

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ACO Industries Tábor s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 1158, 391 02 Sezimovo Ústí, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2011, č. j. 2276/11-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2012, č. j. 10 Af 53/2011 - 34,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** tyto předběžné otázky:

1. Brání články 18, 45, 49 a 56 Smlouvy a fungování Evropské unie takové úpravě, podle níž je zaměstnavatel se sídlem v prvním členském státě povinen odvést zálohu na daň z příjmů zaměstnanců (příslušníků druhého členského státu), kteří jsou mu dočasně přiděleni agenturou práce se sídlem v druhém členském státě prostřednictvím pobočky zřízené v prvním členském státě?
2. Brání články 18, 45, 49 a 56 Smlouvy o fungování Evropské unie takové úpravě, podle níž je základ daně z příjmů takových zaměstnanců stanoven v paušální výši nejméně 60 % částky fakturované agenturou práce v případech, kdy je ve fakturované částce zahrnuta i odměna za zprostředkování?
3. Je-li odpověď na první nebo druhou otázku kladná, lze v situaci jako v projednávaném případě uvedené základní svobody omezit z důvodů veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, nebo veřejného zdraví, případně z důvodu účinnosti daňového dohledu?

II. Řízení **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, společnost ACO Industries Tábor s. r. o., je obchodní společností se sídlem v České republice zabývající se výrobou stavebních prvků. Žalobkyně v letech 2007 a 2008 spolupracovala se společností N-Partner, s. r. o., organizační složka, se sídlem v Havlíčkově Brodě. Jedná se o organizační složku (pobočku) společnosti N-Partner, s. r. o., se sídlem ve Slovenské republice. Společnost N-Partner, s. r. o., organizační složka, jako agentura práce

poskytovala žalobkyni jako uživateli své zaměstnance na dobu určitou. Tito zaměstnanci pak pro žalobkyni vykonávali práce pomocných dělníků ve výrobě. Společnost N-Partner, s. r. o., organizační složka, fakturovala žalobkyni jedenkrát měsíčně částku za dočasně přidělené zaměstnance. Tato částka se vypočítala jako počet hodin odpracovaných přidělenými zaměstnanci v konkrétním měsíci vynásobený částkou 170,- Kč, resp. 160,- Kč, což byla dohodnutá cena za jednu pracovní hodinu. Podle dohody mezi oběma společnostmi byla dočasně přiděleným zaměstnancům garantována mzda ve výši 50,- Kč za hodinu.

[2] Finanční úřad v Táboře provedl u žalobkyně daňovou kontrolu a zjistil, že žalobkyně v uvedených letech dočasně přiděleným zaměstnancům nesrážela zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle Finančního úřadu ovšem tato povinnost žalobkyni vyplývala z § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Finanční úřad v Táboře proto žalobkyni předešal k přímému placení podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Jako základ daně přitom použil částku odpovídající 60 % částek fakturovaných společností N-Partner, s. r. o., organizační složka. K tomu jej opravňuje poslední věta § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v případě, že je ve fakturovaných částkách zahrnuta též částka za zprostředkování. Následně Finanční úřad v Táboře částečně vyhověl odvolání žalobkyně a předešanou daň snížil z důvodů, které nejsou pro projednávanou věc podstatné. Ze svého názoru o aplikaci § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů nicméně neustoupil. Další odvolání žalobkyně zamítlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 13. 5. 2011, č. j. 2276/11-1100.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích a domáhala se jeho zrušení. Krajský soud se však ztotožnil se závěry správních orgánů a žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2012, č. j. 10 Af 53/2011 - 34. Krajský soud se opřel mimo jiné o rozsudek Soudního dvora Evropských společenství (nyní Soudní dvůr Evropské unie, dále též „Soudní dvůr“) ze dne 3. 10. 2006 ve věci C-290/04 *FKP Scorpio* (Sb. rozh. s. I-09461). Podle krajského soudu Soudní dvůr v citovaném rozsudku připustil odlišné zdanění poskytovatelů služeb – nerezidentů od poskytovatelů služeb usazených v daném státě.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně včasnou kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje podle názoru žalobkyně diskriminační opatření, které nespadá pod výjimku z důvodu veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti nebo ochrany zdraví, jež jsou navíc Soudním dvorem vykládány restriktivně. Důsledkem této úpravy je tedy omezení volného pohybu služeb a pracovníků uvnitř Evropské unie, jelikož využívání služeb a v této souvislosti pracovníků zajišťovaných takovou službou, je značně nevýhodné oproti tuzemským subjektům zajišťujícím stejné služby. Pokud by totiž žalobkyně spolupracovala s agenturou práce, která by byla daňovým rezidentem České republiky, dopadaly by na takovou agenturu a její zaměstnance za stejných skutkových okolností méně tíživé povinnosti v oblasti administrativy i v oblasti daňového zatížení. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž na tuzemské agentury práce nedopadá.

[5] Podle žalobkyně je v rozporu s principy evropského práva též rozsah zdanění (jeho absolutní výše). Tuzemská agentura práce není omezována ve své smluvní volnosti – nemusí omezovat např. svoje náklady na propagaci a dopravu zaměstnanců, aby tyto náklady fakticky nebyly dodatečně zdaněny daní z příjmů fyzických osob (tj. aby se nestaly základem daně na základě zákonné fikce v § 6 odst. 2 poslední věta zákona o daních z příjmů – pozn. soudu). Tuzemská agentura práce není povinna uživateli sdělovat, jaká je výše příjmů jejích zaměstnanců pro účely zdanění u uživatele, a ponechává si tak výhodu obchodního tajemství při sjednávání

smluvní ceny. V případě zahraniční agentury práce je však předmětem zdanění příjem dle zákonné fikce, který ve skutečnosti nebyl dosažen. Ačkoliv judikatura Soudního dvora připouští, aby se určité příjmy daňových nerezidentů zdaňovaly u plátce srážkou, nemůže být výsledné zdanění výrazně odlišné než v případě tuzemského poskytovatele služeb. Skutečnost, že se v případě obou subjektů uplatňuje stejná sazba daně, není rozhodující, neboť v případě zahraničního daňového subjektu je daň odvozována z výrazně odlišného základu.

[6] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že zpřísněný režim pro případy pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů má jasné důvody. Zahraniční subjekty nepodléhají jurisdikci českých finančních orgánů, a jsou jimi proto obtížně kontrolovatelné. Mnohdy nastávala situace, že daň nebyla v České republice odvedena, i když pronajatí zahraniční zaměstnanci vykonávali práci na území České republiky, která tak měla právo na jejich zdanění. Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo přijato s cílem zabránit obcházení českých daňových předpisů a tato úprava odpovídá článku 14 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění. Jelikož nemusí být z úhrady nájemce za poskytnutou pracovní sílu vždy zřejmé, kolik činí příjem pronajatých zaměstnanců a kolik částka za zprostředkování, jež zůstává pronajímateli, zákon stanoví, že za příjem zaměstnance se považuje nejméně 60 % celkové úhrady. V případech, kdy částka za zprostředkování činí více než 40 % z úhrady za pronájem pracovní síly, se tedy považuje za příjem zaměstnance 60 % z úhrady. Je-li příjem vyšší než 60 % úhrady, zdaňuje se skutečný dosažený příjem. Podle názoru Finančního ředitelství v Českých Budějovicích není popsán režim v rozporu s principy evropského práva, neboť pro něj existuje zásadní důvod. Tímto důvodem je, jak plyne z rozsudku ve věci *FKP Scorpio*, potřeba zajistit účinnost vybírání daně z příjmů od osob se sídlem nebo bydlištěm mimo stát zdanění. Vedení řízení s těmito osobami je totiž obtížné a je nežádoucí trpět stav, kdy příjmy uniknou zdanění jak ve státu, kde má osoba sídlo či bydliště, tak ve státu, kde jsou služby poskytovány.

[7] Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla s účinností k 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Českých Budějovicích v této věci na Odvolací finanční ředitelství, které je proto v projednávané věci žalovaným.

II. Relevantní právní úprava

[8] Z vnitrostátních právních předpisů je pro projednávaný případ určující § 2, § 6 odst. 2, § 22 odst. 1 písm. b), § 38c a § 38h odst. 1, 2, 6, 8 a 9 zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro rok 2007, resp. 2008:

§ 2

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

- (1) *Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby (dále jen "poplatníci").*
- (2) *Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*
- (3) *Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.*

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

§ 6

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

(2) Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

§ 22

Zdroj příjmů

(1) b) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují 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.

§ 38c

Zabraněná plátce daně

Plátcem daně podle § 38d, 38e a 38h se rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2) nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a s výjimkou zabraněných zastupitelských úřadů v tuzemsku. V případě uvedeném v § 6 odst. 2 ve větě druhé a třetí není plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4.

§ 38b

Vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

(1) Plátce daně vypočte zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "záloha") ze základu pro výpočet zálohy. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplácený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 a příjmů, které nejsou předmětem daně

a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a

b) zvýšený o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen "pojistné"), které je podle zvláštních právních předpisů ze zúčtovaných nebo vyplácených příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

(2) Záloha ze základu pro výpočet zálohy, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, za kalendářní měsíc činí 15 %.

(6) Plátce daně srazí zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "mzda") poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Provádí-li plátce zúčtování

mezd měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, srazí zálohu při zúčtování mzdy. Mzdy plynoucí do konce ledna za uplynulé zdaňovací období se zahrnují do základu pro výpočet zálohy v tomto období.

(8) Nepožádá-li poplatník o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, je sraženými zálohami ze mzdy jeho daňová povinnost splněna, pokud není povinen podat příznání podle § 38g.

(9) Plátce odvede úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Z příjmů vyplacených poplatníkovi prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (§ 6 odst. 2) odvede plátce úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne po uplynutí kalendářního měsíce, v němž o závažku účtuje v souladu s platnými účetními předpisy. Správce daně může stanovit lhůtu pro odvod záloh jinak, lhůta však nesmí přesáhnout poslední den kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla.

[9] Dále na případ dopadá § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků:

§ 69

Vybírání daně srážkou

(1) Daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcovi tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcovi daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.

[10] Projednávané věci se též týká smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.), a to zejména článek 14 odst. 1 až 4 a článek 23 odst. 1 a 3:

Článek 14

Příjmy ze závislé činnosti

1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 15, 17 a 18 zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě.

2. Odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže všechny následující podmínky jsou splněny:

a) příjemce je zaměstnán ve druhém státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce, a

b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a

c) odměny nejdou k tíži stále provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.

3. Do počítání období zmíněných v odstavci 2 písm. a) se zahrnují následující dny:

a) všechny dny fyzické přítomnosti včetně dní příjezdů a odjezdů a

b) dny strávené mimo stát výkonu zaměstnání, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené, a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním příjemce v tomto státě, po kterých bylo v činnosti na území tohoto státu pokračováno.

4. Výraz "zaměstnavatel" zmíněný v odstavci 2 písm. b) označuje osobu, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáváním práce.

Článek 23

Zásada rovného nakládání

1. Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na rezidenci, ve stejné situaci. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 vztahuje rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

3. Zdanění stále provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě nepřínivější než zdanění podniků tohoto druhého státu, které vykonávají tytéž činnosti. Toto ustanovení nebude vykládáno jako závazek jednoho smluvního státu, aby přiznal rezidentům druhého smluvního státu jakékoliv osobní úlevy, slevy a snížení daně z důvodu osobního stavu nebo rodinných závazků, které přiznává svým vlastním rezidentům.

[11] Na věc jsou dále aplikovatelná ustanovení Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU), a to článek 18 první pododstavec, článek 45 odst. 1 a 2, článek 49, článek 52 odst. 1 a článek 56 první pododstavec:

Článek 18

V rámci použití Smluv, aniž jsou dotčena jejich zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti.

Článek 45

1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků v Unii.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoliv diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

Článek 49

V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

Článek 52

1. Ustanovení této kapitoly a opatření přijatá na jejich základě nevylučují užití těch ustanovení právních a správních předpisů, které stanoví zvláštní režim pro cizí státní příslušníky z důvodu veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a ochrany zdraví.

Článek 56

Podle následujících ustanovení jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.

[12] Žalobkyně se v kasační stížnosti dovolávala též nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie. Toto nařízení však vstoupilo v účinnost až dne 16. 6. 2011. Na rozhodnutí žalovaného by tak dopadala předcházející právní úprava – nařízení Rady (EHS) č. 1612/68 ze dne 15. října 1968 o volném pohybu pracovníků uvnitř Společenství ve znění pozdějších předpisů. Nejvyšší správní soud nicméně neshledal, že by posledně zmiňované nařízení bylo pro zodpovězení sporných otázek relevantní.

III. Předběžné otázky

[13] V projednávané věci slovenská agentura práce využila svobody usazování a zřídila si na území České republiky pobočku (organizační složku). Prostřednictvím této pobočky poskytovala službu spočívající v poskytování svých zaměstnanců k výkonu práce žalobkyně (agenturní zaměstnávání). Zaměstnanci agentury práce byli slovenští občané, kteří využili volného pohybu pracovníků a pracovali v České republice pro žalobkyni. Česká právní úprava v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ukládá žalobkyni povinnost odvést zálohu na daň z příjmů těchto zaměstnanců. Základ této daně je stanoven jako nejméně 60 % částky fakturované slovenskou agenturou práce v případech, kdy je ve fakturované částce zahrnuta i odměna za zprostředkování. Tato úprava se uplatňuje výhradně u tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (např. prostřednictvím zahraničních agentur práce). Na české agentury práce nedopadá.

[14] Podle ustálené judikatury Soudního dvora mají členské státy při neexistenci jednotných nebo harmonizačních opatření v rámci Unie i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudky ze dne 12. 5. 1998 ve věci C-336/96 *Gilly*, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; ze dne 21. 9. 1999 ve věci C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, Recueil, s. I-6161, bod 57; ze dne 7. 9. 2006 ve věci C-470/04 *N*, Sb. rozh. s. I-7409, bod 44, a ze dne 8. 11. 2007 ve věci C-379/05 *Amurta*, Sb. rozh. s. I-9569, bod 17). Na druhou stranu přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, avšak členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudky ze dne 13. 12. 2005 ve věci C-446/03 *Marks & Spencer*, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04 *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40; ze dne 12. 12. 2006 ve věci C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36; a výše uvedený rozsudek *Amurta*, bod 16).

[15] Podle Soudního dvora lze za omezení základních svobod zaručených SFEU považovat jakékoliv vnitrostátní opatření, které tvoří překážku těmto svobodám, zakazuje jejich výkon, odstraňuje od jejich výkonu nebo činí jejich výkon méně atraktivním (srov. ve vztahu ke svobodě usazování např. rozsudek ze dne 30. 11. 1995 ve věci C-55/94 *Gebhard*, Recueil S. I-4165, bod 37; rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-380/11 *Diego della Valle*, dosud nepublikováno, bod 33; dále ve vztahu k volnému pohybu služeb rozsudek ze dne 25. 7. 1991 ve věci C-76/90 *Säger*, Recueil s. I-4221, bod 12; ve vztahu k volnému pohybu pracovníků rozsudek ze dne 27. 1. 2000 ve věci C-190/98 *Graf*, Recueil, s. I-493, bod 23).

[16] V projednávaném případě tedy vzniká otázka, zda česká právní úprava není omezením zmiňovaných základních svobod a není v rozporu se zákazem diskriminace na základě státní příslušnosti. Proto se Nejvyšší správní soud rozhodl položit Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky. Poprvé, brání články 18, 45, 49 a 56 Smlouvy a fungování Evropské unie takové úpravě, podle níž je zaměstnavatel se sídlem v prvním členském státě povinen odvést zálohu na daň z příjmů zaměstnanců (příslušníků druhého členského státu), kteří jsou mu dočasně přiděleni agenturou práce se sídlem v druhém členském státě prostřednictvím pobočky zřízené v prvním členském státě? Podruhé, brání články 18, 45, 49 a 56 Smlouvy o fungování Evropské unie takové úpravě, podle níž je základ daně z příjmů takových zaměstnanců stanoven v paušální výši nejméně 60 % částky fakturované agenturou práce v případech, kdy je ve fakturované částce zahrnuta i odměna za zprostředkování?

[17] Podle názoru předkládacího soudu může česká právní úprava odrazovat žalobkyni od spolupráce se slovenskou agenturou práce. Chce-li totiž žalobkyně využít služeb této agentury, musí na sebe převzít břemeno daňové zátěže a odpovědnosti za odvádění záloh na daň z příjmů zaměstnanců, kteří jí budou agenturou poskytnuti. Pokud by si žalobkyně pronajala zaměstnance od české agentury práce, takové daňové povinnosti by jí nevznikly. Zálohy na daň z příjmů svých zaměstnanců by hradila sama česká agentura práce. Pro slovenskou agenturu práce je tak obtížnější a méně atraktivní usadit se a nabízet své služby v České republice. Pro slovenské zaměstnance pak může být obtížnější získat přístup na trh práce v České republice prostřednictvím svých domovských agentur práce. Předkládací soud se proto domnívá, že česká právní úprava je omezením svobody usazování, případně volného pohybu služeb, a sekundárně též volného pohybu pracovníků. K obdobnému závěru soud dospívá i ve vztahu ke druhé otázce týkající se rozsahu zdanění, neboť obdobná úprava paušálního určení základu daně se u českých agentur práce neuplatňuje.

[18] Pokud by Soudní dvůr odpověděl na některou z předložených otázek kladně, je třeba posoudit, zda předmětné omezení základních svobod nespadá pod některou z výjimek obsažených v článku 45 odst. 3, resp. článku 52 odst. 1 nebo pod důvody obecného zájmu dovozené Soudním dvorem. V úvahu zde přichází zejména účinnost daňového dohledu (srov. rozsudky ze dne 15. 5. 1997 ve věci C-250/95 *Futura*, Recueil s. I-2471, bod 31, a ze dne 10. 3. 2005 ve věci C-39/04 *Fournier*, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24). Přitom platí, že vnitrostátní opatření, která by mohla tvořit překážku výkonu základních svobod zaručených SFEU nebo jej činit méně atraktivním, musí splňovat čtyři podmínky: musí se uplatňovat nediskriminujícím způsobem, musí být odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu, musí být způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz výše citovaný rozsudek *Gebhard*, bod 37). Nejvyšší správní soud se proto dále táže, zda lze v situaci jako v projednávaném případě uvedené základní svobody omezit z důvodů veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, nebo veřejného zdraví, případně z důvodu účinnosti daňového dohledu?

[19] Předkládací soud se domnívá, že výjimky z důvodu veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a veřejného zdraví nepadají v úvahu. Správní orgány v projednávané věci nicméně argumentují právě potřebou účinného daňového dohledu. Podle mínění předkládacího soudu lze tento důvod akceptovat v případech jednorázového přeshraničního poskytování služeb (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2012 ve věci C-498/10 *X NV*, dosud nepublikováno, nebo též citovaný rozsudek ve věci *Scorpio*). V těchto případech totiž může být pro českého správce daně obtížné zdanit zahraničního poskytovatele služby, a proto je daňová povinnost uložena tuzemskému příjemci služby. Nicméně má-li poskytovatel služby v České republice pobočku (organizační složku) jako v projednávaném případě, může správce daně vymáhat daň přímo u poskytovatele prostřednictvím této pobočky. Přesunutí daňové povinnosti ze slovenské agentury práce na českého zaměstnavatele proto není dle názoru předkládacího soudu odůvodnitelné zájmem na řádném vybrání daně (účinnosti daňového dohledu). To navíc v situaci, kdy (podle tvrzení žalobkyně), pobočka slovenské agentury práce zálohy za mzdy předmětných zaměstnanců sama odvedla.

[20] K opačnému závěru dospívá předkládací soud u paušálního stanovení základu daně ve výši nejméně 60 % fakturované částky. Zákon tento základ daně spojuje jen se situací, kdy z fakturované částky není zřejmá částka za zprostředkování. Agentuře práce však nic nebrání, aby ve faktuře jednotlivé položky rozepsala (tj. zvlášť částku na mzdy a zvlášť částku za zprostředkování). Je sice pravdou, že agentura práce tak musí odhalit výši svojí marže, nicméně pro českého zaměstnavatele nebude určující ani tak absolutní výše marže, jako celková částka, kterou musí agentuře zaplatit (součet mezd a částky za zprostředkování). Stanovení zákonné fikce

tak lze odůvodnit zájmem na účinnosti daňového dohledu. Jde o ustanovení, které má za cíl přimět zahraniční agentury práce k fakturaci skutečně vyplacených mezd a k jejich zdanění a k zabránění vyplácení nezdaněných mezd pod rouškou odměny za zprostředkování.

[21] Nejvyšší správní soud je soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Jelikož před ním vyvstaly výše uvedené otázky výkladu evropského práva, vznikla mu v souladu s článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se s nimi na Soudní dvůr Evropské unie.

IV. Přerušení řízení

[22] Protože bylo rozhodnuto o předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru Evropské unie, soud zároveň přerušil řízení dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, předsedkyně senátu i bez návrhu usnesením vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. ledna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu