



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobce: **POLCARBO spol. s r. o.**, se sídlem Karola Šliwky 621/5, Karviná, zastoupen Mgr. Adamem Buchtou, advokátem se sídlem Blanická 1008/28, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 1. 2022, č. j. 22 Af 59/2020-61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 1. 2022, č. j. 22 Af 59/2020-61, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 7. 2020, č. j. 25097/20/5200-11431-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 25 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Adama Buchty, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 5. 7. 2020, č. j. 25097/20/5200-11431-706481, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 21. 2. 2019, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 v celkové výši 35 778 520 Kč a předspsáno penále ve výši 7 155 704 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Konstatoval, že námitky žalobce vůbec nesměřovaly do zjištěného skutkového stavu, ale pouze do nesprávného posouzení daňové uznatelnosti odměny, kterou žalobci účtovala společnost Przedsiębiorstwo usług technicznych i handlowych „POLCARBO“ spółka jawna Ryskalok & S-KA (dále též „PUTiH“) podle rámcové smlouvy ze dne 27. 12. 2011 (dále též „rámcová smlouva“). Předmětem rámcové smlouvy byl závazek společnosti PUTiH zajistit žalobci osoby mající kvalifikaci k výkonu důlních hornických činností, které žalobce poté zaměstnal v pracovním poměru. Odměna za takto poskytnuté služby byla sjednána na měsíční bázi ve výši 50 % z částky, která byla žalobci uhrazena třetí osobou – společností OKD a. s. za provedené dílo, a to dle počtu směn odpracovaných pro OKD a. s. polskými zaměstnanci žalobce zajištěnými společností PUTiH. Na základě rámcové smlouvy tedy byla žalobci zprostředkována možnost uzavřít s polským pracovníkem pracovní smlouvu a sjednat s ním pracovní poměr. Poskytnutí služby končilo uzavřením pracovní smlouvy mezi žalobcem a zprostředkovaným polským pracovníkem, který se stal zaměstnancem žalobce. Odměna za zajištění polských pracovníků však byla účtována měsíčně dle počtu odpracovaných směn ve vztahu ke všem polským pracovníkům zajištěným společností PUTiH pro žalobce, nikoliv jen ve vztahu k nově zajištěným pracovníkům. Odměna dle rámcové smlouvy tedy byla sjednána, jako by služba zprostředkování konkrétního zaměstnance byla prováděna jako služba poskytovaná kontinuálně po dobu tolika let, kolik byl konkrétní zaměstnanec zaměstnán u žalobce. Přestože společnost PUTiH žalobci v dalších zdaňovacích obdobích žádnou službu zprostředkování ohledně již jednou zprostředkovaného zaměstnance neposkytovala, žalobce za službu dále hradil sjednanou odměnu, a tuto uplatňoval jako daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále též „ZDP“). Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že daňově uznatelným výdajem může být v projednávané věci v příslušném zdaňovacím období pouze odměna za zajištění nových pracovníků pro žalobce. Zdůraznil, že výdaje, které daňový subjekt uplatňuje, musí být v konkrétním zdaňovacím období skutečně vynaložené k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Služba zprostředkování uzavření pracovní smlouvy je však jednorázová, a je tak spjata pouze s jedním konkrétním zdaňovacím obdobím. Podle krajského soudu tímto hodnocením daňové orgány nezasáhly do smluvní volnosti žalobce a společnosti PUTiH. Posuzovaly pouze to, zda je možné uznat celou výši žalobcem vynaložených nákladů jako nákladů daňových. Daňové orgány nemohly svými rozhodnutími stanovit, jaká výše odměny náleží společnosti PUTiH za sjednanou službu. Jako nedůvodnou shledal krajský soud námitku, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání. Výsledek jedné daňové kontroly provedené nadto již v roce 2001 není ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností orgánů veřejné správy, která by opakovaně potvrzovala určitý výklad a použití právních předpisů a kterou by byl správce daně vázán.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve vysvětlil okolnosti vzniku spolupráce se společností PUTiH. Zdůraznil,

pokračování

že tato společnost prováděla před přijetím opatření dotčenými správními orgány důlní práce pro OKD a. s. přímo, disponuje tedy jedinečnými znalostmi a zkušenostmi, včetně schopnosti vyhledat a udržovat pracovní kolektivy realizující dané zakázky. Stěžovatel nastoupil na její místo a přes 20 let využívá jejich služeb při zajišťování kvalifikovaných pracovníků. Odměna byla sjednána ve výši 50 % z částky, kterou stěžovatel obdrží od OKD a. s. za provedení úkonu zajištěnými zaměstnanci.

[4] Stěžovatel předně rozporuje závěr krajského soudu, že jeho námitky vůbec nesměřovaly do zjištěného skutkového stavu. Stěžovatel v žalobě opakovaně rozporoval skutkové závěry správce daně, a to zejména stran obsahu a rozsahu poskytovaných služeb. Rovněž upozorňoval na to, že prokázal průběžné poskytování služeb činností vedoucího kontaktu a administrativně-technickým dozorem. Zdůrazňoval také specifickou povahu spolupráce, která odůvodňuje způsob stanovení odměny za služby. Tato specifická má svůj původ v důvodech, které vedly k zahájení spolupráce, ve zvláštních požadavcích na kvalifikaci a osobností profil jednotlivých pracovníků a pracovních kolektivů při dobývání uhlí a v nezbytnosti bezprostředního obsazení pozice jiným vhodným kandidátem v případě výpadku některého z pracovníků. Dle stěžovatele neexistuje jiný subjekt, který by byl schopen mu zajistit pracovníky s odpovídající kvalifikací, v potřebném množství a v požadovaném časovém horizontu. Smluvený způsob odměňování pak přispívá k nezbytné stabilitě a efektivitě pracovních kolektivů, neboť společnost PUTiH má díky její konstrukci enormní zájem na jejich správném fungování. Krajský soud tyto námitky směřující do zjištění skutkového stavu pominul a nevypořádal se s nimi, jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Toto pochybení pak vedlo k nesprávnému posouzení právní otázky daňové uznatelnosti odměny za poskytování služeb společností PUTiH stěžovateli.

[5] V důsledku popsaného pochybení krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že služba spočívala pouze ve zprostředkování možnosti uzavřít s polským pracovníkem pracovní smlouvu a sjednat s ním pracovní poměr, pročez by za danou službu měla náležet jednorázová odměna. Tento závěr pomíjí vůli stran podmínit odměnu mírou užitku, který zajištění pracovníci přinesou stěžovateli. Omezení daňové uznatelnosti odměny na zdaňovací období, v němž byli pracovníci zajištěni (namísto např. na měsíc, pololetí, rok od nástupu), pak nedává vůbec žádný smysl. Stěžovatel opětovně zdůraznil okolnosti vzniku a smysl spolupráce a upozornil na to, že díky komplexnosti a stabilitě poskytnuté služby vykonával svou činnost pouze se čtyřmi administrativními pracovníky, přestože měl více než 500 zaměstnanců. Závěr krajského soudu o prostém zprostředkování zaměstnanců tak neodpovídá skutečnému obsahu služby a vedl k nesprávnému určení okamžiku jejího poskytnutí, doby poskytování a nedělitelnosti. Služby vyplývající z rámcové smlouvy byly totiž stěžovateli poskytovány kontinuálně a nepřetržitě za účelem stálého zajištění funkčnosti a obsazenosti jednotlivých kolektivů (s ohledem na fluktuaci zaměstnanců) a schopnosti plnit povinnosti v dolech OKD a. s. Krajský soud i správní orgány zcela popřely podstatu poskytované služby, neboť se zaměřily pouze na prvek zprostředkování.

[6] Krajský soud proto nesprávně uvážil o uznatelnosti „odměny za zprostředkování“ dle § 24 odst. 1 ZDP, když uzavřel, že výdaje vynaložené stěžovatelem jsou spjaté pouze se službou zprostředkování uzavření pracovní smlouvy s konkrétní osobou v jednom zdaňovacím období. Došlo tak k opomenutí části služeb společnosti PUTiH, která je pro

stěžovatele klíčová a sloužila k dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Bez existence funkčních, ucelených a správně složených hornických kolektivů není stěžovatel schopen plnit smlouvy o dílo na šachtách OKD a. s., a tedy si zajistit a udržet příjem ze získání zakázek. Stěžovatel dále uvedl, že nikdy netvrdil, že by od společnosti PUTiH přijímal kromě služby zajištění pracovníků i další služby, pouze zdůrazňoval její specifické aspekty. Způsob stanovení výše odměny za službu by podle něj mohl být sporný pouze z pohledu převodních cen, neboť stěžovatel a společnost PUTiH jsou osoby jinak spojené. Takto jej však daňové orgány nespороvaly, pouze jej svévolně a nelogicky nahradily jiným způsobem. Stanovily odměnu za část služby spočívající ve zprostředkování pracovníků a zbytek nákladů částečně překlasifikovaly na mzdové náklady a částečně přiřadily k údajně neprokázaným dalším službám, přestože žalovaný uznal jedinečnost, komplexitu a nedělitelnost služby. Krajský soud převzal nezdůvodněnou a nepodloženou úvahu daňových orgánů, že za zajištění pracovníků by měla společnosti PUTiH náležet jednorázová odměna. Dospěl tak k nesprávnému závěru o daňové neuznatelnosti části nákladů vynaložených stěžovatelem za přijaté služby. K tomu stěžovatel odkázal na judikaturu, podle níž jsou daňové orgány povinny respektovat vůli smluvních stran.

[7] Stěžovatel rovněž namítl porušení zásady legitimního očekávání. Přezkoumávané smluvní nastavení totiž bylo uplatňováno více než 20 let, během kterých bylo předmětem prověřování správce daně, mj. při daňové kontrole v roce 2001 a místním šetření v roce 2005. Změnu správní praxe přitom správce daně náležitě neodůvodnil. Nestačí tvrzení, že původní spisový materiál k dřívějším kontrolním postupům byl již skartován. Krajský soud se s tímto vysvětlením spokojil, přestože mu stěžovatel předložil relevantní dokumenty z vlastních archivů (zprávu o kontrole daně z roku 2001 a protokoly o ústním jednání z let 2001 a 2005). Z okolností těchto šetření je zřejmé, že správce daně prověřoval právě spolupráci stěžovatele se společností PUTiH a že mu byly předloženy veškeré relevantní dokumenty. Žádné pochybení stěžovatele přitom neidentifikoval. S argumentací stěžovatele se krajský soud věcně nevypořádal, jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný. Stěžovateli se nedostalo řádného vysvětlení ohledně změny správní praxe v posuzování daňové uznatelnosti příslušných nákladů.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě, spisový materiál a na rozsudek krajského soudu. Zdůraznil, že předmětem rámcové smlouvy bylo zajištění nových pracovníků z Polska a jejich vyslání pro stěžovatele na práci v České republice. Jinou činnost společnosti PUTiH stěžovatel neprokázal. Náleží jí tudíž pouze odměna za zprostředkování nového zaměstnance v konkrétním období, neboť zajištěním daného zaměstnance se předmět smlouvy zcela vyčerpal. Výdaj související se stejným zaměstnancem nelze nárokovat vícekrát. Proto je třeba posoudit jako daňově neuznatelné náklady, které byly uplatněny nad rámec nákladů za počty pracovníků zprostředkovaných právě v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a uznat jen náklady na nové pracovníky. Žalovaný dále uvedl, že správní orgány nezpochybnily smluvní volnost stran. Pouze neuznaly náklady, které nebyly vynaloženy

pokračování

na zajištění nových pracovníků v příslušném zdaňovacím období. K otázce legitimního očekávání žalovaný dodal, že nelze ověřit, zda byl obsah tehdejší daňové kontroly bezezbytku totožný. Nadto není výsledek jedné daňové kontroly realizované již v roce 2001 ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností orgánů veřejné správy. Stěžejní je, že žalovaný podepřel své závěry logickou, ucelenou a srozumitelnou úvahou. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Tu stěžovatel spatřuje především v tom, že se krajský soud nezabýval žalobními námitkami stěžovatele směřujícími do skutkových závěrů. Toto opomenutí pak krajský soud vedlo k nesprávnému právnímu posouzení daňové uznatelnosti zaplacené odměny.

[13] Z ustálené judikatury k požadavkům kladeným na odůvodnění soudních rozhodnutí plyne, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu musí být zřejmé, z jakého skutkového stavu vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Tyto závěry pak musí být řádně odůvodněny a musí být srozumitelné (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Těmto požadavkům krajský soud v posuzované věci dostál.

[14] Je pravdou, že stěžovatel v žalobě žalovanému vytýkal nesprávné hodnocení skutkového stavu. Zejména se vymezoval proti tomu, že měl od PUTiH obdržet další služby krom zajištění pracovníků. Zdůraznil, že tyto „další služby“ nejsou žádnými samostatnými plněními, nýbrž integrální součástí služby zajištění pracovníků. Současně podrobně rozebral okolnosti vzájemné spolupráce se společností PUTiH, které podle něj dokládají jedinečnost a komplexitu poskytnuté služby zajištění pracovníků (okolnosti vzniku jejich spolupráce, specifická oblast podnikání, výlučnost postavení společností PUTiH a další). Z žaloby nicméně jasně plyne, že předmětem sporu je otázka uznání celé výše odměny za službu zahrnující tyto specifické aspekty jako daňového nákladu, nikoliv snad problematika (ne)prokázání jakýchkoliv „dalších služeb“. Právě takto ovšem krajský soud v napadeném rozsudku předmět sporu uchopil. Správně konstatoval, že stěžovatel svou žalobou míří do posouzení daňové uznatelnosti sjednané výše odměny za poskytnutou službu spočívající v zajištění pracovníků (za popsanych skutkových okolností). Z hlediska předmětu sporu jsou proto dílčí námitky ohledně neexistence případných dalších služeb nepodstatné. Ostatně i žalovaný v žalobou napadeném

rozhodnutí činil své závěry stran daňové uznatelnosti odměny právě ve vztahu k službě zajištění pracovníků pro stěžovatele, přičemž výslovně uvedl, že „nerozporuje ani tvrzenou skutečnost, že polská společnost poskytuje odvolateli jedinečnou a komplexní nedělitelnou službu ve specifické oblasti podnikání.“

[15] To, v čem se žalovaný se stěžovatelem neshodl, je tedy hodnocení daňové uznatelnosti celé výše odměny uhrazené za popsanou (specifickou zprostředkovatelskou) službu. Rozhodnutí žalovaného (a posléze krajského soudu) totiž spočívá na myšlence, že v rozhodném zdaňovacím období nelze uplatnit jako daňově uznatelnou část odměny za danou službu, jejíž výše se odvíjí od výkonů pracovníků, kteří nebyli zajištěni (a nebyla s nimi uzavřena pracovní smlouva) v rozhodném zdaňovacím období, tj. byli zajištěni a stěžovatelem zaměstnáni v předchozích zdaňovacích obdobích. Současně žalovaný dodal, že stěžovatel neprokázal přijetí jiných služeb (poskytovaných průběžně v rozhodných zdaňovacích obdobích), k nimž by bylo možné onu „nadlimitní“ část odměny vztáhnout a uznat ji jako daňový náklad. Stěžovatelem označená (skutková) neshoda se týká právě dílčí (a z hlediska předmětu sporu nepodstatné) otázky, zda stěžovatel tvrdil existenci dalších služeb, či nikoliv. Zatímco stěžovatel setrvává na závěru, že existenci takových služeb ani netvrdil, žalovaný uzavírá, že žádné další služby neprokázal. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud se otázkou rozporu ohledně existence či neprokázání případných dalších služeb výslovně nezabýval, ačkoliv na ni stěžovatel v žalobě upozorňoval. Jak ovšem plyne z výše uvedeného, krajský soud uchopil předmět sporu správně, přičemž pro posouzení tohoto předmětu není uvedena dílčí polemika nikterak zásadní. Je třeba připomenout, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Pro projednávanou věc je z hlediska přezkoumatelnosti podstatné, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmá úvaha ohledně důvodu, pro který odmítá daňovou uznatelnost části odměny a že krajský soud tento důvod aproboval a objasnil, z jakých důvodů tak učinil. Důvody rozhodnutí krajského soudu jsou tedy jasné. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že zrušením rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu správními soudy s konečnou platností vyřešen, což neprospívá zájmu účastníků řízení na projednání věci bez zbytečných průtahů ani veřejnému zájmu na hospodárnosti řízení (usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 212/2006-76).

[16] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud věcně nevypořádal s jeho žalobní argumentací týkající se porušení zásady legitimního očekávání.

[17] Stěžovatel v žalobě označil dokumenty, z nichž mělo vyplývat jeho legitimní očekávání stran správnosti zvoleného postupu. Kromě těchto dokumentů zdůraznil, že daňová uznatelnost celé výše odměny nebyla zpochybněna po dobu více než 20 let spolupráce se společností PUTiH. Krajský soud se s námitkou vzniku legitimního očekávání vypořádal v bodech 34 a 35 odůvodnění napadeného rozsudku. Na základě stěžovatelem označených skutečností dospěl k závěru, že „míra takto vzniklého legitimního přesvědčení a z toho plynoucího očekávání ohledně jiných obdobných situací do budoucna je velmi nízká“, neboť je založena pouze na tom, že dané transakce nebyly dosud výslovně zpochybněny. V takové situaci tedy podle krajského soudu nelze očekávat, že by k jejich zpochybnění v budoucnu nemohlo vůbec dojít; daňový subjekt se může spolehnout pouze

pokračování

na to, že jejich zpochybnění bude racionálně odůvodněno. Dodal, že provedení jedné daňové kontroly v roce 2001 není ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností (či nečinností) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů, a kterou je správní orgán vázán. Tím se krajský soud vypořádal s výsledkem předchozí kontrolní činnosti správce daně a řádně vypořádal celou námitku stěžovatele. Jeho případný nesouhlas se závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ale je otázkou jeho věcné správnosti, resp. zákonnosti (blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163 atd.).

[18] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, přistoupil k posouzení předmětu sporu mezi stěžovatelem a správními orgány. Tím je daňová uznatelnost odměny, kterou stěžovatel hradil společnosti PUTiH za zajištění pracovníků na základě rámcové smlouvy.

[19] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel zaúčtoval a uplatnil jako daňově uznatelné náklady za služby přijaté od společnosti PUTiH dle přijatých faktur s textem „prodej služeb“, a to v roce 2012 celkem ve výši 175 098 899,88 Kč, v roce 2013 celkem ve výši 131 602 301,55 Kč a v roce 2014 celkem ve výši 134 409 783,41 Kč. Poskytnuté služby byly fakturovány dle rámcové smlouvy.

[20] Předmětem rámcové smlouvy bylo dle čl. I určení způsobu realizace smluv uzavřených mezi stěžovatelem a třetí osobou (OKD a. s.) a z toho vyplývající způsob rozdělení kompetencí, nákladů a zisků mezi smluvními stranami. Společnost PUTiH se zavázala zajistit osoby mající kvalifikaci k výkonu důlní hornické činnosti, případně celé pracovní skupiny odborníků pro plnění úkolů vztahujících se k důlní hornické činnosti, případně k činnostem prováděným hornickým způsobem. Stěžovatel se zavázal tyto osoby zaměstnat jako své zaměstnance dle ustanovení platného českého zákoníku práce. Smlouva v následujících člancích podrobněji upravuje vzájemná práva a povinnosti smluvních stran týkající se zajištění pracovníků a péče o ně. Dle čl. V odst. 1 rámcové smlouvy platí, že: *„Poskytovatel získá za služby poskytnuté v rámci realizace úkolů vyplývajících ze smlouvy uzavřené mezi objednavatelem a třetí právnickou osobou odměnu ve výši 50% z částky dohodnuté za provedení tohoto úkolu, pod podmínkou vynětí z hrubého měsíčního příjmu částky připadající na objednavatelem zaměstnané české zaměstnance podle počtu odpracovaných pracovních směn, dle následujícího vzorce:*

$$\frac{\text{Součet částek za poskytnuté služby v daném měsíci}}{\text{zaměstnanci}} \times \text{počet směn odpracovaných českými}$$

Celkové množství odpracovaných směn v měsíci

Po vyčlenění částky náležející za české zaměstnance, je zbylá část základem k rozdělení mezi objednavatelem a poskytovatelem v poměru 50% na 50%.“

[21] Společnost PUTiH tak měsíčně zohledňovala v kalkulaci odměny za své služby výkon (odpracované směny) všech zajištěných polských zaměstnanců, bez ohledu na to,

kdy tito zaměstnanci uzavřeli pracovní smlouvu se stěžovatelem. Ten pak celou částku uplatnil jako daňový náklad.

[22] Správce daně část odměny z daňově uznatelných nákladů vyloučil. On i žalovaný uvedli, že společnosti PUTiH by měla za zajištění pracovníků náležet odměna připadající pouze na výkon pracovníků zajištěných a stěžovatelem zaměstnaných v daném zdaňovacím období. V dalších obdobích totiž podle nich stěžovatel ve vztahu k těmto pracovníkům žádnou službu zajištění nepřijímal. Odměna vyplacená společnosti PUTiH za zajištění pracovníků na základě rámcové smlouvy proto podle nich není v části, v níž se její výše odvíjí od výkonů pracovníků, kteří nebyli zajištěni a stěžovatelem zaměstnání (nebyla s nimi uzavřena pracovní smlouva) v rozhodném zdaňovacím období, daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Krajský soud toto posouzení aproboval.

[23] Proti tomu stěžoval namítá, že žalovaný a krajský soud pomíjí autonomii vůle smluvních stran, které odvíjí výši odměny společnosti PUTiH od míry užitku, kterou zajištění pracovníci stěžovateli po dobu svého pracovního poměru ke stěžovateli kontinuálně přinesou. K důvodům takového nastavení výše odměny stěžovatel shrnul okolnosti vzniku spolupráce a zdůraznil zkušenosti a dovednosti společnosti PUTiH při náboru a vytváření vhodných pracovních kolektivů.

[24] Dle § 24 odst. 1 platí, že *[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

[25] Mezi účastníky není sporu o tom, že stěžovateli byla v předmětných zdaňovacích obdobích služba spočívající v zajištění zaměstnanců ze strany společnosti PUTiH fakticky poskytována a že za ni zaplatil účtovanou cenu. Taktéž není pochybnost o tom, že náklady na zajištění zaměstnanců jako takové představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Správní orgány v podstatě zpochybnily „pouze“ výši ceny, kterou stěžovatel společnosti PUTiH za zajištění zaměstnanců v souladu s rámcovou smlouvou hradil, respektive způsob jejího určení, neboť tento nezahrnoval toliko výkony polských pracovníků zajištěných v daném zdaňovacím období.

[26] Pokud jde o cenu plnění, kterou lze uznat jako daňově účinný náklad, upravuje tuto problematiku zákon o daních z příjmů výslovně pouze v § 23 odst. 7: *Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.* Citované ustanovení dopadá na tzv. spojené osoby, které jsou definovány dále v tomto ustanovení. Stěžovatel nepopírá, že je osobou spojenou se společností PUTiH na základě personálního spojení [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP]. Správce daně ostatně začal cenu sjednanou na základě rámcové smlouvy prověřovat nejprve optikou uvedeného ustanovení. Od tohoto postupu však

pokračování

upustil a ustal na výše popsané konstrukci o neuznatelnosti části odměny za poskytnuté služby.

[27] Nepostupoval-li správce daně podle § 23 odst. 7 ZDP, přestože se v posuzované věci jedná o poskytování služeb mezi spojenými osobami, je výše ceny (ve smyslu daňově uznatelného nákladu) řešitelná pouze v rámci posouzení přiměřenosti nákladu v dané výši ve vztahu k dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Přiměřenost je totiž jedním z aspektů, které je třeba vzít v potaz při posuzování, zda se mohl daňový subjekt rozumně domnívat, že určitý náklad mohl i s ohledem na jeho výši sloužit k dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Jak uvedl Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, „podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí **nebo jsou nepřiměřené**. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.“ (zdůrazněno soudem). K obdobným závěrům dospěla taktéž judikatura Nejvyššího správního soudu, viz rozsudky ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70, ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-74 a další. Z té dále plyne, že se v případě tržní přiměřenosti jedná o méně přísné kritérium než to, které platí podle § 23 odst. 7 ZDP ve vztahu mezi spojenými osobami: „V případě výdaje (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) ve vztahu mezi nezávislými osobami je správce daně oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti, a ve vztahu mezi osobami spojenými musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle něž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.“ (rozsudek č. j. 8 Afs 72/2007-65). Podstata uvedeného rozlišení tkví v tom, že zatímco cena obvyklá má objektivní charakter (jedná se o interval cen dosažených mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek), cena přiměřená má spíše subjektivní charakter a zohledňuje konkrétní poměry daného daňového subjektu a okolnosti, které danou transakci provázejí. Proto může její výše vybočovat z intervalu cen obvyklých: „Na stěžovateli tedy zejména leží důkazní břemeno k prokázání, že reklamní prezentace mohla objektivně sloužit (či alespoň že stěžovatel se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena, kterou za prezentaci zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy o zprostředkování a vzhledem k obsahu prezentace natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel s ohledem na své znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.“ (rozsudek č. j. 2 Afs 13/2005-60).

[28] Jedním z kritérií, které lze hodnotit při posuzování daňové uznatelnosti nákladů, tedy při úvaze, zda daný náklad objektivně mohl sloužit (či alespoň že se daňový subjekt mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, je tedy i výše tohoto nákladu z hlediska tržní přiměřenosti. V posuzovaném případě ovšem správce daně ani žalovaný netvrdili, že by byla výše odměny sjednané v rámcové smlouvě jakkoliv nepřiměřená tržním podmínkám z hlediska konkrétních poměrů stěžovatele.

[29] V posuzované věci správní orgány ani jeden z výše uvedených nástrojů ke zpochybnění způsobu stanovení odměny za poskytnuté služby nevyužily. Svůj postup sice formálně opřely o § 24 odst. 1 ZDP, avšak z jejich odůvodnění není seznatelné, jakou podmínku podle nich stěžovatel při odečtení celé výše odměny od základu daně porušil, respektive z čeho vyplývá, že odměna za zprostředkování zaměstnance není daňově uznatelná v rozsahu, v němž jsou při její kalkulaci zohledněny také výkony daného zaměstnance uskutečněné v jiném zdaňovacím období, než ve kterém došlo ke zprostředkování zaměstnání. Správní orgány k tomu uvedly, že služba (ve vztahu ke konkrétnímu zaměstnanci) byla reálně poskytnuta v konkrétním zdaňovacím období, dále již ohledně daného zaměstnance žádná služba zprostředkování poskytnuta nebyla, a proto nemůže být příslušná část odměny v dalších zdaňovacích obdobích uznatelným nákladem.

[30] Samotné zprostředkování zaměstnance, které je „jednorázovým“ jednáním a proběhne skutečně ve vztahu k danému zaměstnanci pouze jednou, však nelze bez dalšího směřovat se způsobem, jakým je odměna za takový jednorázový počin (zajištění zaměstnance) kalkulována. Jedná se o dvě samostatné otázky, přičemž smluvní strany jsou svobodné v tom, jakým způsobem si výši odměny sjednají. Z daňového hlediska její výše podléhá posouzení toliko optikou výše uvedených nástrojů (test obvyklé ceny ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a test tržní přiměřenosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP). Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem pak nespátřuje v obecné rovině nic zapovězeného na tom, aby výše odměny za zprostředkování konkrétního zaměstnance byla odvislá od délky jeho následného pracovního působení u daného zaměstnavatele a takto se rovněž kontinuálně promítala do daňových nákladů zaměstnavatele.

[31] Stěžovatel ostatně uvádí ekonomicky racionální důvody pro takový postup. Odměna zohledňuje míru užitku daného zaměstnance, zajišťuje stabilitu obchodních vztahů a motivuje společnost PUTiH k řádnému a kvalitnímu poskytování její služby. Z (nezpochybněných) tvrzení stěžovatele dále plyne, že zajišťování zaměstnanců na základě rámcové smlouvy probíhá kontinuálně dle jeho aktuálních potřeb. PUTiH tímto způsobem zajišťuje 99 % pracovníků stěžovatele, kteří jsou nezbytní pro plnění zakázek vůči OKD a. s. V podstatě tedy stěžovatel outsourcoval část své činnosti spočívající v plánování a náborech podstatné části lidských zdrojů, které jsou esenciální pro jeho podnikání, na společnost PUTiH, které za tuto službu poskytuje paušální odměnu odvislou od míry užitku zprostředkovaných pracovníků pro stěžovatele. I podle Nejvyššího správního soudu takto nastavený mechanismus stanovení odměny reflektuje význam služeb společnosti PUTiH, a nelze jej zpochybnovat pouze povahou služby, kterou společnost PUTiH stěžovateli poskytuje (zprostředkování jednotlivých zaměstnanců, k němuž dochází „jednorázově“): *„Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006-75).

[32] Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje se stěžovatelem, že způsob, jakým správní orgány omezily daňovou uznatelnost odměny fakturované společností PUTiH, nedává smysl a je zcela arbitrární. Správní orgány akceptovaly jako uznatelnou pouze tu část

pokračování

odměny, do jejíž kalkulace se promítaly výkony polských zaměstnanců zajištěných v daném zdaňovacím období. Vzhledem k tomu, že způsob stanovení odměny se v posuzované věci odvíjí od výkonnostního faktoru (jsou do ní promítány částky dohodnuté jako odměna za pracovní úkol po odečtení části připadající na směny českých pracovníků), je zakomponování faktoru „zdaňovací období“ do kalkulace zcela neorganické, a vede k nekonzistentnímu a nahodilému výsledku, který nemá žádnou vazbu na obsah poskytované služby či její užitek. Podle tvrzení stěžovatele, svědeckých výpovědí i rámcové smlouvy probíhá nábor polských pracovníků průběžně po dobu celého roku, nikoliv například jednou ročně. To znamená, že při použití kalkulace provedené správcem daně se do výše odměny v daném zdaňovacím období promítají výkony zajištěných pracovníků bez ohledu na to, zda byl dotyčný pracovník zaměstnán na začátku roku, v jeho průběhu, či na konci. Jelikož obsah poskytnuté služby je stále stejný, není smysluplné, aby u pracovníků zajištěných na konci roku byly v daňově uznatelné výši odměny zohledněny pouze směny např. za jeden měsíc, zatímco u pracovníků zajištěných na začátku roku byly zohledněny jejich směny po celý rok. Odvíjí-li se výše odměny od výkonnostního faktoru, je ekonomicky smysluplné stanovit určité období (počínající uzavřením pracovní smlouvy), po které je daný zaměstnanec pro účely stanovení výše odměny zprostředkovatele započítáván, jak správně uvádí stěžovatel.

[33] Nejvyšší správní soud tak přisvědčuje stěžejní námitce stěžovatele, že závěry správních orgánů a krajského soudu stran daňové uznatelnosti odměny za služby poskytované společností PUTiH nemohou obstát. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP neposkytuje žádnou oporu pro omezení daňové uznatelnosti odměny pouze z toho důvodu, že mechanismus její kalkulace zohledňuje i výkony polských zaměstnanců zajištěných v jiném (předchozím) zdaňovacím období. Tímto nicméně Nejvyšší správní soud neříká, že by odměna hrazená společnosti PUTiH měla být automaticky v plné výši daňově uznatelná. Předmětem sporu bylo toliko posouzení zákonnosti důvodu, pro který správní orgány vyloučily část odměny z daňových nákladů (v podstatě zpochybnění mechanismu jejího výpočtu). Má-li správce daně nadále pochybnosti o výši nákladů vynaložených na základě rámcové smlouvy, nic mu nebrání aplikovat na sjednanou výši odměny výše popsané testy tržní přiměřenosti a ceny obvyklé. Správce daně tedy může dále prověřovat, zda se v posuzované věci cena za poskytované služby sjednaná v rámcové smlouvě neodchyluje od ceny přiměřené či od ceny obvyklé, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a neslouží tak k nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů do zahraničí (tzv. „přelévání zisků“). V tomto ohledu by bylo zřejmě namístě zkoumat především sjednané cenotvorné parametry, tj. výši poměru, v němž je mezi smluvní strany rozdělována částka zbylá po vyčlenění části odměny náležející za české zaměstnance, a konstrukci samotné základny určené k rozdělení mezi stěžovatele a společnost PUTiH. V případě splnění zákonných podmínek pak mohou správní orgány legitimně přistoupit k příslušné úpravě základu daně stěžovatele.

[34] Nejvyšší správní soud se nezabýval dalšími kasačními námitkami stěžovatele, neboť již na základě výše uvedeného důvodu přistoupil ke zrušení napadeného rozsudku. Pouze ve stručnosti považuje za vhodné uvést, že k posouzení argumentace týkající se legitimního očekávání je nezbytné bez pochyb zjistit, zda správní orgány postupovaly v obdobných případech ustáleným, jednotným a dlouhodobě stejným způsobem, který opakovaně

potvrzoval určitý výklad a použití právních předpisů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Jedná se o otázku skutkovou, přičemž důkazní břemeno tíží stěžovatele. Je na něm, aby prokázal (včetně doložení příslušných listin), že skutečně mohla být vytvořena správní praxe zakládající legitimní očekávání stěžovatele. Není však namístě se touto otázkou podrobněji zabývat, neboť základní úvaha správních orgánů, o niž opřely svůj závěr o neuznatelnosti části odměny, byla nesprávná.

[35] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. Jelikož se krajský soud při posouzení věci ztotožnil se závěry žalovaného, je namístě zrušit nejen jeho rozsudek, ale i rozhodnutí žalovaného. Za nastalé situace by krajský soud neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Pro žalovaného je v tomto případě závazný právní názor uvedený v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[36] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, 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 měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[37] Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli odměnu ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a režijní paušál 600 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce stěžovatele neosvědčil před soudem, že je plátcem DPH. Náhrada nákladů řízení před kasačním soudem tak celkem činí 11 800 Kč. Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč; dále byl stěžovatel v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ernst & Young, s. r. o. Pro určení výše náhrady nákladů spojených s tímto zastoupením se v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. použije advokátní tarif. Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů za uvedené právní zastoupení ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky k vyjádření žalovaného [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 900 Kč. Ani daňový poradce stěžovatele neosvědčil před soudem, že je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 13 200 Kč. Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 25 000 Kč k rukám jeho advokáta Mgr. Adama Buchty, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 30. října 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu