



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **POLCARBO spol. s r. o.**, Karola Śliwky 621/5, Karviná, zastoupené advokátem Mgr. Ing. Radkem Matuščíkem, Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 17. 2. 2020, čj. 6802/20/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 12. 2021, čj. 22 Af 27/2020-72,

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.

Odůvodnění:

[1] Spor se týká daně z příjmů polských horníků zaměstnaných u žalobkyně. Soud jednak řeší povahu příjmu označeného jako *świadczenia*, jednak se zabývá otázkou, kdo je plátcem daně z tohoto příjmu.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně zaměstnávala v letech 2013 a 2014 polské horníky. Ty jí dodávala polská společnost Przedsiębiorstwo usług technicznych i handlowych „POLCARBO“ spółka jawna Ryskalok & S-KA (*Polcarbo Polsko*). Horníci pracovali na zakázkách žalobkyně pro společnost OKD, za což jim žalobkyně platila sjednanou mzdu. Společnost Polcarbo Polsko současně vyplácela horníkům takzvané *świadczenia* jako náhradu za náklady spojené s vysláním k práci do zahraničí.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období roku 2013 a 2014. Považoval totiž *świadczenia* za

zdanitelný příjem horníků, ze kterého měla žalobkyně odvést daň. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, to ale žalovaný zamítl.

[4] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila u Krajského soudu v Ostravě, ani s žalobou ale neuspěla. Podle krajského soudu nebylo *świadczenia* náhradou za náklady spojené s vysláním k práci do zahraničí, ale odměnou za práci vykonanou pro žalobkyni. Žalobkyně ve skutečnosti *świadczenia* i vyplácela (jen prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko). Žalobkyně byla tedy plátkyní daně z příjmů i ze *świadczenia*, neboť to bylo zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Úvaha žalobkyně, že *świadczenia* bylo příjmem podle § 6 odst. 1 písm. d), nebyla správná.

[5] Výslech svědka, advokáta společnosti Polcarbo Polsko Przemysław Przepióry, považoval krajský soud za nadbytečný, neboť svědka vyslechl už správce daně a nelze očekávat, že by svědek uvedl nové skutečnosti.

[6] Porušeno nebylo ani legitimní očekávání žalobkyně. To sice může vzniknout při ustáleném, jednotném a dlouhodobém postupu správních orgánů, avšak nezakládá je jediná daňová kontrola provedená v roce 2001.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[7] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). Závěr krajského soudu, že stěžovatelka *świadczenia* vyplácela prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko, nemá oporu ve spisu. Stěžovatelka totiž platila této společnosti jen za zajištění polských horníků, odměnu přitom mnohdy vyplácela s několikaměsíčním zpožděním a výše odměny se lišila od výše *świadczenia*. Peníze od stěžovatelky tak nemohly jen „protékat“ bankovním účtem společnosti Polcarbo Polsko. Náklady na dopravu a ubytování horníků pak nesla společnost Polcarbo Polsko. Ta s horníky uzavřela občanskoprávní smlouvu podle polského práva a na jejím základě jim vyplácela *świadczenia* (bez pokynů stěžovatelky). Výplata *świadczenia* ostatně není podle polských zákonů odměnou za práci, což by dokázal navrhovaný svědek. Krajský soud jej ale nevyslechl, neboť očekával, že svědek nebude vypovídat o skutkových okolnostech, ale jen o svých názorech na věc.

[8] Krajský soud dále podle stěžovatelky nesprávně vyložil § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Uvedl, že toto ustanovení upravuje jen takové příjmy, které zaměstnanec dostane před podpisem smlouvy, nebo naopak příjmy po skončení pracovněprávního vztahu. V praxi se však vyskytují situace, kdy je takovým příjmem i plnění přijaté v průběhu pracovního poměru od osoby, pro kterou zaměstnanec práci nevykonává.

[9] Stěžovatelka měla navíc legitimní očekávání, že její obchodní praxe odpovídá zákonu. Tato praxe trvá již od roku 1997 a v roce 2001 byla přezkoumána daňovými orgány. Ty tehdy neshledaly žádné pochybení. Daňové orgány proto nemohou nyní svou praxi změnit, aniž by svůj postup zdůvodnily. Řádným odůvodněním ale nemůže být to, že daňový spis z roku 2001 byl skartován.

pokračování

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu. Už z napadeného daňového rozhodnutí plyne, že úkolem společnosti Polcarbo Polsko bylo polské horníky jen obstarávat, jinou roli společnost při zaměstnávání horníků neměla. Tato společnost navíc nevykonávala služby pro nikoho jiného než pro stěžovatelku. *Świadczenia* vyplácela z českého účtu, na který jí chodily peníze jenom od stěžovatelky a ke kterému měly přístup osoby spojené se stěžovatelkou. Polští horníci navíc vykonávali práci jen pro stěžovatelku v ČR, zdroj jejich příjmů se tedy nacházel na území ČR. Výplata *świadczenia* potom probíhala podle dokladů od stěžovatelky a jeho výše se určovala podle pracovního zařazení a počtu odpracovaných hodin. Výplatní termín *świadczenia* se shodoval s výplatním termínem mzdy. Z toho plyne, že *świadczenia* bylo ve skutečnosti odměnou za práci a že je hradila stěžovatelka, i když tak činila prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko. Stěžovatelka je proto plátcem daně z příjmů zahrnujících nejen mzdu, ale i *świadczenia*. Žalovaný ve shodě s krajským soudem považuje za nadbytečný i opakovaný výslech svědka, neboť ten by nemohl přinést nové rozhodné skutečnosti.

[11] *Świadczenia* je nutné posoudit jako příjem podle § 6 odstavce 1 písmene a), nikoliv podle písmene d) zákona o daních z příjmů, protože šlo *de facto* o součást mzdy. Postup daňových orgánů se nepříčí ani ochraně legitimního očekávání; ostatně výsledek daňové kontroly z roku 2001 nelze považovat za ustálenou správní praxi, která by vůbec mohla legitimní očekávání založit. Navíc jsou závěry v této věci i dostatečně odůvodněny, a ob stojí tedy i za situace, kdy je nelze srovnat s výsledkem předchozí daňové kontroly, neboť spis z roku 2001 byl už skartován.

3. Právní hodnocení

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě (čl. 14 odst. 1 mezinárodní smlouvy s Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění, zveřejněné pod č. 102/2012 Sb. m. s.).

[14] Plátcem daně se rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, která je podle tohoto zákona povinna odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně (§ 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů; zde i dále uvádí soud znění účinné ve zdaňovacím období roku 2014, ovšem pro období roku 2013 platilo obsahově totéž).

[15] Poplatníci daně z příjmů fyzických osob mohou být buď daňovými rezidenty, nebo daňovými nerezidenty. Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle nezdržují nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (§ 2 odst. 1 a 3 téhož zákona).

[16] Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u poplatníků – daňových nerezidentů – považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) [§ 22 odst. 1 písm. b) téhož zákona].

[17] Příjmem ze závislé činnosti jsou mimo jiné

- plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího poměru pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát jeho příkazů [§ 6 odst. 1 písm. a) bod 1 téhož zákona];
- příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává [§ 6 odst. 1 písm. d) téhož zákona].

[18] NSS se nejprve zabýval otázkou, zda skutková zjištění ukazují na to, že *świadczenia* bylo odměnou za práci a že je platila stěžovatelka prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko. Daňové orgány provedly k těmto okolnostem rozsáhlé dokazování. Při něm zjistily tyto – mezi stranami nesporné – skutečnosti:

- Stěžovatelka uzavřela se společností Polcarbo Polsko rámcovou smlouvu o způsobu realizace smluv mezi stěžovatelkou a společností OKD. Podle rámcové smlouvy zajišťovala společnost Polcarbo Polsko pro stěžovatelku horníky, případně celé pracovní skupiny horníků, kteří pracovali na stěžovatelčiných zakázkách v kamenouhelných dolech společnosti OKD. Stěžovatelka za to společnosti Polcarbo Polsko platila smluvní cenu, kterou představovala polovina odměny stěžovatelky ze zakázek pro OKD po odečtení nákladů na mzdy českých zaměstnanců.
- Stěžovatelka poskytovala společnosti Polcarbo Polsko podklady pro měsíční fakturaci: měsíční příjmy od OKD, náklady na české pracovníky a rozdělení měsíčních příjmů (snížených o náklady na české pracovníky), z nichž polovina náležela společnosti Polcarbo Polsko.
- Stěžovatelka vypověděla, že služba podle rámcové smlouvy spočívala jak v nábore polských horníků, tak ve vyplácení *świadczenia*. To bylo zahrnuto v kalkulaci ceny a spočívalo v náhradě nákladů na stravu a cestovné.
- Stěžovatelka předložila vzor smlouvy, kterou společnost Polcarbo Polsko uzavírala s polskými horníky. Podle ní společnost vysílá osobu k výkonu práce do ČR u stěžovatelky. Vysílaná osoba bude zaměstnána u stěžovatelky za odměnu minimálně ve výši 400 Kč za směnu, k tomu jí bude společnost hradit za vyslání částku minimálně ve výši 400 Kč za směnu (*świadczenia*). Výše *świadczenia* závisí na pracovním zařazení. Termín výplaty *świadczenia* bude odpovídat termínu výplaty mzdy od stěžovatelky. Vysílaná osoba se zavazuje, že nemá žádný pracovní poměr na území Polska ani tam není sociálně pojištěna.
- Společnost Polcarbo Polsko se vyjádřila tak, že *świadczenia* podléhá polským právním předpisům a není součástí odměny za práci. Právním základem je polský zákon o podpoře zaměstnanosti a institucí trhu práce.
- Polská daňová správa uvedla, že společnost Polcarbo Polsko je zapsána v polském registru personálních agentur jako agentura zprostředkovávající práci v zahraničí. V letech 2013 a 2014 vykážala výplaty bonusů za vyslání pracovníků do ČR ke stěžovateli. Bonusy kryjící cestovní náklady jsou však v Polsku osvobozeny od daně a jiné bonusy daní jejich příjemce. Společnost Polcarbo Polsko poskytovala služby jen stěžovateli.
- Úřad práce v Karvině vyloučil, že by společnost Polcarbo Polsko byla oprávněna vykonávat agenturní činnosti v ČR. Stěžovatelka ani neměla v letech 2013 a 2014 hlášeny žádné pracovníky vyslané ze zahraničí. Zahraniční pracovníci byli vždy vlastními stěžovatelčinými zaměstnanci.
- Advokát společnosti Polcarbo Polsko, Przemysław Przepióra, potvrdil, že polští horníci nebyli zaměstnanci společnosti Polcarbo Polsko. Společnost s nimi uzavírala smlouvu občanskoprávní, ne pracovněprávní. Stěžovatelka není pobočkou ani dceřinou společností společnosti Polcarbo Polsko, to platí i naopak. Společnost Polcarbo Polsko poskytovala služby jen stěžovateli.

pokračování

- Společnost Polcarbo Polsko vyplácela *świadczenia* z českého účtu a v českých korunách. Na tento účet přicházely platby výhradně od stěžovatelky. K účtu měl dispoziční práva jednatel a společník stěžovatelky, Leszek Ryskalok. Dispoziční práva k účtu a internetovému bankovníctví měl dále společník stěžovatelky a zároveň společnosti Polcarbo Polsko, Rafal Piotr Ryskalok.
- Průměrná hrubá mzda polského horníka vyplácená stěžovatelkou dosáhla v roce 2013 výše 13 191 Kč a v roce 2014 výše 13 477 Kč. Po připočtení *świadczenia* dosahoval měsíční příjem v roce 2013 výše 28 832 Kč a v roce 2014 výše 29 054 Kč. Průměrné hrubé mzdy zaměstnanců jiných subjektů, kteří prováděli srovnatelné hornické práce pro společnost OKD, se pohybovaly od 20 000 Kč do 24 000 Kč za pomocné hornické práce a 28 000 Kč až 35 000 Kč za práce na rubání a ražení. Správce daně také srovnal mzdy stěžovatelčiných českých a polských zaměstnanců, kteří pracovali jako tzv. revírníci (vedoucí směny). Čeští zaměstnanci vydělávali 216 až 353 Kč za hodinu. Polští zaměstnanci vydělávali 107 až 124 Kč za hodinu, po připočtení *świadczenia* ale jejich výdělek činil 180 až 261 Kč za hodinu.

[19] Stěžovatelka tedy byla jediným zaměstnavatelem polských horníků. Společnost Polcarbo Polsko měla s horníky vztah občanskoprávní, ne pracovní – společnost nebyla oprávněna poskytovat agenturní zaměstnance na území ČR, a navíc sama zavázala horníky k tomu, že nebudou mít v Polsku žádný pracovní poměr. Horníci tak vykonávali práci jen pro stěžovatelku v ČR.

[20] Přesto společnost Polcarbo Polsko vyplácela horníkům *świadczenia*, které vykazovalo znaky odměny za práci vykonávanou pro stěžovatelku. Výše *świadczenia* totiž přímo závisela na počtu odpracovaných směn a pracovním zařazení u stěžovatelky. Termín výplaty *świadczenia* odpovídal termínu výplaty mzdy od stěžovatelky. Mzda vyplácená stěžovatelkou navíc odpovídala zhruba jen polovině průměrné mzdy na obdobném pracovním místě. Tomuto průměru se přiblížila až po připočtení *świadczenia*. *Świadczenia* proto ve skutečnosti plnilo funkci odměny za práci. Na této jeho skutečné povaze nic nemění fakt, že je stěžovatelka a společnost Polcarbo Polsko označují jako náhradu nákladů spojených s vysláním k práci do zahraničí nebo náhradu nákladů vynaložených na stravu či dopravu.

[21] Nelze souhlasit ani s tvrzením, že stěžovatelka neměla na výplatu *świadczenia* vliv. Stěžovatelka sama v daňovém řízení uvedla, že smluvní vztah se společností Polcarbo Polsko spočíval nejen v obstarání polských horníků, ale i ve výplatě *świadczenia*. Stěžovatelka byla navíc se společností Polcarbo Polsko personálně propojena prostřednictvím Rafala Piotra Ryskaloka (společníka jak stěžovatelky, tak společnosti Polcarbo Polsko). Ten měl spolu s jednatelem a společníkem stěžovatelky, Leszkiem Ryskalokem, dispoziční práva k účtu společnosti Polcarbo Polsko. Na tento český účet vedený v českých korunách přicházely peníze jen od stěžovatelky (neboť společnost Polcarbo Polsko nikomu jinému služby neposkytovala) a zároveň z něj bylo vypláceno *świadczenia*.

[22] Stěžovatelka tedy měla výplatu *świadczenia* plně pod kontrolou: *świadczenia* bylo vypláceno z finančních obnosů poskytovaných stěžovatelkou, a to na pokyn osob, které tvoří stěžovatelčin statutární orgán. Výplata *świadczenia* je proto přičitatelná stěžovatelce.

[23] Tento systém výplaty *świadczenia* nezpochybňují ani obecná tvrzení, že se výše smluvní odměny lišila od výše *świadczenia* nebo že odměna byla mnohdy vyplácena s několikaměsíčním zpožděním. Tyto okolnosti lze totiž snadno vysvětlit (buď tím, že vyplácená částka zahrnovala krom *świadczenia* také samotnou odměnu pro Polcarbo Polsko,

nebo tím, že společnost Polcarbo Polsko na výplatu odměny nespěchala). Stěžovatelka navíc svá tvrzení blíže nekonkretizuje ani nijak nedokládá.

[24] NSS proto považuje – ve shodě s daňovými orgány a krajským soudem – za prokázané, že *świadczenia* bylo odměnou za práci vykonávanou pro stěžovatelku v ČR a že je vyplácena stěžovatelka prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko.

[25] Protože NSS dospěl k závěru, že je *świadczenia* odměnou za práci vykonávanou výhradně na území ČR, vzniklo v ČR také právo na zdanění *świadczenia* (čl. 14 odst. 1 mezinárodní smlouvy s Polskou republikou č. 102/2012 Sb. m. s.). *Świadczenia* se tedy posuzuje podle českých právních předpisů – nikoliv podle polských právních předpisů, jak uvádí stěžovatelka. *Świadczenia* je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť jde o příjem polských horníků z pracovněprávního poměru u stěžovatelky, v němž polští horníci dbají příkazů stěžovatelky. Stěžovatelka je proto plátcem daně z příjmů ze *świadczenia*, jak správně uvedly už daňové orgány i krajský soud.

[26] NSS souhlasí také s postupem krajského soudu, který nevyslechl navrhovaného svědka. Stěžovatelka výslech navrhla, aby prokázala proces zajišťování polských horníků, včetně související praxe na polském trhu a právní úpravy výplat *świadczenia*. Tyto otázky však byly dostatečně objasněny prvním výslechem svědka i dalšími důkazy. Případně šlo o otázky v této věci nepodstatné: to platí například o polské právní úpravě výplaty *świadczenia*, neboť zdanění *świadczenia* se řídí českým právním řádem. Krajský soud proto správně považoval výslech svědka za nadbytečný.

[27] Důvodná není ani námitka o nesprávném výkladu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmu. Krajský soud nejprve takové příjmy popsal slovy zákona – jako příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti. Pak ale uvedl, že jde zejména o příjmy, které zaměstnanec dostane před podpisem pracovní smlouvy nebo po skončení pracovněprávního vztahu. NSS nepovažuje takový výklad za vyčerpávající: příjmy vyplácené v souvislosti s výkonem závislé činnosti totiž mohou plynout i v průběhu této činnosti (může jít třeba o finanční motivaci pro zaměstnance za prodej zboží určité značky, jako v nedávném rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2023, čj. 10 Afs 61/2022-41, č. 4452/2023 Sb. NSS).

[28] Tato nepřesnost však nemá vliv na právní posouzení nyní sporných otázek, a tedy ani na zákonnost napadeného rozsudku. Příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu různých forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti, které nejsou mzdou či odměnou za práci (10 Afs 61/2022, bod 17 a judikatura tam citovaná). *Świadczenia* ovšem odměnou za práci je. Spadá tedy do příjmů podle § 6 odstavce 1 písmene a), nikoliv písmene d) zákona o daních z příjmů.

[29] NSS nepřisvědčil ani námitce o legitimním očekávání stěžovatelky. Legitimní očekávání může totiž založit jen ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost správních orgánů, která opakovaně potvrzuje určitý výklad či použití právních předpisů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81). Tomuto řízení však předcházela jen jediná daňová kontrola v roce 2001, jejíž výsledky samy o sobě

pokračování

nemohou představovat ustálenou správní praxi. Mezi tehdejší a současnou kontrolou je navíc rozdíl šestnáct let a vzhledem ke skartovanému spisu z roku 2001 nelze ani ověřit předmět tehdejší kontroly. Nezákonná by byla libovůle daňových orgánů spočívající v různém posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech *skutečně posuzoval*. Pokud správce daně určitou skutečnost neproověřil – nebo ji jen přehlédl – neznamená to, že tím schválil konkrétní uspořádání právních vztahů. Takový výslovně nevyjádřený postoj správního orgánu nemůže založit správní praxi, natož legitimní očekávání (rozsudek ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, včetně citace starší judikatury).

4. Závěr a náklady řízení

[30] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. srpna 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu