



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a Mgr. Martiny Weissové v právní věci žalobce: **F. Y.**, zastoupen JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č.j. 17708/16/5200-10421-706486,

takto:

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

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č.j. 17708/16/5200-10421-706486 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 10 ze dne 31. 7. 2015, č.j. 5381052/15/2010-51522-109575 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ či „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 ve výši 1.215.376 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

- [2] Žalobce v podané žalobě uvedl, že byl v roce 2013 vyslán v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly společností Toyota Motor Corporation (dále jen „TMC“) se sídlem v Japonsku do společnosti Toyota Peugeot Citroën Automobile Czech, s.r.o. (dále jen „TPCA“) jako starší koordinátor oddělení financí. Sjednaná doba vyslání byla od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2016. Formálně právně jediným zaměstnavatelem žalobce zůstala společnost TMC, která žalobci rovněž vyplácela mzdu, veškerou závislou činnost však žalobce vykonával v České republice ve společnosti TPCA. Dále uvedl, že v roce 2013 i v roce 2014 společnost TMC vyúčtovala společnosti TPCA odměnu za pronájem pracovní síly, jejíž součástí byla i část mzdových nákladů vynaložených v souvislosti se zaměstnaneckým poměrem žalobce, část odměny žalobce dle smlouvy mezi oběma společnostmi však ekonomicky nadále zůstávala výdajem společnosti TMC, společnost TPCA tak odváděla za žalobce zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Dále uvedl, že jeho příslušnost k systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění je dána mezinárodní smlouvou publikovanou pod č. 41/2009 Sb.m.s., Smlouva mezi Českou republikou a Japonskem o sociálním zabezpečení. Z pohledu sociálního zabezpečení z této smlouvy vyplývá, že žalobce nadále podléhá japonským právním předpisům.
- [3] Žalobce dále v podané žalobě stručně zopakoval průběh řízení a vymezil předmět sporu, kterým je právní otázka stanovení základu daně žalobce, konkrétně zda se na žalobcovy příjmy ze závislé činnosti, na které není z daňového pohledu fikcí pohlíženo jako na příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností TPCA, uplatní při stanovení základu daně samostatná povinnost jejich zvýšení o částku odpovídající povinnému pojistnému podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle žalobce je tak předmětem sporu, zda se na jeho příjmy plynoucí z výkonu jedné závislé činnosti pro účely stanovení tzv. superhrubé mzdy jako základu daně uplatní jeden nebo dva maximální vyměřovací základy pro účely sociálního pojistného separátně.
- [4] Žalobce namítal, že žalovaný aplikoval nesprávný právní výklad relevantních zákonných ustanovení, zejména ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 6 odst. 2 téhož zákona. K této námitce žalobce uvedl, že žalovaný sice sám na jednu stranu konstatuje, že *„při stanovení základu daně u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské předpisy o veřejnoprávním pojištění, se proto postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly“*, následně ovšem rozhodl zcela opačně a aplikoval na žalobce odlišný režim, přičemž jakoukoli argumentaci žalobce poukazující na režim zdanění, kdyby žalobce českému systému povinných pojistných skutečně podléhal, pak žalovaný odmítnul poukazem na skutečnost, že žalobce podléhá japonskému sociálnímu zabezpečení. Dle žalobce je třeba ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů aplikovat tak, aby jeho výsledný základ daně odpovídal základu daně, kterého by dosahoval, kdyby podléhal českému systému povinných pojistných, přičemž zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o sociálním pojistném“), na rozdíl od zákona o daních z příjmů fikci tzv. ekonomického zaměstnavatele ani její obdobu vůbec nezná, poplatníkem pro účely sociálního pojistného je v konkrétním případě pouze právní zaměstnavatel. Žalobce shrnul, že kdyby podléhal českým předpisům o sociálním pojistném, odváděl by za něj právní zaměstnavatel, tj. společnost TMC, bez ohledu na způsob sdílení nákladů souvisejících s vysláním žalobce do společnosti TPCA, sociální pojistné ve výši 25 % z příjmů nebo z jednoho maximálního vyměřovacího základu

sociálního pojistného, pokud by dosahoval vyšších příjmů, a pojistné na veřejné zdravotní pojištění ve výši 9 % příjmů. Žalobce uvedl, že svůj jediný příjem v rámci daňového přiznání přesně o tyto částky zvýšil. Žalobce svá tvrzení podpořil rozbořem zákonné úpravy daní z příjmů (právní fikce tzv. ekonomického zaměstnavatele, koncept superhrubé mzdy), dále odkázal na důvodovou zprávu k zákonu o daních z příjmů a rovněž se zabýval úpravou sociálního pojistného v zákoně o sociálním pojistném, přičemž dále odkázal 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.

- [5] V další námitce žalobce namítal, že se žalovaný bezdůvodně odchýlil od ustálené správní praxe, čímž porušil nejen základní zásady správy daní, ale i základně ústavněprávní principy. Žalobce namítal, že v řízení byla porušena zásada legitimního očekávání ve smyslu ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K ustálené správní praxi žalobce nejprve odcitoval stanovisko Ministerstva financí č. KOOV 270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1. 1. 2009 a dále uvedl, že výklady Ministerstva financí dostupné široké veřejnosti spolu s přístupem orgánů finanční správy, které je akceptují, obecně vytváří správní praxi, která je následně pro správní orgány v jejich rozhodování závazná. Žalobce dále odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp.zn. I.ÚS 520/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č.j. 2 Afs 16/2006, a ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005. Shrnl, že závěry KOOV 270 plně korespondují s přístupem aplikovaným žalobcem, který svůj základ daně stanovil stejně, jako kdyby podléhal českým předpisům o sociálním pojistném. V tomto žalobním bodu žalobce rovněž uvedl, že stejný postup stanovení základu daně použil již ve zdaňovacím období roku 2013, měl tedy důvodný předpoklad, že jím aplikovaný způsob stanovení základu daně byl správcem daně aprobován, jelikož za zdaňovací období 2013 mu byla daň vyměřena v souladu s podaným daňovým přiznáním.
- [6] V posledním žalobním bodu pak namítal skutečnost, že se žalovaný dopustil řady dílčích pochybení, která jak samostatně, tak ve svém souhrnu činí napadené rozhodnutí nezákonným. Žalobce předně namítal diskriminační důsledky napadeného rozhodnutí, když uplatnění dvou maximálních vyměřovacích základů na jeden příjem z titulu výkonu jedné závislé činnosti vede k vyššímu zdanění žalobce, než v řadě stejných či obdobných případů. Namítal, 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. Dále žalobce v tomto žalobním bodu uvedl, že 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 předmětného ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů. V posledním bodu pak žalobce namítal porušení spravedlivého procesu, které spatřoval v tom, že veškeré procesní kroky, zejména dokazování, byly koncentrovány do odvolacího řízení, čímž byl porušen princip dvojinstančnosti řízení. Dále pak žalobce namítal, že správce daně nezačal postup k odstranění pochybností a rovnou vydal platební výměr, aniž by dal žalobci prostor odstranit pochybnosti o správnosti tvrzené daně, čímž dle žalobce zasáhl do jeho procesních práv.
- [7] Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud zrušil jednak žalobou napadené rozhodnutí, jednak rozhodnutí prvostupňové (platební výměr).

- [8] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí. K první námitce (aplikace relevantních zákonných ustanovení) podotknul, že otázka mezinárodního pronájmu pracovní síly je upravena v ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že při posuzování daňového režimu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je ekonomický zaměstnavatel ve stejném postavení jako standardní zaměstnavatel, který uzavírá pracovní smlouvy. V daném případě je tak dle žalovaného podstatné, že za zaměstnavatele se z daňového pohledu považuje i předmětná česká společnost TPCA, a proto bylo třeba vyřešit otázku stanovení základu daně žalobce s ohledem na jeho další příjmy plynoucí od japonské společnosti TMC, které jsou předmětem daně v České republice, neboť žalobce je českým daňovým rezidentem, který má povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy. Žalovaný konstatoval, že i u příjmů od japonské společnosti je třeba postupovat podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů. Uvedl, 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, v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly se základ daně zvyšuje celkem o 34 % (25 % sociální pojištění a 9 % zdravotní pojištění). K odkazu žalobce na zápis 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 dle žalovaného jedná o odlišnou situaci, neboť žalobce byl pojištěn v Japonsku (formulář J/CZ 101) a jeho právní zaměstnavatel nebyl v České republice registrován.
- [9] K druhé námitce (odchýlení od ustálené správní praxe) žalovaný vyložil význam zásady legitimního očekávání a dále k odkazu žalobce na stanovisko Ministerstva financí uvedl, že pro daňové účely je třeba vycházet ze zákona o daních z příjmů, v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly z právní fikce v ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, pro danou věc tedy není relevantní, že pro účely pojistného na sociální zabezpečení se za zaměstnavatele považuje vždy právní zaměstnavatel. Dále uvedl, že skutečnost, že v předmětném případě správce daně nepostupoval v souladu s výpočtem základu daně, který provedl žalobce, sama o sobě neznamená, že správce daně v minulosti postupoval správně v souladu se zákonem o daních z příjmů.
- [10] Ke třetí námitce (procesní pochybení) pak žalovaný uvedl, že neshledal předmětný postup jako diskriminační pro zahraniční pracovníky, neboť je otázkou dohody mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, zda budou přefakturovány mzdové náklady v plné výši nebo pouze částečně. K porušení zásady *in dubio pro libertate* uvedl, že použití této zásady je na místě, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. K porušení pravidel spravedlivého procesu závěrem uvedl, že tato námitka nemá žádný podklad ve správním spisu.
- [11] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které de facto zopakoval žalobní námitky uplatněné v podané žalobě.
- [12] Při ústním jednání konaném před soudem dne 21. 3. 2019 účastníci řízení zopakovali svá předchozí tvrzení.
- [13] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

- [14] Žalobce podal dne 15. 6. 2015 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, ve kterém uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů ve výši 5.410.260 Kč, úhrn povinného pojistného podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů ve výši 798.228 Kč a dílčí základ daně dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 6.208.488 Kč. Celkovou daň vykázal ve výši 1.222.814 Kč, po uplatnění slev ve výši 1.168.666 Kč. K přiznání žalobce přiložil Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění, vystavené společností TPCA, ve kterém byl uveden úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti ve výši 3.135.133 Kč, úhrn povinného pojistného z těchto příjmů ve výši 595.098 Kč a záloha na daň ve výši 671.056 Kč. Další přílohou daňového přiznání bylo Potvrzení o příjmu ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014, vystavené společností TMC, ve kterém byl uveden hrubý příjem ve výši 2.257.127 Kč. K přiznání žalobce přiložil dále průvodní dopis, ve kterém nastínil výše uvedený skutkový stav.
- [15] Platebním výměrem ze dne 31. 7. 2015, č.j. 5381052/15/2010-51522-109575, byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 ve výši 1.215.376 Kč.
- [16] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nepostupoval správně, když příjem pro výpočet dílčího základu daně od japonské společnosti TMC zvýšil pouze o pojistné na veřejné zdravotní pojištění (9 %) ve výši 203.141 Kč, ale nezvýšil jej již o sociální pojištění. Správce daně z toho důvodu příjem od společnosti TMC o toto pojistné zvýšil, konkrétně o částku 311.304 Kč (25 % z maximálního vyměřovacího základu pro rok 2014 – 1.245.216 Kč). Z toho důvodu se zvýšil úhrn povinného pojistného na částku 1.109.543 Kč (595.098 Kč + 203.141 Kč + 311.304 Kč) a v důsledku toho byl zvýšen dílčí základ daně na částku 6.519.803 Kč. Celková daň tak činila 1.269.524 Kč, po uplatnění slev 1.215.376 Kč.
- [17] Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 14. 8. 2015 odvolání. Žalovaný následně odvolací řízení dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu doplnil, když po správci daně požadoval zajistit od společnosti TPCA smluvní ujednání mezi touto společností a společností TMC, kde jsou upraveny podmínky mezinárodního pronájmu žalobce, fakturaci od společnosti TMC s vysvětlením, zda došlo k přefakturaci všech mzdových nákladů žalobce společnosti TPCA nebo jen části, jak tvrdil žalobce, mzdový list žalobce ve společnosti TPCA, a požadoval zajistit od žalobce důkazní prostředek ohledně jeho vyslání do společnosti TPCA (např. potvrzení společnosti TMC nebo smlouvu mezi touto společností a žalobcem), v případě deklarovaných příjmů od společnosti TMC prokázat, že se skutečně jednalo o příjmy za práci v ČR pro společnost TPCA, a důkazní prostředky dokládající výši vyplacených příjmů od společnosti TMC.
- [18] Dne 5. 2. 2016 správce daně obdržel vyjádření žalobce a dne 8. 2. 2016 obdržel vyjádření společnosti TPCA, ke kterým byly přiloženy požadované dokumenty. Následně žalovaný tyto nové skutečnosti posoudil a se svým závěrem žalobce seznámil písemností ze dne 22. 3. 2016, č.j. 12714/16/5200-10421-706486. Žalobce se ke skutečností zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení vyjádřil dne 8. 4. 2016.
- [19] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22. 4. 2016, č.j. 17708/16/5200-10421-706486, bylo odvolání žalobce zamítnuto a platební výměr byl potvrzen.
- [20] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že situace mezinárodního pronájmu pracovní síly je řešena v ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde je mimo jiné stanoveno, že zaměstnavatelem je i poplatník – český daňový rezident, 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. Takový poplatník je nazýván „ekonomickým zaměstnavatelem“. Žalovaný uvedl, že při posuzování daňového režimu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je ekonomický zaměstnavatel ve stejném postavení jako standardní zaměstnavatel, z daňového pohledu se tak za zaměstnavatele považuje i společnost TPCA. Dále žalovaný uvedl, že předmětem sporu je stanovení základu daně žalobce s ohledem na jeho další příjmy plynoucí od japonské společnosti TMC, které jsou předmětem daně v ČR, neboť žalobce je českým daňovým rezidentem, který má povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy. Z přílohy smlouvy mezi společnostmi TMC a TPCA však vyplynulo, že společnost TMC měla žalobci vyplácet další příjmy (příspěvky a prémie, náklady spojené s cestou do ČR, vzniklé v Japonsku). Dle žalovaného tak bylo podstatné určit, zda měl žalobce příjmy od jednoho či dvou zaměstnavatelů, a to s ohledem na stanovení maximálního vyměřovacího základu. Dospěl k závěru, že příjmy zúčtované ekonomickým zaměstnavatelem, kterého je z hlediska zákona o daních z příjmů třeba chápat jako samostatného zaměstnavatele, je třeba posuzovat za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele, i když tento dané příjmy ve skutečnosti žalobci nevyplácí. Dále uvedl, že i u příjmů od společnosti TMC je tak třeba postupovat podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, přičemž dle názoru žalovaného není pro daňové účely rozhodující, zda zaměstnanec spadá do systému zahraničního povinného pojistného na základě mezinárodní smlouvy o pojistném nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71. Při stanovení základu daně u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, se proto dle žalovaného postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly. V případě mezinárodního pronájmu pracovní síly se základ daně zvyšuje celkem o 34 % (25 % sociální pojištění a 9 % zdravotní pojištění). Dále žalovaného tak správce daně postupoval správně, když předmětný příjem od japonské společnosti TMC zvýšil pro výpočet dílčího základu daně ze závislé činnosti také o pojistné na sociální pojištění ve výši 311.304 Kč.

- [21] Dále je v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeno, že ke stanovení jednoho maximálního vyměřovacího základu pro sociální pojištění by mohlo dojít v případě, pokud by žalobce měl příjmy ze závislé činnosti právě jen od formálně právního zaměstnavatele, tj. měl by pro daňové účely pouze jednoho zaměstnavatele. Společnost TMC by se však v takovém případě musela registrovat do ČR jako plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V daném případě byl ale žalobce pronajat ekonomickému zaměstnavateli, který se tak stal jen pro daňové účely dalším zaměstnavatelem. Z tohoto důvodu je nutné zúčtované příjmy od těchto dvou různých zaměstnavatelů považovat za samostatné příjmy a je třeba k nim uplatňovat samostatně vyměřovací základy pro povinné pojistné. K případné přefakturaci všech mzdových nákladů na společnost TPCA žalovaný uvedl, že by se v takovém případě jednalo o jediný příjem žalobce, a to od ekonomického zaměstnavatele, na který by byl aplikován pouze jeden maximální vyměřovací základ pro sociální pojištění. Tato skutečnost však nenastala. Dále uvedl, že souhlasí s tím, že přefakturační závisí na dohodě mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, avšak v případě pouze částečné přefakturační mzdových nákladů z toho vyplývá závěr, že pronajatému zaměstnanci jsou zúčtovány příjmy dvěma různými zaměstnavateli. Uvedl také, že v tomto postupu nespátřuje diskriminaci zahraničních pracovníků, neboť je na dohodě mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, zda budou přefakturovány mzdové náklady v plné výši nebo pouze částečně.

- [22] K námitce, že stejným postupem žalobce postupoval při výpočtu daňové povinnosti již v minulosti a správce daně tento postup akceptoval, žalovaný v odůvodnění uvedl, že tato skutečnost sama o sobě neznamená, že správce daně v minulosti postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů.
- [23] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že v daném případě existuje Smlouva mezi Českou republikou a Japonskem o sociálním zabezpečení (č. 42/2009 Sb.m.s.), která určuje, ve kterém státě budou osoby kryté touto smlouvou podléhat právním předpisům o sociálním zabezpečení a odvádět pojistné. Pro osvědčení skutečnosti, že vyslaný pracovník podléhá i nadále právním předpisům o sociálním zabezpečení vysílajícího státu, se v případě s Japonskem používají formuláře CZ/J 101, popř. J/CZ 1010, kdy právě tímto formulářem žalobce disponuje. Žalovaný tak uzavřel, že úvaha žalobce o možné účasti v českém systému sociálního pojištění není na místě.
- [24] Dále žalovaný uvedl, že pro daňové účely vychází ze zákona o daních z příjmů, není tedy vůbec relevantní, že pro účely pojistného na sociální zabezpečení se za zaměstnavatele považuje vždy právní zaměstnavatel. Dále konstatoval, že do kompetence Ministerstva financí nespadá výklad zákonů o sociálním a zdravotním pojištění, a proto je v této oblasti akceptován výklad příslušných orgánů sociálního a zdravotního pojištění. Žalovaný uzavřel, že u zaměstnanců, kteří jsou účastni v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, se odvodová povinnost neřídí tuzemskými zvláštními předpisy o pojistném, resp. se řídí předpisy příslušného státu, pak se postupuje při stanovení základu daně podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, tj. 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.
- [25] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, která jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [26] Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů 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. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí s výjimkou osoby se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.
- [27] Podle ustanovení § 6 odst. 12 téhož zákona 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 veřejné 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 nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného.

- [28] Z podané žaloby, jakož i obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce byl v roce 2013 na období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2016 vyslán v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly společností TMC se sídlem v Japonsku do společnosti TPCA se sídlem v České republice. Zaměstnavatelem žalobce zůstala společnost TMC, která mu vyplácela mzdu. Veškerou závislou činnost žalobce vykonával v České republice, přičemž společnost TMC vyúčtovala společnosti TPCA odměnu za pronájem pracovní síly, jejíž součástí byla i část mzdových nákladů vynaložených v souvislosti se zaměstnaneckým poměrem žalobce. Část odměny žalobce dle smlouvy mezi oběma společnostmi však ekonomicky nadále zůstávala výdajem společnosti TMC. Společnost TPCA odváděla za žalobce zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Předmětem sporu je tak v daném případě otázka, zda se na žalobcovy příjmy ze závislé činnosti, na které není z daňového pohledu fikcí pohlíženo jako na příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností TPCA, uplatní při stanovení základu daně samostatná povinnost jejich zvýšení o částku odpovídající povinnému pojistnému podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmu, tj. zda se na jeho příjmy plynoucí z výkonu jedné závislé činnosti pro účely stanovení tzv. superhrubé mzdy jako základu daně uplatní jeden nebo dva maximální vyměřovací základy pro účely sociálního pojistného odděleně.
- [29] Soud dospěl k závěru, že žalovaný aplikoval jediný správný a možný výklad relevantních zákonných ustanovení, zejména výše citovaných ustanovení § 6 odst. 2 a § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmu. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmu totiž pracuje s pojmem tzv. ekonomického zaměstnavatele, což je poplatník (český daňový rezident), 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 bydliště v zahraničí. Toto pak přímo dle názoru soudu dopadá na výše nastíněnou situaci mezinárodního pronájmu pracovní síly.
- [30] V daném případě je dle názoru soudu nepodstatné, že na rozdíl od zákona o daních z příjmu 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 dle soudu za zaměstnavatele žalobce považují jak zaměstnavatel právní (japonská společnost TMC), tak zaměstnavatel ekonomický (společnost 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 japonské společnosti.

- [31] Soud zároveň dospěl k závěru, že příjmy zúčtované ekonomickým zaměstnavatelem, kterého je, jak bylo výše uvedeno, nutné považovat za samostatného zaměstnavatele, je nutné posuzovat za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele, i když tento dané příjmy ve skutečnosti žalobci nevyplácí. Rovněž pak i u příjmů od společnosti TMC je nutno postupovat podle ustanovení § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů. 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 dle názoru soudu postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly. V daném případě mezinárodního pronájmu pracovní síly tak základ daně zvýšen celkem o 34 %, tj. 25 % sociální pojištění a 9 % zdravotní pojištění.
- [32] Soud tak uzavírá, že se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce byl pronajat tzv. ekonomickému zaměstnavateli, který se tak pro daňové účely stal jeho dalším zaměstnavatelem, a z toho důvodu je nutné zúčtovat příjmy od obou dvou různých 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. Postup správce daně a žalovaného tak byl dle názoru soudu správný a v souladu se zákonem, když předmětný příjem od japonské společnosti zvýšil pro výpočet dílčího základu daně i o pojistné na sociální pojištění. Dle názoru soudu je pouze na dohodě mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, zda budou přefakturovány všechny mzdové náklady, nebo jen částečně. 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 se v daném případě nenastalo. Výklad daňových zákonů v této problematice je tak dle názoru soudu jednoznačný.
- [33] K námitce žalobce ohledně jeho legitimního očekávání, soud uvádí, že skutečnost, že žalobce postupoval při výpočtu své daňové povinnosti v minulosti stejně, přičemž byl tento postup správcem daně aprobován, soud uvádí, že z jednoho případu v minulosti, byť týkajícího se žalobce, nelze dovodit vznik ustálené správní praxe a z ní vyplývající žalobcovo legitimní očekávání. K odkazům žalobce na různé dokumenty soud uvádí, že v daném případě byla posuzována výše uvedená sporná daňová povinnost a při jejím řešení bylo třeba vycházet ze zákona o daních z příjmů, relevance předpisů o sociálním zabezpečení tedy dle názoru soudu nebyla dána.
- [34] K námitkám žalobce, týkajících se procesních pochybení správních orgánů soud uvádí, že nedospěl k závěru, že by v řízení došlo k takovým procesním pochybením, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí. Daný postup tak soud neshledal v žádném případě diskriminačním, jak namítal žalobce, neboť je pouze a jen na dohodě mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem, jak budou mzdové náklady přefakturovány, a od této dohody a z nich vyplývajícího faktického stavu se pak bude odvíjet aplikovaný postup správních orgánů, spočívající v zákonném uplatnění jednoho či více vyměřovacích základů na příjmy zahraničního pracovníka. Stejně tak soud neshledal, že by v daném případě byla porušena zásada *in dubio pro libertate*, když žalovaný dospěl pouze k jednomu možnému výkladu, jenž v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil, přičemž zároveň vypořádal námitky žalobce. Rovněž pak soud dospěl k závěru, že nebylo porušeno ani právo žalobce na spravedlivý proces. Jakkoli tedy není příliš typické, aby

byla velká část procesních úkonů koncentrována do odvolacího řízení, nebyl tímto dle soudu 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, přičemž žalovaný se žalobcovými tvrzeními v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil a vypořádal je. Žalobce tak nebyl v řízení zkrácen na svých procesních právech, když je v této souvislosti také třeba zmínit konstrukci, kdy je řízení na obou dvou stupních nutno vnímat jako jeden celek.

[35] Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[36] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v 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 21. března 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu