



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **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 **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2011, č. j. 2276/11-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce 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. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2012, č. j. 10 Af 53/2011 - 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2011, č. j. 2276/11-1100, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 22.730 Kč k rukám Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce, společnost ACO Industries Tábor s. r. o., je obchodní společností se sídlem v České republice zabývající se výrobou stavebních prvků. Žalobce v letech 2007 a 2008 spolupracoval se společností N-Partner, s. r. o., organizační složka, se sídlem v Havlíčkově Brodě. Jedná se o organizační složku ve smyslu § 503 zákona č. 89/2012 Sb.,

občanský zákoník (dříve § 7 odst. 2 a § 21 odst. 3 a 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném v rozhodné době), a to slovenské společnosti N-Partner, s. r. o., se sídlem v Bratislavě.

[2] Spolupráce probíhala na základě písemné dohody o dočasném přidělení zaměstnanců ze dne 26. 1. 2007. Podle této dohody společnost N-Partner, s. r. o., organizační složka, jako agentura práce poskytovala žalobci jako uživateli své zaměstnance na dobu určitou ve smyslu § 2 odst. 5 a § 308 až 309 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění účinném v rozhodné době. Tito zaměstnanci pak pro žalobce vykonávali práce pomocných dělníků ve výrobě. Společnost N-Partner, s. r. o., organizační složka, fakturovala žalobci 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 podle přílohy č. 1 k dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců cena za jednu pracovní hodinu. K tomu byla připočtena daň z přidané hodnoty. Podle přílohy č. 1 k dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců byla dočasně přiděleným zaměstnancům garantována mzda ve výši 50 Kč za hodinu.

[3] V letech 2009 až 2010 provedl Finanční úřad v Táboře u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti mimo jiné za roky 2007 a 2008. Finanční úřad zjistil, že žalobce v těchto letech dočasně přiděleným zaměstnancům nesrážel 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 žalobci vyplývala z § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[4] Finanční úřad v Táboře vydal dva platební výměry, jimiž žalobci podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, předepsal k přímému placení daně z příjmů jmenovaných fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2007 a 2008. Jako základ daně přitom použil částku odpovídající 60 % částek fakturovaných společností N-Partner, s. r. o., organizační složka. Podle finančního úřadu jej k tomu opravňuje poslední věta § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v případě, že je ve fakturovaných částkách zahrnuta též částka za zprostředkování. Současně žalobci sdělil penále podle § 69 odst. 4 téhož zákona. Následně Finanční úřad v Táboře částečně vyhověl odvolání žalobce a předepsanou daň a sdělené penále 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 žalobce zamítlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (žalovaný) rozhodnutím ze dne 13. 5. 2011, č. j. 2276/11-1100.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích a domáhal se jeho zrušení. Krajský soud se však ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2012, č. j. 10 Af 53/2011 - 34.

II. Kasační stížnost

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost. Předně namítl, že krajský soud stejně jako žalovaný nesprávně vyložil podmínky pro uplatnění

ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud dospěl k závěru, který je v rozporu se základními principy evropského práva, neboť na jeho základě dochází ke zjevné diskriminaci podnikatelského subjektu z jiného členského státu Evropské unie, konkrétně společnosti N-Partner, s. r. o., se sídlem ve Slovenské republice. Za nepřipadné považuje v této souvislosti odkazy krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 161/2004 – 131, a na rozsudek Soudního dvora Evropských společenství (nyní Soudní dvůr Evropské unie, dále též „Soudní dvůr“) ze dne 3. října 2006, *FKP Scorpio*, C-290/04, Sb. rozh. s. I-09461).

[7] Podle žalobce došlo rozsudkem krajského soudu a postupem finančních orgánů k porušení článku 49 Smlouvy o založení Evropského společenství (dále jen SES) zakazujícím omezení volného pohybu služeb a článku 12 SES zakazujícím diskriminaci na základě státní příslušnosti. Pokud by totiž žalobce spolupracoval 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, jelikož § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů na tuzemské agentury práce nedopadá. Příjmy dočasně přidělených zaměstnanců tuzemských agentur práce není pro účely zdanění třeba navyšovat o žádné hypotetické částky. 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.

[8] Podle žalobce je v rozporu s principy evropského práva též rozsah zdanění (jeho absolutní výše). V případě zahraniční agentury práce je totiž 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. Ostatně krajský soud sám připustil, že režim pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů je „zprísňený“, což dokresluje, že se jedná o diskriminační právní úpravu.

[9] Krajský soud se v této souvislosti nedostatečně vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného o odvolání. Ačkoliv žalobce v odvolání zpochybňoval rozsah zdanění, žalovaný se zabýval odlišnou otázkou osoby plátce. Krajský soud se též nedostatečně zabýval žalobcem zmiňovanou judikaturou Soudního dvora a nesprávně vyložil rozsudek ve věci *FKP Scorpio*.

[10] Žalovaný též nesprávně posoudil otázku cestovních náhrad dočasně přidělených zaměstnanců. Podle žalovaného ze správního spisu neplyne, že by žalobce vysílal dočasně přidělené zaměstnance na pracovní cesty nebo že by fakturované částky za pronájem pracovní síly obsahovaly částky cestovních náhrad. Tyto náklady ale podle žalobce zřejmě vznikají. Pokud by pracovníky poskytovala tuzemská agentura práce, nebylo by pochyb,

že by součástí fakturace byly rovněž i cestovní náhrady. Opačný závěr žalovaného je v rozporu se zákazem diskriminace a s principem svobodného pohybu osob a služeb v rámci Evropské unie. Žalovaný si měl údaje o cestovních náhradách ověřit nebo k tomu žalobce v odvolacím řízení vyzvat.

[11] Nesprávná je též argumentace krajského soudu článkem 14 smlouvy 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., dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“). Tato smlouva sice dává právo k výběru daně z příjmů zaměstnanců státu, v němž je zaměstnávání vykonáváno, neopravňuje ale příslušný stát k tomu, aby byl výběr daně proveden zásadně jinak, než u vlastních subjektů. Kromě toho je § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v rozporu s čl. 23 této smlouvy, který zakotvuje zásadu rovného zacházení.

[12] Žalobce k této části kasační stížnosti shrnul, že ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje 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. Žalobce Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby řízení ve věci přerušil a předložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda Smlouva o fungování Evropské unie a nařízení č. 492/2011/EU o volném pohybu pracovníků připouští právní úpravu stanovící pro případy pronájmu pracovní síly prostřednictvím zahraničních subjektů zpřísněný režim zdanění v podobě vyššího rozsahu zdanění oproti případu pronájmu pracovní síly prostřednictvím tuzemských subjektů.

[13] Žalobce dále namítl, že se správce daně dopustil procesní vady, neboť při stanovení daně použil kombinace dokazování a pomůcek. Správce daně měl možnost a povinnost (podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) zjistit klíčové složky základu daně z příjmů jednotlivých zaměstnanců přímo z dokumentace společnosti N-Partner, s. r. o., organizační složka. Správce daně tak neučinil a uplatnil zjednodušení jdoucí k tíži žalobce: při propočtu základu daně jednotlivých zaměstnanců se přidržel pouze počtu vykázaných hodin. Tento údaj však nijak nevypovídá o reálné odměně, která byla zaměstnancům agenturou práce za jejich práci přiznána, neboť je v praxi obvyklé, že odměňování jednotlivých zaměstnanců významně ovlivňují také jiné faktory, než pouhá doba strávená na pracovišti. Žalovaný se v rozporu s § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, s touto odvolací námitkou nevypořádal. S příslušnou žalobní námitkou se nevypořádal ani krajský soud, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[14] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 žalobce namítl, že správce daně nesprávně použil brutaci příjmů o hypotetické pojistné placené zaměstnavatelem ve výši (po korekci) 35,2 %, jež byl zahraniční zaměstnavatel povinen platit do pojistného systému na Slovensku. Podle žalobce měly finanční orgány na základě dokazování dále zohlednit, z jakého vyměřovacího základu bylo pojistné vypočteno a v jaké skutečné výši bylo ze strany zaměstnavatele uhrazeno. Navíc to, co správce daně označil za součást základu daně, byly z pohledu pracovněprávních předpisů Slovenské republiky cestovní náhrady, které

nepodléhají zatížení pojistným ani v České, ani ve Slovenské republice. S touto námitkou se krajský soud též správně nevypořádal.

[15] V poslední námitce žalobce uvedl, že Finanční úřad v Havlíčkově Brodě provedl před zahájením kontroly u žalobce místní šetření u organizační složky společnosti N-Partner, s. r. o. Z protokolu o tomto šetření vyplývá, že předmětem místního šetření byl právě režim obchodní spolupráce této organizační složky se žalobcem. Finanční úřad v Havlíčkově Brodě ani finanční úřad v Táboře pak z úřední povinnosti nevydaly žádný podnět k tomu, aby byla společnosti N-Partner, s. r. o. v Havlíčkově Brodě vrácena zaplacená daň, např. cestou přezkumného řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Tím došlo k nepřípustnému dvojímu zdanění. Takový postup je dle žalobce v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

[16] Žalobce z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně se domáhal toho, aby byla žalovanému uložena povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, 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 o zamezení dvojího zdanění.

[18] 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.

[19] Podle žalovaného popsaný režim není 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.

[20] Žalovaný dále odkázal na své vyjádření k žalobě s tím, že krajský soud věc posoudil správně a svůj rozsudek opřel o dostatečné důvody. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[21] 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.

IV. Řízení o předběžných otázkách u Soudního dvora

[22] V projednávaném případě 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 Soudnímu dvoru Evropské unie 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 rozsudkem ze dne 19. června 2014, *Strojírny Prostějov a další* (C-53/13), dosud nezveřejněné ve Sbírce rozhodnutí, 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 Soudní dvůr 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.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřijatelnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Podstatou sporu je otázka, zda aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů 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 prostřednictvím organizační složky, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá.

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů v posuzovaném případě odporuje právu Evropské unie.

[29] 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 ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C- 446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006 *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40).

[30] 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 zákona o daních z příjmů 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.

[31] 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.

[32] Dle judikatury Soudního dvora princip volného pohybu služeb přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž i příjemci uvedených služeb (viz výše uvedený rozsudek *FKP Scorpio*, bod 20 nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 23). Soudní dvůr 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 a rozsudek *FKP Scorpio* bod 35).

[33] V posuzovaném případě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ukládá české společnosti povinnost provést srážku zálohy na daň v případě využívání služeb slovenské agentury práce, zatímco v případě využívání služeb české agentury práce takovouto povinnost nemá.

[34] 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 zákona o daních z příjmů představuje překážku volného pohybu služeb zakázanou článkem 56 SFEU.

[35] Dále Nejvyšší správní 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 Soudního dvora 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 ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 27, a ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 40 a citovaná judikatura).

[36] Pod tuto výjimku lze podřadit argument žalovaného, totiž, 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 Soudní dvůr konstatoval, že efektivita daňové správy může být naléhavý důvod veřejného zájmu odůvodňující omezení volného pohybu služeb (viz výše uvedené rozsudky *FKP Scorpio*, bod 35 a *X*, 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 Soudním dvorem výslovně zdůrazněna (viz výše citovaná rozhodnutí *FKP Scorpio*, bod 18 a *X*, bod 42).

[37] Oproti tomu v nyní posuzovaném případě slovenská agentura práce činí administrativní kroky na území České republiky pomocí organizační složky zapsané v obchodním rejstříku České republiky. Působení slovenské agentury práce v České republice tedy není příležitostné, nýbrž naopak existence české organizační složky zajišťuje

fyzickou přítomnost poskytovatele služeb na území České republiky. Daňové orgány tak mohly bez obtíží vybrat daň od této organizační složky (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 argumentu žalovaného naopak zajišťuje menší administrativní zátěž pro všechny zúčastněné subjekty a větší účinnost správy daní.

[38] Ani nezbytnost předcházet daňovým únikům nemůže odůvodnit postup žalovaného. Jak uvádí Soudní dvůr 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.

[39] 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.

[40] Lze tedy shrnout, že aplikace § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů na zahraniční agentury práce s českou organizační složkou se přičítá evropské svobodě volného pohybu služeb zakotvené v čl. 56 SFEU. Nejvyšší správní soud připomíná, že čl. 56 SFEU má přímý vnitrostátní účinek (k tomu viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. prosince 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74, Sb. rozh. I-01299). Podle zásady přednosti aplikace evropského práva pokud je pravidlo členského státu v rozporu s evropským právem, je třeba aplikovat právo evropské (viz Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, *Costa*, C-6/64, Sb. rozh. I-01141).

[41] Krajský soud i správní orgán tak postupovaly nezákonně, když na danou situaci neaplikovaly evropské právo, nýbrž § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak napadenými platebními výměry nezákonně předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů najatých fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

[42] Dalšími kasačními námitkami žalobce (např. nesprávná metoda výpočtu daně či nesprávná brutace příjmů) se Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nezabýval, neboť tyto námitky jsou úzce spjaté s povinností žalobce tyto srážky provést. Jak ale plyne z výše uvedeného, žalobce tuto povinnost neměl.

VI. Závěr a náklady řízení

[43] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, proto jej podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. prvním výrokem tohoto rozsudku pro nezákonnost zrušil; vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud postupoval podle § 110 odst. 2 s. ř. s., nerozhodl o vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[44] Druhým výrokem tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil v záhlaví označené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.]. K tomuto postupu byl Nejvyšší správní soud oprávněn i bez návrhu stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

[45] Jelikož Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozsudku krajského soudu postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, byl v souladu s § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s. povinen rozhodnout jak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, tak i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

[46] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s.: jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 2.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012], resp. 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Soud proto žalobci přiznal částku 8.400 Kč za čtyři úkony právní služby provedené do 31. 12. 2012 spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a podání ve věci samé – správní žaloby, kasační stížnosti a repliky k vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Dále soud žalobci přiznal částku 3.100 Kč za jeden úkon právní služby provedený po 1. 1. 2013 spočívající v podání ve věci samé – vyjádření před Soudním dvorem [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Soud v souladu se svou ustálenou praxí žalobci nepřiznal odměnu za úkon spočívající v převzetí a přípravě věci v kasačním řízení před Nejvyšším správním soudem, neboť tento úkon zástupce žalobce provedl již v rámci řízení před krajským soudem, kde mu za něj také byla přiznána odměna. K pěti úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobce ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.500 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[47] Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku odpovídající odměně a náhradě hotových výdajů o částku 2.730 Kč odpovídající 21 % sazbě daně z přidané hodnoty [§ 47 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty].

[48] Další náklady žalobce tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 2.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu [položka 14a bod 2. písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích ve znění do 31. 8. 2011] a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 zákona o soudních poplatcích v účinném znění).

[49] Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 22.730 Kč. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. července 2014

JUDr. Marie
Žiřková
předsedkyně senátu