



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **CA Tech s.r.o.**, se sídlem Štítného 253, Kamenice nad Lipou, zastoupený Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2013, č. j. 21149/13/5000-14101-709494 a č. j. 21150/13/5000-14101-709494, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 5. 2016, č. j. 29 Af 76/2013 – 87,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 10. 5. 2016, č. j. 29 Af 76/2013 – 87, vyhověl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobě, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2013, č. j. 21149/13/5000-14101-709494 a č. j. 21150/13/5000-14101-709494, kterými bylo zamítnuto odvolání žalobce a byly potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103734/13/2910-24801-303959 a č. j. 103901/13/2910-24801-303959. Těmito platebními výměry správce daně žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2009 a 2010 ve výši 199 545 Kč a 255 885 Kč, zároveň byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 39 909 Kč a 51 177 Kč.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu. Správce daně 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 se žalobce, jako plátce daně, zabýval zprostředkováním zaměstnání občanům České republiky, Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru na území České republiky, a to na základě povolení Ministerstva práce a sociálních věcí, č. j. 2009/88077-422/2, přičemž vyplácel poplatníkům cestovní náhrady. Správce daně však takto vyplacená plnění nepovažoval za cestovní náhrady vyplacené podle zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), a proto je nebylo možno zahrnout mezi příjmy podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). 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 předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2009 a 2010 a současně sděleno i penále.

[3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí 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. V ostatním žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně. Skutková zjištění pak správní orgány kvalifikovaly podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy vycházely ze skutečného obsahu právního jednání a přisvědčily tomu, že pravidelné pracoviště poplatníků se nachází u uživatele. Poplatníci proto nebyli v návaznosti na § 42 zákoníku práce vysíláni žalobcem na pracovní cestu a nenáležely jim náhrady cestovních výdajů.

[4] S těmito právními závěry se krajský soud neztotožnil. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že pracovní smlouva uzavřená mezi žalobcem (agenturou práce) a poplatníkem obsahovala veškeré zákonem stanovené podstatné obsahové náležitosti, tedy druh práce, místo výkonu práce a den nástupu do práce. 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. Místo výkonu práce může být sjednáno alternativně. Lze tedy sjednat i více míst výkonu práce nebo sjednat místo výkonu práce tak široce, že je jím např. území České republiky. Aby nedocházelo k obcházení zákonných ustanovení o cestovních náhradách poskytovaných zaměstnancům, upravuje zákoník práce v § 34a rovněž požadavek na určení pravidelného pracoviště pro účely cestovních náhrad. Z dikce tohoto 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. Krajský soud uvedl, že v posuzovaném případě je to adresa sídla žalobce jako místo výkonu práce, protože pravidelné pracoviště sjednáno nebylo.

[5] Krajský soud se následně zabýval změnou pracovní smlouvy, kdy konstatoval, že pracovní smlouva je dvoustranné právní ujednání, které nelze jednostranně měnit. Dle žalovaného měl pokyn k přidělení zaměstnance uživateli, který tvořil přílohu k pracovní smlouvě, změnit obsah pracovní smlouvy co do místa výkonu práce. Žalovaný konkrétně uvedl, že pracovní smlouva 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 dle uživatele. Z toho správce daně i žalovaný dovodili, že místo výkonu práce poplatníka je u uživatele, a nikoliv u žalobce. Správce daně a žalovaný z uvedeného závěru dále dovozovali, že nedocházelo k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce ve smyslu pracovní cesty podle § 42 odst. 1 zákoníku práce, a poplatníkům proto nenáležely náhrady cestovních výdajů. Provedená zjištění správní orgány podřadily pod § 8 odst. 3 daňového řádu

pokračování

s tím, že vycházely ze skutečného obsahu právního jednání. Krajský soud k tomuto uvedl, že pro tento závěr nezískaly správní orgány dostatečné podklady. Dostatečně nezdůvodnily a argumentačně nepodložily aplikaci § 8 odst. 3 daňového řádu na daný případ.

[6] Dále krajský soud uvedl, že dle současné právní úpravy agentura práce přiděluje konkrétního zaměstnance k dočasnému výkonu práce u konkrétního uživatele jednostranným písemným pokynem. Pokynem o dočasném přidělení zaměstnance uživateli podle § 309 odst. 2 zákoníku práce však nedochází ke změně pracovního poměru ve smyslu § 40 a násl. zákoníku práce, nýbrž lze uvažovat o využití institutu pracovní cesty. Pracovní cestou se podle § 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 dle krajského soudu 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.

[7] Krajský soud své závěry shrnul tak, 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, vyslovil-li zaměstnanec s tímto souhlas. Pokud měl správce daně pochybnosti o skutečném obsahu právních jednání, měl za účelem jejich zpochybnění provést hlubší zjištění a rozsáhlejší dokazování tak, aby své závěry mohl mít argumentačně podloženy. Přeložená argumentace žalovaného k aplikaci § 8 odst. 3 daňového řádu byla nedostatečná. 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. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalovaného

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatel zastává názor, že žalobce, jako agentura práce, vyplácel poplatníkům cestovní náhrady, které však nebylo možné považovat za cestovní náhrady podle zákoníku práce, a proto je nebylo možno zahrnout mezi příjmy podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dle stěžovatele krajský soud posuzoval otázku místa výkonu práce a pravidelného pracoviště bez ohledu na specifika agenturního zaměstnávání. Přidělením zaměstnance k dočasnému výkonu práce k uživateli nedochází ke změně pracovní smlouvy. Tento závěr stěžovatel nezpochybňoval.

[10] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že na posuzovanou věc lze aplikovat institut pracovní cesty. Pracovní cesta je definována v § 42 odst. 1 zákoníku práce. Podle § 156 odst. 2 zákoníku práce se pro účely cestovních náhrad za pracovní cestu považuje také cesta mimo místo pravidelného pracoviště. Cestovní náhrady jsou regulovány zákoníkem práce a plátce daně musí předmětná ustanovení zákoníku práce akceptovat. Správce daně považoval za rozhodné, že v pokynu k přidělení zaměstnance uživateli nedošlo ke změně pracovní smlouvy, nýbrž pouze a výhradně k jejímu upřesnění v návaznosti na dohodu uzavřenou mezi žalobcem a uživatelem. Stěžovatel uvádí, že v pracovní smlouvě je sice uvedeno

místo výkonu práce poplatníků, ale zároveň další ujednání, jako součást smlouvy, stanoví přílohy, které blíže vymezují obsah mzdových a pracovních podmínek. Stěžovatel z tohoto vyvozuje, že poplatníci v době uzavření pracovní smlouvy byli seznámeni s obsahem této smlouvy a svým podpisem odsouhlasili, že pracovní podmínky budou blíže upřesněny pokynem žalobce k dočasnému přidělení. Z tohoto plyne, že místo výkonu práce v době po převedení zaměstnance k uživateli je u uživatele. Stěžovatel má proto za nesporné, že místem výkonu práce bylo místo určené v pokynu žalobce, což pracovník svým podpisem akceptoval.

[11] Agenturní zaměstnávání je samostatný právní institut, který je specifický tím, že pracovněprávní vztah spočívá v tom, že zaměstnavatel (agentura práce) nepřiděluje zaměstnanci práci, ale pouze mu výkon práce zprostředkovává u jiného subjektu za úplatu. Z tohoto je zřejmé, že místem výkonu práce a pravidelným pracovištěm je pracoviště uživatele, které uživatel definuje při sjednání písemné dohody s agenturou práce. Pravidelné pracoviště je definované jako místo, kde zaměstnanec vykonává sjednaný druh práce, což v případě agenturního zaměstnávání bude u uživatele. Zaměstnanec tudíž nemůže opakovaně podstupovat pracovní cestu k uživateli, neboť nejsou naplněny znaky pracovní cesty.

[12] Podle § 309 odst. 5 zákoníku práce musí být zabezpečeno rovné postavení mezi dočasně přiděleným zaměstnancem a kmenovým zaměstnancem uživatele. Proto je možné, že i přidělený zaměstnanec může být za působení u uživatele vyslán na pracovní cestu. Podmínkou je, že je taková možnost se zaměstnancem dohodnuta. Pouze v případě, že budou splněny zákonné podmínky, vznikne i dočasně přidělenému zaměstnanci nárok na náhrady cestovních výdajů, protože za takové situace se již bude jednat o skutečnou pracovní cestu. Pokud by v takovémto případě byl přidělený zaměstnanec již na pracovní cestě, za kterou obdrží cestovní náhrady od agentury práce, bylo by jeho vyslání na další pracovní cestu uživatelem prakticky vyloučeno.

[13] Stěžovatel dále uvádí, že krajský soud postavil institut agenturního zaměstnávání na roveň institutu dočasného přidělení zaměstnance dle § 43a zákoníku práce, přestože se od sebe tyto dva instituty zásadně liší nejen podmínkami, ale i svým účelem. Účelem agenturního zaměstnávání je zprostředkovat zaměstnanci zaměstnání u uživatele, přičemž agentura práce jako právní zaměstnavatel sleduje jako jediný účel kladný rozdíl mezi úplatou od uživatele a uhrazenými náklady za tohoto zaměstnance. Naopak při dočasném přidělení dle § 43a zákoníku práce by mělo platit, že zaměstnavatel sleduje přidělením jiné cíle (například z provozních důvodů nemá po určitý čas možnost přidělovat zaměstnanci sjednanou práci). Z předmětného ustanovení dále vyplývá, že nemá být využito na institut agenturního zaměstnávání.

[14] Na pokladě výše uvedeného stěžovatel uvádí, že krajský soud ve svém rozhodnutí dospěl k nesprávným závěrům, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou *náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance*

pokračování

zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1.

[17] Předmětem sporu bylo posouzení problematiky náhrady cestovních výdajů v souvislosti s § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů u agenturního zaměstnávání. Agenturní zaměstnávání je založeno na vztazích mezi třemi typy subjektů. Jedná se o agenturu práce (v posuzovaném případě žalobce), zaměstnance a uživatele. Tyto vztahy se realizují prostřednictvím třech právních jednání, a to pracovní smlouvou mezi agenturou a zaměstnancem (§ 34 zákoníku práce), dohodou agentury s uživatelem o dočasném přidělení zaměstnance (§ 308 zákoníku práce) a pokynem agentury k dočasnému přidělení zaměstnance k výkonu práce u uživatele (§ 309 odst. 2 zákoníku práce). Podstata institutu podle § 307a zákoníku práce tkívá v tom, že agentura práce přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli na základě ujednání v pracovní smlouvě nebo dohodě o pracovní činnosti, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy nebo dohody o pracovní činnosti u uživatele a zaměstnanec se zaváže tuto práci konat podle pokynů uživatele a na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnance agentury práce uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem. Po dobu přidělení je uživatel oprávněn přidělenému zaměstnanci ukládat pracovní úkoly, řídit a kontrolovat jeho práci, dávat mu k tomu pokyny, vytvářet příznivé pracovní podmínky a zajišťovat bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Dle § 309 odst. 5 zákoníku práce jsou agentura práce a uživatel povinni zabezpečit, aby pracovní a mzdové podmínky dočasně přiděleného zaměstnance nebyly horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance u uživatele.

[18] Na uvedených pravidlech je agenturní zaměstnávání postaveno. Jedná se o specifický druh výkonu závislé práce, který se odlišuje od klasického pracovního poměru, neboť do vztahu zaměstnance a zaměstnavatele vstupuje další subjekt. Po právní stránce je pracovník zaměstnancem agentury práce, ale fakticky sjednanou práci vykonává u uživatele. Je tedy zřejmé, že agentura práce nese veškerá právní a z toho plynoucí ekonomická rizika zajištění práce pro zaměstnance. Pravidelný model agenturního zaměstnávání bude obvykle nastaven tak, že agentura práce inkasuje v podobě provize za zprostředkování odměnu zejména za administraci agenturních zaměstnanců a za riziko spojené s jejich pracovníprávními nároky. Obvykle tedy agentura práce spolupracuje s jedním či více uživateli její pracovní síly a pomáhá mu vykrývat v čase se měnící potřebu pracovní síly. Lze tedy předpokládat, že běžný agenturní zaměstnanec v průběhu let „vystřídá“ více zaměstnavatelů a nežádka bude vykonávat práci i v různých místech, třeba i v různých státech EU a EHP, samozřejmě v závislosti na míře své prostorové a časové flexibility, dané zejména rodinnými a osobními poměry a ochotou za práci cestovat. Je tedy zřejmé, že „kmenový“ vztah má zaměstnanec k agentuře práce, zatímco k uživateli má vztah odvozený, daný kombinací svého vztahu k agentuře a vztahu agentury k uživateli. Z uvedeného je nezbytné vycházet, nicméně jak správně konstatoval krajský soud, specifika agenturního zaměstnávání se za současné právní úpravy nemohou promítat do otázky posouzení pravidelného pracoviště a místa výkonu práce pro účely poskytnutí cestovních náhrad. Dle § 34a zákoníku práce *není-li v pracovní smlouvě sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí, že pravidelným pracovištěm je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě*. Výčet situací, za které se poskytují náhrady cestovních výdajů, obsahuje § 152 zákoníku práce. Jedná se o a) pracovní cestu, b) cestu mimo pravidelné pracoviště, c) mimořádnou cestu v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště, d) přeložení, e) dočasném přidělení, f) přijetí do zaměstnání v pracovním poměru a g) výkon práce v zahraničí. K dodržení pravidla podle § 309 odst. 5 zákoníku práce zajišťujícího, že podmínky agenturních zaměstnanců přidělených k určitému uživateli nesmí být horší než jeho kmenových zaměstnanců, je třeba, aby, pokud budou agenturní zaměstnanci výjimečně vysíláni uživatelem k výkonu práce mimo obvyklé místo jejího faktického výkonu u uživatele (jež však nelze zaměňovat s pravidelným

pracovištěm pro účely cestovních náhrad), i agenturním zaměstnancům byly vypláceny za takovéto cesty obdobné náhrady, jaké by byly za srovnatelnou cestu vypláceny kmenovým zaměstnancům.

[19] U agenturního zaměstnávání se v pracovním vztahu jako další subjekt vyskytuje i uživatel, se kterým nemá zaměstnanec sjednanou pracovní smlouvu. V obecné rovině bude u agenturního zaměstnávání platit, že pracovní smlouvu uzavřel zaměstnanec s agenturou práce. V době sjednání pracovní smlouvy bude známé sídlo agentury práce a bydliště zaměstnance, avšak s ohledem na povahu agenturního zaměstnávání nemusí být známo sídlo budoucího uživatele či faktické místo výkonu práce u něho, neboť samotný uživatel dosud nemusí být znám a navíc se uživatelé v průběhu času mohou měnit. Proto bude obvyklé a pro vytvoření právní jistoty agenturních zaměstnanců i žadoucích, že v pracovní smlouvě bude jako místo výkonu práce, které je nezbytnou součástí pracovní smlouvy dle § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce, sjednané sídlo agentury práce případně bydliště zaměstnance, protože tato místa jsou známa.

[20] Smyslem institutu agenturního zaměstnávání je umožnit uživatelům najímání pracovníků, aniž by s nimi museli uzavírat pracovní smlouvy. Reálná místa výkonu práce se proto budou ve většině případů lišit od sídla agentury práce či bydliště zaměstnance, a proto může být přidělený zaměstnanec za práci pro uživatele nucen jednorázově či opakovaně cestovat. V souvislosti s těmito cestami, které jsou typické právě pro agenturní zaměstnávání, by měla zaměstnanci také náležet náhrada cestovních výdajů. Výše uvedený výčet dle § 152 zákoníku práce na agenturní zaměstnávání výslovně nepamatuje. Je proto nutné vycházet z vyjmenovaných institutů a využít ten z nich, který je na situaci agenturního zaměstnance vzhledem k povaze jeho vztahu a činnosti nejlépe použitelný. Nelze využít institutů mimořádné cesty, přeložení, přijetí do zaměstnání v pracovním poměru a výkonu práce v zahraničí, neboť reagují na odlišné situace. Aplikovat nelze ani institut dočasného přidělení, protože dle § 43a odst. 8 zákoníku práce je jeho použití u agenturního zaměstnávání zakázáno. Pokud bude přidělený zaměstnanec nucen cestovat do místa výkonu práce uživatele, nezbyvá než využít pro poskytnutí náhrad cestovních výdajů institutů pracovní cesty nebo cesty mimo pravidelné pracoviště. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že z důvodu specifik agenturního zaměstnávání se nejedná o běžnou pracovní cestu, jak je vnímána v klasickém pracovněprávním vztahu. Nicméně k ní má poměrně blízko, neboť spočívá v tom, že agenturní zaměstnanec cestuje ze středobodu dlouhodobého nastavení svých pracovních vztahů (tedy ze sjednaného místa výkonu práce, typicky, jak výše uvedeno, sídla agentury práce či svého bydliště) do místa, v němž dočasně vykonává práci pro uživatele, který si jeho pracovní sílu u agentury práce zjednal. Takováto povaha vztahů se nijak neliší například od dojíždění (denního, týdenního či jakkoli jinak časově uspořádaného) zaměstnance stavební firmy ze sídla této firmy (nezřídka totožného s bydlištěm samotného zaměstnance) na místo, kde stavební firma provádí stavbu, často desítky či stovky kilometrů vzdáleného. I zde bude často dojíždění trvat řadu měsíců či let a bude mít velmi pravidelný, a nikoli výjimečný charakter. Z uvedených důvodů by paušální odmítnutí využití institutů pracovní cesty či cesty mimo pravidelné pracoviště bezdůvodně zhoršilo postavení agenturních zaměstnanců, neboť by jim nebylo možno poskytovat náhradu cestovních výdajů v souvislosti s cestou do faktického místa výkonu práce pro uživatele, třebaže toto místo obvykle nebude středobodem dlouhodobého nastavení jeho pracovních vztahů.

[21] Nelze pak přisvědčit názoru stěžovatele, že pokyn agentury práce k dočasnému přidělení zaměstnance lze pokládat za pouhé upřesnění pracovní smlouvy, kterým může být docíleno změny místa výkonu práce či pravidelného pracoviště. Jak uvedl krajský soud, změna pracovní smlouvy může být uskutečněna dle § 40 odst. 1 zákoníku práce pouze dohodou zaměstnance a zaměstnavatele. Při uzavření pracovní smlouvy musí být ve smlouvě stanoveno místo výkonu práce. Došlo-li by přílohou pracovní smlouvy k upřesnění pracovních podmínek, které by mělo vést ke změně místa výkonu práce či pravidelného pracoviště, jednalo by se o změnu pracovní

pokračování

smlouvy. Takováto změna by musela být odsouhlasena i zaměstnancem, což pokyn k dočasnému přidělení pojmově nenaplnuje, neboť se jedná o jednostranné právní jednání agentury práce vůči zaměstnavateli. Pokynem k přidělení proto nemůže být změněna pracovní smlouva a místo výkonu práce se jím nemůže po právní stránce přesunout. Skutečnost, že zaměstnanec práci fakticky vykonává v jiném místě u uživatele, je důsledkem principů agenturního zaměstnávání, avšak za současné právní úpravy obsažené v zákoníku práce, nepostačuje tato skutečnost ke změně pracovní smlouvy. Krajský soud proto postupoval správně, když při posuzování místa výkonu práce a pravidelného pracoviště vycházel z § 34a zákoníku práce.

[22] Pracovní cesta dle § 42 odst. 1 zákoníku práce spočívá ve *vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce*. K vyslání zaměstnance může dojít pouze s jeho souhlasem. V posuzovaném případě nebylo pro účely cestovní náhrad sjednáno pravidelné pracoviště, a proto je nezbytné vycházet ze sjednaného místa výkonu práce v sídle agentury. Zároveň jsou splněny podmínky pro uplatnění institutu pracovní cesty, neboť zaměstnanec byl vyslán k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce a s vysláním již v pracovní smlouvě vyslovil souhlas. Zaměstnanci stěžovatele proto mohli být vysíláni na pracovní cestu do místa výkonu práce u uživatele.

[23] Z výše uvedených důvodů nelze vyloučit poskytnutí náhrady cestovních výdajů zaměstnancům agentury práce při cestě mezi sídlem agentury práce, potažmo bydliště zaměstnance, a faktickým místem výkonu práce u uživatele. Zároveň však v jednotlivých případech může, ostatně jako prakticky při jakékoli daňově relevantní činnosti, docházet obcházení zákona a pod cestovní náhrady podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů podřadit i náklady, které byly ve skutečnosti vynaloženy za jiným účelem. Pro stanovení daně z příjmů je stěžejní skutečná ekonomická stránka věci, a to jak v rovině zdanitelných příjmů, tak v rovině daňově uznatelných nákladů (výdajů), tedy na jedné straně to, zda se příjem fakticky projevil v majetkové sféře poplatníka, a na straně druhé to, zda výdaj byl skutečně vynaložen za účelem předvídaným veřejnoprávním pravidlem chování. V souvislosti s touto zásadou obsahuje daňový řád pravidlo, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní dle § 8 odst. 3 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015 – 56). Povinností daňových orgánů je tedy vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce vychází z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, č. 1301/2007 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jde tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; pro aplikaci citovaného ustanovení je tak určující zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

[24] Lze si tedy třeba představit situaci, že agentura práce obsluhující uživatele z Prahy a střeďočeského regionu a mající zaměstnance převážně též z tohoto regionu formálně umístí své sídlo do obce na východní Moravě, i když tam ve skutečnosti žádnou faktickou činnost nevyvíjí, nemá tam žádný majetek a nesídlí tam ani její statutární orgány či management, nýbrž vše výše uvedené se odehrává, resp. nachází jinde (ve faktickém místě podnikání agentury, například v jejích kancelářských prostorech v Praze), a sjedná se svými zaměstnanci místo výkonu práce právě v této obci. Takováto situace by mohla znamenat zastírání skutečného stavu věci.

[25] Podle § 8 odst. 3 daňového řádu je správci daně umožněno vycházet *ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového

řádu správce daně prokazuje *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti*. Má-li správce daně nebo stěžovatel podezření, že uplatněné cestovní náhrady byly vynaloženy za jiným než zákonem stanoveným účelem, je mu umožněno posoudit předmětnou situaci podle skutečného obsahu. Své pochyby a závěry jsou však nuceni prokázat a dostatečně odůvodnit, což se v posuzovaném případě nestalo. Navíc ani obsah daňového spisu nenaznačuje žádné podezření na jednání podobné výše uvedenému příkladu. U agenturních zaměstnanců šlo o dělníky s bydlištěm na Slovensku. Žalobce má sídlo v Kamenici nad Lipou, uživatel, pro něhož agenturní zaměstnanci pracovali, měl sídlo v téže obci, ovšem na jiné konkrétní adrese. Pracovní cesty jsou za této podmínky možné i v rámci jedné obce. To ve svém rozhodnutí nezpochybnuje ani stěžovatel a je obecně vzato i logické. Jakkoli konkrétní okolnosti projednávaného případu (vzdálenost mezi sídlem agentury a sídlem uživatele agenturních zaměstnanců by v rámci obce Kamenice nad Lipou dle obecně dostupných mapových podkladů měla činit několik set metrů) jsou takové, že fakticky by agenturní zaměstnanci stěží nějak pocítili rozdíl mezi faktickým výkonem práce u uživatele či u agentury práce, krajský soud důvodně shledal nezákonným závěr stěžovatele, že má-li agenturní zaměstnanec sjednáno jako místo výkonu práce sídlo agentury, není pracovní cestou, pokud fakticky vykonává práci u uživatele v místě odlišném od takto sjednaného místa výkonu práce. Krajský soud tedy správně shledal, že i na agenturní zaměstnance se v plné míře vztahuje ustanovení § 42 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož pracovní cesta spočívá ve *vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce*.

[26] Rozsudek krajského soudu z výše uvedených důvodů ob stojí, neboť shledáním nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele správně posoudil rozhodnou právní otázku. Nejvyšší správní soudu proto kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalobci, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně měl právo, žádné náklady s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. října 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu