



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **FORTENPER s. r. o. (dříve WORKLINE s. r. o.)**
sídlem Příkop 838/6, Brno
zastoupená advokátkou Mgr. Evou Valvodovou
sídlem náměstí I. P. Pavlova 1785/3, Praha 2

proti
žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení, pracoviště Brno**
sídlem Veveří 7, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 30. 6. 2016, č. j. 47000/5041/16/47091/010/SL-55/2016/PVM1,

takto:

- I. Rozhodnutí České správy sociálního zabezpečení, pracoviště Brno, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 47000/5041/16/47091/010/SL-55/2016/PVM1, se zrušuje a věc se vrací žalované k dalšímu řízení.
- II. Žalovaná je povinna zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 13 200 Kč, k rukám její advokátky Mgr. Evy Valvodové, sídlem náměstí I. P. Pavlova 1785/3, Praha 2, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o posouzení, zda částky vyplácené žalobkyní (agenturou práce) jejím zaměstnancům jako cestovní náhrady za cesty mimo pravidelné pracoviště měly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro pojistné na důchodové pojištění.
2. Městská správa sociálního zabezpečení platebním výměrem ze dne 8. 4. 2016, č. 29/6512/15/772, uložila žalobkyni jako zaměstnavateli uhradit podle § 4 až 9 a § 20 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o pojistném“), dlužné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (dále též „pojistné“) ve výši 32 226 130 Kč a penále ve výši 9 889 942 Kč, celkem tedy 42 116 072 Kč. Kontrolou bylo zjištěno, že žalobkyně jako zaměstnavatel provozující agenturu práce nezahrnula do vyměřovacího základu pro odvod pojistného příjmy, které vyplatila svým zaměstnancům v podobě cestovních náhrad. Podle správního orgánu I. stupně předmětné příjmy neměly charakter plnění osvobozených od daně z příjmů fyzických osob, proto měly být do vyměřovacího základu pro odvod pojistného zahrnuty.
3. Odvolání žalobkyně žalovaná v záhlaví označeným rozhodnutím zamítla a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdila.

II. Shrnutí obsahu žaloby

4. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalované žalobou, v níž brojí i proti nezákonnosti platebního výměru. Vydaný platební výměr je pro žalobkyni likvidační. Přistoupil-li správní orgán I. stupně k tak závažnému kroku, měl postupovat s maximální opatrností a vyvarovat se svévole. Postup správních orgánů by byl ospravedlnitelný jen v případě, že by žalobkyně jednoznačně porušila povinnost výslovně stanovenou zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů. K tomu však v daném případě nedošlo.
5. Žalobkyně je agenturou práce, která má uzavřené smlouvy s uživateli na celém území České republiky. Délka pracovního poměru agenturních zaměstnanců není omezena na dobu dočasněho přidělení k uživateli. Proto má žalobkyně se svými zaměstnanci uzavřeny pracovní smlouvy, v nichž je místem výkonu práce celé území České republiky. Pro účely cestovních náhrad si strany smlouvy zvolily obec, v níž agentura sídlí. Podstatou sporu v dané věci je, zda v takovém případě má agenturní zaměstnanec nárok na cestovní náhrady, koná-li práci u uživatele mimo sjednané místo pravidelného pracoviště [§ 152 písm. b) zákoníku práce]. Žalobkyně má za to, že takový postup možný je, což potvrzuje i Ministerstvo práce a sociálních věcí. Žalovaná tvrdí, že nikoliv. Posouzení předmětné otázky je stěžejní pro závěr, zda žalobkyně postupovala v souladu s § 5 odst. 1 a § 5a zákona o pojistném, pokud do vyměřovacího základu pro odvod pojistného nezahrnula plnění vyplácená zaměstnancům v podobě cestovních náhrad z titulu výkonu práce mimo místo pravidelného pracoviště. Takové plnění totiž ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů není považováno za příjmy ze závislé činnosti a není předmětem daně.
6. Povinností agentury práce je zajistit svému zaměstnanci výkon práce u jiného zaměstnavatele (uživatele), a to po celou dobu trvání pracovněprávního vztahu (§ 307a

zákoníku práce). Je-li délka pracovního poměru sjednána na dobu dočasného přidělení zaměstnance k uživateli, není úprava širokého vymezení místa výkonu práce na místě. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejednalo. Žalobkyně měla se svými zaměstnanci sjednány pracovní poměry na dobu určitou vymezenou konkrétním datem. V případě ukončení dočasného přidělení k uživateli pracovní poměr zaměstnanců nezanikl. Pokud však přidělení zaměstnance k uživateli skončilo dříve než pracovní poměr, byla žalobkyně povinna zajistit zaměstnanci výkon práce u jiného uživatele, nebo mu vyplácet náhradu mzdy z důvodu překážky na straně zaměstnavatele. Tomu se agentura práce snažila předcházet uzavřením smluv s více uživateli tak, aby v případě potřeby bylo možné zaměstnance přesunout k výkonu práce u jiného uživatele. Typický je tento postup u dělnických profesí.

7. Způsob sjednání místa výkonu práce odpovídal četnosti a územnímu rozsahu spolupracujících uživatelů. Žalobkyně spolupracovala s uživateli na celém území republiky, proto pro ni bylo naprosto nevhodné sjednat místo výkonu práce užším způsobem. Pokud by místo výkonu práce bylo vázáno pouze na místo výkonu práce u konkrétního uživatele, nemohla by agentura práce operativně přeložit zaměstnance k jinému uživateli bez souhlasu zaměstnance ani jej vyslat k jinému uživateli z titulu pracovní cesty. Takový postup je v případě agenturního zaměstnávání neakceptovatelný a nelogický. Agentura práce musí mít možnost pružně přidělovat své zaměstnance k uživatelům. Sjednání místa výkonu práce širším způsobem není v rozporu s pracovněprávními předpisy. V případě agenturního zaměstnávání bývá tento stav obvyklý a potřebný, k čemuž žalobkyně ocitovala odbornou literaturu a stanovisko Ministerstva financí. Uzavřela, že jsou-li uživatelé rozprostřeni na širším území, je logické, že i se svými zaměstnanci bude mít jako místo výkonu práce sjednáno širší území.
8. Ze stanoviska Ministerstva práce a sociálních věcí, které si žalobkyně vyžádala k dané problematice, vyplývá, že poskytování cestovních náhrad dočasně přidělovaným zaměstnancům agentury práce dle § 152 písm. b) zákoníku práce nelze zcela vyloučit (např. u pracovněprávního vztahu sjednaného na dobu určitou, která není vázána na dobu dočasného přidělení u uživatele) a že cestovní příkaz nemusí být nutně vystaven v případě výkonu práce mimo pravidelné pracoviště. Naopak žalovaná uvádí, že místo pravidelného pracoviště musí být totožné s místem faktického výkonu práce u uživatele a že výkon práce nemůže být důvodem pro poskytování cestovních náhrad z titulu výkonu práce mimo místo pravidelného pracoviště.
9. Podle žalované místem pravidelného pracoviště může být pouze pracoviště uživatele (sídlo uživatele, resp. příslušná obec), tedy místo, kde zaměstnanec fakticky pracuje. Takový výklad je podle žalobkyně nelogický. Je nutné rozlišovat místo výkonu práce, pracoviště a pravidelné pracoviště. Ustanovení § 34a zákoníku práce preferuje ohledně místa pravidelného pracoviště volbu stran. Teprve v případě, že pravidelné pracoviště stranami není zvoleno, zákoník práce zakládá premisu, že jím je místo výkonu práce, resp. obec, v níž cesty zaměstnance za účelem výkonu práce nejčastěji začínají. Výklad žalované je v rozporu se zásadou smluvní volnosti a je rovněž nelogický. Neposkytuje řešení pro případ, že by místem výkonu práce u uživatele byly dvě obce, neboť pro účely cestovních náhrad musí zaměstnavatel vymezit maximálně jednu obec.
10. Podle žalobkyně žalovaná nesprávně zaměňuje pojmy výkon práce mimo místo pravidelného pracoviště za pracovní cestu s tím, že zaměstnanec je k uživateli vyslán pokynem podle § 309 odst. 2 zákoníku práce. Zaměstnanec však není zaměstnavatelem

k uživateli vyslán pokynem, nýbrž je mu tímto pokynem přidělen. Vyslání zaměstnance na pracovní cestu (§ 42 zákoníku práce) a přidělení k uživateli (§ 309 zákoníku práce) jsou dva odlišné právní instituty. Zaměstnanec může být pokynem přidělen ke dvěma uživatelům současně, nebo může být v rámci pracovišť uživatele přidělen k výkonu práce do dvou odlišných obcí (typicky sezónní práce). Přidělení k uživateli na základě pokynu není vyslání na pracovní cestu. Rovněž výkon práce mimo místo pravidelného pracoviště není pracovní cestou, jen se za ni pro účely cestovních náhrad považuje.

11. U oblastních inspektorátů není jednoty v tom, zda v případě nároku na cestovní náhrady z titulu výkonu práce mimo místa pravidelného pracoviště je nutné vyplňovat cestovní příkazy. Výkon práce mimo místo pravidelného pracoviště totiž není pracovní cestou ve smyslu § 42 zákoníku práce. To ani žalobkyně netvrdí. Diety vyplácela svým zaměstnancům z titulu výkonu práce mimo místo pravidelného pracoviště. Pokud zaměstnanec konal práci mimo místo pravidelného pracoviště (Praha), měl nárok na cestovní náhrady, pokud vznikly. Ani případné chybné vyplnění cestovních příkazů nárok zaměstnanců na výplatu cestovních náhrad nezpochybňuje.
12. Žalobkyně uzavřela, že neexistuje žádná právní úprava, která by jí nařizovala, jakým způsobem má v pracovních smlouvách vymezit místo výkonu práce, pracoviště a místo pravidelného pracoviště. Místo pravidelného pracoviště nesouvisí s místem faktického výkonu práce zaměstnance; sjednává se jen pro účely cestovních náhrad. Výkladem žalované vznikl hrubý nepoměr mezi úpravou místa pravidelného pracoviště agentur práce a jiných zaměstnavatelů. Žalovaná tak nesprávně posoudila, že plnění vyplacené zaměstnancům žalobkyně jako náhrada cestovních výdajů představuje příjmy, které měly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Jak platební výměr, tak rozhodnutí žalované jsou proto nezákonné.
13. S ohledem na vše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalované i jemu předcházející platební výměr zrušil, věc vrátil žalované k dalšímu řízení a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalované

14. Žalovaná ve vyjádření k žalobě setrvala na závěru vysloveném v napadeném rozhodnutí, že realizace dočasného přidělení zaměstnanců agentury práce k výkonu práce u uživatele nenaplnuje svým charakterem znaky cesty mimo pravidelné pracoviště ani pracovní cesty. Žalobkyně proto nebyla oprávněna vyplácet svým zaměstnancům cestovní náhrady bez daňového dopadu. Důvody tohoto závěru jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v platebním výměru.
15. Podle žalované v předmětném případě nemohlo dojít k řádnému vyplácení cestovních náhrad, a to i přesto, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 177/2016-14, možnost vyplácení náhrad agenturním zaměstnancům vyslaným k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce připustil. Pokud by taková možnost existovala, byl by zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnancům veškeré cestovní náhrady dle § 156 zákoníku práce. V daném případě bylo poskytováno pouze stravné (ojediněle výdaje za ubytování); další výdaje poskytovány nebyly.
16. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku podotkl, že by vyplácením cestovních náhrad mohl být zastírán skutečný stav věci a že by mohlo docházet k obcházení zákona tím, že pod cestovní náhrady budou podřazeny náklady, které byly ve skutečnosti vynaloženy za

jiným účelem. Úkolem správních orgánů je tedy posoudit situaci podle skutečného obsahu a zkoumat poměr mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

17. Ze mzdových listů a cestovních příkazů je zřejmé, že mzdy byly poskytovány v minimální výši a že zaměstnancům byly poskytovány náhrady výdajů za stravné. Např. paní A. byla za květen 2014 vyplacena čistá mzda 7 564 Kč a „stravné“ ve výši 5 921 Kč (191 Kč denně). Příjem za stravné u paní A. činil 70 % čisté mzdy; nebylo z něj odváděno zdravotní a sociální pojištění a nebyl zdaněn, což budí dojem dorovnávání mzdy pomocí proplácení cestovních náhrad. Agentura práce a uživatel jsou přitom podle § 309 odst. 5 zákoníku práce povinni zabezpečit, aby podmínky dočasně přiděleného zaměstnance nebyly horší, než podmínky srovnatelného zaměstnance u uživatele.
18. Žalovaná odkázala na § 14 odst. 1 písm. b) a § 66 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a uvedla, že je-li zaměstnanec agentury přidělen k uživateli, děje se tak výhradně za účelem výkonu práce pro uživatele. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku nereagoval na skutečnost, že pokud by zaměstnanec agentury práce byl za předpokladu, že výkon práce u uživatele je pracovní cestou, ve stejném časovém úseku na pracovní cestě, na níž byl vyslán agenturou práce, a současně na pracovní cestě, na níž byl vyslán uživatelem, nastala by paradoxní situace.
19. S ohledem na výše uvedené žalovaná navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

20. Žalobkyně v replice k vyjádření žalované odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 177/2016-14 zmiňovaný žalovanou. Z jeho závěrů vyplývá, že názor žalované je výkladový excés. Nejvyšší správní soud uvedl, že i v případě agenturního zaměstnávání se uplatní § 34a zákoníku práce. Agentura práce a zaměstnanec mají právo si jako místo pravidelného pracoviště sjednat obec, v níž má agentura práce sídlo. V případě žalobkyně, která má nasmlouvány obchodní vztahy s uživateli napříč Českou republikou, bylo logické, že jako místo výkonu práce měla ve smlouvách se zaměstnanci uvedeno území České republiky a pro účely cestovních náhrad obec, v níž měla své sídlo. Při volbě místa pravidelného pracoviště postupovala žalobkyně v souladu se zásadou smluvní volnosti.
21. Ačkoli Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku připustil, že v určitých případech může docházet k obcházení zákona, to se netýká případu žalobkyně. Odmítá spekulativní tvrzení žalované, že cestovními náhradami dorovnávala minimální mzdu. Závěr správních orgánů, že místem pravidelného pracoviště může být pouze místo skutečného výkonu práce u uživatele, Nejvyšší správní soud odmítl. Žalobkyně proto trvá na podané žalobě.

V. Posouzení věci soudem

22. Soud přezkoumal rozhodnutí žalované v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalované.
23. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
24. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání.

25. Správní orgány žalobkyni (agentuře práce) vytýkaly, že do vyměřovacího základu pro odvod pojistného nezahrnula příjmy vyplácené svým zaměstnancům v podobě cestovních náhrad za cestu mimo pravidelné pracoviště po dobu jejich přidělení k výkonu práce k uživateli.
26. Ze správního spisu v projednávané věci vyplynuly následující skutečnosti.
27. Zaměstnanci žalobkyně měli jako místo výkonu práce sjednáno „území České republiky“. Pro účely cestovních náhrad se za pravidelné pracoviště považovalo „území statutárního města Praha“ (viz protokol o kontrole č. 6512/15/772).
28. Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že *„podstata pravidelného pracoviště, je-li sjednáno v pracovní smlouvě ve městě Praze (kde sídlí agentura práce), ačkoli pracoviště uživatele se nachází ve zcela jiné obci, nemůže být naplněna“* (viz strana 7 platebního výměru) a že *„[z]a cestu mimo pravidelné pracoviště nelze považovat výkon práce pro uživatele na základě dočasného přidělení zaměstnance agentury práce k němu“* (viz strana 8 platebního výměru). Podle správního orgánu I. stupně místem pravidelného pracoviště mohlo být pouze pracoviště uživatele. Cestovní náhrady tak byly vypláceny neoprávněně a měly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro pojistné na důchodové pojištění podle § 5 odst. 1 zákona o pojistném.
29. Žalovaný argumentaci správního orgánu I. stupně v napadeném rozhodnutí převzal. Doplnil, že *„[p]o dobu dočasného přidělení zaměstnance k uživateli nemůže zaměstnavatel (agentura práce) vyslat zaměstnance k uživateli z důvodu výkonu práce mimo pravidelné pracoviště a z tohoto titulu mu poskytovat cestovní náhrady“*. Z podstaty věci vyplývá, že u agenturního zaměstnávání to není možné, protože zaměstnanec vykonává práci pro uživatele na základě dohody uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem a na základě pokynu dle § 309 odst. 1 zákoníku práce (viz strana 4 napadeného rozhodnutí). Žalovaná uzavřela, že případná cesta ze sídla agentury práce do místa faktického výkonu práce za účelem zajištění dočasného výkonu práce zaměstnanci u jiného zaměstnavatele (uživatele) nemohla být ve smyslu zákoníku práce považována za pracovní cestu ani za cestu mimo místo pravidelného pracoviště (viz strana 9 rozhodnutí).
30. Stěžejní otázkou v projednávaném případě tedy je, zda žalobkyně byla oprávněna sjednat si v pracovních smlouvách se svými zaměstnanci jako místo pravidelného pracoviště pro účely cestovních náhrad (§ 34a zákoníku práce) obec, v níž sídlí, a vyplácet svým zaměstnancům cestovní náhrady za cesty mimo pravidelné pracoviště po dobu přidělení k uživateli bez daňového dopadu.
31. Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o pojistném uvádí, že *vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné na důchodové pojištění je úhrn příjmů, s výjimkou náhrad výdajů poskytovaných procentem z platové základny představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudců, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.*

32. Podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1.
33. Zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených v této části (§ 151 zákoníku práce). Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se pak rozumí mj. výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště (§ 152 písm. a) a b) zákoníku práce].
34. Druhy cestovních náhrad upravuje § 156 zákoníku práce. Podle prvního odstavce předmětného ustanovení platí, že *zaměstnavatel je povinen za podmínek stanovených v této hlavě poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu a) jízdních výdajů, b) jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, c) výdajů za ubytování, d) zvýšených stravovacích výdajů (dále jen "stravné"), e) nutných vedlejších výdajů*. Za pracovní cestu podle citovaného ustanovení se pro účely cestovních náhrad považuje i cesta mimo pravidelné pracoviště (§ 156 odst. 2 zákoníku práce).
35. Z ustanovení § 34a zákoníku práce dále vyplývá, že *není-li v pracovní smlouvě sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí, že pravidelným pracovištěm je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Jestliže je však místo výkonu práce sjednáno širěji než jedna obec, považuje se za pravidelné pracoviště obec, ve které nejčastěji začínají cesty zaměstnance za účelem výkonu práce. Pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad nesmí být sjednáno širěji než jedna obec*.
36. Jak žalovaná uváděla ve vyjádření k žalobě, právní otázkou, zda u zaměstnanců agentur práce přichází v úvahu vyslání na pracovní cestu, resp. cestu mimo pravidelné pracoviště řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 177/2016-14, publikovaném pod č. 3504/2017 Sb. NSS. Z jeho závěrů soud v nyní projednávané věci vychází.
37. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil povahu agenturního zaměstnávání, které je založeno na vztazích mezi třemi typy subjektů. Jedná se o agenturu práce, zaměstnance a uživatele. Tyto vztahy se realizují prostřednictvím třech právních jednání, a to pracovní smlouvou mezi agenturou a zaměstnancem (§ 34 zákoníku práce), dohodou agentury s uživatelem o dočasném přidělení zaměstnance (§ 308 zákoníku práce) a pokynem agentury k dočasnému přidělení zaměstnance k výkonu práce u uživatele (§ 309 odst. 2 zákoníku práce). Podstata institutu podle § 307a zákoníku práce tkví v tom, že agentura práce přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli na základě ujednání v pracovní smlouvě nebo dohodě o pracovní činnosti, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy nebo dohody o pracovní činnosti u uživatele a zaměstnanec se zaváže tuto práci konat podle pokynů uživatele a na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnance agentury práce uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem. Po dobu přidělení je uživatel oprávněn přidělenému zaměstnanci ukládat pracovní úkoly, řídit a kontrolovat jeho práci,

dávat mu k tomu pokyny, vytvářet příznivé pracovní podmínky a zajišťovat bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Dle § 309 odst. 5 zákoníku práce jsou agentura práce a uživatel povinni zabezpečit, aby pracovní a mzdové podmínky dočasně přiděleného zaměstnance nebyly horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance u uživatele.

38. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 177/2016-14 dále konstatoval, že *„[s]myslem institutu agenturního zaměstnávání je umožnit uživatelům najímání pracovníků, aniž by s nimi museli uzavírat pracovní smlouvy. Reálná místa výkonu práce se proto budou ve většině případů lišit od sídla agentury práce či bydliště zaměstnance, a proto může být přidělený zaměstnanec za práci pro uživatele nucen jednorázově či opakovaně cestovat. V souvislosti s těmito cestami, které jsou typické právě pro agenturní zaměstnávání, by měla zaměstnanci také náležet náhrada cestovních výdajů. Výše uvedený výčet dle § 152 zákoníku práce na agenturní zaměstnávání výslovně nepamatuje. Je proto nutné vycházet z vyjmenovaných institutů a využít ten z nich, který je na situaci agenturního zaměstnance vzhledem k povaze jeho vztahu a činnosti nejlépe použitelný. Nelze využít institutů mimořádné cesty, přeložení, přijetí do zaměstnání v pracovním poměru a výkonu práce v zahraničí, neboť reagují na odlišné situace. Aplikovat nelze ani institut dočasného přidělení, protože dle § 43a odst. 8 zákoníku práce je jeho použití u agenturního zaměstnávání zakázáno. Pokud bude přidělený zaměstnanec nucen cestovat do místa výkonu práce uživatele, nezbyvá než využít pro poskytnutí náhrad cestovních výdajů institutů pracovní cesty nebo cesty mimo pravidelné pracoviště.“* Z důvodu specifik agenturního zaměstnávání se nejedná o běžnou pracovní cestu, jak je vnímána v klasickém pracovněprávním vztahu. Podle Nejvyššího správního soudu však k ní má poměrně blízko, neboť spočívá v tom, že agenturní zaměstnanec cestuje ze středobodu dlouhodobého nastavení svých pracovních vztahů (v nyní posuzovaném případě ze sjednaného pravidelného pracoviště) do místa, v němž dočasně vykonává práci pro uživatele, který si jeho pracovní sílu u agentury práce zjednal. Takováto povaha vztahů se podle Nejvyššího správního soudu neliší například od dojíždění (denního, týdenního či jakkoli jinak časově uspořádaného) zaměstnance stavební firmy ze sídla této firmy (nezřídka totožného s bydlištěm samotného zaměstnance) na místo, kde stavební firma provádí stavbu, často desítky či stovky kilometrů vzdáleného. I zde bude často dojíždění trvat řadu měsíců či let a bude mít velmi pravidelný, a nikoli výjimečný charakter. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel, že by *„paušální odmítnutí využití institutů pracovní cesty či cesty mimo pravidelné pracoviště bezdůvodně zhoršilo postavení agenturních zaměstnanců, neboť by jim nebylo možno poskytovat náhradu cestovních výdajů v souvislosti s cestou do faktického místa výkonu práce pro uživatele, třebaže toto místo obvykle nebude středobodem dlouhodobého nastavení jeho pracovních vztahů.“*
39. S ohledem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 177/2016-14 soud přisvědčil žalobkyni, že žalovaná nesprávně posoudila otázku, že žalobkyně z povahy věci nebyla oprávněna vyslat zaměstnance k uživateli z důvodu výkonu práce mimo pravidelné pracoviště a z tohoto titulu mu poskytovat cestovní náhrady bez daňového dopadu. Pravidelné pracoviště je v pracovní smlouvě sjednáváno pro účely cestovních náhrad (§ 43a zákoníku práce). Dohodnou-li se strany smlouvy (zaměstnanec a zaměstnavatel), kde se pravidelné pracoviště nachází, je třeba tuto dohodu s ohledem na princip smluvní volnosti respektovat. Na tomto obecném závěru nic nemůže změnit skutečnost, že žalobkyně je agenturou práce, která své zaměstnance vysílá k výkonu práce k uživateli. Neobstojí proto závěry správních orgánů, že žalobkyně se svými zaměstnanci nemohla v pracovní smlouvě sjednat pravidelné pracoviště v obci, kde

žalobkyně sídlí, neboť zaměstnanci v sídle agentury práce fakticky nepracují. Námitky nesprávného posouzení této otázky proto soud shledal důvodné.

40. Jinou otázkou, kterou za daného skutkového stavu budou správní orgány povinny zvážit, bude, zda „cestovní náhrady“ byly v předmětném případě skutečně vypláceny za účelem úhrady nákladů vzniklých zaměstnancům agentury práce v souvislosti s cestami mimo pravidelné pracoviště, či nikoliv. Správní orgány v intencích úvah vyslovených v bodě 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 177/2016-14 posoudí, zda v projednávaných případech skutečně byl naplněn smysl cesty mimo pravidelné pracoviště, tedy zda k cestám zaměstnanců mimo pravidelné pracoviště (sídlo žalobkyně) skutečně fakticky docházelo. Vezmou přitom v úvahu, že žalobkyně nevyplácela zaměstnancům náhradu všech typů náhrad dle § 156 zákoníku práce, ale pouze stravné (§ 156 odst. 1 písm. d) zákoníku práce], případně v některých případech i výdaje za ubytování (§ 156 odst. 1 písm. c) zákoníku práce]. Bude-li mít žalovaná za to, že výplatou těchto příjmů zaměstnancům nedocházelo k náhradě vynaložených nákladů souvisejících s cestami mimo pravidelné pracoviště, ale k „dorovnávání mezd“ (zvyšování příjmů) zaměstnanců, jak naznačovala ve vyjádření k žalobě, musí pro takový závěr shromáždit dostatečné důkazy a řádně jej v rozhodnutí odůvodnit. Cestovní náhrady vyplácené zaměstnancům žalobkyně nebudou předmětem daně z příjmů podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů pouze v případě, že by finanční náhrady vynaložených nákladů poskytnuté zaměstnavatelem nevnikly do majetkové sféry zaměstnanců navýšení majetku; to je kritérium, které musí být při zjišťování charakteru „příjmu“ pro účely zdanění vždy zkoumáno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, publikovaný pod č. 1574/2008 Sb. NSS; přiměřeně i Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 141).
41. Nelze rovněž opomenout, že neoprávněné zahrnutí částek zvyšujících příjem zaměstnance do cestovních náhrad dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů bez daňového dopadu má význam nejen pro odvod pojistného, ale jak správně uvádí žalovaná na straně 9 napadeného rozhodnutí i na výši nároků zaměstnanců ze systému sociálního zabezpečení (důchody, nemocenské atd.).
42. Uvádí-li žalovaná poprvé ve vyjádření k žalobě (v reakci na rozsudek č. j. 2 Afs 177/2016-14), že vyplácením cestovních náhrad mohlo v daném případě docházet k zastírání skutečného stavu věci, nelze k takovému tvrzení přihlížet. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vychází ze závěrů vyslovených v napadeném rozhodnutí. V něm žalovaná uváděla, že žalobkyně nebyla oprávněna z povahy věci svým zaměstnancům cestovní náhrady za cesty mimo pravidelné pracoviště vyplácet. Ke změně argumentace žalované, jež nemá základ v napadeném rozhodnutí, soud není oprávněn přihlížet ani s ní jakkoli polemizovat. Bude-li mít žalovaná za to, že docházelo k obcházení zákona, musí své závěry v tomto směru vtělit do odůvodnění svého rozhodnutí.
43. Žalobkyně k žalobě kromě dokumentů obsažených ve správním spise připojila stanovisko Ministerstva práce a sociálních věcí ze dne 10. 6. 2016 zpracované JUDr. S., v němž jí byla poskytnuta odpověď na dotazy související s právní otázkou řešenou v této věci. Soud dokazování tímto stanoviskem pro nadbytečnost neprováděl, neboť předmětné stanovisko poskytuje toliko nezávazný právní výklad ministerstva ohledně problematiky cestovních náhrad v rámci agenturního zaměstnávání. Ostatně jak se v závěru stanoviska uvádí, závazný výklad v individuálních případech podává soud.

VI. Závěr a náklady řízení

44. Na základě výše uvedeného shledal soud argumentaci žalobkyně důvodnou, proto napadené rozhodnutí žalované pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. V něm bude žalovaná vázána právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení bude na žalované, aby věc posoudila v intencích výše vyslovených závěrů soudu (zejm. body 38 a násl.). Žalovaná mj. zváží, zda příjmy vyplacené zaměstnancům žalobkyně z titulu cestovních náhrad podle § 152 písm. b) ve spojení s § 156 zákoníku práce zvyšovaly majetek zaměstnanců, či zda sloužily k dorovnání nákladů zaměstnanců skutečně vynaložených v souvislosti s cestami mimo pravidelné pracoviště. Ke zjištění těchto okolností může žalovaná využít např. výsledků zaměstnanců žalobkyně, resp. porovnání výše mezd vyplácených zaměstnancům žalobkyně a srovnatelným zaměstnancům uživatelů. Dospěje-li žalovaná k závěru, že existovaly důvody, proč vyplacené částky cestovních náhrad měly být zahrnuty do vyměřovacího základu pro odvod pojistného dle § 5 odst. 1 zákona o pojistném, je povinna takový závěr v rozhodnutí náležitě odůvodnit a podložit konkrétními důkazy.
45. Žalobkyně v podané žalobě navrhovala i zrušení platebního výměru. Z ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. vyplývá, že *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*. Úvaha o tom, zda společně s napadeným rozhodnutím bude zrušeno i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, tak náleží soudu a není vázána na návrh žalobkyně. V předmětné věci soud dospěl k závěru, že nejsou dány důvody pro zrušení platebního výměru a že postačí zrušení rozhodnutí žalované.
46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalované. Soudem přiznaná náhrada nákladů řízení se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a dále z odměny zástupkyně žalobkyně vypočtené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soud přiznal zástupkyni žalobkyně odměnu za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky ze dne 13. 3. 2017) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 × 3 100 Kč). Odměna zástupkyně žalobkyně se skládá dále z náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 900 Kč (3 × 300 Kč). Výše odměny zástupkyně žalobkyně činí 10 200 Kč. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 13 200 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 21. února 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu