



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: Č. o. b., a.s.,
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M.
sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29417/17/5200-10421-711070,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 15. 6. 2016, č. j. 1192870/16/2801-50524-609325 tak, že žalobci byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje

za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 070 010 Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnost uhradit penále ve výši 214 002 Kč. Žalobu žalobce odůvodnil následujícím způsobem:

2. Žalobce se domnívá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, nesprávné a vycházející z nesprávného právního posouzení věci. Žalobce a Česká pošta, s.p., uzavřeli smlouvu o poskytování finančních produktů žalobce na pobočkách České pošty, na jejímž základě nabízejí zaměstnanci České pošty v rámci plnění svých pracovních povinností produkty žalobce, přičemž mezi zaměstnanci České pošty a žalobcem neexistuje žádný právní vztah. Zaměstnanci České pošty se mohou přihlásit do motivačního programu žalobce, kde mohou na základě svých úspěchů při nabízení produktů žalobce získat různé formy nepeněžitěho plnění. Žalobce nerozporuje, že nepeněžitě plnění, které zaměstnanci České pošty mohou získat v souvislosti s motivačním programem, podléhá dani z příjmů fyzických osob, avšak nesouhlasí s názorem žalovaného, že pro výpočet této daně je nutné do jejího základu zahrnout pojistné na sociální a zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Žalobce dále uvádí, že souhlasí, že v případě příjmů zaměstnanců České pošty plynoucích z nepeněžitých plnění, je žalobce označen jako zaměstnavatel, je tedy v obdobném postavení jako zaměstnavatel ve smyslu ust. § 6 odst. 2 ZDP, avšak pouze pro účely ZDP, není zaměstnavatelem faktickým. Dle ust. § 6 odst. 12 ZDP zvýšit základ daně o pojistné je povinen pouze ten, komu tato povinnost vyplývá ze zvláštních předpisů (zákon o pojistném na sociální zabezpečení, zákon o nemocenském pojištění, zákon o zdravotním pojištění, zákon o veřejném zdravotním pojištění).
3. Zákon o nemocenském pojištění stanovuje vlastní definici pojmu „zaměstnavatel“, kterému dále stanovuje zákon o pojistném na sociální zabezpečení povinnost odvodu pojistného. Pokud „zaměstnavatel“ ve smyslu ZDP není „zaměstnavatelem“ ve smyslu zákona o nemocenském pojištění, je sice povinen odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle ust. § 38h ZDP, ale pro účely určení základu daně dle ust. § 6 odst. 12 ZDP bude povinné pojistné nulové. Žalobce uvádí, že nesplňuje definiční znaky zaměstnavatele ve smyslu zákona o pojistném na sociálním zabezpečení, neboť zaměstnance České pošty nezaměstnává a zaměstnanci pro něj nevykonávají činnost, nemůže být tedy považován za poplatníka pojistného ve smyslu zákona o pojistném na sociálním zabezpečení.
4. Ohledně pojistného na zdravotní pojištění, žalobce uvádí, že v ust. § 2 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění je stanoveno, že příjmy podle ZDP musí plynout zaměstnanci od zaměstnavatele, kterým žalobce vůči zaměstnancům České pošty ve faktickém ani právním smyslu není.
5. Dle žalobce je stěžejním momentem sporu vyjasnění pojmu „zaměstnávání“, v této souvislosti žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Ads 179/2015-137 a ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70. Dle žalobce činnost zaměstnanců České pošty ve vztahu k žalobci lze stěží označit za činnost závislou ve smyslu ust. § 2 a 3 zákoníku práce. Pojem „zaměstnávání“ ve smyslu zvláštních právních předpisů je nutné posuzovat podle úpravy v rámci pracovněprávních předpisů, jinými slovy dle zákoníku práce. Žalobce uvádí, že vztah mezi ním zaměstnanci České pošty nesplňuje ani jednu z podmínek uvedených v zákoníku práce (§ 2 odst. 1 a § 3 zákoníku

práce), které musí být naplněny kumulativně, aby vztah zaměstnanců České pošty a žalobce bylo možné označit za zaměstnávání a závislou práci. Ohledně existence pracovního poměru nebo dohody mimo pracovní poměr, uvádí, že neuzavřel se zaměstnanci České pošty jakoukoliv pracovní smlouvu ani dohodu o práci konanou mimo pracovní poměr a nesplňuje podmínku formálního pracovního poměru dle ust. § 3 zákoníku práce. Ohledně vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35. Dále uvádí, že žalobce k zaměstnancům České pošty neuplatňuje svou autoritu, protože mezi nimi neexistuje žádný formální nebo neformální vztah. Zaměstnanci České pošty nejsou na žalobci ekonomicky ani osobně závislí a vykonávají své osobní povinnosti, v rámci kterých nabízejí produkty žalobce na základě pokynů ze strany svého zaměstnavatele – České pošty. Ani zaměstnanci České pošty nevnímali své postavení vůči žalobci jako podřízené. Nepeněžitě plnění, které mohou zaměstnanci České pošty od žalobce obdržet, nesplňuje definici odměny podle zákoníku práce, neboť není odměnou za práci v dohodnuté době nebo na pracovišti zaměstnavatele, ale podmínkou jeho zisku je dosažení určitých úspěchů při nabídce produktů žalobce a nárok na něj nevzniká automaticky, ale je nutné se o ně přihlásit. Ohledně výkonu činnosti jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů uvádí, že zaměstnanci nabízeli produkty žalobce jménem České pošty, podle jejích pokynů, v prostorách jejích poboček, a to během výkonu svých pracovních povinností. Zaměstnanci České pošty vystupovali v souvislosti s nabídkou produktů žalobce jménem svého zaměstnavatele – České pošty. Žalobce nebyl oprávněn z jakéhokoliv titulu udílet pokyny zaměstnancům České pošty. Vztah závislé práce zaměstnanců České pošty k žalobci ve smyslu pracovněprávních předpisů tedy nebyl naplněn.

6. Dále žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2015, č. j. 5 Ads 65/2014-54 a Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2016, č. j. IV ÚS 3073/15-1, kde se tyto zabývají problematikou faktického pracovněprávního vztahu, který je primárním faktorem

pro stanovení povinností vůči státu. Dle jeho názoru zaměstnanci České pošty vykonávají takovouto činnost pro Českou poštu a není možné, aby byl žalobce povinován zahrnout do výpočtu základu daně z příjmů fyzických osob v případě zaměstnanců České pošty platby na sociální pojištění. Žalobce zmiňuje stanovisko Ministerstva zdravotnictví České republiky ze dne 18. 5. 2009, č. j. MZDR 20764/2009/DZP, DZP 941/2009, ze kterého plyne závěr, že třetí osoba, která vyplácí plnění v souvislosti se závislou činností zaměstnanci jiného zaměstnavatele, přičemž neexistuje výkon činnosti tohoto zaměstnance pro tuto osobu a nedochází ani k přeúčtování nákladů třetí osoby za toto plnění na zaměstnavatele, není považována za zaměstnavatele pro účely zákona č. 48/1997 Sb. a nemá proto povinnost odvodu na veřejné zdravotní pojištění z vyplaceného plnění. Žalobce závěrem uvedl, že není zaměstnavatelem podle zvláštních předpisů upravujících sociální pojištění a napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s příslušnými právními předpisy, proto navrhl, aby jej soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

7. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

8. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz).
9. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
10. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když

jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS

ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

11. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

12. Krajský soud po zjištění, že žaloba byla proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s. ř. s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s. ř. s.) a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumávání rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Ze správního spisu krajský soud zjistil tyto pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

13. Žalobce a společnost Česká pošta uzavřeli smlouvu o poskytování finančních produktů žalobce, na základě které nabízejí zaměstnanci České pošty v rámci plnění svých pracovních povinností vůči České poště produkty žalobce. Mzda a další plnění náleží zaměstnancům České pošty na základě pracovněprávních vztahů s Českou poštou. Vedle toho umožnil žalobce zaměstnancům České pošty účast na motivačním programu, kde mohou na základě obchodních úspěchů při nabízení produktů žalobce získat různé výhry ve formě nepeněžitých plnění. Tyto nepeněžitě příjmy žalobce podřadil jako příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů (dále opět jen „ZDP“), ze které plynou příjmy podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.
14. V průběhu daňové kontroly, které byla u žalobce zahájena dne 2. 12. 2015, zjistil správce daně, že žalobce z nepeněžitých příjmů, které od něj plynuly zaměstnancům České pošty dle ust. § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, srážel a odváděl zálohy na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, tyto zálohy však vypočetl v nesprávné výši, když při výpočtu základu daně nepostupoval v souladu s ust. § 38h ve spojení s ust. § 6 odst. 12 ZDP, tedy nezvýšil úhrn z příjmů ze závislé činnosti o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.
15. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí i s právním názorem vysloveným v rozhodnutích správce daně. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje NSS (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

K jednotlivým žalobním námitkám krajský soud uvádí následující argumentaci:

16. První námitka žalobce směřuje k tomu, že není zaměstnavatelem zaměstnanců České pošty podle zvláštních předpisů upravujících sociální pojistné a postupoval v souladu se zákonem, když do základu daně z příjmů fyzických osob nezapočítal částku odpovídající pojistnému na sociálním zabezpečení a pojistnému na zdravotním plnění ve smyslu ust. § 6 odst. 12

Shodu s prvopisem potvrzuje

ZDP. Ust. § 6 odst. 12 ZDP, stanoví, že 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. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o příslušné pojistné na sociální zabezpečení, zahrnující pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a příslušné pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, s odkazem na tuzemské zákony o pojistném. Těmito zvláštními právními předpisy jsou zákon o pojistném na sociální zabezpečení a zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, s nimiž úzce souvisí zákon o nemocenském pojištění, zákon o důchodovém pojištění a zákon o veřejném zdravotním pojištění. Zákonem opatření Senátu č. 344/2013 Sb. došlo v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení, v zákoně o nemocenském pojištění a v zákoně o důchodovém pojištění v souvislosti se zavedením jednotného inkasního místa, ke změně, kdy nová právní úprava pojímá širěji zaměstnavatele a zaměstnance. Za zaměstnance se podle zákona o nemocenském pojištění a zákona o důchodovém pojištění považuje i jakákoliv další fyzická osoba, které zaměstnavatel bude poskytovat nebo by mohl poskytovat příjmy, které jsou považovány podle zákona o daních z příjmů za příjmy ze závislé činnosti a nejsou od této daně osvobozeny. Zákon o veřejném zdravotním pojištění považuje již od roku 2008 za zaměstnance fyzickou osobu, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků podle ust. § 6 ZDP. Došlo tedy ke sjednocení pojmu „zaměstnanec“ v rámci zdravotního pojištění a pojistného na sociální zabezpečení.

17. Další námitka žalobce se týká skutečnosti, že zákon o nemocenském pojištění stanovuje vlastní definici pojmu zaměstnavatel, kterému dále stanovuje zákon o pojistném na sociální zabezpečení povinnost odvodu pojistného. Pokud zaměstnavatel ve smyslu zákona o daních z příjmů není zaměstnavatelem ve smyslu zákona o nemocenském pojištění, je dle názoru žalobce povinen odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h ZDP, avšak pro účely určení základu daně dle § 6 odst. 12 ZDP bude povinné pojistné nulové. K tomu krajský soud uvádí, že v zákoně o nemocenském pojištění došlo od roku 2014 ke změně definice pojmu zaměstnání v ust. § 3 písm. g), přičemž podle důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. se „za zaměstnance již nebudou považovat pouze osoby činné na základě konkrétního právního vztahu výslovně uvedeného v zákoně, ale za zaměstnance se budou považovat i další osoby, jejichž příjem podléhá zdanění daní ze závislé činnosti a není od daně osvobozen. Za zaměstnání se proto již nebude

považovat pouze konkrétní pracovní vztah. Při splnění stanovených podmínek budou nemocenského pojištění účastny osoby, které mají příjmy ze závislé činnosti podléhající dani z příjmů fyzických osob podle § 6 zákona o daních z příjmů. Pojem „zaměstnání“ je v předpisech upravujících povinné pojištění vymezen tak, že základním znakem této definice je, že se jedná o činnost, z níž plynou podle zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny. Na právním charakteru této činnosti nezáleží. Od roku 2014 je tedy zaměstnavatel kdokoli, kdo poskytuje příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, plyne-li tento příjem za výkon činnosti pro tento subjekt, což se nepochybně v souzené věci děje, neboť pracovníci České pošty provádí prodej žalobcových produktů, ze kterého jim plyne nepeněžitý příjem formou výher.

18. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce, že se zaměstnanci České pošty nemá uzavřen žádný faktický pracovněprávní vztah, když pojem „zaměstnání“ ve smyslu předpisů upravujících povinné pojištění je pojato mnohem širěji, jak je uvedeno výše a jak již rozebral žalovaný v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění krajský soud v podrobnostech odkazuje.
19. K pojmu „zaměstnávání“ ve smyslu zvláštních právních předpisů se nejví přiléhavými ani žalobcem zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Ads 179/2015-137 a ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004-70, neboť první rozsudek se týká odlišného skutkového děje, když řeší problematiku přechodu práv a povinností z pracovněprávních vztahů ve smyslu ust. § 338 a násl. zákoníku práce, konkrétně v bodě 44, ze kterého žalobce cituje pouze část, se zabývá postavením zaměstnavatele v souvislosti se záznamem v registru zaměstnavatelů, kdežto v souzené věci je podstatným stanovení základu daně dle ust. § 6 odst. 12 ZDP. Druhý žalobcem citovaný rozsudek není taktéž možné na souzenou věc aplikovat, neboť pochází z doby před účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., kterým došlo ke změně pojetí zaměstnavatele a zaměstnance, jak je uvedeno výše.
20. Co se týká námítky žalobce ohledně toho, že zaměstnanci České pošty pro něj nevykonávali závislou práci ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákoníku práce, kterou podpořil citací judikatury Nejvyššího správního soudu, zabývající se vymezením znaků závislé práce, pak touto jeho námitkou se zabýval žalovaný v odůvodnění svého napadeného rozhodnutí, kde shledal, že není sporu o tom, že nepeněžitá plnění poskytovaná za účelem zvýšení motivace zaměstnanců České pošty podléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jako příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem pracovněprávního poměru těchto zaměstnanců s Českou poštou. Pro kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně z příjmů pod ust. § 6 zákona o daních z příjmů, tedy pro posouzení závislé činnosti, není podmínkou uzavření pracovněprávního poměru a postup dle zákoníku práce a uzavření pracovněprávního vztahu není rovněž podmínkou ani v předpisech upravujících povinné pojištění. Sledování znaků závislé práce a jejich splnění je tak bezpředmětné. Krajský soud se s touto argumentací žalovaného ztotožňuje a nesouhlasí s argumentací žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou, že zaměstnanci České pošty nesplňují vůči žalobci znaky závislé práce a své rozhodnutí tak zatížil nepřezkoumatelností, neboť z výše uvedené argumentace žalovaného je zřejmé, že tyto znaky splňovat nemusí.

21. Rovněž ani poslední námitka žalobce, kterou podepřel stanoviskem Ministerstva zdravotnictví České republiky ze dne 18. 5. 2009, č. j. MZDR 20764/2009/DZP, DZP 941/2009, podle něhož třetí osoba, která vyplácí plnění v souvislosti se závislou činností zaměstnanci jiného zaměstnavatele, přičemž neexistuje výkon činnosti tohoto zaměstnance pro tuto osobu a nedochází ani k přeúčtování nákladů třetí osoby za toto plnění na zaměstnavatele, není považována za zaměstnavatele pro účely zák. č. 48/1997 Sb. a nemá proto povinnost odvodu na veřejné zdravotní pojištění z vyplaceného plnění není důvodná, když se daňové orgány s touto námitkou zcela vypořádaly. V uvedeném stanovisku je řešena problematika vyplácení různých forem benefitů a v jeho závěru je uvedeno, že postup zde uvedený je aplikovatelný pouze na ty případy, kdy neexistuje výkon činnosti konkrétního zaměstnance pro třetí osobu a nedochází k přeúčtování souvisejících nákladů zaměstnavateli tohoto zaměstnance. Jedná se tedy o odlišný případ, neboť v dané věci zaměstnanci České pošty vykonávali pro žalobce činnost (prodej produktu žalobce), za což jim plynul od žalobce nepeněžní příjem.
22. Žalobce dále správci daně vytknul, že po provedení místního šetření u žalobce dne 11. 5. 2015 nevyzval v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) k podání dodatečného daňového tvrzení, ale na základě zjištěných skutečností zahájil dne 2. 12. 2015 u žalobce daňovou kontrolu, na jejímž základě vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014. K tomu krajský soud uvádí, že povinnost správce daně zaslat výzvu předcházející daňové kontrole dle § 145 odst. 2 daňového řádu není bezvýjimečná. Oproti potvrzování zjištění, kdy správce daně při kontrole prověřuje a má povinnost k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu, stojí situace, kdy správce daně konkrétní indicie nemá a při prvním úkonu teprve začne zjišťovat daňovou povinnost nebo její rozsah (srov. § 87 odst. 1 daňového řádu), aniž by předtím musel vyzvat daňový subjekt k daňovému tvrzení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Tak tomu bylo i v dané věci. Správce daně provedl dne 11. 5. 2015 u žalobce místní šetření, v rámci něhož zjistil, že žalobce vystavuje potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, srážených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění nejen svým zaměstnancům, ale taktéž zaměstnancům České pošty. Při tomto místním šetření však nezjistil žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly povinnosti žalobce zahrnout do základu pro výpočet daně z příjmů těchto fyzických osob i sociální pojistné a už vůbec ne jeho rozsah. K tomuto zjištění dospěl správce daně až na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole, zahájené u žalobce dne 2. 12. 2015 protokolem č. j. 1517357/15/2801-60561-605124. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, když nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení.
23. Ze všech shora uvedených důvodů proto krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto byla podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.
24. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

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 Pardubicích 18. dubna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu