



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **POLCARBO spol. s r. o.**
sídlem Karola Šliwky 621/5, 733 01 Karviná
zastoupen advokátem Mgr. Adamem Buchtou
sídlem Blanická 1008/28, 101 00 Praha 2 – Vinohrady

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2021 č. j. 43177/21/5200-10421-711070,
ve věci daně z příjmů

takto:

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Žaloba se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období 2015 ze dne 14. 10. 2020, č. j. 3670123/20/3212-50522-809518, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v celkové výši 12 526 613 Kč a penále ve výši 2 505 322 Kč.
2. Z žaloby vyplývá, že žalobce zaměstnával polské zaměstnance (horníky) na základě zprostředkovatelské služby dle Rámcové smlouvy s dodavatelem, spřízněnou osobou Przedsiębiorstwo usług technicznych i handlowych „POLCARBO“ spółka jawna Ryskalok & S-KA, polskou agenturou práce (dále jen „POLCARBO Polska“). POLCARBO Polska se zavázalo zajistit osoby se stanovenou kvalifikací za sjednanou měsíční odměnu odvíjející se od počtu směn. Odměna byla sjednána následovně: POLCARBO Polska jako poskytovatel získá za služby poskytnuté v rámci realizace úkolů vyplývajících ze smlouvy uzavřené mezi objednatelem (žalobcem) a třetí právnickou osobou (OKD a.s.) měsíční odměnu ve výši 50% z částky dohodnuté za provedení tohoto úkolu, po podmínkou vynětí z hrubého měsíčního příjmu částky připadající na objednatelem (žalobcem) zaměstnané české zaměstnance podle počtu odpracovaných pracovních směn, dle vzorce uvedeného v Rámcové smlouvě. Žalobce takto zajištěné polské zaměstnance zaměstnal v pracovním poměru s tím, že jimi zajišťoval provádění díla pro OKD a.s. a hradil jim sjednanou mzdu. POLCARBO Polska hradilo polským horníkům určité finanční částky (tzv. swiadczenia) za každou odpracovanou směnu, a to na základě občanskoprávního vztahu založeného Smlouvou o vyslání k práci v zahraničí uzavřenou mezi POLCARGO Polska a polskými horníky zaměstnanými žalobcem (dále jen „Smlouva o vyslání“). Tyto částky byly ve Smlouvě o vyslání definovány tak, že se jedná o odměnu minimálně ve výši 400 Kč za 1 pracovní směnu. POLCARBO Polska takto motivuje pracovníky k práci v ČR a zohledňuje především náklady spojené s dopravou do místa zaměstnání a ubytováním v ČR. Tyto částky, tzv. swiadczenia, hradí v souladu s Rámcovou smlouvou POLCARBO Polska.
3. Žalobce zejména namítl nesprávné hodnocení skutkového stavu žalovaným a správcem daně, když podle názoru žalovaného, resp. správce daně je žalobce ve vztahu k tzv. swiadczeniu plátcem daně ve smyslu § 38c zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Žalobce má však za to, že ve vztahu k tzv. swiadczeniu plátcem daně není. Tvrdí, že tzv. swiadczenia vyplácí POLCARBO Polska v souladu se zákonem o podpoře zaměstnanosti, náklady na vyplácení tzv. swiadczenia byly pouze zohledněny v kalkulaci ceny služeb za zprostředkování zaměstnání polských zaměstnanců sjednané Rámcovou smlouvou mezi žalobcem a POLCARGO Polska. Žalobce hradil sjednanou odměnu za služby dle Rámcové smlouvy na účet POLCARBO Polska, a to většinou s několikaměsíčním zpožděním; z toho vyplývá, že POLCARBO Polska vyplácelo swiadczenia nezávisle na úhradách přijatých od žalobce, nejednalo se o pouhé přeposílání prostředků mezi žalobcem, POLCARBO Polska a polskými zaměstnanci a zastírání skutečného stavu. POLCARBO Polska nemohl swiadczenia vyplácet z prostředků žalobce, neboť tyto prostředky neměl k dispozici a nebyl oprávněn k užití prostředků žalobce. Z kontrolního zjištění správce daně je zřejmé, že správce daně neprovedl žádnou analýzu finančních toků mezi žalobcem a POLCARBO Polska, ani analýzu konkrétních převodů.
4. Žalobce zdůraznil, že POLCARBO Polska poskytlo žalobci komplexní a nedělitelnou službu ve specifické oblasti podnikání. Podle žalobce žalovaný svými závěry porušuje zásadu smluvní volnosti. Žalobce má za to, že nelze mít pochyb o tom, že swiadczenia jsou příjmy,

kteřé plynou polským pracovníkům od POLCARBO Polska, že žalobkyně je nevyplácí, a to ani zprostředkovaně a logicky je ani nezaúčtovává. Žalovaný dle názoru žalobce nemůže žalobci uložit závazek vyplácet tzv. swiadczenie nebo jej dovodit v rozporu s uzavřenými smlouvami a předloženými důkazy, žalovaný nemá žádnou pravomoc uložit žalobci závazek soukromého práva, kdy takové jednání nemá v právním řádu oporu.

5. Pokud správce daně vyzval žalobce k prokázání, že se v případě tzv. swiadczenia jedná o určitý typ příjmu, má žalobce za to, že není povinen prokazovat, zda tzv. swiadczenie je či není předmětem daně dle § 6 odst. 7, resp. je osvobozeno dle § 6 odst. 9 ZDP, protože žalobce toto tzv. swiadczenie nevyplácí. Žalobce dále poznamenal, že pokud by mělo být tzv. swiadczenie posouzeno jako příjem ve smyslu § 6 ZDP, pak by se dle jeho názoru mělo upřesnit, že se jedná o příjem dle § 6 odst. 1 písm. d), a nikoliv o příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.
6. Žalobce má rovněž za to, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání. Správce daně žalobce již v minulosti (konkrétně v roce 2001) posuzoval a neshledal pochybení. Podklady k této kontrole již byly správcem daně skartovány, žalobce je nicméně doložil.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a v podrobnostech odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a dále na obsah předkládaného správního spisu. K námitce žalobce o nesprávném hodnocení skutkového stavu žalovaný uvedl, že ze všech skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly vyplývá jednoznačný závěr, že příjem deklarovaný jako tzv. swiadczenia hradil ve skutečnosti žalobce z vlastních prostředků, a to zprostředkovaně prostřednictvím POLCARBO Polska, v rámci měsíční odměny hrazené žalobcem společností POLCARBO Polska dle Rámcové smlouvy.
8. Doplnil, že tzv. swiadczenie bylo vypláceno z českého účtu společnosti POLCARBO Polska, nicméně tento účet sloužil výhradně k přijímání plateb od žalobce a k vyplácení tzv. swiadczenia polským zaměstnancům žalobce, kteří měli s POLCARBO Polska uzavřenu občanskoprávní Smlouvu o vyslání. Skutečným příjemcem tzv. swiadczenia byli jednotliví polští zaměstnanci žalobce, kteří vykonávali práci výhradně pro žalobce a na území České republiky. Zdroj příjmů se tedy nacházel na území České republiky. Výplata tzv. swiadczenia se vázala k vykonávané závislé činnosti pro žalobce na území České republiky, přičemž výše vyplácené částky závisela na vykonávané funkci a počtu odpracovaných směn. Žalobce tedy byl v postavení plátce daně dle § 38c ZDP.
9. Pokud jde o povahu tzv. swiadczenia, vyzval žalovaný žalobce k prokázání, že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně dle § 6 odst. 7 ZDP, nebo že se jedná o příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 ZDP, případně o příjmy již zdaněné, žalobce však toto neprokázal. K tvrzení žalobce, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání, žalovaný uvedl, že s ohledem na skartování spisu nelze ověřit, jaký byl rozsah daňové kontroly v roce 2001, nicméně lze uzavřít, že správce daně přistupuje ke každé daňové kontrole individuálně, s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu; unesení důkazního břemene v jednom případě neznamená unesení důkazního břemene v jiném případě, byť žalobce uvádí, že se jedná o shodné případy.

Zjištění z obsahu správních spisů

10. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil dne 8. 2. 2019 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmu fyzických ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015. Správce daně v rámci daňové kontroly zkoumal povahu

vyplacených nezdaněných příjmů označovaných jako tzv. swiadczenia, které byly vypláceny polským zaměstnancům žalobce prostřednictvím třetí osoby - společnosti POLCARBO Polska. Společnost POLCARBO Polska tyto náklady na tzv. swiadczenia fakturovala žalobci v rámci celkové ceny služeb dle Rámcové smlouvy.

11. V rámci provedené daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobce je s polskými zaměstnanci ve vazbě v roli tzv. právního zaměstnavatele ve smyslu § 7 zák. č. 262/2006 Sb., zákoníku práce v platném znění (dále jen „zákoník práce“), nikoliv v roli tzv. ekonomického zaměstnavatele. Polští zaměstnanci vykonávali závislou činnost na území České republiky pouze pro žalobce, zdroj jejich příjmů je tedy jen na území České republiky. Současně bylo zjištěno, že tito polští zaměstnanci žalobce nebyli zaměstnanci POLCARBO Polska, když s touto polskou agenturou práce měli uzavřenu občanskoprávní Smlouvu o vyslání. Společnost POLCARBO Polska vyplácela dle Smlouvy o vyslání polským zaměstnancům žalobce tzv. swiadczenia jako plnění, které mělo zaměstnancům kompenzovat náklady spojené s jejich vysláním, a to náklady na dopravu do místa zaměstnání a přechodný pobyt v místě zaměstnání.
12. Správce daně dospěl k závěru, že se v případě tzv. swiadczenia nemohlo jednat o cestovní náhrady, když bylo zjištěno, že žalobce své zaměstnance na žádnou pracovní cestu nevyslal a nešlo ani o úhradu cestovních náhrad ze sídla POLCARBO Polska, jelikož se nejednalo o agenturní zaměstnance. Správcem daně nebylo zjištěno, že by se v případě tzv. swiadczenia jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo příjmy, které jsou od daně osvobozeny.
13. Ze zjištění správce daně dále vyplynulo, že tzv. swiadczenie bylo polským zaměstnancům žalobce vypláceno společností POLCARBO Polska ve výplatním termínu mzdy u žalobce, a to v českých korunách převážně z bankovního účtu POLCARBO Polska. Bankovní účet společnosti POLCARBO Polska byl veden v korunách v České republice a sloužil výlučně k přijímání plateb od žalobce a poté k vyplácení tzv. swiadczenia polským zaměstnancům žalobce. Výše vyplaceného tzv. swiadczenia se odvíjela od počtu odpracovaných směn. Správce daně zjistil, že žalobce v plné výši poskytoval společnosti POLCARBO Polska finanční prostředky na vyplácení tzv. swiadczenia, neboť společnosti POLCARBO Polska zasílal pravidelně každý měsíc tyto částky na účet v rámci odměny za služby dle Rámcové smlouvy. Nadto bylo správcem daně zjištěno, že společnost POLCARBO Polska nebyla běžnou pracovní agenturou, když své služby poskytovala jen žalobci.
14. Z uvedených důvodů tedy správce daně nezdaněné příjmy, tzv. swiadczenia, posoudil jako příjem vyplacený za závislou práci vykonávanou na území České republiky pro žalobce, vyplacený žalobcem prostřednictvím společnosti POLCARBO Polska, když skutečným příjemcem tzv. swiadczenia (hrazeného v rámci ceny služeb dle Rámcové smlouvy společnosti POLCARBO Polska) nebyla společnost POLCARBO Polska, ale jednotliví polští zaměstnanci žalobce.
15. Dle správce daně byl tedy žalobce ve vztahu k tzv. swiadczenii plátcem daně ve smyslu § 38c ZDP, kdy příjmy ve formě tzv. swiadczenia vyplácené svým zaměstnancům ve formě skrytých nákladů na mzdy nezahrnul do jejich základu pro výpočet zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti, tedy dle názoru správce daně vyplacené příjmy (swiadczenia) nezahrnul do úhrnu příjmů ze závislé činnosti, čímž porušil § 38h odst. 1 a násl. ZDP a nesrazil a neodvedl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti ve správné výši.
16. Následně dne 14. 10. 2020 správce daně vydal shora uvedený dodatečný platební výměr, proti kterému žalobce brojil odvoláním, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
18. Krajský soud předesílá, že řízení v této věci bylo usnesením ze dne 9. 5. 2022 přerušeno do doby pravomocného skončení řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 10 Afs 19/2022; jednalo se o řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku podepsaného soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 22 Af 27/2020-72, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 a 2014; předmětem přezkumu krajským soudem byly shodné skutkové a právní závěry finančních orgánů jako v nyní projednávané věci, pouze za předcházející zdaňovací období. Také žalobní námítky byly shodné.
19. Nejvyšší správní soud přitom kasační stížnost žalobce rozsudkem ze dne 29. 8. 2023, č. j. 10Afs 19/2020-39 zamítl; ztotožnil se se závěry krajského soudu a uvedl:

„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.

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.

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 R. P. R. (společníka jak stěžovatelky, tak společnosti Polcarbo Polsko). Ten měl spolu s jednatelem a společníkem stěžovatelky, L. R., 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.

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.

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.

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 vyplácela stěžovatelka prostřednictvím společnosti Polcarbo Polsko.

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.

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).

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.

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 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).“

20. S ohledem na uvedené odpadl důvod pro přerušení řízení a soud tak výrokem I. tohoto rozsudku rozhodl v souladu s § 48 odst. 6 s. ř. s. o jeho pokračování.
21. Krajský soud nemá důvod se v projednávané věci odchýlit od svých předchozích závěrů vyslovených v rozsudku ze dne 8. 12. 2021, č. j. 22 Af 27/2020-72, potvrzených kasačním soudem.
22. Krajský soud se tedy i v nyní projednávané věci zaměřil na posouzení povahy příjmu označovaného jako tzv. swiadczenia a s tím související otázkou, zda je žalobce ve vztahu k tzv. swiadczeniu plátcem daně ve smyslu § 38c ZDP.
23. Plátcem daně se dle § 38c ZDP rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která podle tohoto zákona odvádí správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně.
24. V souladu s § 2 odst. 3 ZDP platí, že poplatníci, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Jak vyplývá z § 22 odst. 1 b) ZDP, považují se za příjmy ze zdrojů na území ČR příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP.
25. Za příjmy ze závislé činnosti jsou v souladu s § 6 odst. 1 a) ZDP pokládány příjmy ze závislé činnosti ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Podle § 6 odst. 2 ZDP se poplatník s příjmy ze závislé činnosti označuje jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu ze závislé činnosti jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i daňový rezident České republiky, u kterého zaměstnanci vykonávají práci dle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.
26. Pokud jde o posouzení povahy příjmu označovaného jako tzv. swiadczenia a s tím související otázkou, zda je žalobce ve vztahu k tzv. swiadczeniu plátcem daně ve smyslu § 38c ZDP, ztotožnil se krajský soud s hodnocením povahy tohoto příjmu žalovaným, resp. správcem daně.
27. Jak totiž bylo zjištěno v průběhu daňového řízení, a proti těmto skutkovým závěrům nesměřují žádné žalobní námitky, tzv. swiadczenia bylo vypláceno z českého bankovního účtu společnosti POLCARBO Polska, kdy tento účet sloužil výhradně k přijímání plateb od žalobce a k vyplácení tzv. swiadczenie polským zaměstnancům žalobce, kteří měli s POLCARBO Polska uzavřenu občanskoprávní Smlouvu o vyslání. Tzv. swiadczenie bylo vypláceno ve výplatním termínu mzdy polských zaměstnanců žalobce. Společnost POLCARBO Polska však nebyla v předmětných obdobích zaměstnavatelem polských zaměstnanců žalobce, tito vykonávali práci pouze pro žalobce a na území České republiky a jiného právního zaměstnavatele neměli. Tzv. swiadczenie se vázalo výhradně k práci vykonávané polskými zaměstnanci žalobce na území České republiky a jeho výše byla závislá na vykonávané funkci a na počtu odpracovaných směn.

28. Z uvedeného podle krajského soudu vyplývá, že příjem deklarovaný jako tzv. swiadczenia hradil svým polským zaměstnancům žalobce z vlastních prostředků, a to zprostředkovaně prostřednictvím společnosti POLCARBO Polska, v rámci měsíční odměny hrazené žalobcem společností POLCARBO Polska dle Rámcové smlouvy. Jak navíc žalobce sám uvedl, vyplácení tzv. swiadczenia polským zaměstnancům žalobce ze strany POLCARBO Polska bylo zohledněno v měsíční odměně dodavatele žalobce – společnosti POLCARBO Polska.
29. Ze všech zjištěných skutečností lze podle krajského soudu učinit závěr, že skutečným účelem smluv uzavřených mezi žalobcem a POLCARBO Polska a POLCARHO Polska a polských zaměstnanců žalobce bylo zastřít účel sledovaný vyplácením tzv. swiadczenia polským zaměstnancům; je zjevné, že uvedený příjem polských zaměstnanců žalobce byl pravidelnou součástí jejich měsíčního příjmu, nadto navázaného na rozsah jimi vykonávané činnosti v tom kterém měsíci pro žalobce. Krajský soud se tedy ztotožnil se závěrem, že žalobce byl ve vztahu k těmto příjmům jeho zaměstnanců plátcem daně ve smyslu § 38c ZDP.
30. K námitce žalobce, že tzv. swiadczenia jsou příjmem ve smyslu § 6 odst. 1 d) ZDP a nikoliv příjmem dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, jak dovozuje žalovaný, lze odpovědět závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2023, č. j. 10Afs 19/2020-39, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP 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). Świadczenie ovšem odměnou za práci je. Spadá tedy do příjmů podle § 6 odstavce 1 písmene a), nikoliv písmene d) zákona o daních z příjmů.
31. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně, potažmo žalovaný porušili zásadu smluvní volnosti žalobce a polského dodavatele žalobce POLCARBO Polska; shodně s žalovaným má soud za to, že zásadu smluvní volnosti lze uplatnit jen u norem dispozitivních, mezi které ZDP nenáleží. Nelze se tedy smluvně odchýlit od § 6 odst. 1 ZDP a vyplácet tyto příjmy jinou formou, vedoucí k tomu, aby se žalobce vyhnul povinnosti srazit a odvést daň.
32. Ve vztahu k zásadě smluvní volnosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55 dovedl, že *„zásada smluvní volnosti, která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Není tak pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti rozhodné jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovníprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce, apod., - veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit“.*
33. Jako nedůvodnou shledal soud také námitku žalobce, že postupem žalovaného, resp. správce daně, došlo k porušení zásady legitimního očekávání. 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). Výsledky daňové kontroly z roku

2001 samy o sobě nemohou představovat ustálenou správní praxi. Mezi tehdejší a současnou kontrolou je navíc rozdíl 18 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).

Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud tedy neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, a proto s ohledem na výše uvedené žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. Nad rámec uvedeného krajský soud uvádí, že návrh žalovaného na přerušení řízení ze dne 7. 9. 2023 v souvislosti s rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2023 o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 26. 11. 2021, č. j. 43177/21/5200-10421-711070 (tedy rozhodnutí přezkoumávaného nyní soudem), byl doručen soudu poté, co již byl vyhlášen tento rozsudek a návrh tak již nebylo možné jakkoli zohlednit.
36. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 7. září 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu