



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Trelleborg Bohemia, a. s.**, se sídlem Akademika Bedrny 531/8a, Věkoše, Hradec Králové, zast. Mgr. Ing. Pavlem Fekarem, LL.M., advokátem se sídlem Pařížská 130/26, Praha, proti žalované: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 1292/25, Praha 5, proti rozhodnutím žalované ze dne 31. 7. 2015, č. j. 46000/003319/15/010/NM, č. j. 46000/003835/

15/010/NM, č. j. 46000/003836/15/010/NM, č. j. 46000/003837/15/010/NM, č. j. 46000/003838/15/010/NM, č. j. 46000/003839/15/010/NM, č. j. 46000/003840/15/010/NM, č. j. 46000/003841/15/010/NM, č. j. 46000/003842/15/010/NM, č. j. 46000/003843/15/010/NM, za účasti osob zúčastněných na řízení: **I) CGS Tyres Limited**, se sídlem Elizabeth House 9, Castle Street, St. Helier, Jersey JE4 2QP, zast. Mgr. Ing. Pavlem Fekarem, LL.M., advokátem se sídlem Pařížská 130/26, Praha, **II) Ing. R. P.**, **III) Ing. D. B.**, **IV) R. H.**, **V) Ing. M. K.**, **VI) Ing. Z. J.**, **VII) Ing. P. H.**, **VIII) M. T.**, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 2. 2018, č. j. 32 Ad 17/2015 - 330,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Osoby zúčastněné na řízení **nemají právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalovaná vydala dne 31. 7. 2015 deset správních rozhodnutí označených v záhlaví tohoto rozsudku, kterými zamítla odvolání a potvrdila prvostupňová rozhodnutí Okresní správy sociálního zabezpečení Náchod (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 10. dubna 2015, č. j. 46004/006906/15/110/JJ, ze dne 10. dubna 2015, č. j. 46004/006907/15/110/JJ,

ze dne 10. dubna 2015, č. j. 46004/006908/15/110/JJ, ze dne 13. dubna 2015, č. j. 46004/006909/15/110/JJ, ze dne 13. dubna 2015, č. j. 46004/006911/15/110/JJ, ze dne 13. dubna 2015, č. j. 46004/006912/15/110/JJ, ze dne 13. dubna 2015, č. j. 46004/006913/15/110/JJ, ze dne 14. dubna 2015, č. j. 46004/006914/15/110/JJ, ze dne 14. dubna 2015, č. j. 46004/006915/15/110/JJ, a ze dne 14. dubna 2015, č. j. 46004/006916/15/110/JJ. Těmito rozhodnutími bylo stanoveno, že zaměstnancům společnosti CGS Tyres Limited, se sídlem P. O. Box 1075, Elisabeth House, 9 Castle Street, St. Helier, Jersey, JE3 3LT (dále jen „CGS Tyres Limited“), konkrétně Ing. R. P. ode dne 1. ledna 2009, Ing. P. K. ode dne 1. května 2012, Ing. D. B. ode dne 1. ledna 2009, R. H. ode dne 1. srpna 2010, Ing. M. S. ode dne 1. ledna 2009, Ing. M. K. ode dne 1. ledna 2009, J. Ch. ode dne 1. října 2010, Ing. Z. J. ode dne 1. ledna 2009, Ing. P. H. ode dne 1. srpna 2010 a M. T. ode dne 1. ledna 2009 vznikla podle § 10 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“), účast na pojištění u žalobkyně (Trelleborg Bohemia, a. s., dříve RUBENA a.s.) jakožto smluvního zaměstnavatele.

[2] Správní orgány dospěly k závěru, že jmenovaní zaměstnanci společnosti CGS Tyres Limited jsou smluvními zaměstnanci dle § 3 písm. o) zákona o nemocenském pojištění [*smluvním zaměstnancem se rozumí zaměstnanec zaměstnavatele, jehož sídlo je na území státu, s nímž Česká republika neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení (dále jen „zahraniční zaměstnavatel“), je-li činný v České republice u smluvního zaměstnavatele*] a žalobkyně je smluvním zaměstnavatelem dle § 3 písm. p) téhož zákona [*smluvním zaměstnavatelem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která má ve smyslu písm. c) sídlo na území České republiky a u níž jsou v České republice činní zaměstnanci zahraničního zaměstnavatele považováni v České republice za smluvní zaměstnance, pokud podle smlouvy uzavřené se zahraničním zaměstnavatelem jsou příjmy smluvních zaměstnanců vypláceny smluvním zaměstnavatelem nebo jsou smluvním zaměstnavatelem uhrazovány zahraničnímu zaměstnavateli*].

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalované správní žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Ve shodě se žalovanou dospěl k závěru, že uvedení zaměstnanci jsou smluvními zaměstnanci ve smyslu § 3 písm. o) zákona o nemocenském pojištění, a vznikla jim proto účast na nemocenském pojištění u žalobkyně jakožto smluvního zaměstnavatele ve smyslu § 3 písm. p) téhož zákona.

[4] Krajský soud vzal za prokázané, že každý z deseti uvedených zaměstnanců společnosti CGS Tyres Limited byl v minulosti zaměstnán u žalobkyně (někteří z nich dokonce od roku 1987, 1993, 1994 a 1999). Uvedený pracovní poměr se žalobkyní ukončili a návazně od následujícího dne (někteří od 1. 8. 2005, poslední od 1. 5. 2012) uzavřeli pracovní smlouvy podle českého zákoníku práce se zahraniční společností CGS Tyres Limited. V uvedených pracovních smlouvách bylo sjednáno, že zaměstnanci budou vysláni k výkonu práce pro žalobkyni (tehdy RUBENA a.s.), a to na pracoviště v Hradci Králové nebo v Náchodě. Pracovní pozice dotyčných zaměstnanců byla stejná (nebo minimálně obdobná) jako v jejich předchozím pracovním poměru u žalobkyně. Ve všech deseti případech se jednalo o manažerské pozice. Dále bylo v řízení prokázáno, že dne 1. 8. 2005 uzavřely žalobkyně a společnost CGS Tyres Limited smlouvu o poskytování služeb a dohodu o stanovení cen manažerských služeb. Ze smlouvy o poskytování služeb

pokračování

vyplývalo, že společnost CGS Tyres Limited poskytuje prostřednictvím svých zaměstnanců manažerské služby žalobkyni; z dohody o stanovení cen manažerských služeb vyplývalo, že žalobkyně uhrazuje společnosti CGS Tyres Limited odměnu za manažerské služby, která je součtem těchto položek: mzda zaměstnanců zvýšená o marži ve výši 3 %, paušální částka za používání kanceláře a částka za používání služebního automobilu. Dále žalobkyně hradí společnosti CGS Tyres Limited náklady související s činností jejích zaměstnanců (náklady na telefon, pohonné hmoty, cestovné apod.), které dle uvedené dohody přefakturuje společnosti CGS Tyres Limited, a ta je zahrne do vyúčtování odměny za příslušné období. Součástí správního spisu jsou měsíční faktury vystavené společností CGS Tyres Limited, zaslané žalobkyni za poskytování manažerských služeb na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 8. 2005 za roky 2009 až 2014. Z těchto faktur je zřejmé, že jsou vystavovány pravidelně každý měsíc, některé položky jsou rozepsány za konkrétní zaměstnance (paušální částky za používání služebního automobilu a kanceláře), největší položka „personnel salaries“ – mzdy, je uvedena souhrnnou částkou. Krajský soud učiněná skutková zjištění shrnul tak, že se jedná o případ deseti zaměstnanců, kteří v minulosti pracovali pro žalobkyni na pracovištích v Hradci Králové a v Náchodě na manažerských pozicích v pracovněprávních vztazích. Od určitého data (nejdříve od 1. 8. 2005), aniž by se na jejich pracovní pozici cokoli změnilo, se stali zaměstnanci zahraniční společnosti CGS Tyres Limited se sídlem v „nesmluvní cizině“.

[5] Krajský soud dále z obchodního rejstříku (ze sbírky listin žalobkyně) zjistil, že společnost CGS Tyres Limited se sídlem na ostrově Jersey byla založena dne 30. 6. 2005, základní kapitál činí 1 EUR v podobě 1 akcie, jediným akcionářem je společnost ČGS a.s. Ze Zprávy o vztazích žalobkyně rovněž zjistil, že společnost CGS Tyres Limited není řídicí osobou žalobkyně. Řídicí osobou koncernu společností CGS, jehož součástí je společnost CGS Tyres Limited i žalobkyně, je společnost ČGS HOLDING a.s.

[6] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel ze smyslu a účelu právní úpravy obsažené v zákoně o nemocenském pojištění, za který považoval i rozšíření okruhu pojištěnců o osoby, které byly za předchozí právní úpravy z nemocenského pojištění vyňaty, a možnost účasti na nemocenském pojištění všem osobám výdělečně činným na území České republiky, včetně cizinců působících na území České republiky, jejichž zaměstnavatel sídlí v „nesmluvní cizině“ [§ 5 písm. a) bod 6. zákona o nemocenském pojištění].

[7] Pojem smluvního zaměstnance [§ 3 písm. o) zákona o nemocenském pojištění] krajský soud s ohledem na slovní vyjádření „je činný u smluvního zaměstnavatele“ vyložil tak, že je důležité, „u koho“ je práce vykonávána, tedy ve významu samotného výkonu práce smluvního zaměstnance u smluvního zaměstnavatele. Krajský soud tak nepřisvědčil výkladu žalobkyně, že rozhodujícím kritériem pro rozlišení smluvního a zahraničního zaměstnance je to, kdo uvedené zaměstnance řídí, kontroluje, uděluje jim pokyny apod. Nesouhlasil ani s argumentací, která smluvního zaměstnance spojuje výhradně s ekonomickým pronájmem pracovní síly a zahraničního zaměstnance s poskytováním služeb. Toto rozlišování přítomné v daňovém právu krajský soud odmítl bez dalšího přenášet do práva sociálního zabezpečení. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu přenést

tento koncept z práva daňového do zákona o nemocenském pojištění, měl krajský soud za to, že by tak učinil od roku 2009 v některé z novel tohoto zákona.

[8] Krajský soud odmítl podřadit uvedené zaměstnance společnosti CGS Tyres Limited pod definici zahraničního zaměstnance [§ 3 písm. q) zákona o nemocenském pojištění], u nichž je nemocenské pojištění dobrovolné, neboť nebyla jednoznačně splněna podmínka výlučného prospěchu zahraničního zaměstnavatele. Prospěch žalobkyně z působení dotyčných zaměstnanců v její společnosti měl soud za nepochybný a nezanedbatelný.

[9] Rovněž žalobkyni krajský soud podřadil pod definici smluvního zaměstnavatele [§ 3 písm. p) zákona o nemocenském pojištění], neboť shledal naplnění podmínky sídla žalobkyně na území České republiky, dále podmínky působení zaměstnanců zahraničního zaměstnavatele považovaných v České republice za smluvní zaměstnance u žalobkyně (viz závěr uvedený výše) a rovněž podmínky smluvního ujednání žalobkyně a zahraničního zaměstnavatele, dle kterého jsou příjmy smluvních zaměstnanců smluvním zaměstnavatelem uhrazovány zahraničnímu zaměstnavateli. V této souvislosti konstatoval, že při výkladu uvedených pojmů je třeba v každém jednotlivém případě vycházet z konkrétní, reálné situace a z faktického výkonu činnosti dotčených zaměstnanců, nikoli pouze z nastavení smluvních vztahů a obsahu textu uzavřené smlouvy. Krajský soud nepopřel smluvní volnost stran smlouvy, avšak zdůraznil, že skutečný výkon práce a působení jmenovaných zaměstnanců u žalobkyně jsou jiné, než jak se žalobkyně pokouší přesvědčit soud v žalobě vystavěné na hlavním rozlišujícím prvku - řízení, udělování pokynů zaměstnancům a kontrola uvedených zaměstnanců ze strany jejich právního zaměstnavatele (společnosti CGS Tyres Limited).

[10] Krajský soud upozornil, že uvedení zaměstnanci společnosti CGS Tyres Limited působí ve vedení žalobkyně, někteří jsou členy jejího představenstva (Ing. R. P. je předsedou představenstva a ředitelem žalobkyně). K fungování manažerského řízení v rámci skupiny ČGS (tzv. „pool management“) krajský soud uvedl, že je to představenstvo společnosti, komu přísluší obchodní vedení společnosti (§ 435 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů). Podle odst. 3 citovaného ustanovení zákona pak platí, že nikdo není oprávněn udělovat představenstvu pokyny týkající se obchodního vedení. Z toho soud dovodil, že není dlouhodobě možné, aby manažeři, kteří zastávají vrcholné funkce ve vedení žalobkyně a jejích orgánech, byli řízení pouze zvenčí svým zahraničním zaměstnavatelem bez jakékoli kontroly představenstvem žalobkyně.

[11] Podpůrně odkázal také na vyjádření osoby zúčastněné na řízení VI) - Ing. Z. J., která v řízení před soudem uvedla, že během jejího zaměstnání u žalobkyně bez ohledu na změny v pracovních smlouvách (nejprve byla zaměstnancem žalobkyně; od 1. 5. 2008 byla zaměstnancem společnosti CGS Tyres Limited, od 1. 11. 2016 opět zaměstnancem žalobkyně) prováděla stále stejnou pracovní činnost, byla stejně beze změn úkolována k provádění práce a hodnocena za výsledky práce. Rovněž vypověděla, že po celou dobu zaměstnání nedošlo ke změně jejího pracovního zařazení v organizační struktuře žalobkyně, a to ani ve spojení se změnou pracovní smlouvy na společnost CGS Tyres Limited. Podle skutečného výkonu práce uvedené zaměstnankyně tak není dle krajského soudu pochyb o tom, že se jedná o smluvního zaměstnance žalobkyně.

pokračování

[12] Také v případě žalobní námitky týkající se oprávněnosti opakované kontroly a ochrany legitimního očekávání se krajský soud ztotožnil se žalovanou a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Z obsahu protokolu o kontrole (provedené v roce 2011) dle krajského soudu vyplynulo, že bylo kontrolováno období od 1. 1. 2009 do 30. 4. 2011, přičemž smluvní vztahy jmenovaných deseti zaměstnanců se zahraniční společností CGS Tyres Limited předmětem této kontroly nebyly. V případě kontroly provedené v roce 2014 (byť zahrnovala i část rozhodného období kontrolovaného v roce 2011) se tedy nejednalo o opakovanou kontrolu stejného obsahu a rozsahu, neboť nově zjištěné skutečnosti o zaměstnávání deseti dotčených zaměstnanců zahraniční společnosti CGS Tyres Limited u žalobkyně nebyly správnímu orgánu I. stupně dříve známy. Krajský soud odmítl tvrzení žalobkyně, že by při kontrole v roce 2011 byl systém využívání manažerských služeb správními orgány považován za souladný se zákonem a správní praxí, a že tak správní orgán potvrdil legitimní očekávání žalobkyně. Krajský soud poukázal na odlišnost rozsahu a obsahu kontrol provedených v roce 2011 a 2014, kdy správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že v případě dotčených deseti zaměstnanců se jedná o zaměstnance smluvní až na základě nově zjištěných skutečností v roce 2014 po posouzení jejich reálného výkonu práce u žalobkyně.

[13] K žalobní námitce nepřípustnosti překvalifikace smluvních vztahů orgány veřejné moci krajský soud potvrdil smluvní volnost smluvních stran. Poukázal však na zjištěné skutkové okolnosti posuzovaného případu, kdy se kromě provedené formální změny zaměstnavatele (na společnost CGS Tyres Limited) ve skutečnosti na postavení dotčených zaměstnanců v organizační struktuře žalobkyně nic nezměnilo a jedinou změnou (důsledkem) bylo pouze to, že za uvedené zaměstnance nebylo v České republice odváděno pojistné na nemocenské pojištění. Krajský soud poukázal na princip pojištění ve státě výkonu zaměstnání (*lex loci laboris*) uplatňovaný v rámci Evropské unie a podle mezinárodních smluv o sociálním zabezpečení. V souzeném případě sice dle krajského soudu došlo k finančním úsporám na straně žalobkyně, zároveň však byli uvedení zaměstnanci vystaveni riziku, že v případě sociální události nebudou zajištěni z dávek systému sociálního zabezpečení (pokud neměli sjednány jiné adekvátní alternativy pojištění). Neplacením pojistného za několikaleté období zároveň mohlo dojít k ohrožení jejich případných důchodových nároků [§ 5 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 8 odst. 1 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů].

II. Kasační stížnost, vyjádření žalované a osob zúčastněných na řízení

[14] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti v záhlaví označenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítala jeho nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení následujících právních otázek krajským soudem.

[15] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně vyložil zákonné definice pojmů „smluvní zaměstnavatel“ a „smluvní zaměstnanec“. Stěžovatelka shodně jako v podané žalobě argumentovala nutností vykládat pojmy zákona o nemocenském pojištění ve světle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a v návaznosti na to spojovala definici smluvního zaměstnance (a smluvního zaměstnavatele) toliko s tzv. ekonomickým pronájmem pracovní síly. Za smluvního zaměstnance tak stěžovatelka považovala pouze takového zaměstnance, který je

řízen a kontrolován faktickým zaměstnavatelem v České republice, nikoliv právním zaměstnavatelem v zahraničí. Manažerskou činnost deseti uvedených zaměstnanců stěžovatelka pokládala za poskytování manažerských služeb (nikoli za pronájem pracovní síly), kdy tito manažeři byli dle jejího tvrzení řízení společností CGS Tyres Limited, která však zároveň nezasahovala do vnitřních záležitostí stěžovatelky nad rámec smlouvy o poskytnutí služeb ani do věcného obsahu konkrétních rozhodnutí manažerů. Stěžovatelka popsala fungování tzv. „pool managementu“ formou „outsourcingu“ v rámci holdingu CGS. Za smluvního zaměstnavatele proto považovala pouze takového zaměstnavatele, který uhrazuje příjmy právnímu zaměstnavateli v zahraničí přefakturací (proplacením). Situace, kdy je platba realizována jako odměna za poskytnuté služby, nespadá dle výkladu stěžovatelky pod „uhrazování příjmů“, a to ani v případě, kdy tato odměna zahrnuje cenu za použitou pracovní sílu. Stěžovatelka v této souvislosti argumentovala daňovou judikaturou Nejvyššího správního soudu k nákladově orientované ceně. Dohoda o stanovení cen manažerských služeb v souzeném případě obsahuje pouze mechanismus kalkulace odměny za služby a nejedná se o uhrazování příjmů zaměstnanců. Dle názoru stěžovatelky tak v souzeném případě nebyly naplněny podmínky pro závěr krajského soudu, že uvedených deset osob naplňuje definici smluvních zaměstnanců a stěžovatelka naplňuje definici smluvního zaměstnavatele.

[16] Stěžovatelka namítala, že krajský soud nesprávně vyložil také zákonnou definici pojmu „zahraniční zaměstnanec“. Měla za to, že je potřeba zkoumat, komu plyne bezprostřední prospěch z činnosti (výkonu práce) konkrétního zaměstnance. V souzené věci bylo dle stěžovatelky prokázáno, že prospěch měla právě společnost CGS Tyres Limited, které činnost deseti uvedených zaměstnanců umožňovala dosahovat zisku. Stěžovatelka měla prospěch pouze z poskytovaných služeb, nikoliv z práce uvedených zaměstnanců.

[17] Dle stěžovatelky krajský soud neposkytl ochranu jejímu legitimnímu očekávání založenému na dosavadní správní praxi a rovněž připustil nezákonné opakování kontroly. Stěžovatelka poukázala na obsah listiny nazvané jako „Podklad pro jednání s MPSV – Nemocenské a důchodové pojištění v roce 2009“ (přiložené k žalobě), která měla být výsledkem společného jednání Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV), žalované České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) a Komory daňových poradců České republiky (KDP). Závěry plynoucí z tohoto podkladu podporují výkladové stanovisko stěžovatelky, že pojmy smluvní zaměstnanec a smluvní zaměstnavatel je třeba vykládat ve vazbě na mezinárodní pronájem pracovní síly; shodně se tento výklad objevuje rovněž v Komentáři k zákonu o nemocenském pojištění, vydaném nakladatelstvím Wolters Kluwer z roku 2009 (na str. 181). Stěžovatelka namítala, že pokud se stanovisko správních orgánů změnilo, měla být k překonání dřívějšího stanoviska zvolena stejná forma jako při jeho přijetí. Stěžovatelka odkázala na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, zabývající se změnou správní praxe, která založila legitimní očekávání adresátů veřejné správy. Ve vztahu k nezákonnosti opakované kontroly se stěžovatelka dovolávala věty obsažené v kontrolním protokolu z roku 2011, že „u zaměstnavatele nepůsobili pracovníci, kteří by nepodléhali pojištění podle českých právních předpisů“. Z toho dovozovala, že předmětem první kontroly bylo též zjišťování toho, zda u stěžovatelky nepůsobí smluvní zaměstnanci. Druhou kontrolu z roku 2014 proto bylo nutno považovat za opakovanou (neboť byla provedena za stejné období a ve stejné věci,

pokračování

avšak s jiným výsledkem), a tedy se s odkazem na soudní judikaturu jednalo o kontrolu nepřípustnou.

[18] Krajský soud nesprávně aplikoval také princip *lex loci laboris*, který byl konkretizován zavedením pojmů smluvní zaměstnanec a zahraniční zaměstnanec a jehož aplikace je možná pouze v rámci těchto právních pojmů a při zohlednění zákonných podmínek povinné a dobrovolné účasti na nemocenském pojištění.

[19] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně hodnotil také vyjádření osoby zúčastněné na řízení VI), paní Ing. Z. J., při ústním jednání. Stěžovatelka se domnívala, že situace Ing. Z. J. jasně dokládá princip fungování holdingového řízení (tzv. „pool management“), kdy tato manažerka koordinovala prodej veloplášťů a veloduší celosvětově, včetně prodeje společnosti Rubena France. Její vyjádření je navíc vyjádřením irelevantním ve vztahu k ostatním osobám, jejichž status byl v řízení posuzován. Stěžovatelka poukázala na vyjádření jednotlivých zaměstnanců v rámci správního řízení, kde se všichni považují za zaměstnance zahraniční, nikoli za zaměstnance smluvní. Pro dokreslení fungování „pool managementu“ stěžovatelka uvedla také přehled činností jednotlivých zaměstnanců CGS Tyres Limited, a to nikoli pouze pro stěžovatelku, ale též pro další zahraniční společnosti holdingu CGS.

[20] Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že z proběhlých řízení vyplynulo, že dotčení zaměstnanci byli začleněni do organizační struktury stěžovatelky a podléhaly vedení jejího ředitele (Ing. R. P.). To nevylučuje, že byli zároveň podřízeni vedení společnosti CGS Tyres Limited. Podstatné však je, že byli zároveň řízení stěžovatelkou. Dle žalované tedy naplnili definici smluvního zaměstnávání i v té části rozsahu tohoto pojmu, na níž se obě strany shodnou. Žalovaná blíže rozvedla svou původní argumentaci, že smluvní zaměstnávání se nevyčerpává ekonomickým pronájmem pracovní síly, a odmítla přenášení pojmů „pronájem pracovní síly“ a „poskytování služeb“ z daňového práva do práva sociálního zabezpečení. Ke skutečnému výkonu práce posuzovaných zaměstnanců a k omezení jejich skutečné činnosti pouze na práci pro stěžovatelku poukázala na jejich pracovní smlouvy se společností CGS Tyres Limited, kde je výslovně uvedeno, že jsou vysláni k výkonu práce pro stěžovatelku. Žalovaná připomněla, že stěžovatelka nikdy v průběhu správního řízení neuváděla, že by jmenovaní zaměstnanci vykonávali činnost rovněž pro jiné součásti holdingu, jak tvrdí až nyní v kasační stížnosti, aniž by to současně důkazně podložila. Žalovaná upozornila, že dlouhodobý výkon standardních manažerských činností nelze s ohledem na okolnosti tohoto případu považovat za poskytování služeb. Prospěch z činnosti zaměstnanců měl nejen jejich právní zaměstnavatel, společnost CGS Tyres Limited, ale rovněž stěžovatelka jako smluvní zaměstnavatel. Proto společnost CGS Tyres Limited nelze považovat za zahraničního zaměstnavatele ve smyslu § 3 písm. q) zákona o nemocenském pojištění.

[21] K námitce ochrany legitimního očekávání žalovaná konstatovala, že odkazovaný materiál z jednání MPSV, ČSSZ a KDP nelze považovat za závazné výkladové stanovisko. Zopakovala, že k řešeným otázkám nevydala žádné závazné stanovisko a jí podřízené orgány postupují výhradně dle zákonné úpravy. Podotkla, že nastavení vztahů v souzeném případě navíc neodpovídá ani ekonomickému pronájmu pracovní síly, ani poskytování

služeb, nýbrž jde o hraniční případ, při kterém nebylo možné se spoléhat na obecný materiál z jednání v roce 2009.

[22] Ve vztahu k námitce opakované kontroly žalovaná uvedla, že kontrola povinností spjatých s nemocenským pojištěním se s ohledem na počet zaměstnanců provádí namátkově z dokladů předložených zaměstnavatelem, které v roce 2011 neobsahovaly údaje o deseti uvedených zaměstnancích (manažerech). Stěžovatelka na tyto osoby ani neupozornila. Teprve další pravidelná kontrola v roce 2014 zachytila existenci těchto osob.

[23] Žalovaná se neztotožnila ani s námitkou nesprávné aplikace principu *lex loci laboris*. Připomněla, že místo výkonu práce je jedním ze základních kritérií pro posouzení účasti zaměstnance na nemocenském pojištění. V souzeném případě se jednalo o pracovněprávní vztah uzavřený dle českého práva, uvedení zaměstnanci jsou občané České republiky nebo zde dlouhodobě žijí a fakticky vykonávají činnost pro stěžovatelku v České republice. Na tyto zaměstnance je proto třeba nahlížet obdobně jako na běžné zaměstnance (navzdory jejich formálně uzavřeným pracovním smlouvám se zaměstnavatelem z nesmluvní ciziny). Dle žalované bylo uzavření smluv vedeno snahou vyhnout se platbám nejen nemocenského, ale rovněž důchodového a zdravotního pojištění.

[24] Stran posouzení vyjádření osoby zúčastněné, paní Ing. Z. J., při soudním jednání žalovaná sdělila, že je hodnotí jako projev osobní statečnosti této osoby, která otevřeně popsala reálnou situaci. Za podstatnou žalovaná považovala práci pro stěžovatelku, nikoli případné další tvrzené činnosti pro jiné součásti holdingu CGS.

[25] Stěžovatelka v rámci doplňujícího vyjádření [která je současně vyjádřením osoby zúčastněné na řízení I), společnosti CGS Tyres Limited] popsala další pracovní činnosti (služby) dotčených zaměstnanců pro jiné společnosti holdingu CGS, což doložila řadou dokumentů. Tyto skutečnosti pokládala za důležité při úvahách, zda se jednalo nebo nejednalo o smluvní zaměstnance stěžovatelky. Stěžovatelka rovněž doložila vyjádření švédské společnosti Trelleborg AB (publ.), která nepřímo získala akvizicí 100 % akcií stěžovatelky a rovněž 100 % akcií společnosti CGS Tyres Limited, v němž potvrdila, že došlo ke změně řízení holdingu a od roku 2016/2017 byli proto manažeři stěžovatelky opět zaměstnáni přímo u stěžovatelky, nikoli již u společnosti CGS Tyres Limited.

[26] Ve věci podaly svá vyjádření také osoby zúčastněné na řízení, které v reakci na obsah kasační stížnosti a vyjádření žalované jednotlivě uvedly, že v rámci výkonu pracovní činnosti působily nejen pro stěžovatelku, ale také pro jiné společnosti holdingu CGS (včetně specifikace toho, pro které).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Důvody kasační stížnosti, jak je stěžovatelka obsahově vymezila, se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[28] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí

pokračování

vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] Předmětem nyní projednávané věci a spornou právní otázku mezi účastníky řízení představuje od samého počátku skutečnost, zda deset jmenovaných zaměstnanců společnosti CGS Tyres Limited naplňuje definici smluvního zaměstnance stěžovatelky ve smyslu § 3 písm. o) zákona o nemocenském pojištění, nebo zahraničního zaměstnance ve smyslu § 3 písm. q) téhož zákona; a zda stěžovatelku lze považovat za smluvního zaměstnavatele ve smyslu § 3 písm. p) tohoto zákona. Ke správnosti výkladu těchto právních pojmů míří celkem tři z pěti kasačních námitek stěžovatelky (v kasační stížnosti označených pod body 7.1, 7.2 a 7.4), a proto Nejvyšší správní soud o těchto námitkách pojedná společně.

[30] V této souvislosti na úvod připomíná, že smyslem a účelem systému veřejného nemocenského pojištění je krátkodobými peněžitými dávkami zabezpečit ekonomicky aktivní občany v případě vzniku některé ze stanovených krátkodobých sociálních událostí (např. pracovní neschopnosti z důvodu nemoci či úrazu, karantény, ošetřování člena domácnosti, těhotenství a mateřství) majících za následek ztrátu výdělku. Systém je vystavěn na principu povinné účasti zaměstnanců na pojištění (pozn.: zvýraznění – i dále v textu – doplněno soudem). Jedná se o jeden z hlavních principů zákona o nemocenském pojištění, jak vyplývá také z důvodové zprávy, konkrétně části „C. *Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy*“. Státem zaručená ochrana osob vykonávajících závislou činnost (zaměstnanců) je v oblasti nemocenského pojištění tradiční, vyplývá i z ratifikovaných mezinárodních smluv a odpovídá povinné účasti na pojištění i v jiných oblastech sociálního zabezpečení kryjících rizika finančních ztrát těchto osob ze zaměstnání (např. důchodové pojištění). Stejně jako koordinační nástroje mezinárodního či nadnárodního práva (mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení a koordinační nařízení Evropské unie), tak i národní úprava sleduje stejný cíl: zajistit sociální ochranu jednotlivce, zamezit diskriminaci migrujících pracovníků a podpořit ekonomicky rovné podmínky pracovního trhu.

[31] Další princip práva sociálního zabezpečení zaměstnanců, princip *lex loci laboris*, je obsažen v řadě mezinárodních smluv o sociálním zabezpečení a koordinačních nařízení Evropské unie a znamená, že jako hraniční určovatel se pro určení použitelného práva pro zaměstnance ve věcech sociálního zabezpečení užije „místo výkonu práce“. Při existenci takového hraničního určovatele v mezinárodní smlouvě se české právo sociálního zabezpečení užije na zaměstnance vykonávajícího svoji výdělečnou činnost na území České republiky. V souzeném případě ovšem neexistuje mezinárodní smluvní úprava mezi Českou republikou a Jersey (do jehož jurisdikce spadá společnost CGS Tyres Limited), v níž by bylo možné tento hraniční určovatel nalézt. Princip *lex loci laboris* je však vlastní i národní právní úpravě nemocenského pojištění v České republice a lze jej nalézt výslovně vyjádřený v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o nemocenském pojištění, dle kterého *zaměstnanci jsou účastni pojištění, jestliže vykonávají zaměstnání na území České republiky*. Pokud tedy žalovaná i krajský soud odkazovaly v odůvodnění svých rozhodnutí na tento princip, pak právě v tom smyslu, že je-li běžným při mezinárodní koordinaci států, měla by mu obecně odpovídat i národní úprava nemocenského pojištění. Pojištění by se tak mělo zpravidla realizovat ve státě, v němž se nachází místo výkonu práce.

[32] Oba shora popsané principy jsou dle Nejvyššího správního soudu v českém systému nemocenského pojištění přítomny a lze je nepochybně dovodit přímo z textu zákona o nemocenském pojištění. Zároveň Nejvyšší správní soud doplňuje, že se jedná o pravidla vysoké míry obecnosti, z nichž zákonodárce může stanovit konkrétní výjimky.

[33] Podle § 2 zákona o nemocenském pojištění, ve znění účinném k 1. 1. 2009, se [nemocenského] *pojištění účastní fyzické osoby: povinně, jde-li o osoby uvedené v § 5 písm. a); dobrovolně, jde-li o osoby uvedené v § 5 písm. b) nebo o zahraniční zaměstnance [§ 3 písm. q)].* Povinnému nemocenskému pojištění tedy podléhají všichni zaměstnanci [§ 5 písm. a) téhož zákona] s výjimkou zaměstnanců zahraničních. Naopak mu nepodléhají osoby samostatně výdělečně činné [§ 5 písm. b) téhož zákona], u nichž je účast dobrovolná. Z § 5 písm. a) téhož zákona zároveň vyplývá, že z hlediska účasti na pojištění není rozhodné, zda se jedná o zaměstnance v pracovněprávním poměru uzavřeném dle českého zákoníku práce (bod 1 citovaného ustanovení), nebo o zaměstnance v pracovněprávním vztahu uzavřeném podle cizích právních předpisů (bod 6 citovaného ustanovení).

[34] Zákon o nemocenském pojištění definuje v § 3 některé pojmy. Podle písm. o) tohoto ustanovení zákona je smluvním zaměstnancem zaměstnanec zaměstnavatele, jehož sídlo je na území státu, s nímž Česká republika neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení (dále jen "zahraniční zaměstnavatel"), je-li činný v České republice u smluvního zaměstnavatele. Dle písm. p) téhož ustanovení zákona je smluvním zaměstnavatelem právnická nebo fyzická osoba, která má ve smyslu písmene c) sídlo na území České republiky a u níž jsou v České republice činní zaměstnanci zahraničního zaměstnavatele považováni v České republice za smluvní zaměstnance, pokud podle smlouvy uzavřené se zahraničním zaměstnavatelem jsou příjmy smluvních zaměstnanců vypláceny smluvním zaměstnavatelem nebo jsou smluvním zaměstnavatelem uhrazovány zahraničnímu zaměstnavateli. Dle písm. q) je zahraničním zaměstnancem zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele, je-li činný v České republice ve prospěch zahraničního zaměstnavatele. Z citovaných definic vyplývá, že „zahraniční zaměstnanec“ (což, jak je patrné z předchozího bodu tohoto rozsudku, představuje rozhodující právní pojem pro právní výklad otázek nastolených kasační stížností) je takový zaměstnanec, který je činný na území České republiky ve prospěch zahraničního zaměstnavatele z tzv. nesmluvní ciziny. Závislé území britské koruny Jersey (Bailiwick of Jersey) je subjektem mezinárodního práva odlišným od Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, které není součástí Evropské unie a s nímž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o sociálním zabezpečení. Spadá proto do kategorie tzv. nesmluvní ciziny.

[35] Dle § 6 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění jsou zaměstnanci účastni pojištění, *jestliže*

a) vykonávají zaměstnání

1. *na území České republiky; za výkon zaměstnání na území České republiky se považuje i přechodný výkon práce mimo území České republiky, je-li místo výkonu práce trvale v České republice, nebo*

2. *v cizině pro zaměstnavatele se sídlem na území České republiky, pokud místo výkonu práce je trvale v cizině a nejsou povinně účastni důchodového pojištění podle předpisů státu, ve kterém trvale vykonávají zaměstnání, a mají trvalý pobyt na území České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie,*

b) zaměstnání trvalo nebo mělo trvat aspoň 15 kalendářních dnů a

pokračování

c) *sjednaná částka započitatelného příjmu z tohoto zaměstnání za kalendářní měsíc činí aspoň částku rozhodnou pro účast na pojištění (dále jen "rozhodný příjem").*

[Pozn.: Od 1. 1. 2014 podmínka pod písm. b) týkající se délky zaměstnání odpadla.]

[36] Ustanovení § 6 odst. 4 zákona o nemocenském pojištění stanovuje přechodné období neúčasti smluvního zaměstnance na povinném nemocenském pojištění takto: *Je-li smluvní zaměstnanec, který splňuje podmínky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c), povinně účasten důchodového pojištění ve státě, kde má sídlo jeho zaměstnavatel, je účasten pojištění podle tohoto zákona po uplynutí doby 270 kalendářních dnů trvání zaměstnání na území České republiky s tím, že do tohoto počtu 270 kalendářních dnů se započtou všechny kalendářní dny doby výkonu zaměstnání na území České republiky, které spadají do období 2 let přede dnem zahájení výkonu posledního zaměstnání na území České republiky.*

[37] Z § 2 zákona o nemocenském pojištění vyplývá, že nemocenské pojištění zaměstnanců (vykonávajících zaměstnání na území České republiky) je povinné. Jedinou výjimkou z tohoto obecného pravidla jsou tzv. „zahraniční zaměstnanci“, kteří představují výjimku z principu povinné účasti zaměstnanců na pojištění, byť vykonávají zaměstnání na území České republiky.

[38] Zahraničním zaměstnancem je dle § 3 písm. q) zákona o nemocenském pojištění zaměstnanec zaměstnavatele z nesmluvní ciziny, který je „činný v České republice“ a „v jeho prospěch“. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s názorem vyjádřeným v odborné komentářové literatuře (srovnej Přib, J., Cimlerová, K., Chotěborská, Š.: *Zákon o nemocenském pojištění. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2009, dostupný v ASPI), že za zahraničního zaměstnance je nutno považovat zaměstnance, který není v žádném vztahu k zaměstnavateli se sídlem v České republice, ani pro českého zaměstnavatele nepracuje.

[39] Přestože pro posouzení otázky vynětí z povinného nemocenského pojištění zaměstnanců je v dané věci rozhodným (viz § 2 zákona o nemocenském pojištění) obsahový význam právního pojmu „zahraniční zaměstnanec“ [§ 3 písm. q) téhož zákona], nelze tento pojem vykládat izolovaně, bez zohlednění dalšího právního pojmu „smluvní zaměstnanec“ [§ 3 písm. o) téhož zákona], který je jeho zrcadlovým obrazem. Společnou pro obě tyto kategorie zaměstnanců je skutečnost, že zahraniční i smluvní zaměstnanec mají uzavřen pracovněprávní poměr se zahraničním zaměstnavatelem z nesmluvní ciziny. Zatímco v případě zahraničního zaměstnance neexistuje vedle zahraničního zaměstnavatele jiný tuzemský subjekt, k němuž by zaměstnanec měl blízkou vazbu, v případě smluvního zaměstnance existuje v rámci nastavených vztahů ještě tuzemská osoba (osoba se sídlem na území České republiky), s níž zaměstnanec sice nepojí formálněprávní pracovní vztah, nicméně mezi nimi existuje určitá vazba; touto třetí osobou je „smluvní zaměstnavatel“ [§ 3 písm. p) téhož zákona]. Z povahy věci vyplývá, že zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele může být buďto výše popsáným smluvním zaměstnancem (činným v tuzemsku u smluvního zaměstnavatele), anebo výše popsáným zahraničním zaměstnancem (činným v tuzemsku ve prospěch zahraničního zaměstnavatele), nemůže však naplňovat obě definice zároveň.

[40] Mezi účastníky řízení je veden spor právě o výklad obou shora popsáných právních pojmů. Sporným je význam navázání zahraničního zaměstnance na zahraničního zaměstnavatele slovy zákona „*je-li činný v České republice ve prospěch zahraničního*

zaměstnavatele“, stejně jako význam navázání smluvního zaměstnance na smluvního zaměstnavatele slovy zákona „*je-li činný v České republice u smluvního zaměstnavatele*“.

[41] Na rozdíl od stěžovatelky Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné vykládat výše uvedené pojmy zákona o nemocenském pojištění ve světle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který za zaměstnavatele pro daňové účely považuje také osobu, pro kterou zaměstnanci vykonávají práci *podle jejích příkazů* (ekonomický zaměstnavatel), i když příjmy za tuto práci jsou vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (právní zaměstnavatel). Z tohoto důvodu tak na souzený případ nelze bez dalšího vztahovat ani závěry soudní judikatury týkající se výkladů daňových předpisů. Přestože se v případě daní – stejně jako v případě pojistného na nemocenské pojištění – jedná o povinné dávky v oboru práva veřejného, smysl obou plateb je odlišný, stejně jako právní úprava obou právních odvětví. Daň je povinným odvodem z nabytého majetku a smyslem její existence je zabezpečení příjmové stránky státního rozpočtu. Pojistné na sociální zabezpečení (zde pojistné nemocenského pojištění) má ovšem jiný charakter. Jedná se o odvod s jasně stanoveným účelem, jímž je financování systému dávek určených pro nepříznivé sociální situace pojištěných osob, přičemž výplaty těchto plnění mají ústavněprávní rozměr vyplývající z čl. 30 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Zákon o nemocenském pojištění je tak svébytnou právní úpravou a při výkladu pojmů smluvní zaměstnanec, zahraniční zaměstnanec a smluvní zaměstnavatel nelze mechanicky přejímat a aplikovat daňové předpisy.

[42] Posuzováno výhradně optikou zákona o nemocenském pojištění (a definic obsažených v jeho § 3) je tak dle Nejvyššího správního soudu zahraničním zaměstnancem osoba, která vykonává pracovní činnost ve prospěch zahraničního zaměstnavatele, k němuž má skutečnou vnitřní vazbu, a to při neexistenci obdobné vazby k některému subjektu sídlícímu na území České republiky; a naopak smluvním zaměstnancem je osoba vykonávající pracovní činnost ve prospěch [předložku „u“ obsaženou v § 3 písm. o) zákona vykládá zdejší soud nikoli jen ve významu určení místa, ale rovněž ve smyslu „pro“] subjektu sídlícího na území České republiky, přestože formálněprávně mezi nimi neexistuje pracovněprávní vztah, který má smluvní zaměstnanec uzavřen se zahraničním zaměstnavatelem (zároveň není rozhodné, dle jakého právního řádu). Při zkoumání skutečné vnitřní vazby zahraničního zaměstnance na zahraničního zaměstnavatele (a naopak její neexistence k tuzemskému subjektu) je pak třeba zabývat se reálnými vazbami hospodářskými, organizačními i právními.

[43] Je zřejmé, že pojmy zahraniční zaměstnanec a smluvní zaměstnanec jsou právními pojmy s výraznou mírou neurčitosti. Jistě existuje nepochybné jádro obou těchto pojmů, kdy o subsumpci skutkových okolností nebude pochyb pro většinu osob právo aplikujících, v řadě případů však bude třeba konkrétní skutková zjištění a jejich vyhodnocení důkladně posoudit a rozhodnout, pod který z výše vyložených významů obou pojmů konkrétní případ spadá (tzv. neurčitá oblast právního pojmu). K příkladům spadajícím do nepochybného jádra pojmu zahraniční zaměstnanec tak bude patřit kupříkladu zahraniční korespondent zahraničního mediálního domu, k němuž je vázán pracovněprávním vztahem, aniž by na našem území vykonával jakoukoliv činnost pro tuzemské subjekty, nebo komentářem (Wolters Kluwer, 2009, ASPI) popsany příklad kuchařů zahraničního řetězce restaurací, který otevřel pobočku na našem území, k němuž jsou kuchaři vázáni pracovněprávním vztahem. U obou příkladů je zřejmé, že zaměstnanci

pokračování

mají vnitřní vazbu ke svému zahraničnímu právnímu zaměstnavateli, v jehož prospěch konají práci, aniž by měli jakoukoliv vazbu na jakýkoliv subjekt na našem území. Naopak příkladem spadajícím do nepochybného jádra pojmu smluvní zaměstnanec (opět komentář Wolters Kluwer, 2009, ASPI) budou techničtí zaměstnanci zahraničního právního zaměstnavatele dlouhodobě vyslaní zavádět nově dodanou komplexní technologii u smluvního partnera (smluvního zaměstnavatele) se sídlem na našem území, který bude na základě smlouvy mezi oběma zaměstnavateli oprávněn řídit činnost těchto pracovníků a jejich příjmy bude v souladu se smlouvou povinen uhrazovat zahraničnímu zaměstnavateli. V tomto případě je zřejmé, že přes nepochybnou existenci vnitřní vazby pracovníků ke svému zahraničnímu zaměstnavateli (neboť jsou jeho dlouhodobě zaměstnanými techniky podrobně seznámenými s jím dodávanou technologií), který může mít díky smlouvě mezi oběma zaměstnavateli rovněž prospěch (zisk) z vyslání pracovníků za účelem zavedení nové technologie, vykonávají vyslaní pracovníci bezpochyby svoji činnost také ve prospěch (u) tuzemského smluvního zaměstnavatele.

[44] Souzený případ nicméně nespadá do nesporného významového jádra ani jednoho z pojmů, a proto bylo třeba, aby na základě konkrétních skutkových zjištění orgány aplikující právo provedly výklad těchto pojmů a rozhodly a náležitě vyargumentovaly, pod který z obou právních pojmů je zjištěný skutkový stav subsumovatelný. Tomuto požadavku krajský soud, jehož rozsudek je nyní předmětem přezkumu, dostal. Subsumpcí zjištěného skutkového stavu shrnutého v bodech 68. až 72. napadeného rozsudku, který nebyl v předchozím řízení činěn sporným, dospěl krajský soud k závěru o podřaditelnosti deseti dotčených zaměstnanců pod pojem „smluvního zaměstnance“; a naopak odmítl jejich podřazení pod pojem „zahraničního zaměstnance“ (viz body 78. a 79. napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se s posouzením krajského soudu shoduje, kdy rovněž považuje z hlediska existujících a skutečných vazeb za rozhodující, že každý z deseti dotčených zaměstnanců byl v minulosti zaměstnán u stěžovatelky v manažerské pozici, pracovní poměry však byly se stěžovatelkou ukončeny a od následujícího dne zaměstnanci uzavřeli pracovní smlouvy se zahraničním zaměstnavatelem (společností CGS Tyres Limited), v nichž bylo sjednáno, že budou vysláni k výkonu práce pro stěžovatelku na pracoviště v Hradci Králové nebo v Náchodě. Pracovní pozice těchto zaměstnanců byla stejná (resp. obdobná) jako dříve. Smlouvou o poskytování služeb uzavřenou mezi stěžovatelkou a zahraničním zaměstnavatelem strany dohodly poskytování manažerských služeb stěžovatelce s povinností stěžovatelky uhrazovat odměny za manažerské služby (mzda zaměstnanců zvýšená o marži, paušální částka za používání kanceláře a částka za používání služebního automobilu) a uhrazovat náklady související s činností manažerů (náklady na telefon, pohonné hmoty, cestovné apod.), a to formou přefakturace zahraničnímu zaměstnavateli, který je zahrne do vyúčtování odměny za příslušné období. Faktury byly vystavovány pravidelně každý měsíc, veškeré náklady nesla stěžovatelka. Na základě zjištěných skutečností lze konstatovat, že dotčení zaměstnanci vykonávali pracovní činnost ve prospěch (resp. u) stěžovatelky, což je skutečnost klíčová pro učinění závěru o podřazení zaměstnanců pod režim zaměstnanců smluvních, na čemž nemůže nic změnit ani v kasační stížnosti obsažené tvrzení, že prospěch z práce těchto zaměstnanců měla také společnost CGS Tyres Limited.

[45] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že souhlasí také se závěrem krajského soudu, že rovněž stěžovatelka naplnila definici pojmu smluvní zaměstnavatel. Ve shodě

s krajským soudem Nejvyšší správní soud shledal naplnění podmínky sídla stěžovatelky na území České republiky, podmínky působení smluvních zaměstnanců u stěžovatelky (viz závěr uvedený výše) a rovněž podmínky smluvního ujednání stěžovatelky a zahraničního zaměstnavatele, dle kterého jsou příjmy smluvních zaměstnanců smluvním zaměstnavatelem uhrazovány zahraničnímu zaměstnavateli. Každoměsíční fakturaci mzdy (byť zvýšené o marži) a dalších položek souvisejících s výkonem práce dotčených zaměstnanců lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za uhrazování příjmů smluvních zaměstnanců smluvním zaměstnavatelem zahraničnímu zaměstnavateli ve smyslu definice smluvního zaměstnavatele obsažené v § 3 písm. p) zákona o nemocenském pojištění.

[46] Ke kasační námitce směřující proti nesprávnému hodnocení vyjádření osoby zúčastněné na řízení, paní Ing. Z. J., při ústním jednání před krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že tímto vyjádřením argumentoval krajský soud pouze podpůrně, a proto vyhodnocení vyjádření této osoby zúčastněné na řízení není pro skutkové (natož právní) závěry uvedené věci zásadní. Stěžovatelka navíc nerozporela pravdivost výpovědi, že jmenovaná manažerka prováděla stále stejnou pracovní činnost, byla beze změn stejně úkolována a hodnocena za výsledky práce a po celou dobu jejího zaměstnání nedošlo ke změně jejího pracovního zařazení v organizační struktuře stěžovatelky (obsah výpovědi jmenované zaměstnankyně tak skutečně podporuje závěry popsane shora). Stěžovatelka pouze vysvětlila, že situace jmenované manažerky dokládá princip fungování holdingového řízení (tzv. „pool management“), a zároveň doplnila, že tato manažerka koordinovala prodej veloplášťů a veloduší celosvětově, včetně prodeje jiné společnosti téhož holdingu.

[47] K nově předkládaným argumentům obsaženým jednak v kasační stížnosti, jednak v doplňujícím vyjádření stěžovatelky, které měly dokreslovat fungování pool managementu v rámci holdingu CGS a které spočívaly v přehledu činností jednotlivých zaměstnanců CGS Tyres Limited pro další zahraniční společnosti holdingu CGS (jakož i k nově dokládaným důkazům, majícím tato tvrzení prokazovat), Nejvyšší správní soud uvádí, že námitku výkonu práce jednotlivých manažerů rovněž pro jiné společnosti holdingu stěžovatelka sice vznesla v odvolání v rámci správního řízení, avšak ve zcela obecné rovině. Rovněž v žalobě (žalobní body 5.8 a 5.9) stěžovatelka obecně popisovala fungování tzv. „pool managementu“ a zmiňovala výkon práce jednotlivých manažerů i pro jiné společnosti holdingu, aniž by však konkrétně tvrdila a podrobně popsala výkon prací konkrétních manažerů. Přestože krajský soud nezaložil své rozhodnutí na argumentaci, která by se vypořádala s uvedeným obecným vyjádřením (neboť se správně zabýval primárně charakterem činnosti manažerů pro stěžovatelku a existencí vazby na ni), přináší stěžovatelka v kasační stížnosti (bod 52.) a v rámci doplňujícího vyjádření řadu nových skutkových tvrzení a návrhů důkazů stran otázky, zda vedle své práce pro stěžovatelku vykonávali jednotliví zaměstnanci rovněž pracovní činnost pro jiné součásti holdingu. Tyto skutečnosti jsou však tzv. skutkovými novotami, tedy skutečnostmi uplatněnými stěžovatelkou poté, kdy byl vydán napadený rozsudek krajského soudu, a proto k nim Nejvyšší správní soud nepřihlížel (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Kasační princip, na němž je přezkumná činnost Nejvyššího správního soudu založena, brání tomu, aby skutkové novoty při rozhodování o důvodnosti kasační stížnosti zohledňoval Nejvyšší správní soud.

pokračování

[48] Stran namítaného připuštění nezákonného opakování kontroly Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud správně vypořádal obdobně znějící žalobní bod. V této souvislosti přesvědčivě vysvětlil odlišnost rozsahu a obsahu kontrol provedených v roce 2011 a 2014. Z protokolu č. 450/11/664 o kontrole pojistného a plnění úkolů v nemocenském pojištění a důchodovém pojištění ze dne 14. 6. 2011 je patrné, že předmětní zaměstnanci nebyli zahrnuti do kontrolního vzorku, nebyly k nim předloženy žádné doklady a jejich právní postavení z hlediska zákona o nemocenském pojištění proto nebylo vůbec posuzováno. Správní orgán I. stupně se zabýval dotčenými deseti zaměstnanci až na základě nových skutečností v roce 2014 po zjištění a posouzení jejich reálného výkonu práce u stěžovatelky. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na větu vytrženou z protokolu o kontrole z roku 2011, v níž se uvádí, že „*u zaměstnavatele nepůsobili pracovníci, kteří by nepodléhali pojištění podle českých právních předpisů*“, nelze z této jediné věty dovodit, že by kontrola v roce 2011 byla zaměřena na otázky pojištění smluvních a zahraničních zaměstnanců.

[49] K poslední kasační námitce týkající se legitimního očekávání stěžovatelky, které mělo být založeno na dosavadní správní praxi, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka nedoložila žádnou ustálenou rozhodovací správní praxi, která by případy obdobné nyní souzenému posuzovala odlišně. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, na které poukazuje sama stěžovatelka, vyplývá, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě*“ (bod 81.). Takováto ustálená správní praxe může být založena vnitřním předpisem (interním normativním aktem), jehož následováním ve správní praxi se ustálí určitý výklad právní normy, či konkrétnějšími postupy *intra legem*, jako tomu bylo v případech řešených např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS (vnitřní předpis Ministerstva financí), nebo rozsudkem ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, č. 1383/2007 Sb. NSS (vnitřní předpis Generálního ředitelství cel). V souzeném případě stěžovatelka opakovaně poukazovala na „*Podklad pro jednání s MPSV – Nemocenské a důchodové pojištění v roce 2009*“, který přiložila k žalobě a jehož závěry měly být výsledkem společného jednání příslušných orgánů státní správy a KDP v srpnu roku 2009. Z tohoto podkladu však vůbec není zřejmé, jaký správní orgán odsouhlasil v něm uvedená výkladová východiska, která jsou navíc velmi obecná a nemohou dát odpověď na konkrétní skutkové případy. Z uvedeného podkladu navíc vyplývá, že zaměstnanci zahraničních společností jsou do České republiky vysíláni k výkonu činnosti na základě ekonomického pronájmu pracovní síly nebo poskytování služeb, mezi které mohou být zařazeny i manažerské činnosti. Pro posouzení dané věci je však rozhodující, že konkrétní právní vztahy mezi CGS Tyres Limited a stěžovatelkou nenaplnily pojem poskytování služeb.

[50] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud ve svém rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že deset dotčených manažerů naplnilo definici smluvního zaměstnance, nikoli zaměstnance zahraničního, a že stěžovatelka byla jejich smluvním zaměstnavatelem, a proto těmto zaměstnancům vznikla účast na nemocenském pojištění.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

[52] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka (žalobkyně) neměla ve věci úspěch a úspěšné žalované žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Osobám zúčastněným na řízení soud neuložil žádnou povinnost, v souvislosti s níž by těmto osobám mohly vzniknout náklady, s nimiž je spojeno právo na jejich úhradu. Osoby zúčastněné na řízení ani nežádaly o přiznání náhrady nákladů řízení z důvodů zvláštního zřetele hodných. Proto i v jejich případě Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu