



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **BCD CZ a.s.**, se sídlem Žernovská 1316, 100 00 Praha 10, IČ: 61673145, zastoupen Mgr. Tomášem Procházkou, advokátem, se sídlem Oasis Florenc, Pobřežní 394/12, 186 00 Praha 8, proti žalovanému: **Rozhodčí orgán Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky**, se sídlem Orlická 2020, 130 00 Praha 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2013, agendové číslo RO/1114+1115/13/Va, sp. zn. S-SP-VZP-13-00226849-A9H8,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2013, agendové číslo RO/1114+1115/13/Va, sp. zn. S-SP-VZP-13-00226849-A9H8 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky, Regionální pobočky Praha, pobočky pro Hlavní město Prahu a Středočeský kraj (dále též „VZP“) č. 4141300097 na dlužné pojistné ve výši 539 090 Kč, č. j. VZP-13-00397533-A9H8 ze dne 5. 3. 2013, a platebnímu výměru VZP č. 2141300122 na penále ve výši 219 698 Kč, č. j. VZP-13-00398552-A9H8 ze dne 5. 3. 2013. Žalobce se dále domáhal též zrušení uvedených platebních výměrů, vrácení věci VZP a přiznání náhrady nákladů řízení.

V první části své žaloby žalobce stručně shrnul řízení před VZP i řízení o odvolání. Uvedl, že výše uvedené platební výměry byly vydány v rámci správního řízení, které bylo VZP zahájeno na základě kontroly č. KZ4-2973-2012, provedené ve dnech 17. 9. 2012 a 30. 11. 2012, týkající se plateb pojistného na veřejné zdravotní pojištění a dodržování ostatních povinností plátce pojistného. Dle Zprávy o výsledku kontroly plateb pojistného na veřejné

zdravotní pojištění a dodržování ostatních povinností plátce pojistného (dále též „Zprávy o výsledku kontroly“) ze dne 7. 12. 2012 byly v obdobích duben 2009 – prosinec 2010 a únor 2011 – září 2011 vyměřovací základy u zaměstnance J. F. (dále též „pronajatý zaměstnanec“) stanoveny v rozporu s ustanovením § 3 zákona ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZPVZP“). Ačkoli byla pronajatému zaměstnanci měsíčně v zahraničí vyplácena mzda v nadprůměrné výši, která byla u žalobce daněna dle § 6 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) a bylo z ní vypočteno pojistné na sociální pojištění v plné výši, vyměřovací základ pro výpočet pojistného na zdravotní pojištění byl stanoven pouze v minimální výši (8 000 Kč za měsíc). Ze mzdových podkladů VZP dále dovodila, že tzv. superhrubá mzda pronajatého zaměstnance byla vypočtena, jako by bylo pojistné na zdravotní pojištění odváděno z celé mzdy, a nikoli pouze ze mzdy minimální.

Žalobce dále uvedl, že dne 29. 3. 2013 podal proti platebním výměrům odvolání k žalovanému. Ten napadené platební výměry přezkoumal a dne 30. 4. 2013 vydal žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, které bylo žalobci doručeno dne 3. 6. 2013.

Ve druhé části své žaloby žalobce stručně předeslal, že rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné, a napadá jej proto v celém rozsahu.

Ve třetí části žaloby žalobce shrnul skutkový stav. Uvedl, že pronajatý zaměstnanec byl v rozhodné době vyslán společností First Choice Administration (IOM) Limited (dále též „zahraniční zaměstnavatel“) se sídlem na Ostrově Man v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, aby vykonával práci na území České republiky dle pokynů žalobce. Příjmy za tuto práci byly pronajatému zaměstnanci na základě smluvního vztahu mezi zahraničním zaměstnavatelem a žalobcem vypláceny přímo zahraničním zaměstnavatelem. V rozhodném období neměl pronajatý zaměstnanec na území České republiky trvalý pobyt. Takto shrnutý skutkový stav označil žalobce za nesporný. Pro úplnost pak dodal, že zcela vedle vztahu mezinárodního pronájmu pracovní síly existoval mezi ním a pronajatým zaměstnancem samostatný smluvní vztah s odlišným obsahem, kterým byl výkon funkce člena dozorčí rady žalobce v letech 2002-2012, za který mu byl poskytnut pouze automobil pro služební i soukromé účely. Výše měsíčního zdanitelného příjmu vypočteného z tohoto plnění nepřekročila výši minimální mzdy, a tento příjem byl žalobcem řádně zdaněn a bylo z něj odvedeno pojistné.

Ve čtvrté části žaloby shrnuje žalobce relevantní právní úpravu, jakož i svůj výklad této úpravy, který měl dle jeho názoru aplikovat též žalovaný. Dle žalobce nesplňoval pronajatý zaměstnanec ani jednu podmínku § 2 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o veřejném zdravotním pojištění“), neboť v rozhodném období neměl na území České republiky, ani nebyl zaměstnancem zaměstnavatele, jak jej pro účely veřejného zdravotního pojištění definuje zákon o veřejném zdravotním pojištění. Žalobce následně vyložil, jak je dle jeho názoru nutno pojmy, které pro předmětný případ považuje za klíčové [konkrétně „plátce příjmů“, „zaměstnavatel“ a „uživatel u mezinárodního pronájmu pracovní síly“ (dále pro stručnost též „ekonomický zaměstnavatel“)], vykládat pro účely ZDP a zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Plátce příjmů není dle žalobce v českém právním řádu výslovně definován, a je proto třeba jej chápat jako subjekt, který fakticky vyplácí příjem. ZDP ve svém ustanovení § 6 odst. 2 definuje zaměstnavatele tak, že je jím především každý plátce příjmu, jakož i každý ekonomický zaměstnavatel. Pojem „zaměstnavatel“ ve smyslu ZDP tedy zahrnuje dvě vzájemně výlučné skupiny – plátce příjmu a ekonomického zaměstnavatele.

Jinak je tomu ovšem u zákona o veřejném zdravotním pojištění, který v ustanovení § 2 odst. 2 uvádí, že zaměstnavatelem se pro účely zdravotního pojištění rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků dle zvláštního právního předpisu, zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky. V poznámce pod čarou č. 1a) pak uvedené ustanovení odkazuje na § 6 ZDP. Žalobce je přesvědčen, že s ohledem na požadavek jednotnosti právního řádu je třeba pojem „plátce příjmu“ pro účely § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění vykládat shodně, jako v případě § 6 odst. 2 ZDP, tedy jako pojem odlišný (a vzájemně výlučný) od pojmu „ekonomický zaměstnavatel“. Taktéž definice pojmu „zaměstnání“ dle § 2 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění dle žalobce akcentuje, že „zaměstnavatelem“ pro účely zdravotního pojištění může být pouze faktický plátce příjmů (a nikoli ekonomický zaměstnavatel), neboť se jím rozumí činnost zaměstnance, ze které mu plynou od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (zdaňované dle ZDP). Zaměstnavatelem ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění je tedy dle žalobce pouze plátce příjmů, který zaměstnance skutečně zaměstnává a má sídlo na území České republiky.

V páté části žaloby žalobce podrobně rozebral své žalobní námitky.

Na prvním místě namítl žalobce nezákonnost rozhodnutí žalovaného z důvodu nesprávného výkladu relevantních právních předpisů. Žalovaný se podle něj nesprávně domnívá (s odkazem na blíže nespecifikované vyjádření Ministerstva financí), že ekonomický zaměstnavatel se dle § 6 odst. 2 ZDP považuje za plátce příjmu. Protože se však jedná o dvě vzájemně výlučné skupiny, které dohromady tvoří skupinu „zaměstnavatelů“ pro účely ZDP, je výklad žalovaného chybný.

Stejně tak nesprávně (tentokrát s odkazem na blíže nespecifikované vyjádření Ministerstva zdravotnictví) považuje ekonomického zaměstnavatele za zaměstnavatele dle § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění, a to především z důvodu odkazu formou poznámky č. 1a) na § 6 ZDP. Žalobce je však naopak přesvědčen, že aby mohl být zaměstnavatelem ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění, musel by být současně plátcem příjmů (tedy subjektem, který příjmy zaměstnanci fakticky vyplácí), a dále pronajatého zaměstnance zaměstnávat (tedy by mezi ním a zaměstnancem musel existovat přímý smluvní vztah, ze kterého by zaměstnanci plynul příjem). Žalobce však, jakožto ekonomický zaměstnavatel, pronajatému zaměstnanci žádné příjmy nevyplácel ani nezúčtoval, nemohl tedy být plátcem příjmů. Na tomto závěru nic nemění ani poznámka pod čarou č. 1a), která je dle judikatury Ústavního soudu pouze informativní a orientační pomůckou (srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 22/99 ze dne 2. 2. 2000, či nálezy sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999). Ustanovení § 6 ZDP navíc pojem „plátce příjmů“ vykládá právě tak, že do něj ekonomický zaměstnavatel nemůže spadat, jak je vyloženo výše. Právě tak mezi žalobcem a pronajatým zaměstnancem v rámci režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly neexistoval žádný přímý smluvní vztah, na základě kterého by pronajatému zaměstnanci plynuly od žalobce příjmy. Žalobce proto uzavřel, že nesplnil hned dvě nezbytné podmínky pro to, aby mohl být považován za zaměstnavatele ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění, a neměl proto povinnost za pronajatého zaměstnance odvádět zdravotní pojištění.

Žalobce dále namítl, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu se zásadami demokratického právního státu, konkrétně se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, která je zakotvena v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Zároveň se odvolává na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Výběr daní a poplatky (tedy i odvodů na veřejné zdravotní pojištění) je významným zásahem do základního lidského práva vlastnit majetek, a má k němu docházet jen na základě výslovně a jednoznačně

zákonem uložené povinnosti. Žalobce je však přesvědčen, že v jeho případě dovozuje žalovaný povinnost platit za pronajatého zaměstnance v důsledku zpřísnujícího výkladu a za použití analogie. Odkázal v této souvislosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 7 Afs 54/2006 ze dne 16. 10. 2008 či rozsudek sp. zn. 2 Afs 109/2005 ze dne 24. 10. 2007) i Ústavního soudu (např. nález sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003, či nález sp. zn. I. ÚS 643/06 ze dne 13. 9. 2007), dle které v oboru daňového práva platí zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu, jakož i zásada *in dubio mitius*.

Nakonec žalobce namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatku důvodů. Žalovaný se omezil pouze na výklad obsahu blíže nespecifikovaných vyjádření Ministerstva financí a Ministerstva zdravotnictví, přičemž jeho vlastní úvaha spočívá pouze v tom, že s obsahem těchto vyjádření souhlasí. Žádným způsobem se však nevypořádal s argumentací předestřenou žalobcem v jeho odvolání proti platebním výměrům.

V závěru své žaloby žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i oba platební výměry VZP, a uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnul skutkový stav a dosavadní průběh řízení, a ve stručnosti též žalobní námitky žalobce. Následně specifikoval stanoviska, z nichž vycházel v žalobou napadeném rozhodnutí, konkrétně stanovisko Ministerstva financí č. j. 05/34108/2008-152 ze dne 18. 4. 2008 a stanovisko Ministerstva zdravotnictví č. j. MZDR 10168a/2008 ze dne 30. 4. 2008.

Dle žalovaného došlo přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1. 1. 2008 ke změně zákona o veřejném zdravotním pojištění, a to mimo jiné u definice zaměstnání a zaměstnavatele. Uvedenou novelizací došlo k odklonu zdravotního pojištění od pojištění nemocenského, a pojem „zaměstnanec“ pro účely zdravotního pojištění se přiblížil pojmu „zaměstnanec“ pro účely daní z příjmů.

S odkazem na nespecifikované vyjádření Ministerstva financí žalovaný uvedl, že ekonomický zaměstnavatel je pro účely ZDP, na který zákonodárce v § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění výslovně odkazuje, považován za plátce příjmů. Osoby činné v České republice na základě mezinárodního pronájmu pracovní síly jsou považovány za zaměstnance, a jejich zaměstnavatelem je tedy ekonomický zaměstnavatel, který odvádí daň z příjmu a je též plátcem pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Dle uvedeného výkladu žalovaný dovodil, že žalobce byl pro účely zákona o veřejném zdravotním pojištění zaměstnavatelem pronajatého zaměstnance, a tedy i plátcem pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Na podporu svých závěrů přiložil žalovaný vyjádření Oddělení pojistných vztahů České správy sociálního zabezpečení (dále též „ČSSZ“) č. j. 325-1503 ze dne 15. 10. 2013, dle kterého je pronajatý zaměstnanec s ohledem na britskou státní příslušnost a prvek migrace v rámci EU zahrnut do osobního rozsahu nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále též „koordinační nařízení“) a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále též „nařízení 987/2009“). Protože však Ostrov Man nespadá do územní působnosti uvedených nařízení, nelze případ pronajatého zaměstnance posoudit jako vyslání, pročez se na něj budou vztahovat právní předpisy České republiky. Žalovaný tedy musel v předmětném případě postupovat dle zákona o veřejném zdravotním pojištění a dle ZPVZP, způsobem vyloženým výše.

Závěrem žalovaný navrhl, aby byla žaloba v plném rozsahu zamítnuta jako nedůvodná.

K výše zrekapitulovanému vyjádření žalovaného zaslal žalobce repliku, v níž především namítl, že pozdější specifikace stanovisek Ministerstva financí a Ministerstva zdravotnictví, na něž žalovaný neurčitě odkazoval v žalobou napadeném rozhodnutí, nemůže zhojit vady platebních výměrů VZP spočívajících v nedostatečném odůvodnění. Stanovisko Ministerstva financí navíc není pro žalobce závazným pramenem práva.

Žalovaný dle žalobce na podporu svých závěrů nepředkládá jakoukoli argumentaci, a nad to ani nijak nevyvrací argumentaci a závěry předestřené v žalobě. Se závěry žalovaného o použití českých právních předpisů na předmětný případ, jakož i o tom, že byl pronajatý zaměstnanec povinně účasten českého veřejného zdravotního pojištění, žalobce plně souhlasil. Uvedl však, že příjem pronajatého zaměstnance pochází od plátce příjmu se sídlem ve státě mimo Evropskou unii, se kterým Česká republika nemá uzavřenu bilaterální smlouvou o zdravotním pojištění, a proto nepodléhá odvodům pojistného na veřejné zdravotní pojištění v České republice. Pronajatý zaměstnanec tak sice byl účasten veřejného zdravotního pojištění, avšak z hlediska zákona o veřejném zdravotním pojištění měl být považován za osobu bez zdanitelných příjmů. V souladu s tímto závěrem je ostatně i vyjádření ČSSZ č. j. 325-1503 ze dne 15. 10. 2013, předložené soudu žalovaným, v němž je odkazováno na závěry jednání na Ministerstvu zdravotnictví ze dne 13. 11. 2009 (na kterém měli být přítomni též zástupci VZP).

Podáním ze dne 18. 11. 2014 požádal žalobce soud, aby od ČSSZ, či případně od Ministerstva zdravotnictví, vyžádal zápis z výše uvedeného jednání ze dne 13. 11. 2009 ve věci příslušnosti osob vykonávajících činnost na území České republiky pro zahraničního zaměstnavatele k českým právním předpisům, a dále aby byl o získání uvedeného zápisu informován a bylo mu umožněno se s jeho obsahem před rozhodnutím ve věci seznámit. Soud uvedené žádosti nevyhověl, neboť žalobce obsah tohoto zápisu spojil s možným závěrem o tom, že názor žalovaného mohl být v minulosti jiný, než názor prezentovaný v napadeném rozhodnutí. K takové argumentaci soud již nyní podotýká, že i pokud by z tohoto materiálu mohlo vyplývat, že právní názor žalovaného mohl být v minulosti jiný, bez dalšího jde z hlediska žalobce o argument irelevantní, a tedy i o důkazní prostředek bez významu pro nyní předložený spor. Odhlížeje od toho, že správní praxe opírající se o nezákonný výklad nemůže zpravidla založit legitimní očekávání u adresátů správy, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna (k tomu srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159), žalobce nijak netvrdí ani nedokládá, že by vůči němu byl žalovaným jiný výklad rozhodných právních předpisů aplikován, ba ani netvrdí, že by byl takový výklad aplikován ve vztahu k jiným subjektům. Za těchto okolností otázka možné odlišné správní praxe v minulosti nebyla žalobcem ve své podstatě vůbec učiněna předmětem přezkumu tím, že by tuto otázku účinně ve lhůtě pro podání žaloby vymezil jako žalobní bod. Za těchto okolností bylo tedy nadbytečné, aby soud návrhu na zajištění tohoto důkazního prostředku vyhověl, neboť k jeho provedení nebylo s ohledem na obsah žaloby důvodu.

Ze správního spisu soud zjistil následující rozhodné skutečnosti:

Žalobce byl v předmětném období veden v registru pojištěnců Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky v kategorii zaměstnavatel. Ve dnech 17. 9. 2012 a 30. 11. 2012 provedla VZP u žalobce kontrolu plateb pojistného na veřejné zdravotní pojištění č. KZ4-2973-2012, na základě které bylo zjištěno, že ačkoli byla pronajatému zaměstnanci žalobcem v obdobích duben 2009 – prosinec 2010 a únor 2011 – září 2011 zúčtována měsíčně základní mzda ve výši 180 000 Kč (ze které byla v příslušné výši odvedena daň z příjmů i pojistné na sociální pojištění), vyměřovací základ pro výpočet pojistného na veřejné zdravotní pojištění byl stanoven pouze v minimální výši, tedy 8 000 Kč měsíčně. Na základě uvedených zjištění zahájila VZP s žalobcem dne 13. 2. 2013 správní řízení, v jehož závěru vydala dne 5. 3. 2013

platební výměr č. 4141300097 na dlužné pojistné ve výši 539 090 Kč, č. j. VZP-13-00397533-A9H8, a platebním výměr č. 2141300122 na penále ve výši 219 698 Kč, č. j. VZP-13-00398552-A9H8č. 4141300097.

Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce dne 29. 3. 2013 odvolání, v němž uplatnil námitky, které se v podstatné míře shodují s výše shrnutými žalobními námitkami.

Dne 30. 4. 2013 bylo odvolání žalobce zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V něm obsažená argumentace byla založena především na výkladu dvou blíže nespecifikovaných vyjádření Ministerstva financí a Ministerstva zdravotnictví, s nímž se žalovaný ztotožnil. Dle tohoto výkladu je ekonomický zaměstnavatel na základě § 6 odst. 2 ZDP pro účely tohoto zákona považován za plátce příjmů. Na uvedené ustanovení pak odkazuje v poznámce pod čarou též ustanovení § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění (ve znění účinném od 1. 1. 2008 v důsledku novelizace zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů), které definuje pojem „zaměstnavatel“ pro účely tohoto zákona. Protože dle žalovaného jsou osoby činné v České republice na základě mezinárodního pronájmu pracovní síly (tedy i pronajatý zaměstnanec) zaměstnanci ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění, a jejich zaměstnavateli jsou pro účely uvedeného zákona ekonomičtí zaměstnavatelé (tedy i žalobce), jsou ekonomičtí zaměstnavatelé též plátcí pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Odvolání žalobce proto žalovaný zamítl.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a shledal, že žaloba není důvodná.

Dle § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění se zaměstnavatelem „*pro účely zdravotního pojištění rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu^{1a)}, zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky, jakož i organizační složka státu.*^{1b)}“ Poznámka pod čarou č. 1a) odkazuje na ustanovení § 6 ZDP.

Dle § 2 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění se zaměstnáním „*pro účely zdravotního pojištění rozumí činnost zaměstnance [§ 5 písm. a)], ze které mu plynou od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků zdaňované podle zvláštního právního předpisu^{1a)}.*“

Dle § 5 písm. a) zákona o veřejném zdravotním pojištění se pro účely zdravotního pojištění za zaměstnance považuje fyzická osoba, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu (§ 6 ZDP), s výjimkami uvedenými v bodech 1. až 7. tohoto ustanovení, které však nejsou pro daný případ relevantní.

Dle § 6 odst. 1 písm. d) se příjmy ze závislé činnosti rozumí „*příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.*“

Dle § 6 odst. 2 „(p)oplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků 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.“

Dle čl. 2 odst. 1 koordinančního nařízení se toto nařízení vztahuje „*na státní příslušníky členského státu, osoby bez státní příslušnosti a uprchlíky bydlící v některém členském státě, kteří podléhají nebo podléhali právním předpisům jednoho nebo více členských států, jakož i na jejich rodinné příslušníky a pozůstalé.*“

Soud předesílá, že mezi žalobcem a žalovaným není sporu o skutkovém stavu, jakož i o tom, že se na projednávaný případ navzdory prvku mezinárodního pronájmu pracovní síly použijí právní předpisy České republiky.

Na prvním místě se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného odvolání. Dle žalobce se žalovaný ve svém rozhodnutí omezil na pouhé konstatování blíže nespecifikovaných vyjádření Ministerstva financí a Ministerstva zdravotnictví a na vlastní úvahu spočívající v tom, že se s uvedenými stanovisky plně ztotožňuje. Žalobci je nutno přisvědčit v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí zmiňovaná stanoviska skutečně nijak blíže nespecifikuje. Protože však na tato stanoviska žalovaný odkazuje nikoli jako na závazné prameny práva (a tento dojem zjevně nevzbudil ani v žalovaném, který ve své replice pro něj nezávaznou povahu jednoho ze stanovisek zdůrazňuje), nýbrž spíše jako na zdroj výkladu relevantních ustanovení, k němuž se sám pro případy vykazující shodné znaky s případem žalobce přiklonil, nezakládá tato absence specifikace příslušných stanovisek sama o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Za těchto okolností totiž postačí, pokud žalovaný dostatečně srozumitelně vyloží obsah těchto stanovisek, a to tak, aby bylo zřejmé, jakým způsobem se argumentace v nich obsažená vztahuje k posuzovanému případu. K tomu v daném případě, jakkoli stručně, došlo, neboť z výkladu obou stanovisek, podaného žalovaným, lze vyrozumět, že dle názoru uvedených správních orgánů (i dle názoru žalovaného) je ekonomický zaměstnavatel na základě § 6 odst. 2 ZDP pro účely tohoto zákona považován za plátce příjmů, a dle § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění (které na uvedené ustanovení ZDP odkazuje) je pak zaměstnavatelem pro účely zákona o veřejném zdravotním pojištění, a tedy i plátcem pojistného.

Právě proto, že se stanoviska, která žalovaný ve svém rozhodnutí zrekapituloval, a jejichž obsahem a závěry se ztotožnil, týkají výkladu relevantních ustanovení, jejichž (odlišnou) interpretaci žalobce předestřel ve svém odvolání, není možné přisvědčit ani žalobní námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, která má spočívat v tom, že se žalovaný s argumentací odvolání žádným způsobem nevypořádal.

Ostatně právě nesouhlas se závěry, které v reakci na žalobcovu odvolání žalovaný učinil, tvoří další žalobní námitku, dle které je rozhodnutí o odvolání nezákonné, neboť žalobce neměl být považován za zaměstnavatele ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění, a proto neměl povinnost odvádět za zaměstnance pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Základní rozpor mezi žalobcem a žalovaným tkví ve výkladu pojmu „zaměstnavatel“ pro účely zákona o veřejném zdravotním pojištění dle ustanovení § 2 odst. 2 tohoto zákona. Uvedený pojem je vymezen třemi definičními znaky, z nichž jeden nebude činit vážnější interpretační potíže („má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky“), avšak zbylé dva („je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu“ a „zaměstnává zaměstnance“) už ano.

Soud nemohl přisvědčit výkladu žalobce, dle kterého ZDP v ustanovení § 6 odst. 2 zavádí pojem zaměstnavatel, do něhož jsou zahrnuty dvě vzájemně výlučné skupiny „plátce příjmu“ a „ekonomický zaměstnavatel“. Navzdory formulaci, která neodpovídá legislativním

pravidlům vlády (která však v době vydání ZDP neexistovala), je zřejmé, že označení "zaměstnavatel" zavedené v § 6 odst. 2 větě první ZDP je legislativní zkratkou, nikoli zavedením nového právního termínu. Účelem legislativní zkratky je nahrazení slovního spojení, které se v právním předpise vícekrát opakuje. Legislativní zkratka proto není, jak mylně naznačuje žalobce, pojmem, do něhož by zákonodárce následně mohl zahrnovat další jevy a situace (dle žalobce jak "plátce příjmu", tak "ekonomického zaměstnavatele"). ZDP proto v ustanovení § 6 odst. 1 větě první stanoví (mj.) právě to, že od tohoto okamžiku slovní spojení „plátce příjmu“ nahrazeno slovem „zaměstnavatel“. Říká-li § 6 odst. 2 věta druhá ZDP, že zaměstnavatelem je též ekonomický zaměstnavatel, neznamená to, že pojem "zaměstnavatel" zahrnuje vzájemně výlučné pojmy "plátce příjmu" a "ekonomický zaměstnavatel", nýbrž právě a pouze to, že ekonomický zaměstnavatel je plátcem příjmu.

S pojmem „plátce příjmu“, jak již bylo uvedeno, pracuje též ustanovení § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Formou poznámky pod čarou č. 1a) přitom odkazuje právě na § 6 ZDP. Žalobce sice správně poznamenává, že poznámky pod čarou nemají normativní povahu a slouží spíše jako legislativní pomůcka, to ovšem neznamená, že jsou při výkladu právních předpisů zcela bez významu. V daném případě poznámka pod čarou vyjadřuje jednoznačný záměr zákonodárce učinit jedním z definičních znaků „zaměstnavatele“ pro účely zákona o veřejném zdravotním pojištění skutečnost, že se jedná o plátce příjmu dle ZDP (označovaného v tomto právním předpise legislativní zkratkou „zaměstnavatel“, jak je vyloženo výše). S ohledem na § 6 odst. 2 větu druhou ZDP je tedy plátcem příjmu ve smyslu ZDP i zákona o veřejném zdravotním pojištění i ekonomický zaměstnavatel. To je také v souladu se zásadou jednotnosti právního řádu, a ostatně sám žalobce ve čtvrté části své žaloby argumentuje tím, že pojem plátce příjmu v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění nelze vykládat jinak, než jak je používán v ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

Druhým problematickým definičním znakem, který by měl ekonomický zaměstnavatel naplnit, aby spadl do definice „zaměstnavatele“ dle § 2 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění, je „zaměstnávání zaměstnance/ů“. Žalobce vykládá tento definiční znak skrze § 2 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, v němž je pro účely tohoto zákona definováno „zaměstnání“. Tento postup je nicméně problematický. Za prvé nelze dle soudu směřovat či zaměřovat podstatné jméno „zaměstnání“ se slovesem „zaměstnávat“. Především by se ale jednalo definici kruhem, neboť výklad pojmu zaměstnání dle § 2 odst. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění užívá právě pojem „zaměstnavatel“. Uvedené ustanovení proto logicky nemůže spolehlivě sloužit k výkladu pojmu „zaměstnavatel“, který je v něm zároveň obsažen. Uvedený problém nicméně nenastane u druhé poloviny spojení „zaměstnává zaměstnance“, kterou je spíše třeba pokládat za určující, neboť je jednoznačně (a bez použití zpětného odkazu na pojem „zaměstnavatel“) definována v § 5 písm. a) zákona o veřejném zdravotním pojištění. Zaměstnancem ve smyslu § 5 písm. a) zákona o veřejném zdravotním pojištění přitom pronajatý zaměstnanec bezesporu je, a to především také s ohledem na opětovný odkaz na § 6 ZDP (v poznámce pod čarou), jehož odst. 1 písm. d) bezesporu míří právě na režim pronájmu pracovní síly. Zaměstnávání je pak třeba s ohledem na absenci přímé definice pojmu, a na široké vymezení zaměstnance v § 5 písm. a) zákona o veřejném zdravotním pojištění, chápat jako obecný výraz pro vztah založený na osobním výkonu činnosti jednoho subjektu podle pokynů subjektu druhého.

Ve třetí žalobní námitce žalobce namítal rozpor rozhodnutí žalovaného se zásadami demokratického právního státu, konkrétně pak se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, a dále se základními principy daňového práva. Soud připouští, že právní úprava zdravotního pojištění je obzvláště v případě pronájmu pracovní síly a tzv. ekonomického zaměstnavatele poněkud komplikovaná, nikoli však do té míry, aby ji – a tím méně pak

postup správních orgánů v souladu s ní – bylo možné označit za rozpornou s ústavním pořádkem. Jednotlivá ustanovení tvoří vzájemně provázaný celek, který v souhrnu stanoví povinnosti žalobce i příslušný postup žalovaného.

Argumentuje-li žalobce dále zásadami daňového práva, konkrétně zákazem analogie v neprospěch daňového subjektu, poznamenává k tomu soud, že v předmětném případě k užití analogie, ať už ve prospěch či v neprospěch žalobce, nedošlo. Odkazuje-li právní norma explicitně na zvláštní právní předpis, který následně navíc v poznámce pod čarou specifikuje, nelze užití tohoto právního předpisu vnímat jako užití analogie, neb zde není mezera v právu, kterou by bylo třeba zaplnit.

Podobně užití zásady *in dubio mitius* přichází v úvahu pouze v případech, kdy vyvstanou reálné a vážné pochybnosti o správném výkladu příslušných právních předpisů. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo, neboť výše uvedený výklad zákona o veřejném zdravotním pojištění a ZDP nebyl jedním z možných, nýbrž právě jediným možným.

S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*), zatímco žalovanému žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti 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 nejbližší 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 27. října 2016

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

Za správnost vyhotovení: Mikolášová