Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 13. února 2014[1]

Spojené věci C-53/13 a C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Krajským soudem v Ostravě (Česká republika)]
a
ACO Industries Tábor s. r. o. (C-80/13)
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Volný pohyb služeb — Dočasné přidělení pracovníků — Omezení — Srážka daně z příjmů a odvod do státního rozpočtu podnikem využívajícím služeb těchto pracovníků — Neexistence této povinnosti v případě pracovníků dočasně přidělených tuzemským podnikem“

I – Úvod

1. Tyto žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyvstávají v kontextu mezinárodního pronájmu pracovní síly a týkají se povinnosti českého rezidenta (příjemce služeb) srážet daň z příjmů zaměstnanců, kteří mu byli poskytnuti agenturou práce se sídlem v jiném členském státě (poskytovatel služeb), zatímco v případě, že agentura práce je společností-rezidentem v České republice, má uvedenou povinnost tato agentura.

2. Navíc v případě, že agentura je nerezidentem, český zákon stanoví domněnku, že pokud faktura vystavená touto agenturou práce-nerezidentem jejímu českému zákazníkovi nerozlišuje odměnu za zprostředkování a částku, která je určena k výplatám mezd zaměstnanců, má se za to, že posledně zmíněná částka představuje 60 % celkové fakturované částky.

3. Spory v původních řízeních se týkají dvou českých společností, které využily služeb slovenských agentur práce a neprováděly srážky záloh na daň stanovené českým zákonem. České daňové orgány jim vyměřily daň, kterou měly srazit z mezd zaměstnanců. Z pohledu těchto českých společností však byla tato srážka zahrnuta v úhradě zaplacené agenturám práce. Z vyměření daně proto vyplývá pro tyto společnosti povinnost zaplatit tuto částku podruhé a navíc z důvodu paušální výše 60 % z výrazně vyššího základu daně, než jsou skutečné mzdy zaměstnanců.

4. Projednávané věci se týkají slučitelnosti těchto ustanovení s unijním právem.

1 — Původní jazyk: francouzština.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

5. Projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU a 56 SFEU.

B – *České právo*

6. Pro otázky vznesené ve sporech v původních řízeních jsou relevantní následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění platném v rozhodné době:

„[…]

§ 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.

[…]§ 6Příjmy 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.

[…]

§ 38c

Zahraniční 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) […]. 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.“

7. Ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nadepsané „Vybírání daně srážkou“, v odstavci 1 stanoví:

„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 plátci daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátci 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.“

8. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku uzavřená mezi Českou republikou a Slovenskou republikou (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“) v čl. 14 odst. 1 stanoví:

„Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají […] 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.“

III – Spory v původních řízeních a předběžné otázky

9. Žalobkyně v původních řízeních, Strojírny Prostějov a.s. (dále jen „Strojírny Prostějov“) a ACO Industries Tábor s. r. o. (dále jen „ACO Industries“), jsou společnosti se sídlem v České republice, které využily služeb agentur práce se sídlem na Slovensku, jež vyvíjejí podnikatelskou činnost v České republice prostřednictvím pobočky zapsané do českého obchodního rejstříku.

10. Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že dotyčné agentury práce poskytovaly své zaměstnance společnostem Strojírny Prostějov a ACO Industries na dobu určitou, během níž tito zaměstnanci vykonávali práci na základě příkazů společností Strojírny Prostějov a ACO Industries. Agentury práce fakturovaly těmto společnostem dohodnutou částku jako protihodnotu za dočasné přidělení zaměstnanců. Tato částka byla vypočítávána podle počtu hodin odpracovaných zaměstnanci přidělenými společnostem Strojírny Prostějov a ACO Industries.

11. Společnost ACO Industries zaplatila agentuře práce částku 160 českých korun (Kč) nebo 170 Kč (tj. přibližně 5,85 eur nebo 6,21 eur podle současného směnného kurzu) za každou hodinu práce, kdežto zaměstnancům byla podle jejich dohody garantována mzda 50 Kč za hodinu (tj. přibližně 1,82 eur podle současného směnného kurzu). Rozdíl ve výši 110 Kč nebo 120 Kč (tj. 4,02 eur nebo 4,38 eur podle současného směnného kurzu) představoval hrubý příjem agentury práce. Předkládací rozhodnutí ve věci C-53/13 tyto číselné údaje neuvádí.

12. Daňové orgány v rámci kontroly zjistily, že společnosti Strojírny Prostějov a ACO Industries neodvedly žádnou zálohu na daň z příjmů zaměstnanců. Z tohoto důvodu daňové orgány předepsaly společnostem Strojírny Prostějov a ACO Industries dlužnou částku k přímému placení.

13. Předkládací rozhodnutí ve věci C-80/13 uvádí, že daňové orgány použily podle domněnky stanovené v § 6 odst. 2 *in fine* zákona o daních z příjmů jako základ daně částku odpovídající 60 % částek fakturovaných agenturou práce. V předkládacím rozhodnutí ve věci C-53/13 se obdobný údaj nenachází.

14. Odvolání společností Strojírny Prostějov a ACO Industries k příslušným daňovým orgánům byla zamítnuta. Tyto společnosti následně podaly projednávané žaloby k českým soudům, které dospěly k závěru, že předmětné věci vyvolávají otázky stran výkladu unijního práva, a rozhodly se položit Soudnímu dvoru předběžné otázky.

15. Ve věci C-53/13 položil Krajský soud v Ostravě Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání ustanovení čl. 56 [SFEU] a čl. 57 [SFEU] aplikaci vnitrostátní právní úpravy, která pro případ, že podnik poskytující pracovníky jinému podniku (poskytovatel) má své sídlo na území jiného členského státu, stanoví využívajícímu podniku povinnost srážet těmto pracovníkům daň z příjmů a odvádět ji do státního rozpočtu, zatímco v případě, kdy poskytovatel má své sídlo na území České republiky, má tuto povinnost poskytovatel?“

16. Ve věci C-80/13 položil Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru následující tři předběžné otázky:

„1) Brání články 18 [SFEU], 45 [SFEU], 49 [SFEU] a 56 [SFEU] 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 [SFEU], 45 [SFEU], 49 [SFEU] a 56 [SFEU] 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?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

17. Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce došly Soudnímu dvoru ve věci C-53/13 dne 30. ledna 2013 a ve věci C-80/13 dne 15. února 2013. Rozhodnutím ze dne 20. března 2013 nařídil předseda Soudního dvora spojení obou věcí.

18. Společnost ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství a česká a dánská vláda, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření. Dne 11. prosince 2013 se konalo jednání, na němž česká vláda a Komise přednesly ústní vyjádření.

V – Analýza

19. Předkládající soudy kladou v rámci svých předběžných otázek Soudnímu dvoru tutéž otázku, a sice zda takové ustanovení právní úpravy členského státu, jako je § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle něhož jsou rezidenti tohoto členského státu povinni odvést zálohu na daň z příjmů zaměstnanců, kteří jim byli dočasně přiděleni agenturou práce se sídlem v jiném členském státě, kdežto v případě, že by tato agentura práce měla sídlo v prvně zmíněném členském státě, by tuto povinnost měla dotyčná agentura práce, omezuje základní svobody a zda v případě kladné odpovědi může být toto omezení odůvodněné.

A – *K základní svobodě použitelné v projednávané věci*

20. Sdílím s Komisí názor, že uplatnění zásady zákazu diskriminace zakotvené v článku 18 SFEU může být rovnou vyloučeno, neboť se tento článek podle judikatury Soudního dvora autonomně uplatňuje pouze v situacích, pro něž Smlouva o FEU nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace [2].

21. Je tedy třeba určit, pod kterou svobodu zaručenou Smlouvou o FEU dotčená vnitrostátní právní úprava spadá. Za tímto účelem je třeba přihlédnout k předmětu dotčených vnitrostátních právních předpisů [3].

22. V projednávaném případě má povinnost srážet zálohu na daň z příjmů zaměstnanců příjemce služeb, který je českým rezidentem, pokud má agentura práce sídlo v zahraničí, kdežto v případě, že agentura práce je rezidentem České republiky, má tuto povinnost agentura práce.

23. Komise má za to, že by dotčená vnitrostátní právní úprava měla být posuzována z hlediska volného pohybu služeb v rozsahu, v němž stanoví daňové povinnosti agentury práce při poskytování služeb společnostem vyvíjejícím činnost v České republice, a z hlediska svobody usazování v rozsahu, v němž stanoví daň, kterou musí odvést zahraniční agentura práce, jež na území České republiky zřídila pobočku, jejíž činnost souvisí s přidělováním pracovníků.

24. Jsem názoru, že rozdílné zacházení, které vyplývá z použití § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, může mít za následek to, že české rezidenty odradí od využívání služeb agentur práce-nerezidentů, aby se tak vyhnuli povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů zaměstnanců. Toto rozdílné zacházení může též ztěžovat výkon podnikatelské činnosti těchto poskytovatelů služeb-nerezidentů v České republice. Z těchto důvodů spadá toto rozdílné zacházení pouze pod volný pohyb služeb.

25. Možnost dopadu této právní úpravy na usazování agentur-nerezidentů v České republice je pouze důsledkem případného omezujícího účinku dotčené vnitrostátní právní úpravy na poskytování jejich služeb.

2 — Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Schulz-Delzers a Schulz (C-240/10, Sb. rozh. s. I-8531, bod 29).

3 — Viz rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 31 až 33); ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 34 a 44 až 49); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 37 a 38); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 36), a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 26 až 34); jakož i usnesení ze dne 10. května 2007, Lasertec (C-492/04, Sb. rozh. s. I-3775, bod 19).

B – *K existenci omezení volného pohybu služeb*

1. Argumenty účastníků řízení

26. Společnost ACO Industries a Komise tvrdí, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů volný pohyb služeb omezuje, neboť podle společnosti ACO Industries povinnost srážet zálohu na daň z příjmů zaměstnanců ukládá českému rezidentovi, který využívá služeb zahraniční agentury práce, větší daňové zatížení než českému rezidentovi, který využívá služeb agentury práce-rezidenta.

27. Společnost ACO Industries je názoru, že totéž platí pro dotčené vnitrostátní ustanovení, podle kterého je při využití služeb agentury práce-nerezidenta základ daně stanoven v paušální výši 60 % částky fakturované agenturou práce v případech, kdy je ve fakturované částce zahrnuta i odměna za zprostředkování, přičemž se presumuje, že tato paušální částka představuje příjem zaměstnance.

28. Společnost ACO Industries v této souvislosti uvádí, že tuzemská agentura práce nemusí přijímat zvláštní opatření, jako je např. rozepsání ve faktuře zvlášť částky na mzdy zaměstnanců a zvlášť nákladů na jejich dopravu a jiných administrativních výdajů souvisejících se zprostředkováním. Komise je názoru, že daňová a administrativní zátěž uložená českému příjemci služeb činí služby poskytované zahraničními agenturami práce méně atraktivními v porovnání se službami nabízenými agenturami se sídlem v České republice, a z tohoto důvodu představuje omezení volného pohybu služeb. Pokud jde o paušální výši 60 %, má Komise stejně jako společnost ACO Industries za to, že se jedná o diskriminační opatření, neboť se neuplatňuje na služby poskytované tuzemskými agenturami práce.

29. Naproti tomu Odvolací finanční ředitelství a česká a dánská vláda jsou názoru, že dotčená vnitrostátní právní úprava volný pohyb služeb neomezuje.

30. Odvolací finanční ředitelství a česká vláda konkrétně tvrdí, že se agentury práce se sídlem mimo Českou republiku nenacházejí ve srovnatelném postavení s agenturami se sídlem v tomto členském státě ani těmto agenturám nekonkurují. Kromě toho administrativní agenda spojená s výpočtem, odvodem a srážením daně z příjmů přidělených pracovníků nepředstavuje pro podnik využívající pracovní síly těchto pracovníků nadměrnou zátěž. Podle české vlády je tento odvod v každém případě povolen čl. 14 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

31. Dánská vláda má za to, že v projednávané věci nedochází k rozdílenému zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné situaci. Podle této vlády je relevantním srovnávacím měřítkem zaměstnanec přidělený tuzemskou agenturou práce. Dánská vláda tvrdí, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů nepředstavuje omezení volného pohybu služeb, pakliže daň sražená z odměny pracovníků, kteří byli přiděleni agenturou práce-nerezidentem, není vyšší než daň z příjmů, která se uplatní na odměny pracovníků přidělených tuzemskou agenturou práce.

32. Stanovisko předkládajících soudů je takové, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů volný pohyb služeb omezuje, neboť jeho uplatňování vede k většímu daňovému zatížení českých rezidentů, kteří namísto služeb poskytovaných agenturami práce-rezidenty v České republice využívají služeb agentur práce-nerezidentů.

2. Analýza

33. Jsem stejně jako společnost ACO Industries, Komise a předkládající soudy názoru, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů volný pohyb služeb omezuje.

34. Soudní dvůr již zkoumal několik vnitrostátních ustanovení, která příjemci služeb-rezidentovi, jenž využívá služeb poskytovatele-nerezidenta, ukládají povinnost srážet daň z částek, které tomuto poskytovateli dluží. Účastníci řízení odkazují na věci FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center a X; já k tomu dodávám věc Komise v. Belgie [4].

35. Ve výše uvedené věci FKP Scorpio Konzertproduktionen se předkládající soud tázal, „zda vnitrostátní právní předpisy, podle kterých se postup k provedení srážky daně uplatní na odměnu poskytovatelů služeb, kteří nejsou rezidenty členského státu, ve kterém jsou služby poskytovány, ačkoli odměna vyplácená poskytovatelům služeb, kteří rezidenty uvedeného členského státu jsou, takové srážce nepodléhá“ [5], omezují volný pohyb služeb a zda toto omezení může být případně odůvodněné.

36. Soudní dvůr shledal existenci omezení této svobody na základě skutečnosti, že „povinnost příjemce služeb provést srážku daně z odměny vyplacené poskytovateli služeb, který je rezidentem jiného členského státu, jakož i skutečnost, že vůči uvedenému příjemci služeb může být případně uplatněna odpovědnost, jsou způsobilé odradit společnosti, jako je společnost Scorpio, od využívání poskytovatelů služeb, kteří jsou rezidenty jiných členských států“ [6].

37. Rozsudek Soudního dvora ve výše uvedené věci Komise v. Belgie se též týkal srážky daně. Komise se domáhala, aby Soudní dvůr určil, že uložením povinnosti belgickým objednatelům a podnikatelům, kteří využívají zahraničních smluvních partnerů neregistrovaných v Belgii, strhnout 15 % z dlužné částky za uskutečněné práce a uložením týmž objednatelům a podnikatelům solidární odpovědnosti za daňové dluhy takových smluvních partnerů Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 50 ES (nyní články 56 SFEU a 57 SFEU).

38. Soudní dvůr shledal omezení volného pohybu služeb na základě skutečnosti, že „podle [belgických právních předpisů] je objednatel nebo podnikatel povinen strhnout ve prospěch belgických správních orgánů částku odpovídající 15 % ceny fakturované neregistrovaným poskytovatelem, [což] znamená připravit tohoto poskytovatele o možnost ihned disponovat částí svých příjmů, která mu může být vrácena až po skončení specifického správního řízení. Nevýhody, které povinnost stržení představuje pro poskytovatele neregistrované a neusazené v Belgii, je proto mohou odradit od vstupu na belgický trh, aby na něm poskytovali služby v odvětví stavebnictví“ [7].

39. Soudní dvůr byl s touž otázkou konfrontován i ve výše uvedené věci Truck Center, ve které se předkládající soud snažil zjistit, zda je „právní úprava členského státu, která stanoví vybrání srážkové daně z úroků vyplácených společností-rezidentem tohoto státu přijímající společnosti-rezidentovi jiného členského státu a zcela od ní osvobozuje úroky vyplácené přijímající společnosti-rezidentovi prvního členského státu“ [8], slučitelná se svobodou usazování.

4 — Viz rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461); ze dne 9. listopadu 2006, Komise v. Belgie (C-433/04, Sb. rozh. s. I-10653); ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767), a ze dne 18. října 2012, X (C-498/10).

5 — Bod 28.

6 — Tamtéž (bod 33).

7 — Výše uvedený rozsudek Komise v. Belgie (bod 30).

8 — Bod 21.

40. Soudní dvůr rozhodl, že „za účelem určení, zda je [toto] rozdílné daňové zacházení diskriminační, je třeba zjistit, zda se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotyčné společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci“ [9]. Soudní dvůr shledal, že se dotčené rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné z následujících tří hlavních důvodů:

— zaprvé, „pokud společnost vyplácející úroky a společnost, která úroky přijímá, mají sídlo v Belgii, liší se postavení belgického státu od jeho postavení v případě, kdy společnost-rezident tohoto státu vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, jelikož v prvním případě jedná belgický stát jako stát, v němž mají dotyčné společnosti sídlo, a ve druhém případě jedná jako stát, ze kterého úroky pocházejí“ [10];

— zadruhé, „vyplácení úroků společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi a vyplácení úroků společností-rezidentem společnosti-nerezidentovi vede k odlišnému zdanění, založenému na odlišných právních základech“, a sice srážkové dani z movitého majetku v případě úroků vyplácených společností-rezidentem společnosti-nerezidentovi a korporační dani v případě vyplácení úroků společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi [11], a konečně

— zatřetí, tyto různé způsoby zdanění byly považovány za odrážející „odlišné situace, ve kterých se nacházejí tyto společnosti, pokud jde o vybírání daně“, a sice skutečnost, že „společnosti-rezidenti přijímající úroky podléhají přímo kontrole belgické daňové správy, která může zajistit nucené vybrání daně“, což však neplatí v případě společností-nerezidentů, které přijímají úroky, protože v případě společností-nerezidentů je k vybrání daně nezbytná spolupráce s daňovými orgány státu, v němž mají sídlo [12].

41. Podle Soudního dvora „rozdílné zacházení vyplývající z daňové právní úpravy dotčené ve sporu v původním řízení […] nepřináší nutně výhodu společnostem-rezidentům přijímajícím úroky, jelikož jednak […] musejí tyto společnosti uskutečňovat zálohové platby korporační daně, a jednak je sazba srážkové daně z movitého majetku vybírané z úroků vyplácených společnosti-nerezidentovi mnohem nižší než sazba korporační daně vybírané z příjmů společností-rezidentů přijímajících úroky“ [13].

42. Soudní dvůr analýzu otázky, zda je rozdílné zacházení diskriminační [14], uzavřel tím, že v bodě 50 rozsudku rozhodl, že uvedené rozdílné zacházení svobodu usazování neomezuje.

43. V nedávné době Soudní dvůr ve výše uvedené věci X zkoumal otázku, zda povinnost uložená podle nizozemské právní úpravy příjemci služeb provést srážku daně z odměn vyplácených poskytovatelům služeb usazeným v jiném členském státě, zatímco ve vztahu k odměnám vypláceným poskytovatelům služeb usazeným v Nizozemsku taková povinnost neexistuje, je slučitelná s volným pohybem služeb.

44. Soudní dvůr měl za to, že „bez ohledu na účinky, které srážková daň může mít na daňovou situaci poskytovatelů služeb-nerezidentů, povinnost provést takovou srážku daně, která s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti, může činit přeshraniční služby méně atraktivními pro příjemce služeb-rezidenty než služby poskytované poskytovateli služeb-rezidenty a odradit uvedené příjemce, aby využili poskytovatele služeb-nerezidenty“ [15].

9 — Tamtéž (bod 36).
10 — Tamtéž (bod 42).
11 — Tamtéž (body 43 a 44).
12 — Tamtéž (body 47 a 48).
13 — Tamtéž (bod 49).
14 — Tamtéž (bod 36).
15 — Výše uvedený rozsudek X (bod 28).

45. „Tento závěr“, jak dále uvádí Soudní dvůr, „není vyvrácen argumenty nizozemské vlády, podle nichž je vliv dodatečné administrativní zátěže uložené příjemci služeb zanedbatelný, jelikož tento příjemce již musí provést jiné srážky daně a odvést sražené částky daňové správě, a kromě toho je vyvážen snížením administrativní zátěže poskytovatele služeb-nerezidenta, který kromě svých správních povinností vůči daňové správě členského státu, v němž je usazen, nemusí podat daňové přiznání v Nizozemsku“ [16].

46. Soudní dvůr dospěl k závěru, že dotčená nizozemská právní úprava volný pohyb služeb omezuje, „jelikož s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a s ní spojená rizika v oblasti odpovědnosti“ [17].

47. Rozdílné závěry učiněné na jedné straně ve výše uvedeném rozsudku Truck Center a na druhé straně ve výše uvedených rozsudcích FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komise v. Belgie a X se odrážejí ve stanoviscích účastníků řízení v projednávané věci. Společnost ACO Industries totiž na uvedený rozsudek Truck Center vůbec neodkazuje a Komise tento rozsudek pouze zmiňuje, zatímco česká a dánská vláda se k prokázání slučitelnosti dotčené právní úpravy s unijním právem opírají především o tento rozsudek.

48. V přesvědčení o existenci omezení mě utvrzují dvě skutečnosti. První skutečnost souvisí s výše uvedeným rozsudkem Truck Center. V této věci Soudní dvůr dospěl k závěru o neexistenci omezení pouze proto, že byl názoru, že se rozdílné zacházení uplatňuje na poplatníky, kteří se nenacházejí v objektivně srovnatelných situacích.

49. I když uvedené tři aspekty nesrovnatelnosti situací, na které v tomto rozsudku Soudní dvůr poukázal [18], nepovažuji za přesvědčivé, stačí uvést, že v projednávané věci se české podniky, které využívají služeb agentur práce-nerezidentů, nacházejí v situaci srovnatelné se situací českých podniků, které využívají týchž služeb agentur se sídlem v České republice. Totéž platí o agenturách, které tyto služby poskytují, neboť smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Slovenskou republikou v čl. 14 odst. 1 stanoví, že odměny pracovníků přidělených zákazníkovi, který je rezidentem České republiky, podléhají zdanění v České republice bez ohledu na to, zda k tomuto přidělení došlo agenturou-rezidentem či agenturou-nerezidentem.

50. Na srovnatelnosti daňových situací nemění nic skutečnost, že česká právní úprava považuje za zaměstnavatele v jednom případě poskytovatele a v druhém případě příjemce služeb.

51. Druhou skutečností utvrzující mě v tomto přesvědčení je dlouhý výčet rozsudků Soudního dvora, v nichž bylo v oblasti svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu soustavně shledáváno, že srážková daň, kterou byly zatíženy pouze dividendy vyplácené do zahraničí, zakládá rozdílné zacházení se srovnatelnými situacemi (ať jde o akcionáře nebo o společnosti vyplácející dividendy), a z tohoto důvodu omezuje základní svobodu [19].

16 — Tamtéž (bod 29).

17 — Tamtéž (bod 32).

18 — Viz bod 39 tohoto stanoviska

19 — Viz rozsudky ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, body 29 a 30); ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 28); ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 39); ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 41); ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo (C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, body 51, 72 a 73), a ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, bod 18). Viz usnesení ze dne 18. června 2012, Amorim Energia (C-38/11, body 53 a 76 až 79), jakož i usnesení ze dne 12. července 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, body 21 až 25).

C – K odůvodnění

52. Nejvyšší správní soud klade též otázku, zda může být omezení volného pohybu služeb, které vyplývá z § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, odůvodněné. Uvedený soud poukazuje konkrétně na veřejný pořádek, veřejnou bezpečnost nebo veřejné zdraví, případně na účinnost daňového dohledu. Odvolací finanční ředitelství a česká vláda poukazují mimoto na předcházení daňovým únikům.

53. Pokud jde o nutnost zajištění účinnosti daňového dohledu, jsem názoru, že stejně jako ve výše uvedené věci FKP Scorpio Konzertproduktionen je třeba shledat, že se jedná o nutnost zajistit účinnost vybírání daně z příjmů. Účelem povinnosti srážet daň z příjmů je totiž zajistit výběr daně spíše než usnadnit daňový dohled.

1. Argumenty účastníků řízení

54. Společnost ACO Industries a Komise sice nepopírají, že je omezení možno odůvodnit nutností zajistit účinnost daňového dohledu a výběru daně, avšak popírají, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů dodržuje zásadu proporcionality. Poukazují zvláště na nevyvratitelnost domněnky 60 %, která představují mzdy pracovníků v celkové fakturované úhradě, neboť plátce nemůže prokázat, že skutečný základ daně, tj. skutečná mzda těchto pracovníků, je nižší než uvedená procentuální výše.

55. Společnost ACO Industries poukazuje na to, že tato paušální výše nezaručuje jednotné zdanění, neboť se vztahuje i na jiné položky, než jsou mzdy zaměstnanců, jako jsou např. náklady na jejich dopravu ze Slovenska do České republiky.

56. Naproti tomu Odvolací finanční ředitelství, jakož i česká a dánská vláda mají za to, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je nezbytný, neboť Česká republika je státem, ze kterého příjem pochází, a nemůže z tohoto důvodu vymáhat daň od poplatníka, ale je závislá na spolupráci s daňovými orgány státu, jehož je poplatník rezidentem.

57. Česká vláda v tomto ohledu vyjadřuje názor, že srážková daň představuje velmi účinný způsob výběru daně, neboť daňové správě umožňuje získat informace o skutečnostech vedoucích ke vzniku daně, kterou dluží poskytovatel služeb-nerezident. Kromě toho by vybrání daně od poskytovatele služeb-nerezidenta pro něj znamenalo značné břemeno, neboť by musel předkládat daňové přiznání v jiném než ve svém jazyce a seznámit se s daňovou úpravou jiného členského státu, než ve kterém je usazen.

58. Pokud jde o paušální výši 60 %, Nejvyšší správní soud a česká vláda zdůrazňují, že se uplatňuje pouze v případě, kdy je ve fakturované částce zahrnuta i odměna za zprostředkování, a není z ní tedy zřejmá výše příjmů zaměstnanců ze závislé činnosti.

2. Analýza

a) Veřejný pořádek, veřejná bezpečnost a veřejné zdraví

59. Odůvodnění zakládající se na veřejném pořádku, veřejné bezpečnosti a veřejném zdraví lze rovnou vyloučit. Předkládající soudy ani zúčastnění ostatně nepředkládají sebemenší důkaz, který by mohl toto odůvodnění podložit.

b) Účinnost daňového dohledu a výběru daně

60. Soudní dvůr již mnohokrát rozhodl, že nutnost zaručit účinnost daňového dohledu a výběru daně z příjmů představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit mechanismus stanovený v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

61. Takto Soudní dvůr rozhodl zejména v rozsudcích FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komise v. Belgie, Santander Asset Management SGIIC a další a X [20].

62. Ve výše uvedeném rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen Soudní dvůr rozhodl, že „postup k provedení srážky daně a režim odpovědnosti, který slouží k jeho zajištění, jsou legitimním a přiměřeným prostředkem k zajištění daňového zacházení s příjmy osoby usazené mimo stát zdanění a zabránění tomu, aby dotyčné příjmy unikly dani ve státě, kde má daná osoba bydliště, jakož i ve státě, kde jsou služby poskytovány. V tomto ohledu je třeba připomenout, že v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, tedy v roce 1993, neupravovala žádná [unijní] směrnice, ani žádný jiný nástroj zmíněný ve spisu, vzájemnou správní pomoc v oblasti vymáhání daňových pohledávek mezi [dotčenými členskými státy]“ [21].

63. Vzhledem k důležitosti, kterou Soudní dvůr přikládal neexistenci směrnice nebo jiného právního nástroje, které upravují vzájemnou správní pomoc při vymáhání daňových pohledávek, pokládám za zcela logický závěr, že Soudní dvůr by toto odůvodnění nepřijal, kdyby taková směrnice nebo takový nástroj existovaly.

64. Ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Belgie Soudní dvůr připustil, že účinnost daňového dohledu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod, avšak zároveň rozhodl, že „méně restriktivním prostředkem než [zbavením] poskytovatele služeb možnosti okamžitě disponovat nezanedbatelnou částí svých příjmů by bylo stanovení systému založeného na výměně informací mezi objednateli a podnikateli, poskytovateli a belgickou daňovou správou, který by například objednatelům a podnikatelům umožňoval informovat se o případných daňových dluzích svých smluvních partnerů, nebo zaváděl povinnost informovat belgickou daňovou správou o veškerých smlouvách uzavřených s neregistrovanými smluvními partnery nebo o veškerých platbách provedených v jejich prospěch“ [22]. Jelikož se srážková daň používala automaticky a bezpodmínečně, neumožňovala tedy zohlednit individuální situaci poskytovatelů služeb neusazených a neregistrovaných v Belgii.

65. Ve výše uvedené věci Santander Asset Management SGIIC a další zašel Soudní dvůr ještě dále. V bodě 49 svého rozsudku rozhodl, že „[v]nitrostátní právní úprava dotčená v původních řízeních nemůže být odůvodněna ani nutností zajistit účinnost daňových kontrol. […] [ú]činnost daňových kontrol totiž nemůže odůvodnit zdanění zatěžující jedině a konkrétně nerezidenty“, jak to činí § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

20 — Výše uvedené rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen (bod 35); Komise v. Belgie (bod 35); Santander Asset Management SGIIC a další (bod 46), a X (bod 35).

21 — Bod 36.

22 — Bod 39.

66. Stanovisko Soudního dvora se podle všeho liší ve výše uvedeném rozsudku X, v němž navzdory existenci směrnice 76/308/EHS [23] (nyní nahrazené směrnicí 2008/55/EHS [24]) Soudní dvůr rozhodl, že srážková daň nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro zajištění účinného vymáhání daně, i když se zohlední možnosti vzájemné pomoci při vymáhání daní, které nabízí směrnice 76/308. Soudní dvůr shledal, že by upuštění od srážkové daně nezbytně neodstranilo všechny formality, které jsou uloženy příjemci služeb [25].

67. Podle Soudního dvora by v případě neprovedení takové srážky byla daňová správa dotčeného členského státu pravděpodobně nucena uložit příjemci služeb usazenému na území posledně uvedeného státu povinnost oznámit poskytnutí služby uskutečněné poskytovatelem služeb-nerezidentem [26]. Upuštění od srážkové daně by kromě toho vedlo k tomu, že by bylo nutné provést výběr daně u poskytovatele služeb-nerezidenta, což by mohlo znamenat významnou zátěž pro tohoto poskytovatele služeb, jelikož by musel podat daňové přiznání v jazyce, který pravděpodobně neovládá, a vyznat se v daňovém systému jiného členského státu než toho, v němž je usazen [27].

68. Tento závěr však lze vysvětlit zvláštními okolnostmi výše uvedené věci X. Tato věc se týkala povinnosti uložené nizozemskými právními předpisy nizozemskému rezidentu X provést srážku z částek, které měl zaplatit dvěma poloprofesionálním fotbalovým klubům usazeným ve Spojeném království za dvě přátelská utkání, která se uskutečnila v Nizozemsku. V tomto kontextu pokládám navzdory existenci směrnice 76/308 za logické, aby stát, z něhož příjem pochází, nebyl zatížen povinností vymáhat daň ve státě, jehož rezidentem je poskytovatel služeb, pokud přítomnost tohoto poskytovatele ve státě, ze kterého příjmy pochází, nepřesahovala několik dnů, nebo případně vzhledem k trvání fotbalových utkání i jen několik hodin.

69. Výše uvedenou věc X nelze nijak přirovnávat k projednávané věci, v níž má agentura práce, jak uvádí Nejvyšší správní soud, v České republice pobočku zapsanou v českém obchodním rejstříku. Jak uvádí Nejvyšší správní soud, česká daňová správa bude moci díky existenci pobočky požadovat úhradu daně přímo od agentury práce. Přítomnost pobočky v České republice též znamená, že povinnost srážet daň nevede k nadměrným administrativním nákladům ani k povinnosti seznámit se s českými právními předpisy, neboť pobočka každopádně v této zemi podléhá administrativním povinnostem a nákladům, případně i daňovým (jako např. dani z přidané hodnoty).

70. Navíc podotýkám, že na rozdíl od výše uvedené věci X jsou předmětné činnosti, tj. přidělování zaměstnanců, podle všeho zdání dostatečně stálé a časté, aby českým daňovým orgánům umožňovaly vybrat dlužnou daň od pobočky.

71. Dodávám, že by možnost využít směrnice 76/308, nahrazené směrnicí 2008/55, nebo mezinárodní smlouvy o vymáhání daní, která zavazuje dotčené členské státy, měla stačit k vyloučení přiměřenosti takového ustanovení, jako je § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

72. Stran vymáhání daně v jiném členském státě doplňuji odkaz na nedávný rozsudek ve věci Sunico a další [28], který se týká „kolotočového“ podvodu s daní z přidané hodnoty, který umožnil únik této daně na výstupu na úkor britského rozpočtu. Soudní dvůr rozhodl, že žaloba, kterou se veřejný orgán členského státu domáhá od fyzických a právnických osob se sídlem nebo s bydlištěm v jiném

23 — Směrnice Rady ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44).

24 — Směrnice Rady ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28).

25 — Výše uvedený rozsudek X (bod 49).

26 — Tamtéž.

27 — Tamtéž (bod 50).

28 — Rozsudek ze dne 12. září 2013 (C-49/12).

členském státě náhrady škody způsobené v rámci zločinného spolčení s cílem spáchat podvod v oblasti daně z přidané hodnoty, dlužné v prvně uvedeném členském státě, spadá do působnosti nařízení Rady (ES) č. 44/2001 [29], tzv. „nařízení Brusel I“, což umožňuje přístup ke zjednodušeným postupům pro uznávání a výkon rozsudků v občanských a obchodních věcech.

73. Pokud jde o paušální výši 60 %, sdílím názor Komise, podle které použití této sazby v případě, kdy příjemce služeb nemůže prokázat, že mzdy pracovníků, kteří mu byli poskytnuti, jsou nižší než vypočtená paušální částka, překračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle, kterým je v daném případě účinnost výběru daně z příjmů.

74. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Nejvyšším správním soudem vyplývá, že se společnost ACO Industries a slovenská agentura práce dohodly na fakturaci služby ve výši 160 nebo 170 Kč za hodinu. Podle jejich dohody byla přitom zaměstnancům garantována mzda ve výši 50 Kč za hodinu. Použití paušální výše v takovém případě znamená provedení srážky z paušálního daňového základu, který se blíží dvojnásobku skutečného základu daně.

75. Jak jsem uvedl v bodě 65 stanoviska ve věci van Caster [30], z judikatury Soudního dvora [31] jasně vyplývá, že úplný zákaz, který brání daňovému poplatníkovi, aby poskytl orgánům daňové správy potřebné informace, nemůže být v situaci, která je vnitřní unijní situací, odůvodněn s ohledem na základní svobody.

76. A to i přesto, jak uvádí Nejvyšší správní soud, že se smluvní strany mohly vyhnout uplatnění paušální výše 60 % tím, že by na faktuře rozepsaly zvlášť částku na mzdy zaměstnanců a zvlášť odměnu za zprostředkování.

77. Jsem proto názoru, že omezení volného pohybu služeb, jež vyplývají z povinností uložených § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů rezidentům, kteří využívají služby poskytovatelů-nerezidentů, nutností zajistit účinný výběr daně odůvodnit nelze.

c) Boj proti daňovým únikům

78. Odvolací finanční ředitelství a česká vláda uvádějí k odůvodnění povinnosti příjemce služeb srážet daň též předcházení daňovým únikům.

79. Odvolací finanční ředitelství má za to, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů umožňuje bojovat proti zneužívající praktice českých podniků, které najímají zahraniční pracovníky, jež vyměňují každých 183 dní s úmyslem obejít ustanovení zákona o daních z příjmů, která osvobozují od zdanění v České republice mzdy vyplácené zahraniční společností, která nemá v České republice stálou provozovnu, zaměstnancům, kteří na českém území pobývají méně než 183 dní.

80. V témže smyslu česká vláda tvrdí, že praxe finančních úřadů dokladuje četné podvody a daňové úniky při mezinárodním pronájmu pracovní síly, které jsou prováděny např. výměnou pracovníků mezi tuzemským podnikem a zahraniční agenturou práce. Česká vláda zdůrazňuje, že uvedené daňové úniky jsou pro finanční orgány prakticky nezkontrolovatelné.

29 — Nařízení Rady ze dne 22. prosince 2000 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech (Úř. věst. 2001, L 12, s. 1; Zvl. vyd. 11/33, s. 107).

30 — C-326/12, věc v současnosti projednávaná Soudním dvorem.

31 — Viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809, body 19 a 20); ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 25); ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 96); ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 53); ze dne 30. června 2011, Meilicke a další (C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, body 43 a 44), a ze dne 6. října 2011, Komise v. Portugalsko (C-493/09, Sb. rozh. s. I-9247, bod 46).

81. Jsem názoru, že toto odůvodnění je třeba odmítnout. Soudní dvůr sice skutečně rozhodl, že boj proti daňovým únikům může být uplatňován pro odůvodnění omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, avšak uvedl rovněž, že obecná presumpce daňových úniků nebo podvodů nemůže stačit pro odůvodnění opatření zasahujícího do cílů Smlouvy [32].

82. V projednávaném případě jsou tvrzení Odvolacího finančního ředitelství a české vlády dosti vágní. Navíc ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nijak nevyplývá, že by otázka zneužívání vyvstávala v projednávaných věcech, kdy dotyčné agentury práce mají v České republice stálou provozovnu.

VI – Závěry

83. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Krajským soudem v Ostravě a Nejvyšším správním soudem následovně:

„Článek 56 SFEU brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako je § 6 odst. 2 českého zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle nichž musí rezidenti České republiky, kteří využijí pracovníky, jež jim přidělila agentura práce se sídlem v jiném členském státě, srážet daň z mezd pracovníků (z presumovaného základu daně ve výši 60 % celkové částky fakturované agenturou práce), kdežto v případě agentury práce-rezidenta by tuto povinnost měla tato agentura.“

32 — Viz rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45); ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27), a výše uvedený rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Komise v. Belgie (bod 35).