ze zdejšího soudem vyjádřeného právního názoru, jímž byla vázána, *in concreto* pak i odkazem na irelevanci žalobcem použitých argumentů.

38. Soud připomíná, že Nejvyšší správní soud, potažmo Ústavní soud, konstantně judikují, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Soud či správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně *implicite* – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí, či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. V této souvislosti Městský soud v Praze odkazuje např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 - 13, a ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011 - 72, či na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/1.
39. Jakkoli si tedy lze jistě představit, že žalovaná mohla vypořádat žalobcem vznesené odvolací námitky s větší mírou podrobnosti, soud uzavřel, že rozsahem a podrobností odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalovaná vyhověla požadavkům vyplývajícím z výše popsaného judikatorního rámce, když řádně zareagovala na všechny klíčové odvolací námitky žalobce.
40. Napadené rozhodnutí tak není v tomto ohledu zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
41. Soud posléze přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních námitek. Předem vlastního vypořádání ovšem soud v obecné rovině předesílá, že žalobní námitky vznesené žalobcem proti Napadenému rozhodnutí zásadně opakují žalobní argumentaci žalobcem již jednou téměř identicky použitou v rámci předchozího soudního přezkumu, který vyústil právě ve vydání rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68, byť ze strany žalobce nelze přehlédnout určité dílčí modifikace, či spíše doplnění dříve předestřené argumentace. Tato doplnění žalobcovy argumentační pozice měla za zřejmý cíl další podpoření procesní obrany žalobce ve dvou okruzích žalobních bodů, a to ve vztahu k jím zaplacenému pojistnému na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a jím zaplaceným členským příspěvkům Komoře daňových poradců České republiky za zaměstnávání daňové poradce: (i.) ohledně rozporování fakticity příjmu, resp. konstatace jeho zdánlivosti a (ii.) ohledně rozporování věrnostní nebo stabilizační povahy tohoto plnění. Soud proto přistoupil k vypořádání žalobních námitek žalobce

s tím, že za zásadní považoval vypořádání se se žalobcem nově uplatněnými žalobními argumenty v rámci obou shora definovaných zásadních námitkových okruhů žalobce.

Posouzení námitek žalobce ohledně zdánlivosti příjmu

42. Žalobce se proti Napadenému rozhodnutí především setrvale bránil námitkou ad (i.) výše, že uvedená plnění ve prospěch zaměstnanců (žalobcem zaplacené pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České za jím zaměstnávané daňové poradce) nejsou zvýšením majetku zaměstnanců, které by se v právní sféře zaměstnance (daňového poplatníka) reálně projevilo, a že se tedy jedná o příjem toliko zdánlivý, který není příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, a tudíž takový příjem nemá být zahrnut ani do vyměřovacích základů. S odkazem na zákon č. 589/1992 Sb. žalobce došel k závěru, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se nehradí z těch příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, případně jsou od daně z příjmů osvobozeny. Tuto námitku dále rozvedl odkazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem s tím, že příjmem podléhající dani z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv zdánlivý. Příjmem podle žalobce nejsou veškerá plnění, která mají charakter náhrady škody nebo výdajů, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmů. Není jím ani takové plnění, které se sice vztahuje k zaměstnanci, ale kde povinnost takové plnění odvádět stíhá přímo zaměstnavatele. V případě žalobcem poskytnutých plnění se však na rozdíl od závěru obsaženého v Napadeném rozhodnutí podle žalobce jednalo jen o příjem zdánlivý, tedy nepodléhající dani z příjmů, který nemá být zahrnut ani do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Žalobce ve výše naznačené souvislosti zdůraznil, že byl z pozice zaměstnavatele povinen nahradit svým zaměstnancům ze zákona obligatorně vznikající výdaje vzniklé při plnění pracovních povinností. Služby daňového poradenství žalobce přitom nemohl poskytovat v pracovním poměru jinými osobami nežli daňovými poradci či hostujícími daňovými poradci, proto bylo třeba považovat takový výdaj pouze za zajištění provádění podnikání žalobce. Žalobce přitom zpochybnil relevanci hlediska, že k úhradě nákladů vůči třetí osobě (profesní komoře, pojišťovně) je povinen na základě smlouvy, zákona nebo stavovského předpisu sám zaměstnanec, a nikoliv žalobce jako zaměstnavatel. Podle žalobce totiž existují při plnění pracovních povinností výdaje, k jejichž úhradě je vůči třetí osobě povinen přímo zaměstnanec, a přesto nikdo nebude pochybovat o tom, že v konečném důsledku se jedná o výdaj zaměstnavatele a že žalobce jako zaměstnavatel je povinen takový výdaj zaměstnanci nahradit, pakliže jej přímo neuhradí příslušné třetí osobě sám, aniž by však taková náhrada (plnění) byla považována za příjem zaměstnance, a to z důvodu, že výdaj byl učiněn čistě v souvislosti a za účelem výkonu práce pro zaměstnavatele. Tuto argumentaci žalobce nově dokládal na příkladu se zaplacením parkovného za automobil použitý při plnění pracovních povinností zaměstnancem pro zaměstnavatele. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalované obsaženým v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, že „pokud zaměstnavatel hraď příspěvky v zastoupení svých zaměstnanců, jde o plnění zaměstnavatelem zaměstnancům poskytované. Tím jsou zvýhodněni daňoví poradci, kteří pracují pouze pro zaměstnavatele, který za ně příspěvky hraď, neboť ostatní, kteří pracují mimo organizaci, si hraď tyto platby sami“. Poukazoval přitom na konsekvence takového výkladu. Žalobce měl za to, že i v tomto

ohledu mohli být zaměstnanci „zvýhodnění“, protože daňoví poradci pracující mimo organizaci si i tyto náklady, stejně tak jako veškeré ostatní náklady spojené s výkonem podnikatelské činnosti, musí nést sami. Žalobce zdůrazňoval, že příjmem zaměstnance tak může být jen to, co je alespoň hypoteticky využitelné pro zaměstnance jinak než v přímé souvislosti s výkonem zaměstnání.

43. S ohledem soudem shora akcentovaný překryv žalobcovy argumentace se žalobními námitkami, na jejichž půdorysu byl vysloven závazný právní názor v rozsudku čj. 12 Ad 34/2010 - 68, soud zdůrazňuje, že v naposledy označeném rozsudku soud jednoznačně uzavřel, že žalobcem poskytnuté plnění ve prospěch zaměstnanců je třeba považovat za příjmy zúčtované jim organizací nebo malou organizací v souvislosti s výkonem zaměstnání, které zakládá účast na nemocenském pojištění podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb. v rozhodném znění. Tyto příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů přitom vstupují do úhrnu příjmů zaměstnance jako vyměřovací základ zaměstnance pro stanovení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
44. V tomto okruhu žalobních námitek se žalobce především vzpírá závěru, že jím zaplacené pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky mají povahu zákonem presumovaného zúčtovaného příjmu, protože představují v zásadě plnění povahy náhradové tak, jak je předvídá zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, v tehdy účinném znění (dále jen „**zákoník práce**“).
45. Soud v této souvislosti konstatuje, že důvod placení stanovený zákonem č. 523/1992 Sb. ohledně pojistného na pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky ovšem nespočívá primárně ve skutečnosti, jestli ten který daňový poradce vstoupil do pracovního poměru, či nikoliv, nýbrž ve skutečnosti, že vykonává zákonem regulovanou činnost daňového poradenství, s níž je spojeno plnění zákonem uložených povinností, mj. pak povinnosti daňového poradce být v plném rozsahu této činnosti řádně pojištěn z odpovědnosti za škodu a být povinně sdružen v Komoře daňových poradců. Daňovému poradci, bez ohledu na to, zdali se nachází, či nenachází v pracovněprávním vztahu, tedy zákon č. 523/1992 Sb. přiznává zvláštní povinnosti, za jejichž plnění je daňový poradce samostatně odpovědný.
46. Plnění těchto povinností pak podle přesvědčení soudu nelze ztotožňovat s plněním „náhradové povahy“, jak se žalobce mylně domnívá. Plnění žalobce, kterým žalobce za jím zaměstnané daňové poradce uhradil povinné platby vyplývající daňovému poradci ze zákona č. 523/1992 Sb., totiž nelze považovat za poskytnutí náhrady za plnění, které zaměstnanec provedl v souvislosti s plněním pracovních úkolů uložených zaměstnavatelem, ale za plnění, kterým žalobce za daňové poradce splnil jim ze zvláštního zákona vyplývající povinnost, k jejímuž plnění sám povinen nebyl, v důsledku čehož těmto daňovým poradcům poskytl výhodu záležející v tom, že daňoví poradci nebyli nuceni vynaložit ze svého majetku prostředky na splnění jim zákonem uložené povinnosti. S žalobcem přitom nelze souhlasit v tom, že by mu povinnost uhradit předmětné výdaje za své zaměstnance vyplývala ze zákoníku práce, předmětný výdaj totiž zaměstnancům nevznikl v důsledku plnění pracovních úkolů, ale z důvodu jejich členství ve stavovské organizaci sdružující obligatorně všechny osoby vykonávající daňové poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb. Tvrdil-li tedy

žalobce, že byl z pozice zaměstnavatele povinen nahradit svým zaměstnancům – daňovým poradcům pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky coby ze zákona obligatorně vznikající výdaj vzniklý při plnění pracovních povinností, nemohl soud shledat jeho námitku důvodnou. Pokud se žalobce jako zaměstnavatel rozhodl za své zaměstnance splnit povinnost, k jejímuž plnění byli zákonem č. 523/1992 Sb. zavázáni právě tito daňoví poradci, a nikoli žalobce, učinil tak dobrovolně a v souladu s principem autonomie vůle ovládající v tomto směru proces jednání o konkrétních parametrech pracovněprávního vztahu.

47. Soud tedy s odkazem na výše uvedené uzavírá, že předmětná plnění žalobce nelze považovat za plnění, jehož smyslem je nahradit zaměstnanci jím vynaložené výdaje vzniklé v souvislosti s plněním pracovních povinností vyplývajících z pracovněprávního vztahu, nýbrž je třeba je považovat za plnění, kterým žalobce splnil za jiné osoby povinnost plynoucí jim z jejich postavení coby členů stavovské organizace s povinným členstvím.
48. S odkazem na právě uvedené pak soud tím spíše nemohl přisvědčit žalobci ani v jeho přesvědčení o relevanci jím odkazované judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 68/2007) týkající se vymezení příjmu v konkrétní věci, neboť závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v uvedeném případě se týkaly výhradně náhrady za užití vlastní střelné zbraně a na udržování fyzické a střelecké kondice a nelze je podle přesvědčení soudu aplikovat na situaci, kdy žalobce za jím zaměstnané daňové poradce splnil povinnost uloženou jim zvláštním právním předpisem.
49. Soud se v souladu s dříve uvedeným neztotožnil ani s námitkou žalobce, že povinnost odvádět plnění stíhala žalobce jako zaměstnavatele. Naopak, předmětné povinnosti byly dle znění zákona č. 523/1992 Sb. jednoznačně uloženy toliko konkrétním daňovým poradcům jako fyzickým osobám. Z tohoto důvodu bylo na volbě žalobce jako zaměstnavatele, zdali přistoupí k úhradě těchto povinných plateb za jím zaměstnávané daňové poradce, nebo nikoliv. Žalobce jako zaměstnavatel této zákonem jistě nezakázané možnosti využil a předmětná plnění za jím zaměstnávané daňové poradce uhradil. Učinit tak ovšem v rozporu s jeho žalobní argumentací podle přesvědčení soudu nemusel, neb mu to zákon č. 523/1992 Sb. ani jiný právní předpis neukládal. Pokud tak učinil, zprostředkovaně tím založil (neboť se nejednalo o zákonem č. 589/1992 Sb. předpokládané výluky) povinnost takto provedené platby zahrnout do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
50. Zdejší soud rovněž žalobci nepřisvědčil ani v jeho závěru o relevanci další jím označené rozhodovací praxe správních soudů, ať již v případě zhodnocení nemovitosti po dobu trvání nájmu, v němž byla pouze časově odložena faktická takového příjmu spočívajícího ve zhodnocení nemovitosti na okamžik skončení nájmu předmětné nemovitosti, leč samotný příjem byl s výhradou časového odkladu shledán jako nikoliv zdánlivý (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005 - 136), resp. pro případ zdanění nepeněžitého plnění poskytnutého mandátáři v rámci uzavřené smlouvy mandátní (rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 686/05), kde jsou skutkové okolnosti rozhodovaných případů od nyní projednávaného případu rovněž nezaměnitelně odlišné.

51. Soud nicméně v reakci na daný okruh námitek podotýká, že v žalobcem odkazovaném rozsudku čj. 2 Afs 42/2005 - 136 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné“*. Nejvyšší správní soud na tento základní závěr v navazující rozhodovací praxi opakovaně navázal, přičemž judikoval, že nikoliv zdánlivým příjmem je např. inkasování kupní ceny za prodej nemovitosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, čj. 3 Afs 64/2016 - 29), ale také například pozbytí povinnosti hradit závazek přešlý v rámci privatizace, jehož odúčtováním se majetek daňového poplatníka zvýšil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, čj. 10 Afs 129/2014 - 62). Zvláště na posledním místě odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu je pak pro projednávaný případ žalobce nadmíru inspirativní, neboť právě v projednávaném případě daňových poradců zaměstnávaných žalobcem rovněž došlo ke zlepšení stavu jejich majetkové sféry v důsledku úhrady provedené žalobcem (srov. rovněž níže).
52. Toliko zdánlivým příjmem pak není podle judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu dokonce ani regresní nárok jako pohledávka vůči úpadci v důsledku prodeje jeho nemovitostí v dražbě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 1 Afs 96/2013 - 32) nebo případ existujícího kurzového rozdílu doprovázeného reálným finančním tokem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, čj. 5 Afs 56/2012 - 37). Naopak zdánlivým příjmem pro auditora je situace, kdy auditorská společnost plní poplatkovou povinnost pouze sama za sebe, a nikoliv za auditora, kterého zaměstnává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 9 Afs 95/2012 - 37). O takový případ se však v nyní posuzovaném případě s ohledem na výše uvedené okolnosti v případě zaměstnaných daňových poradců nejedná.
53. Zdejší soud tak i se zřetelem k závěrům vysloveným v takto shrnuté rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu setrval na dříve vysloveném stanovisku, že na straně žalobcem zaměstnaných daňových poradců došlo zaplacením pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky k navýšení majetku spočívajícího v žalobcem zúčtované hodnotě na příslušném účtu nebo fondu jako nákladu, a to v důsledku faktického převzetí zákonné povinnosti daňových poradců žalobcem. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že by byl příjem na straně zaměstnaných daňových poradců toliko zdánlivý.
54. Jinak vyjádřeno, žalobcem zaměstnaný daňový poradce byl zaplacením předmětných plateb ve prospěch třetího finančně odběrem žalobcem, v důsledku čehož nemusel sám tyto povinnosti splnit, a tak nedošlo ke ztenčení majetku takto odběrem žalobcem daňového poradce způsobem předvídaným v § 6 odst. 9 písm. a) a f) zákona č. 523/1992 Sb. Žalobcem jako zaměstnavatelem byl tedy v konečném důsledku poskytnut zaměstnanci příjem hypoteticky využitelný pro zaměstnance jinak než v přímé souvislosti s výkonem zaměstnání, když zaměstnanec mohl takto uspořené finanční prostředky použít jinak, než na splnění povinností uložených mu zákonem č. 523/1992 Sb. V tomto směru ostatně Městský soud v Praze již v předchozím rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68, uvedl, že je třeba žalobcem za daňové poradce zaplacená plnění považovat za těmto platbám korespondující *„navýšení mzdy“*.

55. Jakkoli lze v obecné rovině s žalobcem souhlasit, že příjmem nejsou veškerá plnění, která mají charakter náhrady škody nebo výdajů, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmů, o takový případ se z podaných důvodů dle stanoviska soudu v daném případě nejedná. Zaměstnavatel v nyní posuzované věci jím zaměstnaným daňovým poradcům předmětné platby nenahrazoval, nýbrž je plnil z vlastního ekonomického rozhodnutí namísto nich, aniž by byl přitom k takovému postupu povinen dle zákoníku práce či jiného právního předpisu. Pokud pak žalobce namítal, že příjmem není ani takové plnění, které se sice vztahuje k zaměstnanci, ale kde povinnost takové plnění odvádět stíhá přímo zaměstnavatele, soud zdůrazňuje, že povinnost placení pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky žalobce jako zaměstnavatele v souladu s dříve uvedeným nestíhala. K výše vyloženým závěrům, podle nichž nelze posuzovaná plnění ztotožňovat s žalobcem předestřenými případy „náhrad“ za náklady vynaložené daňovým poradcem jako zaměstnancem v souvislosti s plněním pracovních povinností v rámci závislé práce, pak soud doplňuje, že ze shora popsanych důvodů nelze považovat za přílehlavý ani žalobcem předkládaný příklad s placením parkovného, neboť v posuzované věci nebyly zaměstnancům nahrazovány žádné náklady vzniklé v přímé souvislosti s plněním pracovních povinností, ale žalobce coby zaměstnavatel namísto svých zaměstnanců plnil jim zvláštním zákonem uložené povinnosti finančního charakteru, aniž by byl k takovému postupu bez dalšího povinen.
56. Pro úplnost pak soud dodává, že žalované nelze podle přesvědčení soudu vytýkat ani provedenou komparaci postavení žalobcem zaměstnávaného daňového poradce oproti daňovému poradci vykonávajícímu daňové poradenství samostatně jako podnikající fyzická osoba. Žalovaná uvedeným závěrem vhodně poukázala právě na judikatorně akcentované hledisko skutečného projevu předmětného příjmu v majetkové sféře beneficianta. Jak bylo vysvětleno výše, v projednávaném případě nelze podle soudu pochybovat o tom, že u daňových poradců zaměstnávaných žalobcem došlo v důsledku úhrady provedené žalobcem ke zlepšení stavu jejich majetkové sféry.
57. Argumentaci žalobce uvedeným příkladem *ad absurdum* ohledně participace zaměstnaných daňových poradců na dalších nákladech jako nájemném za kancelářské prostory, resp. nákladech za vybavení kanceláře pak soud nepřijal, neboť zcela odhlíží od výše popsaného charakteru povinnosti daňových poradců hradit členské příspěvky komoře daňových poradců a pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti vyplývající přímo daňovým poradcům jako fyzickým osobám ze zvláštního právního předpisu.

Posouzení námitek žalobce ohledně absence věrnostní nebo stabilizační povahy plnění

58. Žalobce se v rámci druhého okruhu žalobních bodů (ad ii. výše) bránil námitkou, že tyto příjmy nevyhovují definici věrnostního nebo stabilizačního plnění, protože jsou placeny pouze po dobu trvání pracovního poměru příslušného zaměstnance, aniž by s touto platbou byl spojen jakýkoliv závazek či příslib setrvat v pracovním poměru do budoucna. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalované, že jím provedené platby jsou plněním věrnostní nebo stabilizační povahy, a to proto, že jsou poskytnuty z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Žalobce uvedl, že pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky nehradil z důvodu, že u něj příslušný daňový poradce pracoval stanovenou dobu, ani z důvodu, že u něj daňový poradce pracoval k určitému dni, ale z důvodu, že

bez zaplacení těchto povinných plateb zaměstnanec - daňový poradce - nemůže vykonávat daňové poradenství, a jelikož žalobce byl oprávněn vykonávat daňové poradenství pouze a jedině prostřednictvím fyzických osob, které jsou k takovéto činnosti oprávněny, tedy pouze prostřednictvím daňových poradců, nemohl by daňové poradenství poskytovat ani žalobce. Žalobce argumentaci uzavřel tím, že neměl stanovenou dobu či den, ke kterému musel trvat zaměstnanecký poměr příslušného zaměstnance k žalobci, aby za něj žalobce uvedené poplatky uhradil, tedy důvodem uhrazení těchto plateb za zaměstnance žalobcem nebyla skutečnost, že u něj pracují po určitou dobu či k určitému dni, jak tvrdí žalovaná. Zároveň poukázal na příklad mzdy, která je rovněž vyplácena k určitému období, nicméně také nemá věrnostní či stabilizační charakter, neboť je vyplácena z důvodu sjednané odměny za práci. Pouhé vyplacení plnění k určitému dni podle žalobce ještě neznamená, že takové plnění je plněním věrnostním nebo stabilizačním. Žalobce pak v rámci těchto námitek poskytl na základě použitého jazykového výkladu vlastní definice věrnostního a stabilizačního plnění, které následně aplikoval na svoji procesní situaci. Uzavřel, že se ani v případě jím zaplaceného pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a jím zaplacených členských příspěvcích Komoře daňových poradců České republiky nejednalo o plnění věrnostní nebo stabilizační, neboť bylo žalobcem poskytnuto z jiného důvodu, než ocenit věrnost zaměstnance nebo udržet zaměstnance v zaměstnání. Na podporu své námitkové argumentace přitom žalobce dokládal odborný posudek Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky ze dne 18. 9. 2006.

59. Soud připomíná, že i tyto žalobcem vznesené žalobní námitky již Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj. 12 Ad 34/2010 - 68 vypořádal a vyslovil na jejich půdorysu pro žalovanou závazný právní názor, který žalovaná v Napadeném rozhodnutí respektovala. Žalobce přitom podle přesvědčení soudu nepředestírá v rámci žaloby proti Napadenému rozhodnutí zásadní nové argumenty, které by byly s to dříve vyslovené závěry zvrátit.
60. Zákon č. 589/1992 Sb. v tomto ohledu v § 5 odst. 2 písm. c) stanoví, že „*do vyměřovacího základu zaměstnance se dále zahrnují tyto příjmy zúčtované zaměstnanci organizací nebo malou organizací v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá jeho účast na nemocenském pojištění*“: „*plnění věrnostní nebo stabilizační povahy; za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni*“. Zároveň z těchto plnění citované ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. vyjímá celkem deset typů plnění, která se za taková plnění z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni nepovažují a do vyměřovacího základu se nezahrnují.
61. Vzhledem k tomu, že žalobce nenamítal použitelnost ani jedné z těchto deseti zákonných výjimek, Městský soud v Praze se dále zabýval právě posouzením povahy plnění žalobcem uhrazeného pojistného na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a stejně tak jím zaplacených členských příspěvků Komoře daňových poradců České republiky. V tomto směru již přitom soud v rozsudku čj. 12 Ad 34/2010 - 68 mimo jiné uvedl, že žalobce odváděl členské příspěvky za své zaměstnance, a to právě a jen po dobu trvání pracovního poměru, a že hrazení členského příspěvku Komoře daňových poradců ČR žalobcem zmíněnou podmínku naplňuje, neboť od okamžiku ukončení pracovněprávního vztahu si musel příslušný

daňový poradce hradit své členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky sám. Soud přitom neshledal důvodu se od těchto dříve vyslovených závěrů odchýlit.

62. Zdejší soud podrobil shora ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. gramaticko-sémantickému rozboru a dospěl, na rozdíl od žalobce, k závěru, že je sice v souladu se zněním hypotézy předmětné právní normy zásadně třeba zkoumat, zdali předmětné žalobcovo plnění ve prospěch jím zaměstnaných daňových poradců naplňuje věrnostní nebo stabilizační povahu, nicméně v části citovaného ustanovení za středníkem toto ustanovení zákona č. 589/1992 Sb. mimo jakoukoli pochybnost zároveň stanoví, že za taková plnění (tj. věrnostní nebo stabilizační povahy) se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Platí tedy, že pokud je plnění zaměstnanci poskytnuto z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, má se současně pro účely aplikace předmětného ustanovení za to, že takové plnění vstupuje do vyměřovacího základu, aniž by bylo třeba v každém jednotlivém případě zkoumat jejich věrnostní nebo stabilizační povahu. V tomto směru se tedy Městský soud v Praze neztotožňuje se závěrem, k němuž došel žalobcem namítaný odborný posudek Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky ze dne 18. 9. 2006, který od výše popsaných závěrů zcela odhlíží a na str. 3 naopak zdůrazňuje nezbytnost zkoumání věrnostní nebo stabilizační povahy žalobcem poskytnutého plnění.
63. Z popsaných důvodů pak Městský soud v Praze logicky nepovažoval za jakkoliv přínosné či relevantní podrobněji komentovat o uvedený chybný závěr opřenou žalobní argumentaci, v níž se žalobce podrobně zabýval právě údajně absentující věrnostní nebo stabilizační povahou žalobcem poskytnutého plnění.
64. Zdejší soud v tomto směru tedy setrval v názoru, že žalobcem zaplacené pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky představovala vždy plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, a nebylo tak třeba v ani jednom z uvedených případů žalobcem poskytnutého plnění současně zkoumat jejich věrnostní nebo stabilizační povahu, neboť ta byla zákonem s ohledem na shora uvedené předpokládána. Soud přitom podotýká, že předmětná plnění byla žalobcem za jeho zaměstnance v pozicích daňových poradců nade vší pochybnost zaplacená právě proto, že tito daňoví poradci byli k žalobci v pracovním poměru v době, kdy byly tyto platby žalobcem realizovány. Pro aplikaci § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. pak nebylo třeba podrobněji zkoumat věrnostní nebo stabilizační povahu žalobcem poskytnutého plnění.
65. Pokud pak žalobce namítal, že pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti daňových poradců za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců České republiky za zaměstnané daňové poradce hradil z důvodu zachování vlastní podnikatelské činnosti, nezbyvá soudu, než uzavřít, že tyto okolnosti nejsou samy o sobě právně relevantním důvodem, který by zvrátil výše uvedené závěry k poskytnutí plnění zaměstnanci z důvodu trvání zaměstnání k určitému dni. Soud v tomto směru nepochyboval o tom, že žalobce jako zaměstnavatel prováděl předmětné platby právě v důsledku trvání pracovního poměru určitého okruhu jím zaměstnávaných daňových poradců k určitému dni.

66. Konečně soud pro úplnost podotýká, že žalobcem uváděný příklad mzdy jako plnění, které podle jeho názoru nemá věrnostní nebo stabilizační charakter, nepovažoval soud za případný, protože mzda zásadně vstupovala do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti podle jiné části citovaného ustanovení, konkrétně § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., a její případná věrnostní či stabilizační povaha, stejně jako její kvalifikace jako plnění poskytnutého z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, tudíž nemohla na právním posouzení věci zdejším soudem ve vztahu k plněním pokrývaným § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ničeho změnit.
67. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
68. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalované pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. dubna 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

