



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Tichého a soudců JUDr. Miroslavy Hrehorové a Mgr. Dany Černovské v právní věci žalobce: **P., a.s.** se sídlem X, právně zast. Mgr. Jiřím Šafkou, advokátem se sídlem Pod Hybšmankou 19/2339, 150 00 Praha 5, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení** se sídlem Křížová 25, 225 08 Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 19.7.2010 č.j. 323-9010-25.6.2010-1871/Prů,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou včas podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalované České správy sociálního zabezpečení (dále také ČSSZ) ze dne 19.7.2010 č.j. 323-9010-25.6.2010-1871/Prů, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Pražské správy sociálního zabezpečení (PSSZ) č. 381/1/1317/06 ze dne 5.5.2010, jímž byla dle ust. § 104c zákona č. 582/1991 Sb. žalobci uložena jako zaměstnavateli povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve výši 48.297,- Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 16.463,- Kč, tedy dluh v úhrnné výši 64.760,- Kč.

Žalobce uvedl, že PSSZ jako prvoinstanční orgán a ČSSZ jako orgán odvolací spatřují nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve skutečnosti, že žalobce uhradil za své zaměstnance pojistné na obligatorní pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a Komoře auditorů ČR a tyto nezahrnul do vyměřovacích základů pro odvod pojistného. V uvedeném

plnění oba orgány spatřují plnění poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, a to sice plnění věrnostní nebo stabilizační povahy, které mělo být podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 zahrnuto do vyměřovacích základů pro odvod pojistného. Nedoplatek byl vyměřen za období od 1.4.2004 do 28.2.2006.

Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a žádal jeho zrušení. Zároveň žádal i zrušení platebního výměru.

Žalobce uvedl, že členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a Komoře auditorů ČR jsou povinnými platbami, tedy platbami, bez jejichž uhrazení nemohou být poskytovány služby auditora nebo daňového poradce. Ohledně pojištění odpovědnosti za škodu daňových poradců a členských příspěvků Komoře daňových poradců ČR tato skutečnost vyplývá z § 6 odst. 9 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb. a § 6 odst. 9 písm. f) zákona č. 523/1992 Sb. a ohledně pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a členských příspěvků Komoře auditorů ČR tato skutečnost vyplývala z § 17 odst. 4 a § 16 zákona č. 254/2000 Sb. Jejich placení tedy nepředstavuje jakýkoli benefit jdoucí nad rámec zákonných povinností.

Jelikož auditoři a daňoví poradci, za které žalobce povinné pojištění a příspěvky profesním komorám platil, u něj vykonávali práci v pracovním poměru, vztahuje se na jejich vzájemný vztah úprava zákoníku práce, v rozhodném období zákon č. 65/1965 Sb. Základním atributem práce vykonávané v pracovním poměru přitom je, že se jedná o práci závislou, která je vykonávána na účet a riziko zaměstnavatele. Zaměstnavatel je proto ze zákona povinen nahradit zaměstnancům výdaje, které jim vzniknou při plnění pracovních povinností (§ 131 zákoníku práce) s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (NSS) sp. zn. 5Afs 68/2007.

Z uvedeného pak vyplývá, že pokud by povinnost platit pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a Komoře auditorů ČR stíhala primárně zaměstnanec, jak tvrdí žalovaná, vznikla by zaměstnavateli (žalobci) přinejmenším povinnost vynaložené výdaje zaměstnancům nahradit.

Žalobce ještě pro úplnost uvedl, že bez zaměstnání auditorů a daňových poradců nemůže svou podnikatelskou činnost vůbec vykonávat, neboť platí, že:

- a) auditorské služby je oprávněn poskytovat pouze auditor a auditorská společnost a jménem auditorské společnosti pouze auditoři,
- b) daňové poradenství je oprávněn poskytovat pouze daňový poradce, hostující daňový poradce a obchodní společnosti nebo družstva, která daňové poradenství vykonávají pomocí daňových poradců.

Podle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, je vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, a vyměřovacím základem organizace a malé organizace částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejích zaměstnanců. Z uvedeného je patrné, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se nehradí z těch příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmu, případně jsou od daně z příjmu osvobozeny.

Otázkou, které příjmy jsou předmětem daně z příjmu, se opakovaně zabýval jak Ústavní soud ČR, tak i NSS. Žalobce odkázal na rozhodnutí II. ÚS 686/05, 5Afs 68/2007 a 2Afs 42/2005-136. V uvedených rozhodnutích soudy shodně konstatovaly, že zákon č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, definici příjmu neobsahuje a že při výkladu zákona je tak nutné vycházet ze smyslu zákona. Z toho pak uvedené soudy dovozují, že příjmem podléhajícím dani z příjmu fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný a nikoli tolik zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Příjem tak zejména nejsou veškerá plnění, která mají charakter náhrady škody, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmů. Obdobně podle názoru NSS vysloveného ve věci 5 Afs 68/2007 dle názoru žalobce nemůže být příjmem ani náhrada nutných výdajů, které vydává zaměstnanec proto, aby mohl vykonávat zaměstnání pro zaměstnavatele na uvedené pozici. Ani takovéto plnění není pro poplatníka reálně využitelné a nepředstavuje navýšení jeho majetku. Ve své podstatě se totiž mandatorní výdaje zaměstnance úzce spjaté s výkonem výdělečné činnosti v zaměstnaneckém poměru z pohledu zaměstnance neliší od škody v právním smyslu, neboť shodně představují snížení zaměstnancova majetku. Proto ani případnou náhradou těchto výdajů nedochází ke zvýšení zaměstnancova majetku.

ČSSZ se bohužel touto námitkou žalobce vůbec nezabývala. V odůvodnění svého rozhodnutí se ČSSZ takřka výlučně věnovala otázce, zda povinnost platit pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a Komoře auditorů stíhá primárně zaměstnavatele nebo zaměstnance. Byť žalobce se závěry učiněnými ČSSZ nesouhlasí, je tato otázka dle jeho názoru nerozhodná. Buď totiž povinnost platit pojištění a příspěvky profesním komorám vzniká primárně zaměstnavateli (žalobci) nebo tato povinnosti sice primárně vzniká zaměstnanci a zaměstnavateli vzniká až druhotná povinnost tyto výdaje zaměstnanci nahradit (blíže viz článek II.2 této žaloby). Ať tak či tak, nejedná se o příjem zaměstnance ve smyslu zákona o daních z příjmů. To platí i v druhém z uváděných případů, neboť jak bylo uvedeno, za příjem lze považovat pouze ta plnění, která se reálně promítnou jako navýšení majetku zaměstnance a nikoli plnění, která mají charakter náhrady skutečné škody nebo výdajů. Pokud pak tyto příjmy nejsou příjmy z hlediska zákona o daních z příjmů, nemohou být ani zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Žalobce uvedl, že i z obecných právních a ústavních principů považuje za nemyslitelné, aby stát ukládal žalobci povinnost hradit příspěvky profesním komorám a pojištění odpovědnosti za škodu a navíc vybíral z těchto mandatorních plateb pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Žalobce připomíná v souvislosti s reálnou využitelností zmiňovaného plnění pro zaměstnance i § 75 zákoníku práce, a tím i zpochybňuje tvrzení ČSSZ (poslední odstavec na straně 5 rozhodnutí), že placením povinného pojištění a příspěvku profesním komorám zaměstnavatelem dochází „k zvýhodnění zaměstnanců zaměstnavatele P. a.s., neboť ostatní, kteří pracují i mimo organizaci, si hradí příspěvky a pojištění sami“. Podle § 75 zákoníku práce totiž plní, že zaměstnanci mohou vedle svého zaměstnání vykonávaného v pracovněprávním vztahu vykonávat výdělečnou činnost, která je shodná s předmětem činnosti zaměstnavatele něhož jsou zaměstnání, jen s jeho předchozím písemným souhlasem. I z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že náhrada profesních příspěvků a povinného pojištění nepředstavuje příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů, neboť není pro poplatníka skutečně využitelná.

Žalobce je přesvědčen o tom, že pro posouzení tohoto, zda předmětné platby pojistného na pojištění odpovědnosti za škodu a členské příspěvky Komoře daňových poradců a Komoře auditorů ČR mají být zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti či nikoli, je nevýznamné pro posouzení, zda povinnost platit příspěvky stíhá primárně zaměstnavatele nebo zaměstnance. Žalobce uvedl, že skutečnost, že primární povinnost stíhá zaměstnavatele, činí žalobcův názor o nesprávnosti rozhodnutí naprosto jednoznačným.

Žalobce uvedl, že výši a další podrobnosti ohledně placení příspěvku profesním komorám stanoví stavovské předpisy příslušných profesních komor. Takovým předpisem je příspěvkový řád Komory auditorů ČR. Podle tohoto příspěvkového řádu (znění ze dne 1.7.2003) platí, že příspěvky na činnost komory se dělí na fixní příspěvek a příspěvek pohyblivý. Podle odst. 4 § 3 příspěvkového řádu pak platí, že „fixní příspěvek neplatí auditor nebo asistent auditora, který je ke dni splatnosti příspěvku společníkem nebo zaměstnancem auditora nebo auditorské společnosti, pokud za něj tyto osoby zaplatí“ a zároveň podle odst. 3 § 3 příspěvkového řádu platí, že roční fixní příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2.600,- Kč za každého auditora a asistenta auditora, kteří jsou ke dni splatnosti příspěvku společníky nebo zaměstnanci těchto osob.“ Z citovaného § 3 odst. 3 příspěvkového řádu pak jednoznačně vyplývá, že povinnost platit fixní příspěvek komoře vzniká primárně zaměstnavateli, kterému se navyšuje výše příspěvku každým dalším zaměstnancem a teprve pokud tento příspěvek nezaplatí, ač k tomu byl povinen, vznikne příspěvková povinnost zaměstnancům, kteří tak mají postavení obdobné postavení ručitele. Obdobná ustanovení obsahuje i příspěvkový řád platný od 1.1.2006. ČSSZ nevzala v potaz citovaný odst. 3 § 3 příspěvkového řádu, ze kterého jednoznačně vyplývá, že se jedná o příspěvek auditorské společnosti a nikoli zaměstnaného auditora, přestože na toto ustanovení byla v odvolání výslovně upozorněna, a v rozporu s ústavními zásadami restriktivního výkladu zákonů omezujících základní práva a svobody zvolila výklad extenzivní a došla k chybnému závěru, že auditorská společnost může, ale nemusí příspěvky za své zaměstnance platit, a pokud tak činí, činí tak dobrovolně.

Ještě jednoznačnější je situace ohledně pohyblivého příspěvku Komoře auditorů ČR. Pohyblivý příspěvek je dle § 3 odst. 7 – 10 příspěvkového řádu Komory auditorů ČR určen jako příslušná procentní sazba z tržeb bez DPH dosažených v předcházejícím kalendářním roce za auditorské služby. V případě zaměstnaných auditorů, tedy i v tomto případě poskytuje auditorské služby pouze zaměstnavatel prostřednictvím svých zaměstnanců, ale nikoli přímo jeho zaměstnanci. Povinnost k úhradě pohyblivého členského příspěvku tak vzniká jen zaměstnavateli a nikoli zaměstnancům- Pohyblivá část příspěvku tak opět zcela jednoznačně představuje plnění, k němuž je povinen zaměstnavatel a nejedná se tedy o plnění za zaměstnance, které by mohlo být charakterizováno jako příjem zaměstnance.

Žalobce citoval pak stanovisko Národní účetní rady k uvedené problematice, které uvádí: „Na činnost komory přispívají pouze auditori vykonávající auditorskou činnost svým jménem a na svůj účet. Proto statutární auditor, který je zaměstnancem auditora, není povinen platit žádné příspěvky na činnost KA ČR. ... Z podstaty věci tedy není možné za někoho platit povinný poplatek, pokud takový poplatek neexistuje.“ Rovněž stanovisko Komory auditorů ČR ze dne 19.6.2006 zaujímá obdobný závěr, totiž ten, že povinnost hradit příspěvky komoře vzniká zaměstnavateli a nikoli zaměstnanci. Toto stanovisko již žalobce uváděl i ve svém předcházejícím odvolání, ale ani tímto se ČSSZ vůbec nezabývala.

Žalobce dále poukázal na to, že situace obdobná uvedené problematice příspěvku Komoře auditorů ČR nastává i ohledně daňových poradců. Žalobce shrnul, že k platbě příspěvku příslušné profesní komoře je na základě příslušných předpisů povinen žalobce coby zaměstnavatel a nikoli jeho zaměstnanci, zaměstnaní auditori a zaměstnaní daňoví poradci. Odpovídající platby tedy nejsou platbami za zaměstnance, nepředstavují příjem zaměstnance a nemohou tak být zahrnuty do vyměřovacích základů na pojistné na sociální zabezpečení.

Žalobce dále namítal, že předmětné platby nevyhovují definici věrnostního nebo stabilizačního plnění, protože nejsou placeny pouze po dobu trvání pracovního poměru příslušného zaměstnance, aniž by s touto platbou byl spojen jakýkoli závazek či příslib setrvat v pracovním poměru do budoucna. Nejedná se také o žádné ohodnocení či ocenění zaměstnance s ohledem na délku pro žalobce odpracovaného období. Smyslem poskytnutých plnění není stabilizovat zaměstnance, ale pouze zajištění provádění předmětu podnikání žalobce. I když ČSSZ neustále tvrdí, že žalobce chtěl těmito platbami ocenit věrnost pracovníků nebo je jakkoli stabilizovat, nikdy nesdělila nějaký konkrétní poznatek o tom, z jakých důvodů a u koho měly být dle jejího názoru tyto platby zaměstnavatelem hrazeny. To je za koho žalobce předmětnou platbu realizoval jako věrnostní, u koho jako stabilizační. Je pouze ke škodě, že se na toto příslušný kontrolní orgán nezeptal přímo daných pracovníků, za které žalobce uvedené platby realizoval. Žalobce je toho názoru, že zcela bez pochyby by žádný z pracovníků ČSSZ nepotvrdil její domněnku o tom, že uvedenou platbou se snažil žalobce ocenit věrnost těchto pracovníků nebo je jakkoli stabilizovat. Plnění tak nebyla podmíněna trváním zaměstnání po určitou dobu, pojistné i členský příspěvek byl hrazen bez ohledu na délku trvání pracovního poměru jednotlivých zaměstnanců a plnění nebyla ani podmíněna trváním zaměstnání k určitému dni – úhrada pojistného i členského příspěvku nebyla vázána na trvání zaměstnání k určitému dni. Skutečnost, že zaměstnanec byl v pracovním poměru ke dni úhrady pojistného nebo členského příspěvku je v tomto případě bezpředmětná, jelikož při takovémto pojetí znění zákona by všechna plnění zaměstnanců musela být automaticky považována za plnění věrnostní a stabilizační.

Žalobce dále citoval stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd ČR ze dne 18.9.2006, které se uvedenou problematikou zabývá a dochází ke stejnému závěru jako žalobce. Uvedené stanovisko pak mimo jiné uvádí: „...pro zahrnutí příjmů do vyměřovacího základu je nezbytné, aby plnění:

- I. bylo poskytnuto v souvislosti s výkonem zaměstnání,
- II. bylo věrnostní nebo stabilizační povahy
- III. nebylo uvedeno v bodech 1 – 10 citovaného ustanovení (rozuměj § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. podle právní úpravy účinné k 28.2.2006)“

„Pojem plnění věrnostní nebo stabilizační povahy je v českém právním řádu užíván v souvislosti s pracovně právními předpisy a případný nárok na takovéto plnění vzniká při splnění několika podmínek, z nichž základní podmínkou je počet odpracovaných let.“ „Za naprosto vadný a teoreticky chybný je nutno prohlásit postup, který je bez ohledu na uvozovací větu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona pouze zjišťováno, zda některé plnění splňuje či nesplňuje znaky plnění uvedených v bodech 1 – 10 citovaného ustanovení, a to bez ohledu na splnění jedné ze základních podmínek, t.j. že plnění musí být věrnostní a stabilizační povahy.“

Žalobce dále nesouhlasil se stanoviskem ČSSZ, že auditori a daňoví poradci, zaměstnanci žalobce, jsou zvýhodněni oproti jiným auditorům a daňovým poradcům, kteří si musí příslušné příspěvky komorám platit sami. Příspěvky platí osoby, které provozují auditorskou činnost či daňové poradenství samostatně a za svou činnost inkasují tržby. Tyto

tržby po odečtení příspěvku komorám jsou samozřejmě podstatně vyšší než odměna auditorů či daňových poradců pracujících v pracovněprávním vztahu. V konečném důsledku jsou tedy osoby, které platí samy příspěvky komorám oproti auditorům a daňovým poradcům zaměstnancům zvýhodněny, protože finanční efekt jejich činnosti je nepochybně vyšší.

Žalobce s ohledem na uvedené námitky navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí ČSSZ a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. Zároveň navrhl, aby soud zrušil i platební výměr vydaný PSSZ dne 5.5.2010.

K žalobě se vyjádřila žalovaná ČSSZ. Ve vyjádření uvedla, že u zaměstnavatele P. a.s. provedla PSSZ ve dnech 15.3, 16.3., 21.4., 27.4., 28.4., 2.5., 4.5. a 5.5.2006 kontrolu pojistného a kontrolu plnění úkolů v nemocenském pojištění a v důchodovém pojištění za období od 1.1.1999 do 28.2.2006. Při kontrole byl zjištěn nedoplatek na pojistném z důvodu, že zaměstnavatel do vyměřovacích základů pro odvod pojistného nezahrnul částky zaplacené na pojištění odpovědnosti zaměstnance za škodu a členské příspěvky do Komory auditorů ČR a Komory daňových poradců ČR. Nedoplatky na pojistné byly předepsány v měsících, kdy organizace uhradila za své zaměstnance pojistné na pojištění odpovědnosti zaměstnance za škodu v úhrnné výši 270.149,- Kč a v měsících, kdy uhradila za své zaměstnance členské příspěvky Komoře auditorů ČR v úhrnné výši 171.700,- Kč a dále Komoře daňových poradců ČR v úhrnné výši 255.000,- Kč. PSSZ uvedená plnění posoudila jako plnění poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, a to věrnostní nebo stabilizační povahy, které mnělo být podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění platném do 31.12.2006 zahrnuto do vyměřovacích základů pro odvod pojistného. Protokol o kontrole č. 1317/06 ze dne 5.5.2006 obsahuje odůvodnění zjištěného nedostatku na pojistném, a to na listu I/3 – I/13, přičemž na listu č. I/3 je rovněž odůvodněna skutečnost, že počátek kontrolovaného období je stanoven od roku 1999 (z důvodu předložení smlouvy z roku 1999), t.j. před datem, ke kterému byly provedeny předcházející kontroly, tedy ke dni 31.3.2004. Zaměstnavatel posuzovaná plnění nepromítl do mzdových listů zaměstnanců ani do mzdových rekapitulací, pouze jsou zaznamenána v účetní evidenci zaměstnavatele jako náklad. Dílčím podkladem pro vyčíslení nedoplatku na pojistném byly přehledy od roku 1999 zpracované zaměstnavatelem, které vycházejí z finančního účetnictví zaměstnavatele a jsou součástí protokolu o kontrole č. 1317/06 ze dne 5.5.2006 označené jako příloha č. 1, 2, 3. Vzhledem k tomu, že pojistná smlouva předložená při kontrole v roce 2006 byla sjednána v roce 1999, nedoplatek na pojistném byl vyčíslen od roku 1999. Protokoly z předchozích kontrol, t.j. protokol č. 1464/00 ze dne 9.6.2000, protokol č. 1350/02 ze dne 10.6.2002 a protokol č. 919/04 ze dne 9.4.2004 neobsahují žádný záznam o vyloučení posuzovaného plnění z vyměřovacího základu. S ohledem na uvedené skutečnosti byla platebním výměrem PSSZ č. 404/1317/06 ze dne 5.5.2006 zaměstnavateli uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném ve výši 236.939,- Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 334.200,- Kč, tedy dluh v úhrnné výši 571.139,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal zaměstnavatel v zákonem stanovené lhůtě odvolání dne 19.5.2006 a dále doplnění odvolání ze dne 21.6.2006 včetně stanoviska Komory auditorů ČR k nepeněžnímu příjmu auditora. ČSSZ rozhodnutím č.j. 323-6313-1823-26.6.2006/JM ze dne 17.7.2006 odvolání zamítla a napadený platební výměr potvrdila. Proti rozhodnutí ČSSZ podal zaměstnavatel dne 20.9.2006 žalobu k Městskému soudu v Praze. Rozsudkem tohoto soudu č.j. 12 Cad 11/2006-26 ze dne 17.6.2009 bylo toto napadené rozhodnutí ČSSZ spolu s platebním výměrem zrušeno a věc byla vrácena PSSZ k dalšímu řízení. Důvodem zrušení platebního výměru byla skutečnost, že opakovaně provedená kontrola odvodu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na

státní politiku zaměstnanosti za období od 1.1.1999 do 31.3.2004 byla nepřipustná a dále pak pro nedostatek odůvodnění rozhodnutí.

Na základě rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 12 Cad 11/2006-26 ze dne 17.6.2009 byl PSSZ zpracován dne 1.12.2009 dodatek č. 1/1317/06 k protokolu o kontrole č. 1317/06 ze dne 5.5.2006, přičemž došlo ke změně období, za které bylo dlužné pojistné předepsáno, resp. ke zkrácení kontrolovaného období od 1.4.2004 do 28.2.2006. Z toho důvodu byla platebním výměrem PSSZ č. 657/1/1317/06 ze dne 3.12.2009 zaměstnavateli uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném ve výši 48.297,- Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 16.463,- Kč, tedy dluh v úhrnné výši 64.760,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal zaměstnavatel v zákonné lhůtě odvolání. ČSSZ svým rozhodnutím ze 17.2.2010 č.j. 323-9010-2.2.2010-430/Klí napadený platební výměr zrušila a věc vrátila PSSZ k novému projednání s ohledem na vyslovený právní názor Městského soudu v Praze ve zrušujícím rozsudku, se kterým se PSSZ dostatečně nevypořádala. Na základě uvedeného pak PSSZ dne 5.5.2010 vystavila nový platební výměr č. 381/1/1317/06, kterým byla zaměstnavateli uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném ve výši 48.297,- Kč a penále z tohoto pojistného ve výši 16.463,- Kč, tedy dluh v úhrnné výši 64.760,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal zaměstnavatel P. a.s. odvolání, které ČSSZ svým rozhodnutím č.j. 323-9010-25.6.2010-1871/Prů ze dne 19.7.2010 zamítla a napadený platební výměr potvrdila.

K žalobě, kterou žalobce proti tomuto rozhodnutí podal, žalovaná ČSSZ uvedla, že v bodu I. žaloby žalobce pouze shrnuje skutkový stav. V žalobních bodech II.1 a II.2 žalobce namítá, že pojištění odpovědnost za škodu i členské příspěvky Komoře daňových poradců ČR a Komoře auditorů ČR nepředstavují jakýkoli benefit jdoucí nad rámec zákonných povinností a dále dovozuje, že i pokud by povinnost platit uvedené pojištění a příspěvky měl primárně zaměstnanec, pak zaměstnavateli vzniká přinejmenším povinnost vynaložené výdaje zaměstnancům nahradit.

ČSSZ považuje uvedené námitky za bezpředmětné s odkazem na ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění. Podle odst. 1 písm. a) tohoto zákona příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazu plátce. Na základě odst. 3 věty první citovaného ustanovení příjmy podle odst. 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostával zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru nebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmu ze závislé činnosti.

V žalobním bodu II.3 žalobce uvádí, že na základě definice vyměrovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle zákona č. 589/1992 Sb. je zřejmé, že pojistné se nehradí z příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmu, případně jsou od daně z příjmu osvobozeny.

ČSSZ nepovažuje ani tyto námitky za důvodné a v plném rozsahu odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a platnou právní úpravu. Jak je shora uvedeno, zákon o daních z příjmu stanoví, že příjmem ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, a bez ohledu na to, zda jsou připisovány k dobru nebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. ČSSZ odkázala na ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., kdy v odst. 7 jsou uvedeny příjmy, které se za příjmy ze závislé

činnosti nepovažují a nejsou předmětem daně, a v odst. 9 jsou uvedeny příjmy, které jsou od daně osvobozeny, přičemž dle písm. w) tohoto ustanovení jsou osvobozeny od daně z příjmu částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění při splnění dalších zákonných podmínek. Zaměstnavatelem zaplacené pojistné na pojištění odpovědnosti zaměstnance za škodu a členské příspěvky profesním komorám zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance však mezi zákonem stanovenými příjmy uvedeny nejsou.

Žalovaná ČSSZ dále uvedla, že žalobce v žalobním bodu II.4 se zabývá povinností platit členské příspěvky profesním komorám. Vzhledem k tomu, že se ČSSZ vypořádala s uvedenou povinností v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to ve vztahu k platné právní úpravě, odkázala na toto odůvodnění a na ust. § 6 odst. 9 písm. f) zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR v platném znění a na ust. § 12 odst. 1 písm. f) a § 23 odst. 1 písm. f) zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR, ve znění platném od 20.11.1992 do 31.12.2000 a na ust. § 12 odst. 4 písm. a) a § 16 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění platném od 1.1.2001 do 14.4.2009.

V bodu II.5. se žalobce zabývá úvahou o pojmu plnění věrnostní nebo stabilizační povahy. ČSSZ k tomu odkázala na rozsudky Městského soudu v Praze, např. 12 Cad 13/2004-34 a č.j. 12 Cad 1/2005-24, ve kterých je shledáno posouzení plnění věrnostní nebo stabilizační povahy správami sociálního zabezpečení za posouzení v souladu s platnou právní úpravou, přičemž uvedené rozsudky se vztahují ke shodnému období jako posuzovaný případ. ČSSZ nadále setrvala na svém výkladovém stanovisku, neboť uvedená plnění byla zaměstnavatelem poskytnuta zaměstnancům v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, a to povahy věrnostní nebo stabilizační ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2006, na které se nevztahují výjimky uvedené v bodech 1 – 10 tohoto ustanovení, a proto měla být zahrnuta do vyměřovacích základů pro odvod pojistného. ČSSZ shledala žalobu nedůvodnou, v podstatných rysech korespondující s námitkami uvedenými v odvolání, se kterými si v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádala. S ohledem na uvedené proto navrhla, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání, neboť s tímto postupem vyslovili souhlas oba účastníci podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že platebním výměrem PSSZ ze dne 5.5.2010 č. 381/1/1317/06 byla žalobci uložena povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za období od 1.4.2004 do 28.2.2006, neboť při provedené kontrole bylo zjištěno, že žalobce jako zaměstnavatel do vyměřovacích základů pro odvod pojistného nezahrnul částky zaplacené na pojištění odpovědnosti zaměstnance za škodu a členské příspěvky do Komory auditorů ČR a Komory daňových poradců ČR.

Předmětem posouzení v této věci je otázka, zda tato poskytnutá plnění jsou plněními, která lze posoudit jako plnění poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na

nemocenském pojištění, a to povahy věrnostní nebo stabilizační ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném do 31.12.2006, na které se nevztahují výjimky uvedené v bodech 1 – 10 tohoto ustanovení.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podle ust. § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2006 je vyměřovacím základem zaměstnance úhrn příjmů zúčtovaných mu organizací nebo malou organizací v souvislosti s výkonem zaměstnání, které zakládá účast na nemocenském pojištění s výjimkou nezapočitatelných příjmů, které jsou uvedeny pod body 1-4. Podle písm. b) citovaného ustanovení je vyměřovacím základem organizace a malé organizace částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Odst. 2 citovaného ustanovení pak stanoví, že se do vyměřovacího základu zaměstnance zahrnují příjmy zúčtované zaměstnanci organizaci nebo malou organizací v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá jeho účast na nemocenském pojištění, a to dle písmene

- a) náhrady mzdy,
- b) odměny za pracovní pohotovost,
- c) plnění věrnostní nebo stabilizační povahy; za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni,
- d) plnění poskytnutí k životnímu jubileu, s výjimkou plnění poskytnutého při příležitosti životního jubilea 50 let věku a při prvním skončení zaměstnání po nabytí nároku na starobní nebo invalidní důchod.

Citované ustanovení pod písm. c) stanoví 10 výjimek, které se do vyměřovacího základu nezahrnují. Zákon v souvislosti se stanovením vyměřovacího základu pro odvod pojistného užívá termín “zúčtované příjmy“, kdy za tyto příjmy je třeba považovat takové příjmy, které jsou zaznamenány v účetní evidenci zaměstnavatele. Jedná se o plnění, jehož hodnota byla na příslušném účtu nebo fondu zúčtována zaměstnavatelem jako náklad nebo úbytek prostředků a současně bylo plnění zaměstnanci poskytnuto v peněžní nebo naturální formě nebo předáno v jeho prospěch.

Pokud jde o pojistné na pojištění odpovědnosti za škodu, zaměstnavatel je za zaměstnance hradil na základě rámcové pojistné smlouvy.

Městský soud v Praze v této části, kde žalobce namítal nesprávnost zahrnutí částky za uhrazené pojistné do vyměřovacího základu pro odvod pojistného, považuje námitky za nedůvodné. Soud dospěl k závěru, že úhrada pojistného za zaměstnance je plněním ve prospěch zaměstnance poskytnuté v souvislosti se zaměstnáním a má povahu věrnostní nebo stabilizační povahy podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2006. Není možno na toto pojistné vztáhnout výjimku uvedenou v bodě 6 citovaného ustanovení, t.j. hodnotit je jako pojistné zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance na jeho úrazové pojištění, zdravotní pojištění, penzijní připojištění se státním příspěvkem a na jeho pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo důchodové pojištění. Správní orgán postupoval v souladu se zákonem, když toto pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance nepovažoval za pojištění uvedené v tomto ustanovení. Jedná se o plnění v souvislosti s výkonem daňového poradenství nebo auditorskou činností a není uvedeno v taxativním výčtu druhu pojištění. Výjimka se proto nevztahuje na pojištění odpovědnosti za škodu a nelze je ani podřadit pod výjimku v bodě 7, podle které se do vyměřovacího základu zaměstnance a tím i do vyměřovacího základu zaměstnavatele nezahrnují plnění peněžní či nepeněžní povahy, zvýhodnění, příspěvek, příplatek, odstupné, popř. další částky, které jsou

osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob. Z taxativního výčtu druhů pojištění, které jsou osvobozeny od daně z příjmu ze závislé činnosti fyzických osob, je nepochybné, že osvobození se nevztahuje na částky pojistného hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za zaměstnance pro případ pojištění odpovědnosti za škodu. Soud nemohl přihlédnout k námitce, že se na placení pojistného vztahuje výjimka v bodě 7, podle které se do vyměřovacího základu zaměstnance nezahrnují peněžní plnění či nepeněžní povahy, zvýhodnění, příspěvek, příplatek, odstupné, popř. další částky, které jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob, osvobození uvedené v ust. § 6 odst. 9 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2007, je zřejmé, že se z výčtu druhů pojištění, které jsou osvobozeny od daně z příjmu ze závislé činnosti fyzických osob, nevztahuje na částky pojistného hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za zaměstnance pro případ pojištění odpovědnosti za škodu. Soud v této souvislosti poukazuje i na to, že příjmem ze závislé činnosti jsou příjmy bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli. Soud nemohl proto uznat námitky, které žalobce v žalobě vznesl proti zahrnutí vyplaceného pojistného za zaměstnance na pojištění odpovědnosti za škodu vzniklou třetí osobě v souvislosti s výkonem daňového poradenství nebo s auditorskou činností.

Při posouzení námítky týkající se hrazení členských příspěvků zaměstnavatelem Komory daňových poradců ČR a Komory auditorů ČR, vyšel soud z toho, že je zákony o daňovém poradenství a auditorech stanovena povinnost všech členů komory platit členské příspěvky. V případě nezaplacení příspěvků, popř. prodlení s jejich placením delším než jeden rok, komora pozastavení do doby úhrady příspěvku oprávnění poskytovat auditorské služby, příp. následně vyškrtně osobu se seznamu auditorů. Z textu příspěvkového řádu Komory auditorů ČR za rok 2006 vyplývá, že fixní příspěvek neplatí auditor nebo asistent auditora, který je ke dni splatnosti příspěvku společníkem nebo zaměstnancem auditora nebo auditorské společnosti, pokud za něj tyto osoby zaplatí. Z tohoto je zřejmé, že může příspěvek za auditora zaplatit zaměstnavatel, není to však stanoveno jako povinnost. Pokud zaměstnavatel hradí příspěvky v zastoupení svých zaměstnanců, jde o plnění zaměstnavatelem zaměstnancům poskytované. Lze vyjít z toho, že jsou tak zvýhodnění daňoví poradci a auditori, kteří pracují pouze pro zaměstnavatele, který za ně příspěvky hradí, neboť ostatní, kteří pracují mimo organizaci, si hradí příspěvky do Komory daňových poradců ČR a Komory auditorů ČR sami. Lze dovodit z uvedených skutečností, že placení příspěvků uvedeným profesním komorám zaměstnavatelem za zaměstnance lze zahrnout do plnění věrnostního a stabilizačního.

Soud dospěl k závěru, že se na uvedené plnění nevztahuje ust. § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, o osvobození příjmu ze závislé činnosti od daní. Podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími. Toto ustanovení se vztahuje na osvobození od daně z příjmu právnických osob a nevztahuje se na příjmy ze závislé činnosti. Z toho lze dovodit, že členské příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance v tomto případě je třeba zahrnout do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Pokud žalobce namítal, že hrazení příspěvků profesním komorám se reálně nepromítne jako navýšení majetku zaměstnance a tím zdůvodňoval, že by z tohoto hlediska zákona o daních z příjmu neměly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, soud v této věci žalobci za

pravdu nedal, s ohledem na to, že plnění za zaměstnance spočívající v úhradě členských příspěvků uvedených profesních komor i úhrada pojistného je plněním věrnostní nebo stabilizační povahy. Soud k tomu závěru dospěl s ohledem na ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb. ve znění platném do 31.12.2006. Je třeba vyjít z toho, že zúčtovaným příjmem je příjem zaznamenaný v účetní evidenci zaměstnavatele, jedná se o plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu nebo fondu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a zároveň je tento příjem poskytnut zaměstnanci v peněžní nebo naturální formě nebo je předán v jeho prospěch. Podle uvedeného ustanovení do vyměřovacího základu zaměstnance se zahrnují příjmy zúčtované zaměstnanci organizací v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá jeho účast na nemocenském pojištění, a to plnění věrnostní nebo stabilizační povahy. V nyní posuzovaném případě je třeba považovat plnění, t.j. úhradu pojištění z odpovědnosti za škody zaměstnance i hrazení profesních příspěvků uvedeným profesním komorám, za plnění poskytnuté z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni. Za trvání zaměstnání k určitému dni se považuje též, je-li zřejmé, že plnění mohlo být poskytnuto jen proto, že zaměstnanec byl k určitému dni zaměstnancem toho, kdo mu plnění zúčtoval. Uvedená plnění je třeba tedy považovat za plnění poskytovaná v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění. Jedná se o plnění věrnostní nebo stabilizační povahy. Nelze proto tato plnění zahrnout pod výjimky uvedené pod písm. c) bod 1 – 10 uvedeného ustanovení.

Soud nepřihlédl k námitce týkající se skutečnosti, že v případě zaměstnanců zaměstnavatele P. a.s. ke zvýhodnění zaměstnanců nedochází tím, že je za ně hrazeno pojištění, případně příspěvky profesním komorám, neboť zaměstnanci mohou vedle svého zaměstnání vykonávaného v pracovněprávním vztahu vykonávat výdělečnou činnost, která je shodná s předmětem činnosti zaměstnavatele, u něhož jsou zaměstnání, jen s jeho předchozím písemným souhlasem. Tato skutečnost dle názoru soudu nic nemění na posouzení uvedeného plnění jako plnění stabilizační nebo věrnostní povahy, které podléhá dani z příjmu.

Soud nepřihlédl ani k námitce, v níž žalobce vytkl ČSSZ stanovisko, že zaměstnanci žalobce jsou zvýhodnění oproti jiným auditorům a daňovým poradcům, kteří si musí příslušné příspěvky komorám platit sami. Pokud v žalobě zdůrazňoval, že ti auditoři daňoví poradci, kteří provozují činnost samostatně, inkasují za svou činnost tržby a tyto jsou po odečtení příspěvků komorám vyšší než odměna daňových poradců nebo auditorů pracujících v pracovněprávním vztahu, soud se domnívá, že tato skutečnost nemá vliv na posouzení otázky, zda měla být uvedená plnění poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanců zahrnuta do vyměřovacích základů pro odvod pojistného. Tuto námitku soud shodně jako ostatní námitky považuje za nedůvodnou.

V postupu žalované ČSSZ i správního orgánu I. stupně neshledal soud pochybení. Bylo vycházeno ze správně zjištěného skutkového stavu věci a věc byla posouzena v souladu se zákonem. Z těchto důvodů byla proto žaloba jako nedůvodná zamítnuta podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci úspěch neměl, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží, a žalovaná náhradu nežádala.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku l z e podat do dvou týdnů ode dne jeho doručení při splnění podmínek § 103 odst. 1 s.ř.s. kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu v Brně.

Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti, pokud nemá vysokoškolské právnické vzdělání, musí být zastoupen advokátem dle ust. § 105 odst. 2 s.ř.s.

Kasační stížnost směřující jen proti výroku o nákladech řízení je nepřípustná.

V Praze dne 31. října 2013

Mgr. Jiří T i c h ý v.r.
předseda senátu