



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka, v právní věci žalobce: **Tyco Electronics Czech s.r.o.**, se sídlem K AMP 1293/4, Kuřim, zastoupeného obchodní korporací PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8842/13/5000-14101-800588, č. j. 8843/13/5000-14101-800588, č. j. 8844/13/5000-14101-800588, č. j. 8845/13/5000-14101-800588, č. j. 8846/13/5000-14101-800588 a č. j. 8847/13/5000-14101-800588,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8842/13/5000-14101-800588, č. j. 8843/13/5000-14101-800588, č. j. 8844/13/5000-14101-800588, č. j. 8845/13/5000-14101-800588, č. j. 8846/13/5000-14101-800588 a č. j. 8847/13/5000-14101-800588, **se z r u š u j í** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 30.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet obchodní korporace PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět soudního řízení a daňových řízení

[1] Žalobce (dále také „daňový subjekt“) se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 20. 5. 2013 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno **(I.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8842/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov (dále také „správce daně“) ze dne 11. 4. 2012, č. j. 176906/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008, přičemž tímto výměrem byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 840.420 Kč, s penále celkem 1.008.504 Kč; **(II.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8843/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí správce daně ze dne 11. 4. 2012, č. j. 177004/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období (kalendářní rok) 2009, přičemž tímto výměrem byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 1.098.195 Kč, s penále celkem 1.317.384 Kč; **(III.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8844/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 11. 4. 2012, č. j. 177229/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období (kalendářní rok) 2010, tak, že napadeným rozhodnutím byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 3.284.010 Kč, s penále celkem 3.940.810 Kč; **(IV.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8845/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí správce daně ze dne 11. 4. 2012, č. j. 177317/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008, přičemž tímto výměrem byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 13.906 Kč, s penále celkem 16.687 Kč; **(V.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8846/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí správce daně ze dne 11. 4. 2012, č. j. 177451/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období (kalendářní rok) 2009, přičemž tímto výměrem byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 71.725 Kč, s penále celkem 86.070 Kč a **(VI.)** rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2013, č. j. 8847/13/5000-14101-800588, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí správce daně ze dne 11. 4. 2012, č. j. 177537/12/293934708420, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období (kalendářní rok) 2010, přičemž tímto výměrem byla předepsána k přímému placení daň žalobci ve výši 58.067 Kč, s penále celkem 69.680 Kč.

[2] Správce daně na základě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, která byla provedena za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010, včetně kontroly ročního zúčtování měsíčních záloh na daň a měsíčního daňového zvýhodnění za roky 2008 a 2009, a na základě rozšířené daňové kontroly na daň z příjmů

fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010, vydal výše uvedená prvostupňová rozhodnutí, která odůvodnil s odkazem na ustanovení § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“), projednáním a podepsáním Zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 2. 4. 2012, č. j. 113918/12/293934703663 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).

[3] Daň, která byla žalobci předepsána k přímému placení či dodatečně stanovena k přímé úhradě se týkala především tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), v jehož rámci dodával v letech 2008-2010 žalobci pracovní sílu pan Ing. M. M., narozen „X“, bytem G. 583/5, B., S. r. (dále také „M. M.“) jako agentura práce, provozována M. M. jako osobou samostatně výdělečně činnou, která byla daňovým nerezidentem České republiky, a tudíž se na něj nevztahovala povinnost srazit a odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

[4] Žalovaný má, na základě správcem daně provedeného dokazování, najisto postavené, že M. M. měl povolení k agenturní činnosti, která byla provozována na území ČR fyzickou osobou s bydlištěm na území Slovenské republiky (rok 2007), později (rok 2011) se státním občanstvím Slovenské republiky. Jak je ve správním spisu podloženo, tak na základě vystaveného živnostenského listu Magistrátem města Zlín ze dne 24. 10. 2007, č. j. ZL-L/967/07-F, podnikal M. M. s IČ 75936879 a místem podnikání na adrese: T. B. 3296, Z., s předmětem podnikání – zprostředkování obchodu a služeb – jako typ podnikatele: „fyzická osoba zahraniční“.

[5] M. M., jako agentura práce, poskytovala žalobci, jako uživateli pracovní síly, své zaměstnance na dobu určitou. Tito zaměstnanci pak pro žalobce vykonávali práce ve výrobě žalobce, která se týkala výroby součástek a komponentů, zejména pro automobilový průmysl, jako např. kabelové svazky, pojistkové skříně apod. Agentura práce pak fakturovala jedenkrát měsíčně částku za dočasné přidělené zaměstnance, přičemž tato částka se vypočítala jako počet hodin odpracovaných přidělenými zaměstnanci v konkrétním měsíci vynásobený částkou 165 Kč, což byla dohodnutá cena za jednu pracovní hodinu pronajatého zaměstnance. Ve výrobě pracovalo cca 80 % vlastních zaměstnanců žalobce a cca 20 % agenturních zaměstnanců, kteří byli po zaškolení zařazováni do pracovního procesu mezi stálý tým, tvořený vlastními zaměstnanci žalobce.

[6] M. M. daňové povinnosti plátce daně ze závislé činnosti řádně plnil, s každým agenturním zaměstnancem uzavíral pracovní smlouvu, dodatkem k pracovní smlouvě byl zaměstnanec přidělen k výkonu práce u žalobce. Agenturním zaměstnancům vyplácel pouze mzdu, kterou řádně zdaňoval (z vyplacených mezd byly srazeny zálohy daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti). Žalobce (jako uživatel pracovní síly) poskytoval přiděleným zaměstnancům pracovní pomůcky a čipové karty pro evidenci docházky.

[7] Správce daně při stanovení výše uvedených daní vycházel z určení rezidenství M. M., kterého vyhodnotil na základě svých důkazů jako daňového nerezidenta České republiky,

kteřý podle ustanovení § 38c odst. 2 poslední věta ZDP nemá povinnosti plátce daně. Při určení daňového rezidenství vycházel z čl. 4 Smlouvy mezi Českou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb.m.s., platné od 14. 7. 2003 (dále též „SZDZ“).

[8] Protože daňový subjekt (žalobce) nesrážel přiděleným zaměstnancům zálohy na daň či daň dle zvláštní sazby daně podle ustanovení § 38h odst. 1, příp. § 36 ve vazbě na ustanovení § 6 odst. 4 ZDP, i když mu tato povinnost vyplývala z ustanovení § 6 odst. 2 ZDP (tj. z tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly), předsedal správce daně (což potvrdil žalovaný) k přímému placení žalobci podle ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc, či dodatečně stanovil podle ustanovení § 143, § 147 a § 235 DŘ daň z příjmů ze závislé činnosti. Jako základ daně přitom správce daně použil částku odpovídající 60 % částek fakturovaných daňovému subjektu dle poslední věty ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

[9] Správci daně (ani žalovanému) dle jejich právního názoru nepřísluší posuzovat zákonnou úpravu § 6 odst. 2 ZDP, jestli je v rozporu se svobodou usazování a svobodou podnikání tak, jak jsou vymezeny ve Smlouvě o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). To je umožněno pouze soudu, potažmo Soudnímu dvoru Evropské unie (dále také „SDEU“), např. v rámci řízení ve věci předběžné otázky, jak tomu bylo v případě usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 38/2012-53, který se věcně zabývá problémem, podobným zde projednávanému případu.

II. Obsah žaloby

[10] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť v daném případě nebyly naplněny definiční znaky uvedené v ustanovení § 6 odst. 2 ZDP a tudíž mu povinnosti zaměstnavatele dle citovaného ustanovení nevznikly. Žalobce úvodem uvádí, že v dané věci je rozhodná otázka posouzení daňového rezidenství M. M. jako agentury práce, přičemž správce daně má za to, že M. M. byl daňovým nerezidentem ČR a jeho daňové povinnosti byly upraveny ustanovením § 38c ZDP v návaznosti na ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, což se žalobce nedomnívá a argumentuje, že M. M. je českým daňovým rezidentem, tudíž se na něj ustanovení § 6 odst. 2 ZDP neaplikuje.

[11] Žalobce v této souvislosti uvádí, že došlo k procesnímu pochybení správce daně, kdy jej neseznámil s výsledkem svědka M. M. a tím mu bylo odepřeno právo dle ustanovení § 96 odst. 5 DŘ ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správce daně ani žalovaný pak dle žalobce nereflektovali jeho návrhy na provedení dokazování, které měly prokázat tvrzenou skutečnost o tom, že M. M. je českým daňovým rezidentem.

[12] Žalobce také uvádí, že v případě aplikace pravidla obsaženého v ustanovení § 6 odst. 2 ZDP i na poskytování služeb agenturou práce se sídlem v rámci Evropské unie (dále jen „EU“), avšak mimo území ČR, dochází k porušení zákazu omezení volného pohybu služeb uvnitř EU a ve svém důsledku i k porušení svobody volného pohybu pracovníků a tento svůj právní názor obsáhle odůvodňuje. Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP považuje žalobce ve vztahu

k poskytovateli služeb z jiného členského státu EU za diskriminační. Stejně tak právně hodnotí také aplikaci pravidla 60 % v citovaném ustanovení, které má dle něj sankční povahu a představuje tak skrytou penalizaci daňového subjektu, která nenachází oporu v žádném zákonném ustanovení. V této souvislosti také zdůrazňuje s odkazem na čl. 10 Ústavy i judikaturu SDEU povinnost přednostní aplikace primárního práva EU i správními orgány.

[13] Žalobce pak pro případ, že zdejší soud dojde k závěru, že agentura práce M. M. je českým daňovým nerezidentem, poukazuje na shodné skutkové okolnosti s případem, který je Nejvyšším správním soudem řešen pod sp. zn. 1 Afs 38/2012, a v rámci kterého byla položena předběžná otázka SDEU týkající se diskriminačního charakteru ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, jak byla žalobcem nastíněna výše.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[14] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 15. 8. 2013, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že žalobní námitky vychází a jsou tedy obdobné námitkám odvolacím, se kterými se žalovaný řádně vypořádal v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, na která v souhrnu odkazuje, stejně tak i na obsah předloženého správního spisu. Žalovaný odmítá žalobní tvrzení, že správce daně neseznámil daňový subjekt s výsledkem svědka a zdůrazňuje, že není pravdou, že by žalobce požadoval opětovný výslech svědka M. M. V této souvislosti také odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-120. Také žalovaný nezpochybňuje práva žalobce na jeho právo zakotvené v ustanovení § 96 odst. 5 DŘ být přítomen výslechu svědka, ale s odkazem na spisový materiál konstatuje, že ústní jednání vedená dožádaným správcem daně s M. M. neměla charakter svědecké výpovědi. S příslušnými protokoly, jakož i s veškerými dalšími úkony, byl daňový subjekt v daňovém řízení řádně seznámen. Všechny tyto protokoly byly získány zákonným způsobem a jsou zcela použitelné pro předmětné daňové řízení. Dále se žalovaný opět vyjádřil k otázce daňového rezidenství M. M. a s odkazem mj. na čl. 4 SZDZ setrval na tom, že M. M. je daňovým rezidentem Slovenské republiky, tedy daňovým nerezidentem ČR. Důkazy žalobce k prokázání české daňové rezidence M. M. pak vyhodnotil ve vztahu k dokazované skutečnosti jako irelevantní. K otázce možného diskriminačního charakteru ustanovení § 6 odst. 2 ZDP souhlasí žalovaný se žalobcem, že skutkově i právně obdobná věc právě projednávané věci je řešena v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 38/2012.

[15] Žalobce ve své replice, doručené soudu dne 18. 9. 2013, se vyjadřuje k tvrzením žalovaného, která považuje za nejvíce zavádějící a nepřesná a k těmto podává svůj další výklad, který obsahově souzní s žalobními námitkami. Žalovaný se dle žalobce omezil na pouhé opakování tvrzení, která již uvedl ve svých předchozích podáních a rozhodnutí; žalobce tak pro stručnost opětovně odkazuje na svá předchozí vyjádření a žalobní body, ve kterých se s těmito tvrzeními žalovaného vypořádává. Závěrem pak zdůrazňuje, že aplikační přednost práva EU spočívá v povinnosti všech správních orgánů na národní úrovni neaplikovat kolidující národní úpravu. Touto kolidující úpravou je pak dle něj ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, které je v rozporu s primární evropskou legislativou, zejména se SFEU. Žalobce tedy dále setrvává na všech svých námitkách a žalobních bodech a požaduje uhrazení nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[16] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[17] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadená rozhodnutí. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

[18] Podstata věci je založena zejména na zodpovězení právní otázky, zda je v řešeném případě možné aplikovat ustanovení § 6 odst. 2 ZDP na skutkové okolnosti daného případu. Podstatou sporu je tedy otázka, zda aplikace ustanovení § 6 odst. 2 ZDP v posuzované věci odporuje principům evropského práva. Jinými slovy klíčovou otázkou je, zda může mít česká společnost využívající pracovníky poskytované zahraniční agenturou práce, která však v České republice vyvíjí svou činnost, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá.

[19] Zdejší soud se nejprve zabýval právě touto právní otázkou, jelikož kdyby došel k závěru, že by aplikace předmětného ustanovení nebyla v daném případě možná, tedy, že by toto ustanovení nebylo použitelné např. pro jeho diskriminační charakter v kontextu evropského práva, nemělo by z hlediska ekonomie řízení žádného smyslu posuzovat ostatní žalobní námitky, jelikož by zdejší soud měl postaveno najisto, že žalobci sporná daňová povinnost nevznikla, resp. ani vzniknout nemohla, a to bez ohledu na otázku daňové (ne)rezidence M. M.

[20] Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP stanoví: „*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.*“

[21] Jak shodně uvádí žalobce i žalovaný, skutkově i právně obdobný případ byl řešen Nejvyšším správním soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 38/2012. Zdejší soud při zodpovězení výše nastíněné právní otázky vycházel právě ze závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v jeho rozsudku ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-127 (publikován ve Sbírce NSS pod č. 3108/2014 Sb.)

[22] V citovaném projednávaném případě u Nejvyššího správního soudu vznikla otázka, zda předmětná česká úprava není omezením zmiňovaných základních svobod a není v rozporu se zákazem diskriminace na základě státní příslušnosti. Proto se Nejvyšší správní soud rozhodl položit SDEU tyto předběžné otázky: „1. Brání články 18, 54, 49 a 56 Smlouvy o 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. Pokud by odpověď na některou z otázek ad 1. či ad 2. byla kladná, lze v situaci jako v projednávaném případě uvedené základní svobody omezit z důvodů veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, nebo veřejného zdraví, popřípadě z důvodu účinnosti daňového dohledu?“

[23] Soudní dvůr Evropské unie svým rozsudkem ze dne 19. 6. 2014, ve věci C-53/13, Strojírny Prostějov a další, zodpověděl první a třetí otázku následujícím způsobem: „Článek 56 SFEU brání takové právní úpravě, jaká je dotčena v původních řízeních, podle níž jsou společnosti se sídlem v prvním členském státě, které využívají pracovníky zaměstnané a dočasně přidělené agenturami práce se sídlem v druhém členském státě, které však v prvním státě vyvíjejí svou činnost prostřednictvím pobočky, povinny srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků a odvádět ji do rozpočtu prvního státu, kdežto společnosti se sídlem v prvním státě, které využívají služeb agentur práce se sídlem v tomtéž státě, takovou povinnost nemají.“

[24] Ke druhé položené otázce SDEU konstatoval, že jelikož způsob výpočtu dotčené srážky je úzce spjat s povinností tuto srážku provést a použije se pouze v případě, že příjemce služeb agentury práce má povinnost srážku provést, tak vzhledem k odpovědi na první a třetí otázku není potřeba na tuto otázku odpovídat.

[25] Ačkoliv oblast přímých daní spadá do pravomoci členských států Evropské unie, tak státy mají povinnost tyto pravomoci vykonávat v souladu s unijním právem (viz zejména rozsudky SDEU ze dne 13. 12. 2005, ve věci C-446/03, Marks & Spencer nebo ze dne 12. 9. 2006, ve věci C-196/04, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas).

[26] Při úvaze, která ze svobod stanovená smlouvami se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje, se zohledňuje předmět dotčených právních předpisů. V projednávaném případě § 6 odst. 2 ZDP ukládá povinnost podnikům, které využívají zprostředkovatelských služeb zahraniční agentury práce, a proto uvedená úprava musí být přezkoumávána co do jejího souladu s volným pohybem služeb (čl. 56 SFEU; viz výše uvedený rozsudek Strojírny

Prostějov, bod 27). Jiné svobody, jako například svoboda usazování agentur práce či volný pohyb pracovníků, mohou být rovněž dotčeny, vždy ale pouze jen jako důsledek případné překážky volného pohybu služeb. Rovněž čl. 18 SFEU zakazující diskriminaci na základě státní příslušnosti se na posuzovaný případ nepoužije, neboť čl. 56 je k čl. 18 ve vztahu speciality.

[27] Článek 56 SFEU (bývalý článek 49 Smlouvy o ES) stanoví: „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. Evropský parlament a Rada mohou řádným legislativním postupem rozšířit použitelnost této kapitoly též na poskytovatele služeb, kteří jsou státními příslušníky třetích zemí a kteří jsou usazeni v Unii.“

[28] Cílem svobody volného poskytování služeb je zajistit poskytovatelům služeb z jiných členských států stejné zacházení v regulujícím státě jako se dostává tuzemským poskytovatelům služeb. Připuštění rozdílného zacházení poskytovatelů z jiných členských států, založeném pouze na jejich státní příslušnosti k jinému členskému státu, by zbavilo článek 56 SFEU jeho smyslu.

[29] Dle judikatury SDEU princip volného pohybu služeb přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž i příjemci uvedených služeb (viz rozsudek SDEU ze dne 18. 10. 2012, ve věci C-498/10). Soudní dvůr Evropské unie tak ustáleně judikuje, že tuto svobodu omezuje jakékoliv vnitrostátní opatření, které výkon volného pohybu služeb zakazují, brání mu, nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudek Strojírny Prostějov, bod 35).

[30] V posuzovaném případě ustanovení § 6 odst. 2 ZDP ukládá české společnosti povinnost provést srážku zálohy na daň v případě využívání služeb slovenské agentury práce, zatímco v případě využívání služeb české agentury práce takovou povinnost nemá.

[31] Každá povinnost navíc, pro jakoukoliv společnost, s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž. Z toho plyne, že racionálně se rozhodující společnost stojící před volbou, zda využít služby české či zahraniční agentury práce, původ agentury práce při výběru zohlední, a to tak, že ho přičte k tíži variantě využívající služby zahraniční agentury práce. Česká úprava tak, za jinak stejných okolností, činí pro české společnosti atraktivnější najmout si služby české agentury práce, a naopak činí méně atraktivní najmout si služby zahraniční agentury práce. Těmito účinky aplikace § 6 odst. 2 ZDP představuje překážku volného pohybu služeb zakázanou článkem 56 SFEU.

[32] Dále krajský soud zkoumal, zda na posuzovaný případ není aplikovatelná některá z výjimek umožňující užití vnitrostátní právní úpravy i přes její účinek omezující volný pohyb služeb. Z judikatury SDEU vyplývá, že omezení kterékoli ze svobod zaručených SFEU je přípustné pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný s touto smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky SDEU ze dne 15. 5. 2008, ve věci C-414/06, Lidl

Belgium nebo ze dne 23. 10. 2008, ve věci C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt).

[33] Pod tuto výjimku lze podřadit argument, že tento přísnější režim pro zahraniční agentury práce je odůvodněn potřebou účinného výběru daní u osob se sídlem nebo bydlištěm mimo stát zdanění. Je pravdou, že SDEU konstatoval, že efektivita daňové správy může být naléhavý důvod veřejného zájmu odůvodňující omezení volného pohybu služeb (viz rozsudky SDEU ze dne 3. 10. 2006, ve věci C-290/04, FKP Scorpio, bod 35 a ze dne 18. 10. 2012, ve věci C-498/10, bod 39). Nicméně závěry těchto dvou rozhodnutí nejsou přenositelné na projednávanou věc, neboť v obou případech byla důvodem akceptace rozdílného režimu pro zahraniční poskytovatele služeb skutečnost, že poskytovatelé poskytovali služby v jiném členském státě než ve státě svého usazení příležitostně a zdržovali se v tomto jiném členském státě pouze krátkodobě. V prvním případě šlo o zahraniční hudební skupinu, která přijela jednorázově vystoupit do jiného členského státu, ve druhém případě šlo o dvě mezinárodní přátelská fotbalová utkání. Příležitostnost poskytovaných služeb byla v obou případech SDEU výslovně zdůrazněna.

[34] Oproti tomu v nyní posuzovaném případě slovenská agentura práce činí administrativní kroky na území České republiky jako osoba samostatně výdělečně činná zapsaná v živnostenském rejstříku České republiky jako fyzická osoba zahraniční. Působení slovenské agentury práce v České republice tedy není příležitostné, nýbrž naopak existence českého živnostenského oprávnění a prokázaný reálný výkon činnosti zajišťuje fyzickou přítomnost poskytovatele služeb na území České republiky. Daňové orgány tak mohly bez obtíží vybrat daň od této osoby samostatně výdělečně činné (což se také v posuzovaném případě nejprve stalo). Jelikož pracovníci jsou zaměstnanci agentury práce, a ta má tudíž lehčí přístup k jejich údajům ohledně jejich příjmů, takovýto postup oproti výše uvedenému argumentu naopak zajišťuje menší administrativní zátěž pro všechny zúčastněné subjekty a větší účinnost správy daní.

[35] Ani nezbytnost předcházet daňovým únikům nemůže odůvodnit postup žalovaného. Jak uvádí SDEU v rozsudku ve věci Strojírny Prostějov, body 54 – 57, boj proti daňovým únikům může být důvodem omezení základních smluvních svobod, nicméně takové jednání nelze obecně presumovat a žalovaný neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které by vzbuzovaly důvodnou obavu z tohoto jednání ve spojení se zahraničními agenturami práce působícím v České republice prostřednictvím českých organizačních složek (nebo osob samostatně výdělečně činných).

[36] Nelze tedy říci, že by omezení svobody pohybu bylo s to v posuzované situaci zaručit účinnější daňovou správu a zamezit daňovým únikům. Výjimka naléhavého důvodu obecného zájmu tedy není v posuzovaném případě aplikovatelná.

[37] Lze tedy shrnout, že aplikace ustanovení § 6 odst. 2 ZDP na zahraniční agentury práce s výkonem činnosti v České republice, které zde podnikají na základě platného živnostenského oprávnění, se přičí evropské svobodě volného pohybu služeb zakotvené v čl. 56 SFEU. Krajský soud připomíná, že čl. 56 SFEU má přímý vnitrostátní účinek (k tomu viz rozsudek SDEU ze dne 3. 12. 1974, ve věci C-33/74, Van Binsbergen). Podle zásady

přednosti aplikace evropského práva pokud je pravidlo členského státu v rozporu s evropským právem, je třeba aplikovat právo evropské (viz rozsudek SDEU ze dne 15. 7. 1964, ve věci C-6/64, Costa).

[38] Ve shrnutí lze tedy citovat právní závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-127 (publikován ve Sbírce NSS pod č. 3108/2014 Sb.): „*Ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze použít v případě agentury práce se sídlem v jiném členském státě dlouhodobě působící na území České republiky pomocí organizační složky (pobočky) zapsané v českém obchodním rejstříku, neboť to odporuje evropskému principu volného pohybu služeb (čl. 56 Smlouvy o fungování Evropské unie).*“ Zdejší soud má z výše uvedeného odůvodnění za zřejmé, že stejný závěr je namístě učinit i pro agenturu práce se sídlem v jiném členském státě dlouhodobě působící na území České republiky jako osoba samostatně výdělečně činná zapsaná v českém živnostenském rejstříku, tedy přesně v reáliích nyní řešené kauzy.

[39] Žalovaný i správce daně tak postupovali nezákonně, když na danou situaci neaplikovali evropské právo, nýbrž ustanovení § 6 odst. 2 ZDP. Žalovaný tak napadenými rozhodnutími nezákonně předsal žalobci k přímému placení daň z příjmů najatých fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a také daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v předmětných zdaňovacích obdobích tak, jak je popsáno v bodě [1] tohoto rozsudku.

[40] Dalšími žalobními námitkami se pak krajský soud pro nadbytečnost nezabýval (viz bod [19] tohoto rozsudku), neboť tyto námitky jsou úzce spjaty s povinností žalobce tyto srážky provést, resp. sledují stejný cíl, ke kterému dospěl zdejší soud již v rámci výše uvedeného soudního přezkumu.

[41] Jak tedy plyne z výše uvedeného, Krajský soud v Brně má v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-127 (publikován ve Sbírce NSS pod č. 3108/2014 Sb.) za najisto postavené, že žalobce neměl v otázce vymezené tímto soudním řízením povinnost k placení daně z příjmů najatých fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a také daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v předmětných zdaňovacích obdobích, a to bez ohledu na to, zde M. M. je či není daňovým rezidentem České republiky.

V. Shrnutí a náklady řízení

[42] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání rozhodnutí, která jsou nezákonná z důvodů uvedených výše. Soud tedy zrušil žalobami napadená rozhodnutí pro jejich nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [37] až [39] a [41] tohoto rozsudku).

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen obchodní korporací vykonávající činnost daňového poradce (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2013), a to za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení, žaloba a replika) a 3x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 10.200 Kč bez DPH, tj. 12.342 Kč s DPH, a dále pak zaplacený soudní poplatek ve výši 6x 3.000 Kč, celkově tedy 18.000 Kč. Vše tedy celkem vyčísleno na částku 30.342 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 13. května 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu