



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **CA Tech s.r.o.**, IČ 261 05 837, se sídlem Štítného 253, Kamenice nad Lipou, zastoupeného Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3.9.2013, č.j. 21149/13/5000-14101-709494, a č.j. 21150/13/5000-14101-709494,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3.9.2013, č.j. 21149/13/5000-14101-709494, a č.j. 21150/13/5000-14101-709494, **se z r u š u j í** a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jana Cimbůrka.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu rozhodnutí správních orgánů

[1] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Pelhřimově. V prvním případě šlo o platební výměr ze dne 24.1.2013, č.j. 103734/13/2910-24801-303959, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za

zdaňovací období roku 2009, kterým byla na základě výsledků daňové kontroly tato daň předepsána k přímému placení ve výši 199 545 Kč a současně byla žalobci sdělena povinnost uhradit penále ve výši 39 909 Kč. Druhým rozhodnutím byl dodatečný platební výměr ze dne 24.1.2013, č.j. 103901/13/2910-24801-303959, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010, která tímto byla dodatečně stanovena k přímé úhradě ve výši 255 885 Kč a současně byla žalobci sdělena povinnost uhradit penále ve výši 51 177 Kč (rovněž na základě výsledků daňové kontroly). Skutkový základ obou napadených rozhodnutí žalovaného byl stejný.

[2] Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Kontroloval za období od 1.4.2009 do 31.12.2010 především sražené zálohy, správnost jejich odvodu a správnost ročního zúčtování záloh za rok 2009. Zjistil, že žalobce, jako plátce daně, se zabýval zprostředkováním zaměstnání občanům ČR, EU a Evropského hospodářského prostoru na území ČR na základě povolení Ministerstva práce a sociálních věcí ČR pod č.j. 2009/88077-422/2 a vyplácel poplatníkům cestovní náhrady. Správce daně nepovažoval plnění vyplacené poplatníkům za cestovní náhrady vyplacené podle zákona č. 262/2006 Sb. zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), a proto je nebylo možno zahrnout mezi příjmy dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Jelikož žalobce nesrazil z vyplaceného plnění (jako příjmů ze závislé činnosti) zálohy na daň, stanovil tyto zálohy správce daně a zjištění uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Na tomto základě byla žalobci platebním výměrem jednak předepsána k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2009 (§ 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSDP“, § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „DŘ“) a sděleno penále (podle § 69 odst. 4 ZSDP), a jednak byla dodatečně stanovena platebním výměrem k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2010 (§ 143, § 147 a § 235 DŘ) a současně sděleno penále podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) DŘ).

[3] Žalobce v odvolání rozporoval nesprávné stanovení místa výkonu práce poplatníků správcem daně, protože pro posouzení pravidelného pracoviště pro účely výplaty cestovních náhrad je rozhodné místo sjednané v pracovní smlouvě (dvoustranný právní akt), na rozdíl od pokynu k dočasnému přidělení zaměstnanců k uživateli (jednostranný právní akt), kterým dle žalobce nebylo možno změnit pravidelné pracoviště zaměstnance. Proto šlo o pracovní cesty zaměstnanců agentury práce a jim vyplacené náhrad neměly být zdaňovány jako příjem.

[4] Žalovaný k předmětu sporu o rozdílné určení místa výkonu práce a posouzení cestovních náhrad poplatníků uvedl, že pravidelné pracoviště je místo, dohodnuté mezi zaměstnavatelem (žalobcem) a zaměstnancem pro účely poskytování cestovních náhrad, a není-li dohodnuto, pak jím je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Dle § 42 odst. 1 zákoníku práce se za pracovní cestu rozumí časově omezené vyslání zaměstnance mimo sjednané místo výkonu práce; zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby jen na základě dohody s ním. Podle § 156 zákoníku práce se za pracovní cestu považuje také cesta mimo místo pravidelného pracoviště a mimořádná cesta související s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště. Žalovaný zdůraznil, že cestovní náhrady jsou regulovány zákoníkem práce, z něhož plynou

pravidla, které musí plátce daně akceptovat, a to vznik nároku na cestovní náhrady (§ 152 cit. zák.), druhy cestovních náhrad (§ 156 cit. zák.) a limitní výše náhrad. Neakceptuje-li plátce daně tato pravidla, nejde o cestovní náhrady dle zákoníku práce a takto vyplacené příjmy podléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP se však za příjmy nepovažují a předmětem daně nejsou skutečné náhrady cestovních výdajů, poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním právním předpisem (zákoník práce).

[5] S odkazem na § 34 zákoníku práce (náležitosti pracovní smlouvy) žalovaný prověřil podmínku pro stanovení pracovních cest a zjistil smluvní sjednání místa výkonu práce poplatníků na adresa sídla žalobce (Štítného 253, 394 70 Kamenice nad Lipou). Ale v čl. V. bod 6. pracovní smlouvy bylo uvedeno, že „*přílohou pracovní smlouvy je platební výměr, pokyn agentury práce k dočasnému přidělení, které blíže vymezují obsah mzdových a pracovních podmínek*“. Žalovaný z toho dovodil, že poplatníci v době podpisu pracovní smlouvy (dvoustranný právní akt) byli seznámeni s jejím obsahem a podpisem souhlasili též s upřesněním pracovních podmínek v příloze - pokynu k dočasnému přidělení, jímž bylo stanoveno nové místo výkonu práce u uživatele. Podpisem tedy poplatníci souhlasili s obsahem pracovní smlouvy i její přílohou – pokynem agentury práce k dočasnému přidělení. Žalovaný učinil tyto závěry s odkazem na § 8 odst. 3 DŘ, tj. vycházel ze skutečného obsahu předmětného právního úkonu a souhlasil se správcem daně v tom, že pravidelné pracoviště (místo výkonu práce) poplatníků se v daném případě nacházelo u uživatele. Za této situace nebyly poplatníci vysíláni na pracovní cestu ve smyslu § 42 odst. 1 zákoníku práce (časově omezené vyslání zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce), a nenáležela jim tak náhrada cestovních výdajů. Správce daně proto posoudil částky cestovních náhrad vyplacené poplatníkům za příjmy v souvislosti s výkonem závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, které byl plátce daně povinen zahrnout do základu pro výpočet měsíčních záloh. Jelikož tak neučinil, porušil § 38h odst. 1 ZDP. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný či vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných dle § 36 ZDP a příjmů, jež nejsou předmětem daně.

[6] Odvolací námitky žalovaný vypořádal tak, že žalobce (agentura práce) jednak uzavřel s uživatelem dohodu o dočasném přidělení zaměstnanců ve smyslu § 309 odst. 2 zákoníku práce a jednak podepsal s poplatníky pracovní smlouvy, jejichž nezbytnou součástí měly být platební výměry a pokyny k přidělení zaměstnance uživateli, jenž vymezují obsah mzdových a pracovních podmínek. Žalovaný nesouhlasil s žalobcem v tom, že pokyn k přidělení zaměstnance uživateli není součástí pracovní smlouvy, neboť v pracovních smlouvách v čl. V. bod 6. je výslovně uvedeno, že jejich přílohou je zmíněný pokyn k přidělení zaměstnance uživateli. Pokyn vychází z dohody žalobce a uživatele o dočasném přidělení zaměstnanců. Při podpisu pracovních smluv pak byli poplatníci seznámeni s pokynem k přidělení zaměstnance uživateli (přílohou pracovní smlouvy) a podpisem na pracovní smlouvě souhlasili s upřesněním pracovních podmínek, tedy pokynem k přidělení zaměstnance uživateli.

[7] V § 34 odst. 1 zákoníku práce jsou definovány povinné náležitosti pracovní smlouvy, které dle § 34 odst. 1 písm. b) cit. zák. musí mimo jiné obsahovat místo nebo místa výkonu práce, ve kterých má být práce (dle § 34 odst. 1 písm. a) cit. zák.) vykonávána. Místo výkonu

práce, popř. pravidelného pracoviště může plátce daně s poplatníkem (zaměstnavatel se zaměstnancem) sjednat pouze v pracovní smlouvě nebo v jejím dodatku.

[8] Žalovaný zjistil, že poplatníci plátce daně uzavřeli pracovní smlouvy na činnost montážních dělníků, přičemž místo výkonu práce sjednali v pracovní smlouvě na adrese sídla žalobce a v příloze k pracovní smlouvě – pokynu k přidělení zaměstnance uživateli bylo stanoveno místo výkonu práce u uživatele. Z toho žalovaný dovodil, že plátce daně sjednal s poplatníky dvě místa výkonu práce. Místo výkonu práce se obvykle shoduje s pracovištěm poplatníka, v němž poplatník dohodnutou práci vykonává. Jelikož v sídle zaměstnavatele (žalobce) nejsou žádné výrobní prostory, nemohla zde být žádná práce poplatníků vykonávána. Poplatníci tak vykonávali práci v sídle uživatele, přitom pracovní podmínky - místo výkonu práce dle pracovní smlouvy blíže specifikoval pokyn k přidělení zaměstnance uživateli, jenž je nedílnou součástí pracovní smlouvy. Ve shodě se správcem daně žalovaný dovodil, že pokyn k přidělení zaměstnance uživateli upřesnil pracovní podmínky poplatníků a určil jejich přesné místo výkonu práce, kde byla fakticky práce vykonávána.

[9] Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že pokynem k přidělení zaměstnance uživateli nebylo možné změnit pracovní smlouvu a stanovit jiné místo výkonu práce. Podle žalovaného je pokyn k přidělení zaměstnance uživateli nedílnou součástí pracovní smlouvy (viz čl. V. – bod 6. pracovní smlouvy), jeho obsah byl poplatníkům při podpisu pracovní smlouvy znám a podpisem pracovní smlouvy s ním souhlasili. Proto nedošlo k porušení § 40 odst. 1 zákoníku práce, jak namítal žalobce.

[10] Žalovaný odmítl názor žalobce, že poplatníci byli jednostranným právním aktem – pokynem k přidělení zaměstnance uživateli vysláni na pracovní cestu po dobu max. 1 roku v souladu s § 309 odst. 6 zákoníku práce. Žalovaný takový postup žalobce označil za rozporný s § 42 odst. 1 zákoníku práce, neboť pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce; plátce daně může poplatníka vyslat jen po dohodě s ním. Poplatník může souhlas vyjádřit písemně, ústně i konkludentně nastoupením pracovní cesty. Koná práci podle pokynů plátce daně, jenž ho na pracovní cestu vyslal a určil podmínky dle § 153 zákoníku práce, ovlivňující poskytování cestovních náhrad (např. dobu a místo nástupu a ukončení cesty, místo plnění pracovních úkolů, způsob dopravy a ubytování). Vzhledem k tomu nelze dle žalovaného přijmout tvrzení žalobce, že pokyn k přidělení zaměstnance uživateli lze chápat jako cestovní příkaz k pracovní cestě, neboť pokyn nesplňoval podmínky § 153 zákoníku práce, jenž ovlivňují poskytování cestovních náhrad.

[11] Tvrzení žalobce o vysílání poplatníků na pracovní cestu po dobu max. 1 roku (pokynem k přidělení) označil žalovaný za rozporné s výpovědí zástupkyně žalobce paní D. K. do protokolu o ústním jednání dne 13.7.2012 a též se samotným postupem žalobce. D. K. do protokolu uvedla, že „pracovní cesta začíná v Kamenici nad Lipou, Štítného 235, a ten samý den končí na stejném místě, což je místo výkonu práce“. Plátce daně (žalobce) vyplácel poplatníkům dávky nazvané stravné, vypočtené za každý kalendářní den jako součin sazby stravného (pro dobu 5-12 hod.) a počtu odpracovaných dnů u společností, k nimž byli poplatníci přiděleni k výkonu práce dle pokynu k přidělení. Žalovaný dovodil, že se nejednalo o jednu pracovní cestu po dobu max. 1 roku, nýbrž se jednalo o více jednodenních pracovních cest, což bylo v rozporu s tvrzením žalobce v odvolání. Pokyn k přidělení zaměstnance

uživateli nepředstavuje dohodou mezi agenturou práce a poplatníkem o vyslání na pracovní cestu, neboť nespĺňuje podmínky v § 153 zákoníku práce (podmínky ovlivňující poskytování cestovních náhrad). Pokyn je však nedílnou součástí pracovní smlouvy, kterým bylo smluvně dohodnuto jiné místo výkonu práce poplatníka - u uživatele, proto nedošlo k pracovní cestě ve smyslu § 42 zákoníku práce.

[12] Ke stanovisku koordinačního výboru komory daňových poradců, zveřejněném v příspěvku č. 314/13.10.10 pro Generální finanční ředitelství, v němž bylo uvedeno, že „*jakákoliv pracovní cesta, na kterou je zaměstnanec vyslán zaměstnavatelem, tj. agenturou práce, spadá do kategorie služebních cest a cestovní náhrady se tudíž nezdaňují v režimu § 6 ZDP*“, žalovaný uvedl, že posuzovaný případ není v rozporu s citovaným stanoviskem, z něhož mimo jiné plyne, že místo výkonu práce poplatníků je v sídle agentury práce, není-li smluvně dohodnuto jiné místo. V posuzovaném případě došlo ke smluvní změně místa výkonu práce poplatníků, a to pokynem o dočasném přidělení zaměstnance k uživateli, který je součástí pracovní smlouvy. Jejím podpisem byl uzavřen dvoustranný právní akt, potvrzující změnu místa výkonu práce na základě vzájemné dohody.

[13] Ke stanovisku JUDr. J. N. z Oblastního inspektorátu pro Jihočeský kraj Vysočina žalovaný uvedl, že souhlasí s ním v tom, že poplatníkům náleží cestovní náhrady i při pracovní cestě v obci mimo sjednané místo výkonu práce. Další závěry ve stanovisku však nebylo možno aplikovat na nyní posuzovaný případ, neboť byly založeny na jiných informacích.

[14] Žalobce jako plátce daně neprokázal při daňové kontrole vyslání poplatníků na pracovní cesty v souladu s § 42 zákoníku práce. Poplatníkům tak nevznikl nárok na cestovní náhrady dle § 152 zákoníku práce a jim vyplacené částky cestovních náhrad byly žalobcem poskytnuty v rozporu se zákoníkem práce i Směrnicí č. 1/2007 (schválil jednatel žalobce). Takto vyplacené příjmy podléhaly dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[15] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Žalobce je agenturou práce podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, s řádným povolením. V posuzované věci jde o tuzemské agenturní zaměstnávání ve smyslu § 307a a násl. zákoníku práce, kdy pronajímatel pracovní síly i uživatel jsou českými právníckými osobami. Zaměstnanci jsou sice slovenské státní příslušnosti, avšak jsou daňovými rezidenty ČR ve smyslu § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, když je zřejmé, že se v tuzemsku zdržují jako občané EU více než 183 v roce. Příklad tak lze podřadit pod tuzemský právní režim.

[16] Zákoník práce neobsahuje jakýkoliv zákaz, pro který by nemohl být agenturní zaměstnanec vyslán na pracovní cestu (např. s odkazem na § 16, § 307a, § 309 odst. 5 zákoníku práce, dále též ze systematického zařazení změn pracovního poměru v hlavě III. části druhé zákoníku práce bez stanovení výjimky v hlavě III. nebo IV. zákoníku práce). Obecná ustanovení o pracovní cestě a o cestovních náhradách se nepochybně vztahují i na

agenturní zaměstnance. Právní úprava připouští možnost vyslání agenturního zaměstnance na pracovní cestu a cestu mimo pravidelné pracoviště uživatelem i agenturou práce. Právní úprava nestanoví časové omezení trvání pracovní cesty (§ 42 zákoníku práce) ani cesty mimo pravidelné pracoviště dle § 34a, § 152 písm. b) zákoníku práce. Pracovní cestu i cestu mimo pravidelné pracoviště lze konat též na území jedné obce. V posuzované věci zaměstnanec odsouhlasil v pracovní smlouvě vysílání na služební a pracovní cesty jak žalobcem, tak i uživatelem.

[17] Cestovní náhrady dle § 151 a násl. zákoníku práce je možno vyplácet i u pracovní cesty, na kterou byl zaměstnanec vyslán agenturou práce. Samotné místo výkonu práce lze sjednat pouze dvoustranným právním aktem – v pracovní smlouvě dle § 34 zákoníku práce. Jde o podstatnou náležitost pracovní smlouvy, a proto není možné místo výkonu práce určit zaměstnanci jednostranným právním úkonem zaměstnavatele. Jde o ochranu zaměstnance.

[18] Pokyn k přidělení zaměstnance uživateli dle § 309 odst. 2 zákoníku práce (též ani dohoda o dočasném přidělení dle § 308 cit. zák.) není změnou pracovního poměru ve smyslu § 40 a násl. zákoníku práce, čímž argumentoval žalovaný. Nejde ani o převedení na jinou práci, přeložení nebo dočasné přidělení, nýbrž jde o specifický institut, který realizuje celý komplex právních vztahů u agenturního zaměstnávání, včetně přidělení zaměstnance k uživateli.

[19] V posuzované věci je pokyn pouze přílohou pracovní smlouvy, přitom nemohl být její součástí. Šlo by o rozpor s právní úpravou agenturního zaměstnávání.

[20] Žalobce odmítl názor žalovaného, že pokyn je součástí pracovní smlouvy a též součástí vzájemné dohody mezi agenturou práce a zaměstnancem. Agenturní zaměstnávání charakterizují tři právní úkony: pracovní smlouva dle § 34 zákoníku práce (mezi agenturou a zaměstnancem), dohoda o dočasném přidělení dle § 308 zákoníku práce (mezi agenturou a uživatelem) a pokyn k dočasnému přidělení zaměstnance dle § 309 zákoníku práce. Uvedené právní úkony jsou zcela samostatné a je nepodstatné, zda byly učiněny současně. První je uzavřena pracovní smlouva, následně dohoda dle § 308 zákoníku práce, a teprve pak má být vydán pokyn k dočasnému přidělení. V posuzovaném případě již předem existovala „rámcová“ dohoda o přidělování zaměstnanců (šlo o dlouhodobý vztah agentury s uživatelem), pracovní smlouva i pokyn byly pak uzavřeny současně. V této věci nešlo o žádnou změnu pracovního poměru, přitom dle § 40 odst. 1 zákoníku práce lze změnit pracovní poměr pouze vzájemnou dohodou zaměstnance a zaměstnavatele (pokyn k přidělení zaměstnance je jen jednostranný právní úkonem).

[21] Zaměstnanec může konat práci přímo pro agenturu práce, která jej může zaměstnávat a přidělovat mu práci, avšak v praxi se tyto případy moc nevyskytují. Místo výkonu práce - v sídle agentury práce je vhodné hlavně v období mezi jednotlivými přiděleními k uživatelům. Agentura práce může vyslat zaměstnance na pracovní cestu. Místo výkonu práce uvedené v pracovní smlouvě (v sídle agentury práce) má své opodstatnění, nejde o formalitu.

[22] V posuzované věci bylo v pracovní smlouvě sjednáno místo výkonu práce na adrese sídla agentury práce - Štítného 253, 394 70 Kamenice nad Lipou. Místo bylo současně dle § 34a zákoníku práce pravidelným pracovištěm pro účely vyplácení cestovních náhrad dle §

152 písm. a) a b) zákoníku práce, neboť bylo sjednáno úzeji než jedna obec. Výkon práce u uživatele byl u většiny pracovních smluv určen v jedné obci - Kamenice nad Lipou, Masarykova 701.

[23] Není podstatné, zda agentura práce může zaměstnanci poskytovat v místě výkonu práce, sjednaném v pracovní smlouvě, nějakou práci, jak argumentoval žalovaný. U většiny stavebních firem je místo výkonu práce sjednáno ryze formálně s odkazem na požadavek vyplývající z § 34 zákoníku práce, přitom skutečné pracoviště se nachází většinou na jiném místě. Požadavek zákoníku práce na sjednání místa výkonu práce však směřuje k tomu, aby bylo možno určit počátek pracovní cesty, přitom nemusí jít o skutečné pracoviště zaměstnance. V pracovní smlouvě s agenturním zaměstnancem je tak nezbytné sjednat místo výkonu práce, které má stejný právní režim jako místo výkonu práce v jiných pracovních smlouvách.

[24] Cestovní náhrady dle § 151 a násl. zákoníku práce lze vyplácet i u pracovní cesty nebo u cesty mimo pravidelné pracoviště, na kterou byl zaměstnanec vyslán agenturou práce. Jelikož je žalobce jako agenturní zaměstnavatel plátcem mzdy a daně, je tedy i plátcem cestovních náhrad. Daňový režim cestovních náhrad je upraven v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, podle něhož se tyto náhrady nepovažují za příjmy a nejsou předmětem daně. Podmínkou pro jejich vynětí z předmětu daně, je skutečnost, že jde o cestovní náhrady podle části sedmé hlavy III. zákoníku práce. Přípustná je i situace, že cestovní náhrady vyplácí agenturnímu zaměstnanci uživatel a tyto platby následně přefakturuje zaměstnavateli. Důležité je pouze to, aby cestovní náhrady nebyly vypláceny dvakrát za stejnou pracovní cestu (uživatelem i zaměstnavatelem). To však v posuzované věci správce daně nezjišťoval s odkazem na to, že nebyla prokázána existence pracovní cesty. Dopustil se tak procesní vady. V této souvislosti žalobce odkázal na čl. 12 rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců uživateli ze dne 31.1.2007 (ve smyslu § 308 zákoníku práce), z něhož plyne, že veškeré pracovněprávní nároky vůči zaměstnanci nese žalobce jako zaměstnavatel, včetně vyplácení cestovních náhrad. Takový postup je smyslem existence agentur práce. Pro vyplácení cestovních náhrad vydal žalobce vnitřní směrnici č. 1/2007 (ve smyslu § 305 zákoníku práce), jenž specifikovala druhy vyplácených dávek a charakteristiku pracovní cesty, resp. cesty mimo pravidelné pracoviště. Jednalo se o tyto druhy dávek: stravné (dle § 163 zákoníku práce), náhrada nutných vedlejších výdajů (§ 164 cit. zák.) a náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny (ve smyslu § 168 zákoníku práce). Tyto druhy dávek nebyly žalovaným zpochybňovány (nezabýval se jimi), byť poukazoval na to, že ve věci nešlo vůbec o pracovní cestu.

[25] V daném případě žalobce fakticky sjednal se zaměstnancem dvě místa výkonu práce v jedné obci. Jelikož se může místo výkonu práce u jednotlivých uživatelů stále měnit, musí být za pravidelné pracoviště (§ 34a zákoníku práce) považováno pro účely cestovních náhrad místo výkonu práce, sjednané v pracovní smlouvě s agenturou práce.

[26] Dohoda o pracovní cestě či pokyn k výkonu práce na pracovní cestě nebo mimo pravidelné pracoviště nemusí mít písemnou formu. Ani v posuzované věci neměly tyto právní úkony písemnou formu, včetně cestovního příkazu. Žalovaný řádně nezjišťoval obsah těchto právních úkonů, což žalobce považoval za vážnou procesní vadu. Správce daně vůbec nezjišťoval okolnosti uvedených cest a ani kdy a v jakém rozsahu probíhaly. Z výpovědi zmocněnce žalobce paní K. pouze zjistil, že šlo o jednodenní pracovní cesty mezi místem

výkonu práce u žalobce a u uživatele (viz protokol ze dne 13.7.2013). Konkrétní skutečnosti nebyly zjišťovány výpovědí jednatele žalobce a ani od reprezentativního vzorku zaměstnanců. Zákonem není řešen rozpor mezi dvěma sjednanými místy výkonu práce a ani problematika pracovních cest mezi uvedenými místy výkonu práce. Žalobce neztotožňuje pokyn k přidělení zaměstnance uživateli s dohodou o pracovní cestě, když pro takový závěr není ve spise žádný podklad. Dle žalobce existovala ve věci možnost sjednat jako místo pravidelného pracoviště i tuzemské bydliště zaměstnance, což připouští judikatura u zaměstnanců s častou změnou pracoviště pro povahu jejich zaměstnání.

[27] Zaměstnanci žalobce tak mohli být v souladu s právními předpisy vysíláni na cestu mimo místo výkonu práce (pravidelné pracoviště u agentury práce) na jednotlivá místa výkonu práce u jednotlivých uživatelů (nejde o místo výkonu práce v pracovní smlouvě, resp. jedno z nich nebylo změněno na druhé), a tedy po právu pobírali předmětné cestovní náhrady v souladu s § 151 a násl. zákoníku práce. Jejich druhem a rozsahem se však žalovaný nezabýval s poukazem na neexistenci pracovní cesty. Z tohoto důvodu je podstatnou náležitostí pracovní smlouvy sjednání místa výkonu práce, popř. pravidelného pracoviště u agenturního zaměstnance. Ačkoliv jde o zprostředkování zaměstnání svého druhu, fakticky je tato úprava využívána jako ekonomicky výhodný způsob pronajímání pracovní síly, bez nutnosti brát na sebe značné pracovníprávní nároky zaměstnance plynoucí z platné právní úpravy.

[28] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[29] Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se s právním názorem žalobce neztotožnil a v plném rozsahu odkázal na obsah napadených rozhodnutí a související spisový materiál.

[30] Žalovaný připomněl, že předmětem sporu je to, zda cestovní náhrady vyplácené žalobcem jeho zaměstnancům lze podřadit pod náhradu cestovních výdajů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo jde o příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, ze kterých měla být žalobcem spočtena a sražena záloha na daň. K závěrům uvedeným ve stanovisku GŘŽ žalovaný sdělil, že je nejde zcela brát v potaz, neboť se stanovisko zabývalo situací, kdy pracovníky poskytuje zahraniční agentura práce v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly, přitom v dané věci je žalobce tuzemskou agenturou práce a zaměstnává daňové rezidenty ČR dle ZDP.

[31] Ačkoliv bylo jako místo výkonu práce v pracovní smlouvě sjednáno sídlo žalobce, v pokynu k přidělení zaměstnance uživateli, jenž je přílohou pracovní smlouvy, bylo stanoveno místo výkonu práce u uživatele. Toto místo je dle názoru žalovaného pravidelným pracovištěm pro stanovení nároku na cestovní náhrady. Místo výkonu práce u uživatele je dle § 308 odst. 1 písm. d) a § 309 odst. 2 písm. b) zákoníku práce podstatnou náležitostí dohody o dočasném přidělení zaměstnance k uživateli i pokynu k přidělení zaměstnance k uživateli. Také z § 2 odst. 5 zákoníku práce (definice agenturního zaměstnávání jako závislé práce) plyne úmysl zákonodárce, že zaměstnanec je povinen vykonávat svou práci dle pokynů

uživatele a na základě dohody mezi agenturou práce a uživatelem, kde je stanoveno též místo výkonu práce u uživatele. Jelikož v pokynu k přidělení zaměstnance je místo výkonu práce shodné s místem výkonu práce uvedeným v dohodě o dočasném přidělení, žalovaný dovodil, že právě toto místo je pravidelným pracovištěm zaměstnance pro určení cestovních náhrad. V době přidělení zaměstnance k uživateli je místem výkonu práce právě místo určené v dohodě o dočasném přidělení, jakož i v pokynu k přidělení zaměstnance.

[32] Žalovaný připustil i situaci, kdy cestovní náhrady vyplácí přímo uživatel a následně je přefakturuje agentuře, jako zaměstnavateli, jenž si je bude moci uplatnit jako daňově uznatelný výdaj. V této věci však není posuzována daň z příjmů právnických osob a její snížení o daňově uznatelné výdaje, nýbrž správnost stanovení a sražení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Nebylo tak třeba zjišťovat, zda byly cestovní náhrady vyplaceny i uživatelem. Bylo prokázáno, že žalobce nesprávně posoudil příjmy svých zaměstnanců jako cestovní náhrady dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP a nestrhl z nich zálohy na daň. Nebylo třeba zpochybňovat ani jednotlivé druhy vyplácených cestovních náhrad, protože tyto dávky žalovaný neuznal jako náhradu cestovních výdajů.

[33] Pravidelným pracovištěm pro dobu mezi jednotlivými přiděleními je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě a v době přidělení k uživateli jím je místo výkonu práce jednak sjednané v dohodě o dočasném přidělení zaměstnance a jednak v pokynu k přidělení zaměstnance. Žalovaný nevycházel pouze z jediné výpovědi paní K., nýbrž z množství podkladů, které ho vedly k závěrům prezentovaným v napadených rozhodnutích. K analogii dočasného přidělení dle § 43a zákoníku práce, jenž navrhoval žalobce, žalovaný uvedl, že toto ustanovení je účinné až od 1.1.2012, přitom v jeho odstavci 8 je obsažen zákaz použití tohoto ustanovení na agenturní zaměstnávání. Použití této analogie je tak vyloučeno. Analogické použití § 172 zákoníku práce také není možné, neboť ustanovení upravuje situaci, kdy je zaměstnanec vyslán na práci mimo území ČR.

[34] Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobce

[35] Podáním ze dne 1.4.2014 žalobce reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě. Žalovanému vytkl, že se nijak nevypořádal s celkovou žalobní argumentací. Zejména se zákonným požadavkem na sjednání místa výkonu práce dle § 34 zákoníku práce v pracovní smlouvě i pro agenturního zaměstnance a též se vznikem agenturního zaměstnávání třemi právními úkony.

[36] Dohoda o pracovní cestě ani pokyn k výkonu práce na pracovní cestě nemusí mít písemnou formu, proto je vážnou procesní vadou, že obsah těchto právních úkonů nebyl správcem daně zjišťován. Šlo především o zjištění, kdy a v jakém rozsahu cesty probíhaly atd. Argumentace žalovaného, že měl množství jiných podkladů, není případná vzhledem k ústní formě těchto úkonů.

[37] S odkazem na ust. § 43a odst. 8 zákoníku práce (dočasné přidělení) měl žalovaný řešit mezeru v zákonné úpravě při rozporu mezi dvěma místy výkonu práce.

[38] Výše cestovních náhrad byla odvozena od rozsahu pracovních cest. Námitka žalovaného proti jejich značné výši, z čehož dovozoval obcházení zákona, nebyla přípádná.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[39] Zdejší soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[40] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce jako agentura práce (zprostředkovávající zaměstnání na základě povolení ministerstva – viz shora), vyplácel poplatníkům cestovní náhrady, které však nebylo možno považovat za cestovní náhrady vyplacené podle zákoníku práce, a proto je nebylo možno zahrnout mezi příjmy dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, které nejsou předmětem daně (nepovažují se za příjmy ze závislé činnosti). Jelikož žalobce z těchto příjmů nesrazil zálohy na daň, stanovil tyto zálohy správce daně a platebním výměrem předsal (resp. v druhém napadeném rozhodnutí dodatečně stanovil) k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009, resp. 2010. Současně žalobci sdělil penále. Žalovaný sice přisvědčil žalobci v tom, že místo výkonu práce bylo v pracovní smlouvě sjednáno na adrese sídla žalobce (agentury práce), avšak dále uvedl, že nezbytnou součástí pracovní smlouvy je příloha – pokyn žalobce k dočasnému přidělení zaměstnance uživateli, kterým byly upřesněny pracovní podmínky zaměstnance a bylo jím stanoveno nové místo výkonu práce u uživatele. Poplatníci vyslovili souhlas s touto změnou podpisem pracovní smlouvy, jejíž součástí byla jmenovaná příloha. Skutková zjištění pak správní orgány kvalifikovaly dle § 8 odst. 3 DŘ, kdy vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu a přisvědčily tomu, že pravidelné pracoviště poplatníků se nachází u uživatele. Poplatníci proto nebyli v návaznosti na § 42 zákoníku práce vysílání žalobcem na pracovní cestu a nenáleželi jim náhrady cestovních výdajů. Částky, jim vyplacené na cestovních náhradách, představovaly příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 1 písm. c) ZDP), které byl žalobce povinen zahrnout do základu pro výpočet měsíčních záloh.

[41] S výše uvedenými závěry žalovaného se však krajský soud nemohl ztotožnit (důvody viz dále). Z připojeného správního spisu zjistil, že pracovní smlouva, uzavřená mezi žalobcem (agenturou práce) a poplatníkem, obsahovala veškeré zákonem stanovené podstatné (esenciální) obsahové náležitosti dle § 34 odst. 1 zákoníku práce a měla požadovanou písemnou formu. Pracovní poměr tak byl platně založen. Pracovní poměr se zakládá pracovní smlouvou ve smyslu § 33 odst. 1 zákoníku práce. Jde o dvoustranné právní ujednání, které nelze změnit jednostranným právním úkonem, jak nesprávně dovodil správce daně a žalovaný. Pracovní smlouvu je podle zákoníku práce nezbytné uzavřít před nástupem do práce, nejpozději však v den nástupu do práce, tedy v den vzniku pracovního poměru, a to ještě před započítáním konání prací zaměstnancem. Náležitosti pracovní smlouvy, stanovené v § 34 odst. 1 zákoníku práce, jsou náležitosti obligatorní, nezbytné k řádnému vzniku pracovního vztahu. Pokud se účastníci (zaměstnavatel a zaměstnanec) nedohodnou ani na těchto podstatných náležitostech, pracovní poměr (smlouva) nevznikne. Podstatnými obsahovými náležitostmi pracovní smlouvy jsou: druh práce, místo výkonu práce a den

nástupu do práce (tj. den, od něhož vzniká pracovní poměr). Druh práce, který má zaměstnanec pro zaměstnavatele vykonávat, a který musí být povinně dohodnut v pracovní smlouvě, vymezuje okruh pracovních úkolů, ke kterým se zaměstnanec zavazuje.

[42] Sjednané místo nebo místa výkonu práce, ve kterých má být práce vykonávána, jsou významná tím, že určují rozsah dispozičního oprávnění zaměstnavatele z hlediska možnosti požadovat výkon práce v místě výkonu práce. Stejně jako druh práce může být i místo výkonu práce sjednáno alternativně. Lze tedy sjednat i více míst výkonu práce nebo sjednat místo výkonu práce tak široce, že je jím např. území České republiky (časté u obchodních zástupců, ve stavebnictví, v dopravě apod.). Aby nedocházelo k obcházení zákonných ustanovení o cestovních náhradách poskytovaných zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, upravuje zákoník práce rovněž požadavek na určení pravidelného pracoviště pro účely cestovních náhrad, a to v samostatném § 34a zákoníku práce. Z dikce posledně citovaného ustanovení plyne, 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. V nyní posuzovaném případě je to adresa sídla žalobce (agentury práce). Účelem citovaného ustanovení je v dané věci vyloučit případy obcházení zákona - ustanovení o náhradách výdajů, které zaměstnanci vznikají v souvislosti s výkonem závislé práce mimo sjednané místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště. Je-li pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad sjednáno v pracovní smlouvě, nesmí být vymezeno širěji než jedna obec. Z použité dikce § 34a zákoníku práce pak jednoznačně pro posuzovanou věc vyplývá, že není-li v pracovní smlouvě sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí zákonná fikce, že pravidelným pracovištěm je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. To je také relevantní pro nyní posuzovanou věc, neboť jak krajský soud zjistil ze správního spisu, v pracovní smlouvě nebylo sjednáno pravidelné pracoviště a místo výkonu práce, sjednané v pracovní smlouvě, tak bylo pravidelným pracovištěm poplatníka.

[43] Jak již bylo výše uvedeno, pro vznik pracovního poměru je nezbytné, aby se účastníci pracovněprávního vztahu dohodli na jeho podstatných náležitostech (viz náležitosti pracovní smlouvy v § 34 odst. 1 zákoníku práce). Pokud se účastníci nedohodnou (dvoustranné právní jednání) ani na těchto podstatných náležitostech (druh práce, místo výkonu práce a den nástupu do práce, jímž vzniká pracovní poměr), pracovní poměr nevznikne. Kterákoliv ze smluvních stran (zaměstnavatel či zaměstnanec) může považovat za důležité i jiné náležitosti pracovní smlouvy, např. sjednání výše mzdy, a může dohodu o nich učinit podmínkou vzniku pracovního poměru. Pokud by si však smluvní strany v pracovní smlouvě dohodly podmínky, které se přičí dobrým mravům, popř. odporují zákonu, byla by tato část smlouvy neplatná (§ 580 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „OZ“). Dále krajský soud poukazuje na to, že jak zákoník práce stanoví pro pracovní smlouvu písemnou formu, tak písemná forma je nezbytná i pro jakoukoliv její změnu, což lze přímo dovodit z § 564 OZ, podle něhož, vyžaduje-li zákon pro právní jednání určitou formu, lze obsah právního jednání změnit projevem vůle v téže nebo přísnější formě, tedy opět písemně (nedodržení této formy má důsledky podle § 582 odst. 1 OZ ve spojení s § 20 zákoníku práce).

[44] V nyní posuzované věci žalobce s poplatníkem sjednal platně pracovní smlouvu, v níž dohodli mimo jiné místo výkonu práce na adrese sídla agentury práce. Pravidelné pracoviště sjednáno nebylo. Pracovní smlouva, jako dvoustranný právní úkon, obsahovala veškeré

esenciální náležitosti (§ 34 zákoníku práce), nezbytné pro vznik pracovního poměru. Ujednání účastníků tohoto pracovněprávního vztahu bylo tak možno změnit opět pouze dvoustranným právním úkonem v písemné formě, tedy ujednáním obou účastníků pracovněprávního vztahu. Obsah pracovního poměru (základní náležitosti) nelze změnit jednostranným úkonem zaměstnavatele, jak to ve věci nesprávně dovodil správce daně (i žalovaný) s tím, že pokyn k přidělení zaměstnance uživateli dle něj tvořil přílohu k pracovní smlouvě, která měla změnit obsah pracovní smlouvy co do místa výkonu práce. Žalovaný konkrétně uvedl, že pracovní smlouva (čl. V. Další ujednání – bod 6) odkazuje na přílohu – pokyn k dočasnému přidělení, a také na platební výměr, které mají blíže vymezovat pracovní podmínky, přičemž v době podpisu pracovní smlouvy byli poplatníci s obsahem přílohy seznámeni a podpisem pracovní smlouvy souhlasili se stanovením nového místa výkonu práce u uživatele. Z toho správce daně i žalovaný dovodili, že místo výkonu práce poplatníka je u uživatele (Masarykova 701, Kamenice nad Lipou) a nikoliv u agentury práce. Podle názoru krajského soudu však nelze učinit takové „zjednodušení“ naplnění obligatorních obsahových náležitostí pracovní smlouvy jako dvoustranného právního úkonu (s odkazem na výše uvedené esenciální náležitosti pracovní smlouvy), v jehož důsledku došlo k porušení kogentních ustanovení zákoníku práce. Správce daně a žalovaný z uvedeného závěru dále dovozovali, že tak nedocházelo k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce ve smyslu pracovní cesty dle § 42 odst. 1 zákoníku práce, a poplatníkům proto nenáležely náhrady cestovních výdajů; vyplacené částky cestovních náhrad posoudili jako příjmy poplatníků v souvislosti s výkonem závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Provedená zjištění správní orgány podřadily pod § 8 odst. 3 DŘ s tím, že vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu. Pro tento závěr, s významným negativním dopadem do práv a majetku žalobce (včetně poplatníků), nezískaly správní orgány dostatečné podklady. Dostatečně nezdůvodnily a argumentačně nepodložily aplikaci § 8 odst. 3 DŘ na daný případ, včetně zpochybnění obsahu řádně uzavřené pracovní smlouvy. Vůle účastníků pracovněprávního vztahu byla totiž zcela jasným způsobem v pracovní smlouvě vyjádřena, pracovní smlouva byla uzavřena v souladu se zákoníkem práce a obsahovala veškeré zákonem požadované náležitosti (viz výklad výše). Podle názoru krajského soudu nelze dovodit změnu obsahu pracovněprávního vztahu (pracovní smlouvy) z pouhé přílohy pracovní smlouvy (jako příloha k pracovní smlouvě byl připojen jednostranný pokyn žalobce ze dne 20.7.2009 k přidělení zaměstnance uživateli).

[45] Právní úprava agenturního zaměstnávání je zakotvena v části třinácté hlavě V. (Společná ustanovení) zákoníku práce. Podle § 309 odst. 2 zákoníku práce přiděluje agentura práce zaměstnance k dočasnému výkonu práce u uživatele na základě písemného pokynu, který obsahuje zejména: název a sídlo uživatele, místo výkonu práce u uživatele, dobu trvání dočasného přidělení, určení vedoucího zaměstnance uživatele, podmínky jednostranného prohlášení pro ukončení výkonu práce, informaci o pracovních a mzdových nebo platových podmínkách. Z dikce citovaného ustanovení pro posuzovanou věc plyne, že agentura práce (žalobce) přiděluje konkrétního zaměstnance k dočasnému výkonu práce u konkrétního uživatele, a to jednostranným písemným pokynem. Takovým pokynem o dočasném přidělení zaměstnance uživateli (§ 309 odst. 2 zákoníku práce) však nedochází ke změně pracovního poměru ve smyslu § 40 a násl. zákoníku práce, jak to dovozoval správce daně. Podle § 40 odst. 1 zákoníku práce lze obsah pracovního poměru změnit jen tehdy, dohodnou-li se zaměstnavatel a zaměstnanec na jeho změně; přitom změnu pracovní smlouvy je nutné provést písemně (viz výklad shora). Změna pracovního poměru může spočívat v převedení na

jinou práci, přeložení, dočasném přidělení nebo v pracovní cestě. Samotný pokyn zaměstnavatele k přidělení zaměstnance k uživateli v tomto případě nepostačuje, není-li součástí ujednání v pracovní smlouvě. Nepředstavuje totiž dvoustranné právní jednání, ale pouze jednostrannou informaci či pokyn zaměstnavatele. Pokud pak jde o pracovní cestu, tou se dle § 42 odst. 1 zákoníku práce rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce; zaměstnavatel může zaměstnance vyslat na pracovní cestu jen na základě dohody s ním. V nyní posuzované věci bylo posledně citované zákonné ustanovení naplněno, souhlas s vysláním na pracovní cestu poplatník vyslovil již v pracovní smlouvě, kterou řádně podepsal. Za této situace mu pak při vyslání na pracovní cestu vznikl nárok na cestovní náhrady, které jsou regulovány zákoníkem práce (§ 152, § 156 a násl. zákoníku práce). Jsou-li pak při vyplácení cestovních náhrad respektována pravidla stanovená zákoníkem práce (vznik nároku, druhy cestovních náhrad a limitní výše náhrad), pak takto vyplacené příjmy nepodléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, nýbrž se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou (§ 8 odst. 7 písm. a) ZDP). Krajský soud v této části výkladu ponechal zatím stranou případnou aplikaci § 8 odst. 3 DŘ (zohlednění skutečného obsahu právního úkonu), které se věnuje v jiné části odůvodnění tohoto rozsudku.

[46] Není důvodu odhlížet od výše uvedených závěrů i v případě agenturního zaměstnávání, neboť tyto závěry jsou obecně platné. Za závislou práci (§ 2 zákoníku práce) se totiž považují také případy, kdy zaměstnavatel (agentura práce), na základě povolení vydaného podle zákona o zaměstnanosti, dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli na základě ujednání v pracovní smlouvě, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy u jiného zaměstnavatele jako 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. Definice a bližší úprava agenturního zaměstnání je upravena v § 307a a dále v § 308 a § 309 zákoníku práce.

[47] Agenturní zaměstnávání je vystavěno na třech právních úkonech, a to pracovní smlouvě mezi agenturou a zaměstnancem (§ 34 zákoníku práce), dohodě agentury s uživatelem o dočasném přidělení zaměstnance (§ 308 zákoníku práce) a pokynu agentury k dočasnému přidělení zaměstnance k výkonu práce u uživatele (§ 309 zákoníku práce). Pro obsah pracovní smlouvy platí náležitosti vyložené výše. Pokud jde o dohodu agentury s uživatelem o dočasném přidělení zaměstnance a o pokyn agentury práce k dočasnému přidělení zaměstnance, pak i v tomto případě jde o úkony písemné (v prvním případě dvoustranný úkon mezi agenturou práce a uživatelem, v druhém případě jednostranný úkon agentury práce), které musí obsahovat náležitosti zákonem stanovené (mimo jiné specifikují uživatele, dočasně přiděleného zaměstnance, pracovní a mzdové podmínky, včetně místa výkonu práce u uživatele). Tyto právní úkony však nemohou zcela změnit obsah pracovní smlouvy, resp. základní podmínky původního pracovněprávního vztahu mezi agenturou práce a jeho zaměstnancem.

[48] Zprostředkováním zaměstnání agenturou práce se podle zákona o zaměstnanosti rozumí uzavření pracovního poměru mezi fyzickou osobou a agenturou práce za účelem výkonu práce pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu, která jí ukládá úkoly a dohlíží na jejich provedení. Agentura práce může svého zaměstnance dočasně přidělit k výkonu práce pro

uživatelé jen na základě písemné dohody o dočasném přidělení zaměstnance uzavřené s uživatelem podle zvláštního právního předpisu. Agentura práce pak dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli na základě ujednání v pracovní smlouvě, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy u jiného zaměstnavatele (uživatelé) 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.

[49] Vedle shora uvedeného může též zaměstnanec konat práci i přímo pro agenturu práce, která ho bude zaměstnávat a přidělovat mu práci, i když v praxi se takové případy většinou nevyskytují. Rovněž v mezidobí, mezi jednotlivými přiděleními zaměstnance k uživatelům s různým místem výkonu práce, popř. pravidelným pracovištěm, má místo výkonu práce (u agentury práce) sjednané v pracovní smlouvě své opodstatnění a nejde jen o právní formalitu: Je třeba uzavřít, že z právní úpravy vyplývá, že místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě s agenturním zaměstnancem, nemá nijak odlišný právní režim od místa výkonu práce sjednaného v jiných pracovních smlouvách. Pro obsah pracovní smlouvy agenturního zaměstnance v tomto směru nevyplývá ze zákona jakékoliv omezení. Omezeno není ani vyslání na pracovní cestu (§ 42 zákoníku práce), vyslovil-li zaměstnanec s tímto souhlas.

[50] S ohledem na výše provedený výklad je třeba přisvědčit žalobní argumentaci žalobce. Nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného spočívá především v tom, že změny pracovního poměru (pracovní smlouvy) dovodil z přílohy pracovní smlouvy – pokynu agentury k přidělení zaměstnance uživateli, který označil za nedílnou součást pracovní smlouvy s tím, že „jím bylo smluvně dohodnuto jiné místo výkonu práce poplatníka u uživatele“ a nemohlo tak dojít k pracovní cestě dle § 42 zákoníku práce a výplatě cestovních náhrad. Ke „smluvní změně“ místa výkonu práce poplatníků nemohlo dojít u plátce daně na základě pokynu o dočasném přidělení zaměstnance k uživateli, neboť „pokyn“ je jednostranným právním aktem agentury práce, kterým svého zaměstnance přiděluje k dočasnému výkonu práce u uživatele. Změna místa výkonu práce, jako esenciální náležitosti pracovní smlouvy (a pracovněprávního vztahu), musí být učiněna na základě vzájemné dohody obou stran (§ 40 odst. 1 zákoníku práce). Pokud měl správce daně pochybnosti o skutečném obsahu tohoto právního úkonu, měl za účelem jeho zpochybnění provést daleko hlubší zjištění a rozsáhlejší dokazování tak, aby své závěry mohl mít argumentačně podloženy. Shora uvedená argumentace žalovaného k aplikaci § 8 odst. 3 DŘ je nedostatečná, resp. nepřezkoumatelná. Podle § 8 odst. 3 DŘ vychází správce daně ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) DŘ správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti. Z judikatury správních soudů k citovaným právním předpisům vyplývá, že o zakrývání právního úkonu může jít jen tehdy, pokud účastníci určitý právní úkon předstírají, ač jej nechťejí a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost, přitom zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je pro aplikaci citovaného ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale musí i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Dissimulace právních úkonů však nedopadá na případy, kdy je projev a vůle ve shodě, účastníci tedy mají skutečný zájem učinit právní úkon, avšak

činí tak z důvodu obcházení zákona. Výše citované okolnosti měly správní orgány v této objasnit.

[51] S ohledem na výše uvedené žalovaný dostatečně neodůvodnil své závěry, které opřel o § 8 odst. 3 DŘ. Vůle žalobce a poplatníků byla jednoznačně vyjádřena v uzavřené pracovní smlouvě, resp. vůle k uzavření pracovněprávního vztahu. Měl-li žalovaný za to, že tímto úkonem byl zakrýván jiný skutečný úkon nebo rozhodné skutečnosti, byl povinen přezkoumatelným způsobem uvést nejen skutečný zakrývaný stav, ale především úvahy, které jej k takovému závěru vedly, včetně důkazů a jejich vyhodnocení, o které svá zjištění opírá. V tomto ohledu leželo důkazní břemeno na správci daně. Přezkoumatelné závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu, odpovídajícího požadavkům formální logiky. V této souvislosti nelze přijmout za dostatečné závěry žalovaného a správce daně o tom, že pokyn k přidělení zaměstnance uživateli je jako příloha nedílnou součástí pracovní smlouvy, kterým bylo „smluvně“ dohodnuto jiné místo výkonu práce poplatníka u uživatele (oproti dohodě v původní pracovní smlouvě), z čehož dále dovodili, že nedošlo k pracovní cestě dle § 42 zákoníku práce. Provedeným závěrem se však žalovaný řádně nevypořádává s řadou odvolacích námitek (obdobné jsou i žalobní námitky). Především se nevypořádal se základními náležitostmi pracovní smlouvy, když jednou z nich je obligatorní sjednání místa výkonu práce. Přitom jde o dvoustranný právní akt, na rozdíl od pokynu k dočasnému přidělení zaměstnance k uživateli, který je jen jednostranným právním aktem, a nemůže proto „smluvně“ či „dohodou“ změnit místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště, jenž je rozhodné pro stanovení nároku na výplatu cestovních náhrad. Žalovaný řádně nevypořádal ani námitku týkající se změny pracovního poměru, kterou lze docílit rovněž pouze dohodou obou stran. Správce daně a žalovaný tak s ohledem na výše uvedené dostatečně neodůvodnili závěr, že poplatníkům v dané věci nevznikl nárok na cestovní náhrady dle § 152 zákoníku práce, když plátce daně údajně neprokázal vyslání poplatníků na pracovní cesty dle § 42 zákoníku práce, protože vyplacené částky cestovních náhrad byly poskytnuty poplatníkům v rozporu se zákoníkem práce. Správce daně se jakkoli nezabýval obsahem dohody o pracovní cestě, konkrétní okolnosti těchto cest (kdy a v jakém rozsahu probíhaly) vůbec nezjišťoval u jednatele žalobce a ani u jeho zaměstnanců. Správce daně a žalovaný se rovněž nezabývali jednotlivými druhy vyplácených dávek a neověřovali, zda nebyly vypláceny dvakrát za stejnou pracovní cestu. Poukazovali totiž jen na to, že vůbec nešlo o pracovní cestu z důvodu sjednání jiného místa výkonu práce. Závěrem soud může přisvědčit názoru žalobce, že v obecné právní úpravě agenturního zaměstnávání existují značné mezery, mimo jiné způsobené nejasným rozdělením rolí mezi zaměstnavatele, resp. agenturu práce a uživatele, nemůže to však být k újmě jednotlivých účastníků těchto právních vztahů.

[52] Vzhledem k zrušovacímu rozhodnutí soudu, bude na žalovaném v dalším řízení, aby i ověřil, zda účelně uplatněné námitky žalobce v daňovém řízení, byly řádně vypořádány tak, aby byla zachována jeho práva v daňovém řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

[53] Po provedeném řízení soud shledal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí, a proto je dle § 76 odst. 1 písm. a) s.r.s. ve spojení s § 78 odst.

1, 4 s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude postupovat v souladu s § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku.

[54] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.

[55] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s.ř.s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, replika) ve výši 3x 3 100 Kč, dále 3 režijní paušály ve výši 3x 300 Kč (§7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy celkem 10 200 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající DPH ve výši 21%, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2x 3 000 Kč za podanou žalobu směřující proti dvěma napadeným rozhodnutím žalovaného. Celkem mu tak vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 18 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 10. května 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu