



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **POLCARBO spol. s r. o., IČ: 62303970**
sídlem Karola Šliwky 621/5, Fryštát, 733 01 Karviná

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2025, č. j. 14243/25/5200-11431-706481,
ve věci daně z příjmů právnických osob**

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2025, č.j. 14243/25/5200-11431-706481 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, dodatečný platební výměr ze dne 21. 2. 2019, č.j. 591649/19/3212-50522-809518 **se zrušují.**

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž byl po odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období roku 2014 ze dne 21. 2. 2019, č. j. 591649/19/3212-50522-809518, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k úhradě daň z příjmů právnických osob ze závislé činnosti ve výši 9 460 480 Kč a penále ve výši 1 892 096 Kč.
2. Úvodem je třeba uvést, že se jedná o druhé rozhodnutí žalovaného v dané věci. Správce daně již jednou dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2014, přičemž toto rozhodnutí bylo potvrzeno žalovaným, rozhodnutím ze dne 5. 7. 2020, č.j. 25097/20/5200-11431-706481. Žalobu proti poslední citovanému rozhodnutí následně zamítl Krajský soud v Ostravě rozsudkem č.j. 22 Af 59/2020-61 ze dne 13. 1. 2022. K podané kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud svým rozsudkem č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023 zrušil jak rozsudek Krajského soudu v Ostravě, tak rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 7. 2020. Žalovaný tedy rozhodoval v odvolacím řízení znovu, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.
3. Žalobce se domnívá, že napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svých právech, proto se domáhá jeho zrušení z důvodu nezákonnosti, kterou blíže specifikoval následujícími námitkami.
4. Nejprve namítl, že výzva žalovaného ze dne 24. 10. 2024 neobsahovala náležitosti podle § 32 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“), jelikož v poučení nebyly uvedeny právní důsledky nedodržení lhůty stanovené žalovaným. Jde tedy o vadu řízení.
5. Druhou žalobní námitku žalobce definoval jako nesprávná skutková zjištění o povaze služby. Žalobce uvedl, že s dodavatelem, polskou společností Przedsiębiorstwo usług technicznych i handlowych POLCARBO spółka jawna Ryskalok & S-KA (dále jen „PUTiH“), měl s účinností od 1. 1. 2012 uzavřenu Rámcovou smlouvu, jejímž předmětem bylo poskytování specifické zprostředkovatelské služby ze strany PUTiH (dále jen „Rámcová smlouva“). Společnost PUTiH se dle Rámcové smlouvy zavázala zajistit žalobci osoby se stanovenou kvalifikací, s nimiž žalobce následně uzavíral pracovní smlouvu. Žalobce takto zajištěné polské zaměstnance zaměstnal v pracovním poměru s tím, že jimi zajišťoval provádění díla pro třetí osobu – společnost OKD a. s. a hradil jim sjednanou mzdu. Odměna PUTiH za zprostředkování byla sjednána následovně: PUTiH 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, pod podmínkou vynětí z hrubého měsíčního příjmu částky připadající na objednatele (žalobcem) zaměstnané české zaměstnance podle počtu odpracovaných pracovních směn.

6. Dle názoru žalobce žalovaný ignoroval tvrzení žalobce a předložené důkazy ohledně charakteru spolupráce mezi žalobcem a společností PUTiH, a proto nesprávně vyhodnotil skutkový stav. Žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně uvedl a prokázal, že služba poskytovaná společností PUTiH je jedinečnou, komplexní a nedělitelnou službou ve specifické oblasti podnikání, tj. nikoli jen zprostředkování zaměstnání. Přidaná hodnota služby společnosti PUTiH je vyšší oproti běžnému zprostředkování zaměstnání agenturou práce, což se projevuje vyšší cenou, ziskovostí, rentabilitou nákladů, ale i vyššími riziky spojenými s realizací. Žalovaný opomenul zejména přeshraniční charakter služby, specifické odvětví hlubinné těžby a mimořádný počet pracovníků.
7. Pochybení žalovaného při vymezení charakteru služby se projevilo v nesprávném nastavení kritérií pro výběr srovnatelných společností a následně ve vadném výběru srovnávacích dat. Vybrané společnosti, jejichž finanční ukazatele žalovaný použil, neposkytují ani zdaleka produkt srovnatelný se službou poskytovanou společností PUTiH.
8. Z výše uvedených pochybení žalovaného žalobce dovodil nesprávné použití metody pro stanovení ceny obvyklé. Žalovaný zvolil transakční metodu čistého rozpětí (dále jen „TNMM“). Žalobce považuje její použití za chybné, protože žalovaný neprovedl podrobnou funkční a rizikovou analýzu zkoumané transakce, neboť na základě takové analýzy by zjistil, že PUTiH není „jednoduchým podnikem“ bez jedinečných přínosů, a proto není vhodným kandidátem pro jednostrannou ziskovou metodu jako je TNMM.
9. Žalobce dále namítl, že vzhledem ke specifčnosti služby poskytované společností PUTiH, navrhl doplnění dokazování o údaje o nákladech, případně o rentabilitě nákladů společností THK-Čechpol s.r.o., POL-ALPEX s.r.o. a CARBOKOV s.r.o., a to se zaměřením na náklady na služby, které uvedené společnosti vynakládají. Dle názoru žalobce by mezi ním a těmito společnostmi měla být vysoká míra srovnatelnosti. Žalovaný tento důkazní návrh odmítl se zdůvodněním, že tyto společnosti nevykonávají zprostředkovatelskou činnost ani nejsou agenturami práce. Dle názoru žalobce žalovaný nepochopil důkazní návrh, neboť žalobce navrhl doplnit dokazování o rentabilitě nákladů se zaměřením na služby, které společnosti vynakládají. Dle názoru žalobce jsou výše uvedené společnosti se žalobcem srovnatelné, když prováděly totožnou činnost, stejným způsobem, tj. za pomoci zahraničních zaměstnanců, které pro ně opatrovala a udržovala zahraniční společnost.
10. Žalobce brojil proti tomu, že žalovaný provedl nesprávný výpočet rentability nákladů společnosti PUTiH. Žalobce trvá na tom, že jak náklady označené žalovaným jako ad 1) cestovní výdaje (náklady na diety a dopravu, cestovné, bonusy) překlasifikované jako mzdové osobní náklady, tj. náklady świadczenia, tak náklady označené žalovaným jako ad 7) náklady na skupinové životní pojištění pracovníků, musí nutně vstupovat do nákladové báze použitelné pro správné posouzení převodní ceny, neboť jde o skutečně vynaložené náklady PUTiH, které prokazatelně souvisí s plněním služby.
11. Žalobce dále namítl, že došlo k porušení zásady ochrany legitimního očekávání vyplývající z nezpochybnění daňové uznatelnosti nyní prověřovaných nákladů za období více než 20 let trvající spolupráce žalobce a společnosti PUTiH. Správce daně žalobce již v minulosti (konkrétně v roce 2001) spolupráci posuzoval a neshledal pochybení. Podklady k této kontrole již byly správcem daně skartovány, žalobce je nicméně doložil.
12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, dle jeho názoru jsou vznesené námitky nedůvodné a v podrobnostech odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný má za to, že se se

specifičností služby poskytované společností PUTiH dostatečně vypořádal a při hledání srovnatelných společností reflektoval veškerá kritéria a specifika. Rovněž podrobně zdůvodnil, proč má za to, že jím zvolená metoda TNMM byla v dané věci vhodná a proč jsou námitky žalobce nedůvodné, včetně neprovedeného důkazního návrhu. K námitce týkající se nesprávného výpočtu rentability nákladů odkázal na body 189 až 205 napadeného rozhodnutí.

13. K tvrzení žalobce, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že s ohledem na skartování spisu nelze ověřit, zda byl rozsah dříve provedené daňové kontroly bezesbytku totožný, 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 neznámá unesení důkazního břemene v jiném případě, byť žalobce uvádí, že se jedná o shodné případy. Žalovaný dále doplnil, že i s ohledem na vývoj správní praxe a judikatury nelze vždy automaticky očekávat stejný výsledek daňové kontroly jako před dvaceti lety.

Zjištění z obsahu správních spisů

14. Jak bylo již řečeno, žalovaný byl po zrušení rozhodnutí ze dne 5. 7. 2020 vázán právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023.
15. Z citovaného rozsudku NSS považuje krajský soud za potřebné zdůraznit, že podle NSS byl chybný závěr správce daně i žalovaného, jímž omezili daňovou uznatelnost odměny fakturované společností PUTiH, když akceptovali jako uznatelnou pouze tu část odměny, do jejíž kalkulace se promítaly výkony polských zaměstnanců zajištěných v daném zdaňovacím období. NSS dále uvedl, že tím nicméně 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.
16. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil dne 23. 11. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Správce daně se v rámci daňové kontroly zabýval naplněním podmínek daných § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a zkoumal daňovou uznatelnost výdajů žalobce na služby poskytnuté žalobci společností PUTiH dle Rámcové smlouvy.

17. Správce daně z předloženého účetnictví a dokladů zjistil, že žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech náklady za poskytnuté služby od společnosti PUTiH, a to dle přijatých faktur s textem „prodej služeb“ v roce 2014 celkem ve výši 134 409 783, 41 Kč. Poskytnuté služby byly fakturovány na základě Rámcové smlouvy. Správce daně náklady rozdělil dle povahy na dvě části, a to skryté náklady na mzdy zaměstnanců v podobě tzv. *świadczenia* (viz bod 28. rozsudku) ve výši 62 388 888 Kč a náklady obsahující služby za zprostředkování polských pracovníků dle Rámcové smlouvy ve výši 72 020 895,41 Kč.
18. Ze zjištění správce daně dále vyplynulo, že předmětem Rámcové smlouvy bylo zajištění pracovníků majících kvalifikaci k výkonu důlních hornických činností, a to v dohodnutých termínech a v dohodnutém počtu. Služba spočívala ve zprostředkování pracovníků (horníků) z Polska pro žalobce, který s takto zajištěnými pracovníky následně uzavřel pracovní smlouvu. Žalobce a společnost PUTiH byli spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP, tzn. jinak spojenými osobami.
19. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací správce daně zjistil, že společnost PUTiH je od 31. 5. 2004 zapsána v registru personálních agentur jako agentura zprostředkování práce v zahraničí a že služby zajištění polských rezidentů pro práci v českých hlubinných dolech pro žalobce byly uskutečňovány v režimu zprostředkování zaměstnání, neboť příslušní zajišťovaní pracovníci nebyli vedeni jako zaměstnanci PUTiH.
20. Smluvní cena služeb byla Rámcovou smlouvou sjednána tak, že společnost PUTiH dostane odměnu ve výši 50 % z částky dohodnuté za provedení tohoto úkolu (50 % celkového měsíčního příjmu žalobce od OKD a.s.), který podílově připadá na odpracované směny polských zaměstnanců zprostředkovaných společností PUTiH dle Rámcové smlouvy. Tato hodnota byla vypočtena tak, že z celkového měsíčního příjmu žalobce od společnosti OKD a. s. je odečtena část měsíčního příjmu, která připadá na odpracované směny českých zaměstnanců žalobce.
21. S ohledem na závěry uvedené v kasačním rozsudku NSS č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023 doplnil žalovaný podklady pro stanovení (zjištění) ceny obvyklé za poskytnuté služby a následného stanovení rozdílu v případě nastavených cen mezi spojenými společnostmi, které se liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, tj. ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP ve vazbě na čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Polskem.
22. Správce daně požádal v rámci mezinárodního dožádání do Polska zahraničního správce daně o ověření výše nákladů souvisejících se šetřenou transakcí, doplnění dalších informací o spolupráci a výsledch svědka Ing. J. G. Zahraniční správce daně požadované informace nemohl zajistit z důvodu úmrtí svědka a prekluze lhůty pro stanovení daně polské společnosti.
23. Správce daně přistoupil k ověření ceny v řízené transakci mezi žalobcem a společností PUTiH za zdaňovací období 2014 v podobě zprostředkování zaměstnanců (horníků), tedy zda fakturovaná částka za služby ve výši 72 020 895,41 Kč byla stanovena dle principu tržního odstupu za dané situace, když v rámci ujednání mezi žalobcem a společností PUTiH docházelo k rozdělení rovným dílem. Podle žalovaného takto stanovená cena, respektive její rozdělení mezi spřízněnými společnostmi s ohledem na jejich funkční a rizikový profil, neodpovídala principům stanovení tržních cen poskytnutých služeb. Dle názoru žalovaného předmětem i výsledkem činností sjednaných v Rámcové smlouvě bylo ze strany společnosti

PUTiH pouze zajištění osob k výkonu důlní činnosti, jedná se tedy jen o povinnost zprostředkovat zaměstnance. Společnost PUTiH neposkytovala žalobci žádné další doprovodné služby. Žalobce v odpovědi na výzvu ze dne 27. 2. 2017 popsal funkční a rizikový profil obou účastníků zprostředkování polských horníků podle Rámcové smlouvy. Žalobce jako metodu pro stanovení převodní ceny obecně určil metodu nákladů a přírážky (Cost +), žalobce však neurčil číselné vyjádření úrovně zisku zjištěné u srovnatelných nezávislých subjektů.

24. Žalovaný vyčíslil náklady související s šetřenou transakcí na částku 13 230 719 Kč (body 109–113 napadeného rozhodnutí) a jako vhodnou metodu pro stanovení ceny obvyklé zvolil transakční metodu čistého rozpětí. Tuto metodu vyhodnotil jako nejvhodnější vzhledem k tomu, že byly nalezeny údaje pro provedení výběru srovnatelných nezávislých subjektů a jejich finančních ukazatelů. Jako testovaná strana zkoumané transakce byla vybrána společnost PUTiH, neboť ta měla jako zprostředkovatelská společnost méně komplexní funkční a rizikový profil. Z veřejně dostupných rejstříků vybral žalovaný 34 společností, které byly srovnatelné. Nalezený interval rentability nákladů srovnatelných společností byl zjištěn v rozmezí od mínus 37,45% do 49,96%. Ve prospěch žalobce byla použita maximální zjištěná hodnota rentability nákladů nejvýhodnější pro žalobce tedy ve výši 49,96 % (body 120-133 napadeného rozhodnutí).
25. Rozdíl mezi hodnotou nákladů za služby zprostředkování pracovníků při rentabilitě nákladů vztahující se ke kontrolované transakci u společnosti PUTiH za zdaňovací období 2014 a hodnotou nákladů při zjištěné maximální hodnotě rentability nákladů u nezávislých subjektů byl stanoven ve výši 52 180 109 Kč.
26. Z uvedených důvodů tedy žalovaný změnil dodatečný platební výměr v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (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 je důvodná.
28. Krajský soud při posuzování dané věci vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023. Prizmatem citovaného rozhodnutí vyhodnotil i žalobcem uplatněné námitky.
29. Pro vypořádání se s žalobními námitkami je nejprve důležité odkázat také na rozsudek NSS č.j. 10 Afs 19/2022-39 ze dne 29. 8. 2023, jímž NSS zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 27/2020-72 ze dne 8. 12. 2021, ve věci týčž účastníků, týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014, kterou byl za tyto osoby žalobce povinen odvést, a to polských horníků zaměstnaných u žalobce, přičemž příjem se týkal tzv. *świadczenia*. Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným a krajským soudem dospěl k závěru, že *świadczenia* bylo odměnou za práci vykonávanou pro žalobce v ČR a že žalobce je proto plátcem daně z příjmů ze *świadczenia*.
30. V souladu s § 24 odst. 1 ZDP platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené ZDP a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích

Shodu s prvopisem potvrzuje

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.

31. Pokud jde o cenu plnění, kterou lze uznat jako daňově účinný náklad, upravuje tuto problematiku ZDP výslovně v § 23 odst. 7, kde je stanoveno, že 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, což je nyní posuzovaná situace, žalobce v průběhu správního řízení nepopíral, že je osobou spojenou se společností PUTiH na základě personálního spojení (viz § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP).
32. K přiměřenosti daňově uznatelných nákladů se vyjádřil NSS v rozsudku č.j. 8 Afs 72/2007-65 ze dne 11. 7. 2008: „*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 nějž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec.*“
33. Správce daně i žalovaný se v řízení po zrušujícím rozsudku NSS věnovali zejména otázce stanovení ceny obvyklé za služby poskytované společností PUTiH žalobci při zprostředkování horníků z Polska a po jejím stanovení upravili daňově uznatelné náklady žalobce a doměřili daň, což je zásadní otázka v projednávané věci.
34. Krajský soud posoudil jednotlivé žalobní námitky a dospěl k následujícím závěrům.
35. Pokud se týče námitky, že výzva žalovaného ze dne 24. 10. 2024 neobsahovala náležitosti podle § 32 odst. 3 daňového řádu, jelikož v poučení nebyly uvedeny právní důsledky nedodržení lhůty stanovené žalovaným, nepovažuje ji krajský soud za důvodnou a souhlasí s názorem žalovaného, že jde o vadu, která nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval, nejprve žádostí o prodloužení lhůty a poté podáním, v němž se vyjádřil k požadovaným skutečnostem a navrhl důkazy. Krajský soud konstatuje, že ne každá procesní vada je důvodem pro kasační zásah správního soudu. Důvodem pro takovýto zásah je jen vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Ads 57/2004-59 ze dne 14. 10. 2005, o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. též rozsudky č. j. 8 Afs 102/2005-65 ze dne 8. 3. 2007 a č. j. 2 As 322/2016-39 ze dne 22. 3. 2017). Žalobce v projednávané věci, i přes absenci poučení o nedodržení lhůty, na výzvu žalovaného odpověděl a jeho vyjádřením i navrženými důkazy se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Žalobce v žalobě ani netvrdí, že by v případě kompletního procesního poučení reagoval jinak.
36. Druhou žalobní námitku žalobce definoval jako nesprávná skutková zjištění o povaze služby. Dle názoru žalobce žalovaný ignoroval jeho tvrzení a předložené důkazy ohledně charakteru spolupráce mezi žalobcem a společností PUTiH, a proto nesprávně vyhodnotil skutkový stav. Žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně uvedl a prokázal, že služba poskytovaná společností PUTiH je jedinečnou, komplexní a nedělitelnou službou ve

specifické oblasti podnikání, tj. nikoli jen zprostředkování zaměstnání. Pochybení žalovaného při vymezení charakteru služby se projevilo v nesprávném nastavení kritérií pro výběr srovnatelných společností a ve vadném výběru srovnávacích dat a následně v nesprávném použití metody pro stanovení ceny obvyklé. Žalovaný zvolil transakční metodu čistého rozpětí. Žalobce považuje její použití za chybné, protože žalovaný neprovedl podrobnou funkční a rizikovou analýzu zkoumané transakce, neboť na základě takové analýzy by zjistil, že PUTiH není „jednoduchým podnikem“ bez jedinečných přínosů, a proto není vhodným kandidátem pro jednostrannou ziskovou metodu jako je TNMM.

37. Při posouzení této žalobní námitky krajský soud vycházel ze závěrů zrušujícího rozsudku NSS č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023, a to zejména bod 31. rozsudku, v němž se NSS vyjádřil k povaze spolupráce mezi žalobcem a společností PUTiH: „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 náboru 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 zpochybňovat 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).“
38. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně (body 160. – 173.) rozebral důvody, proč považoval společnost PUTiH za běžnou zprostředkovatelskou agenturu, na základě jakých kritérií vyhledal 34 srovnatelných společností, proč nezohlednil kritérium, že šlo o zaměstnance pro dobývání uhlí ani kritérium vysokého počtu zprostředkovaných pracovníků. Rovněž (body 102. – 108.) vysvětlil rozdělení funkcí a nesení rizik mezi žalobce a společnost PUTiH. Z výše uvedeného učinil žalovaný závěr, že žalobce tvrdil, ale neprokázal vyšší přidanou hodnotu služeb poskytovaných společností PUTiH oproti běžným zprostředkovatelským agenturám.
39. Krajský soud s tímto závěrem žalovaného nesouhlasí. Již od počátku správního řízení žalobce akcentoval specifickou spolupráci se společností PUTiH, zejména proto, že se jednalo o vytváření a průběžné doplňování celých kolektivů pro práci v dolech, šlo o množství pracovníků v řádu stovek a jen díky společnosti PUTiH mohl žalobce plnit své závazky vůči společnosti OKD a.s. Tuto nestandardní povahu spolupráce mezi žalobcem a společností PUTiH přitom zcela jasně a zřetelně akceptoval i Nejvyšší správní soud v bodě 31 rozsudku č.j. 7 Afs 54/2022-36 ze dne 30. 10. 2023. Žalovaný byl i těmito závěry citovaného rozsudku při svém rozhodování vázán, proto není možné akceptovat jeho stanovisko, že společnost PUTiH byla ve vztahu k žalobci běžnou zprostředkovatelskou agenturou.
40. K problematice stanovení ceny obvyklé se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, závěry jsou shrnuty např. v rozsudku NSS č.j. 8 Afs 92/2024-53 z 6. 11. 2025: „Podle ustálené

judikatury je stanovení referenční ceny v podstatě simulace ceny, kterou by za situace shodné se situací spojených osob sjednaly osoby, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Ačkoli existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nesmí se tak dít svévolně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Správce daně zjišťuje referenční cenu z poměrů těch osob, které odpovídají podmínkám a okolnostem sporného případu, případně se jim v co největší míře podobají. Nezbytnou podmínkou určení referenční ceny je tak existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí posuzovanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 45). Správce daně má sice poměrně široký prostor pro úvahu, které subjekty zahrne do vzorce pro zjištění referenční ceny, výběr subjektů ale musí odpovídat situaci daňového subjektu a musí být odůvodněný. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, a ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).“

41. Krajský soud má ve shodě s výše citovanou judikaturou za to, že je důvodná i druhá část žalobní námitky o nesprávném použití metody pro stanovení ceny obvyklé. Podstatou metody TNMM je porovnání finančních ukazatelů souvisejících se závislou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Dle žalovaného byla tato metoda nejvhodnější, protože byly nalezeny údaje pro provedení výběru srovnatelných nezávislých subjektů a jejich finančních ukazatelů, tj. zprostředkovatelských společností v podobě agentur práce. Krajský soud však s tímto názorem nesouhlasí a ve shodě s žalobcem má za to, že společnost PUTiH nebyla vhodná pro použití metody TNMM, protože nebyla svým ekonomickým přínosem pro žalobce v pozici běžné zprostředkovatelské agentury. Výsledek srovnání pomocí metody TNMM tedy nelze považovat za správný. U poskytovaných služeb je třeba zohlednit nejen povahu a rozsah poskytování, ale také jejich účel a přínos, což žalovaný neučinil.
42. Žalobce v průběhu správního řízení, vzhledem ke specifikům jeho činnosti i spolupráce se společností PUTiH, navrhl doplnění dokazování o údaje o nákladech, případně o rentabilitě nákladů společností THK-Čechpol s.r.o., POL-ALPEX s.r.o. a CARBOKOV s.r.o. Dle názoru žalobce jsou výše uvedené společnosti se žalobcem srovnatelné, když prováděly totožnou činnost, stejným způsobem, tj. za pomoci zahraničních zaměstnanců, které pro ně opatrovala a udržovala zahraniční společnost. Žalovaný doplnění dokazování odmítl s odůvodněním, že by nebylo účelné a argumentoval tím, že přistoupil ke stanovení ceny obvyklé metodou TNMM a testovanou stranou byla zvolena společnost PUTiH. V případě žalobcem navržených společností se nejednalo o zprostředkovatelské společnosti, nýbrž společnosti zabývající se hornickou činností.
43. Podle krajského soudu tyto závěry žalovaného o neprovedení doplnění dokazování neobstojí. Žalobce navrhl doplnění důkazů o náklady společností, které dle něj vykazují vysokou míru srovnatelnosti s jeho činností, tj. zaměstnávaly zahraniční pracovníky výlučně pro zakázky OKD a.s. Žalovaný návrh zamítl s odůvodněním, že navržené společnosti nejsou agenturami práce, nýbrž dodavatelské společnosti pro OKD a.s., stejně jako žalobce a zároveň, že jde o osoby ovládané jinými společnostmi. Krajský soud má za to, že uvedené závěry jsou nesprávné, právě proto, že u žalobcem označených společností jde o společnosti vykonávající srovnatelnou a zároveň velmi specifickou činnost a zaměstnávající zahraniční pracovníky. Nebylo tedy na místě odmítnout zcela provedení navržených důkazů, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje

teprve až po jejich provedení by bylo možno učinit zřetelnější závěry o tom, která metoda stanovení ceny obvyklé se v dané věci jeví jako přiléhavější. Námitka žalobce je tedy důvodná.

44. Oproti tomu za nedůvodnou krajský soud považuje námitku nesprávného výpočtu rentability nákladů společnosti PUTiH. Nejvyšší správní soud rozsudkem č.j. 10 Afs 19/2022-39 ze dne 29. 8. 2023 potvrdil rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 27/2020-72 ze dne 8. 12. 2021. Spor mezi stejným žalobcem a žalovaným se týkal daně z příjmů polských horníků zaměstnaných u žalobce v podobě tzv. *świadczenia*. Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným a krajským soudem dospěl k závěru, že *świadczenia* bylo odměnou za práci vykonávanou pro žalobce v ČR a že žalobce je proto plátcem daně z příjmů ze *świadczenia*. Náklady označené žalovaným ad 1) cestovní výdaje (náklady na diety a dopravu, cestovné, bonusy) překlasifikované jako mzdové osobní náklady, tj. náklady *świadczenia*, tak náklady označené žalovaným ad 7) náklady na skupinové životní pojištění pracovníků nejsou náklady vynaložené společností PUTiH, ale jde o náklady žalobce. Nejde tedy o náklady za zprostředkování, které by měly vstoupit do nákladové základny pro výpočet ziskovosti. Krajský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného v bodech 189. – 205. napadeného rozhodnutí.
45. Jako nedůvodnou shledal soud také námitku žalobce, že postupem žalovaného, resp. správce daně, došlo k porušení zásady legitimního očekávání. V obecné rovině může být jistě důvodem vzniku legitimního přesvědčení skutečnost, že transakce, které daňový subjekt provedl, jsou daňově „bezproblémové“, tedy že nejsou správcem daně výslovně zpochybněny a že daňová přiznání, jež se jich týkají, nevedla bez dalšího například k zahájení postupu k odstranění pochybností. Míra takto vzniklého legitimního přesvědčení a z toho plynoucího očekávání ohledně jiných obdobných situací do budoucna je však velmi nízká. Daňový subjekt se na základě toho, že v minulosti nebylo něco správcem daně rozporováno, může spolehnout jen na to, že pokud bude obdobná transakce v budoucnu zpochybněna, musí pro takový krok správce daně mít racionální důvody, které zahrnou i vysvětlení, proč minulé transakce obdobné povahy zpochybněny nebyly.
46. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.“* Krajský soud má v souladu s výše uvedeným za to, že výsledek jedné provedené daňové kontroly, která byla navíc realizována již v roce 2001, není ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů a kterou je správní orgán vázán.
47. Krajský soud dospěl optikou vznesených žalobních bodů k závěru, že napadené rozhodnutí neobstojí, neboť nebyl z důvodů nesprávných závěrů žalovaného zjištěn skutkový stav v rozsahu potřebném pro vydání rozhodnutí, když žalovaný nesprávně nezohlednil specifickou povahu spolupráce mezi žalobcem a společností PUTiH a mj. v důsledku toho neprovedl žalobcem navržené důkazy.
48. Krajský soud se dále zabýval otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, ve světle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č.j. 9 Afs 95/2021-64, když maximální 10-ti letá lhůta pro stanovení daně ve smyslu citovaného ustanovení ve vztahu k projednávaným daňovým povinnostem

Shodu s prvopisem potvrzuje

uplynula v průběhu probíhajícího soudního řízení ke dni 1. 7. 2025, a to zejména s ohledem na to, že soud ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

49. Krajský soud má za to, že pokud by shledal žalobu z hlediska uplatněných žalobních námitek za nedůvodnou, nebylo by možné k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout, neboť z pohledu premisy stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s. bylo napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
50. V projednávané věci však krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na § 148 odst. 5 daňového řádu nucen rozhodnout o zrušení prvostupňového rozhodnutí a zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má krajský soud za to, že vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť krajský soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout o zrušení také prvostupňového rozhodnutí, a to v souladu se zásadou procesní ekonomie. Tento postup již aproboval také NSS např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 Afs 132/2020-42, bod 66 a rovněž souhlasil s tímto postupem krajského soudu i ve zrušujícím rozsudku ze dne 8. 1. 2026, č.j. 6 Afs 41/2025-53.

Závěr a náklady řízení

51. Krajský soud z výše uvedených důvodů proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. také jemu předcházející rozhodnutí, předmětný dodatečný platební výměr.
52. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč; soud proto zavázal žalovaného žalobci tuto částku zaplatit. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 3. září 2026

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

