

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. června 2014(*)

„Volný pohyb služeb – Agentura práce – Dočasné přidělení pracovníků agenturou se sídlem v jiném členském státě – Omezení – Podnik využívající pracovní síly – Srážka daně z příjmů těchto pracovníků – Povinnost – Odvod do státního rozpočtu – Povinnost – Připad pracovníků dočasné přidělených tuzemskou agenturou – Neexistence takovýchto povinností“

Ve spojených věcech C-53/13 a C-80/13,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Krajského soudu v Ostravě (česká republika) a Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 16. a 17. ledna 2013, došlými Soudnímu dvoru dne 30. ledna 2013 a 15. února 2013, v řízeních

Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),

ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)

proti

Odvolacímu finančnímu úředitelství,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano (zpravodaj), předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. prosince 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za ACO Industries Tábor s.r.o. D. Hejzlarem, advokátem,
- za Odvolací finanční úředitelství E. Nedorostkovou, advokátkou,
- za českou republiku M. Smolkem, T. Müllerem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Dánské království M. Søndahl a V. Pasternak Jørgensen, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi W. Roelsem, jakož i M. Šimerdovou a Z. Maláškou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. února 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU a 56 SFEU.

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi společnostmi Strojírny Prostějov, a.s. (dále jen „Strojírny Prostějov“) a ACO Industries Tábor s.r.o. (dále jen „ACO Industries Tábor“) a Odvolacím finančním ředitelstvím ve věci daňového zacházení s těmito dvěma podniky.

Právní rámec

České právo

3 Ustanovení § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stanoví:

„(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). [...]

(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.“

4 Ustanovení § 6 odst. 2 tohoto zákona stanoví:

„Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako ‚zaměstnanec‘, plátcem 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 osob se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zproštění, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.“

5 Ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona zní následovně:

„Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) [...], která je vykonávána na území České republiky [...].“

6 Ustanovení § 38c téhož zákona uvádí:

„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 vztahu druhé a třetí není plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4.“

7 Ustanovení § 38h odst. 1 tohoto zákona zní:

„Plátce daně vypočte zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen ‚záloha‘) ze základu pro výpočet zálohy. [...]“

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění

8 Článek 14 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s.) stanoví:

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

9 Článek 23 odst. 1 a 3 této smlouvy stanoví:

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

[...]

3. Zdanění stálé provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě nepříznivější než zdanění podniků tohoto druhého státu, které vykonávají tytéž činnosti. [...]“

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

10 Věci v původních řízeních se týkají dvou českých podniků, Strojíren Prostějov a společnosti ACO Industries Tábor, které využily služeb agentury práce se sídlem ve Slovenské republice, která však vyvíjí svou činnost v České republice prostřednictvím pobočky zapsané v obchodním rejstříku České republiky. Oba tyto podniky využívaly jakožto uživatelé dočasně pracovní sílu pracovníků zaměstnaných uvedenou agenturou.

Věc C-53/13

11 Finanční úřad v Prostějově rozhodnutím ze dne 7. března 2011 uložil společnosti Strojírny Prostějov povinnost odvést do státního rozpočtu zálohu na daň z příjmů pracovníků, jejichž pracovní síly dotyčná společnost využila. Uvedený úřad byl názoru, že pobočka cizozemské právnické osoby nemá podle českého práva způsobilost k právům a povinnostem, takže na podnik poskytující dané služby musí být nahlíženo jako na zahraniční agenturu. Provést srážku daně z příjmů pracovníků a odvést ji do státního rozpočtu je tudíž povinen český uživatel pracovní síly.

12 Proti tomuto rozhodnutí podala společnost Strojírny Prostějov k Finančnímu úředitelství v Ostravě odvolání, které bylo rozhodnutím ze dne 18. srpna 2011 zamítnuto. Posledně zmíněné

rozhodnutí je předmětem nyníjšího přezkumu před Krajským soudem v Ostravě.

13 Uvedený soud má za to, že česká právní úprava zavádí diskriminaci mezi situacích českého podniku, který využívá služeb tuzemské agentury práce, a situacích českého podniku, který využívá agenturu se sídlem v jiném členském státě. Pouze ve druhém případě je totiž český podnik povinen srážet daň z příjmů pracovníků, jejichž pracovní síly využívá na základě smlouvy uzavřené s agenturou práce, kdežto v prvním případě přísluší povinnost provést uvedenou srážku agentuře práce, jejímiž zaměstnanci tito pracovníci jsou. To přitom podle tohoto soudu představuje omezení volného pohybu služeb a pracovníků, neboť uvedená povinnost vede k zátěži, zejména administrativního charakteru, kterou nesou pouze podniky, jež se rozhodnou pro agenturu, která nemá sídlo v České republice.

14 Za těchto podmínek se Krajský soud v Ostravě rozhodl přerušit řízení a položit 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 tímto 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?“

Věc C-80/13

15 Finanční úřad v Táboře provedl u společnosti ACO Industries Tábor daňovou kontrolu a zjistil, že tato společnost v letech 2007 a 2008 pracovníkům dočasně přiděleným agenturou práce N-Partner se sídlem ve Slovenské republice nesrážela zálohy na daň z příjmů. Proto společnost ACO Industries Tábor předešal tyto zálohy k přímému placení. Základ daně pro výpočet uvedených záloh odpovídal 60 % částek fakturovaných společností ACO Industries Tábor českou pobožkou agentury N-Partner.

16 Společnost ACO Industries Tábor podala proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře odvolání k Finančnímu ředitelství v českých Budějovicích, které je rozhodnutím ze dne 13. května 2011 zamítlo. Společnost ACO Industries Tábor napadla poslední uvedené rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v českých Budějovicích. Tento soud žalobu zamítl rozhodnutím ze dne 31. ledna 2012, proti němuž byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

17 Nejvyšší správní soud má za to, že česká právní úprava může takový podnik, jako je ACO Industries Tábor, odrazovat od využívání služeb nabízených agenturou práce se sídlem v jiném členském státě než v České republice, neboť v takovém případě tato úprava nejen ukládá povinnost provést srážku daně, ale též stanoví, pokud jde o rozsah zdanění, paušální výši základu daně, která nezohledňuje skutečnou mzdu pracovníků. Uvedená právní úprava má kromě toho za následek, že pro agenturu práce se sídlem mimo Českou republiku bude méně atraktivní nabízet služby v tomto členském státě v porovnání s agenturou se sídlem v tomto státě. Stejně tak bude ztěžován přístup na trh práce v České republice prostřednictvím zahraničních agentur práce. Tento soud si proto klade otázku, zda dotčená právní úprava nepředstavuje omezení svobody usazování nebo volného pohybu služeb, a sekundárně též volného pohybu pracovníků.

18 Uvedený soud vylučuje, že by toto omezení mohlo být ospravedlnováno důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti nebo veřejného zdraví, a klade si otázku, zda toto omezení může být ospravedlnováno důvody účinnosti daňového dohledu, nebo v projednávaném případě má poskytovatel služeb, tj. slovenská agentura práce, v České republice pobočku, na kterou by se daňová správa mohla obrátit za účelem vybrání daní. Tato pobočka by totiž mohla provést srážku daní, jak to ostatně ve věci v původním řízení provedla česká pobočka agentury N-Partner.

19 Pokud jde o stanovení základu daní uplatněním paušální sazby 60 % z částky fakturované využívajícímu podniku slovenskou agenturou práce, má předkládající soud naproti tomu za to, že tuto zákonnou fikci lze odvodnit zájmem na účinnosti daňového dohledu. Toto pravidlo má totiž za cíl odradit zahraniční agentury práce od toho, aby fakturovaly částku dlužnou využívajícími podniky, aniž by rozlišovaly podíl této částky připadající na mzdy pracovníků – z něhož má být sražena daň – a podíl připadající na odměnu této agentury za poskytnutou službu. Tato úprava se tak použije pouze na situaci, kdy faktura vystavená zahraniční agenturou práce neuvádí částku odměny za zprostředkování.

20 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 18 [SFEU], 45 [SFEU], 49 [SFEU] a 56 [SFEU] takové úpravy, 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 úpravy, podle níž je základ daní 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?“

21 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 20. března 2013 byly věci C-53/13 a C-80/13 spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K předběžné otázce ve věci C-53/13 a k první a třetí předběžné otázce ve věci C-80/13

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu ve věci C-53/13 a první a třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-80/13, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU nebo 57 SFEU brání takové právní úpravě, jaká je dotčena v původních řízeních, podle níž jsou společně 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 společně se sídlem v prvním státě, které využívají služeb agentur práce se sídlem v tomtéž státě, takovou povinnost nemají.

Úvodní poznámky

23 K zodpovězení těchto otázek je třeba na úvod připomenout, že i když za současného stavu unijního práva oblast přímých daní jako taková nespadá do pravomoci Unie, nic to nemění na skutečnosti, že členské státy musí pravomoci, které si ponechaly, vykonávat v souladu s unijním právem (viz rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 30 a citovaná judikatura).

24 Pokud jde dále o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje ta či ona svoboda pohybu stanovená Smlouvami, vyplývá z ustálené judikatury, že je třeba zohlednit předem dotčených právních předpisů (viz zejména rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 90, jakož i Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, body 31 až 33).

25 V projednávaném případě česká právní úprava ukládá českým podnikům, které hodlají využít zprostředkovatelských služeb agentury práce, jež nemá sídlo v České republice, povinnost srazit daň z příjmů pracovníků, kteří jim byli uvedeni agenturou do zaměstnání, kdežto české podniky, které hodlají využít zprostředkovatelských služeb agentury práce se sídlem v České republice, takovou povinnost nemají.

26 Podle ustálené judikatury přitom platí, že článek 56 SFEU přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (viz zejména rozsudky Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, EU:C:1984:35, bod 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 32, jakož i rozsudek X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 23).

27 Právní předpisy dotčené v původních řízeních tudíž spadají do oblasti volného pohybu služeb.

28 Jak tvrdí Evropská komise, takováto právní úprava by zřejmě mohla ovlivnit i svobodu usazování agentur práce, které si přejí poskytovat služby v České republice a zároveň si ponechat sídlo v jiném členském státě, a to tím spíše, že v projednávaném případě dotčené agentury vyvíjely svou činnost v České republice prostřednictvím pobočky.

29 Totéž platí pro volný pohyb pracovníků, neboť se uvedená právní úprava týká zprvu výb?ru dan? z příjmů, který musí dodržovat české podniky, jimž byli tito pracovníci do zaměstnání v rámci smluvního vztahu s agenturami, jejichž jsou zaměstnanci, což může nepřímo ovlivnit možnost těchto pracovníků využít právo volného pohybu.

30 Nicméně navzdory případným omezujícím účinkům uvedené právní úpravy na svobodu usazování a volný pohyb pracovníků jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky volnému pohybu služeb a každopádně neodvodňují samostatný přezkum uvedených právních předpisů s ohledem na články 45 SFEU a 49 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, bod 27, jakož i Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, bod 33).

31 Konečně za těchto okolností není namístě vykládat ani článek 18 SFEU.

32 Toto ustanovení může být totiž použito samostatně pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva o FEU nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Zásada zákazu diskriminace byla přitom v oblasti volného pohybu služeb provedena články 56 SFEU až 62 SFEU (obdobně viz rozsudky *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 37, jakož i *Schulz-Delzers a Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29).

33 Česká právní předpisy dotčené v povodních řízeních je proto třeba zkoumat z hlediska článku 56 SFEU.

K omezení volného pohybu služeb

34 Za účelem ověření, zda je právní úprava dotčená v povodních řízeních v souladu s volným pohybem služeb, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora vyžaduje článek 56 SFEU odstranění jakýchkoli omezení této základní svobody uložených z důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována (viz rozsudky *Komise v. Německo*, 205/84, EU:C:1986:463, bod 25; *Komise v. Itálie*, EU:C:1991:78, bod 15; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, bod 31, a *X*, EU:C:2012:635, bod 21).

35 Vnitrostátní opatření, která výkon volného pohybu služeb zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení této svobody (rozsudek *X*, EU:C:2012:635, bod 22 a citovaná judikatura).

36 Kromě toho, jak bylo připomenuto v bodě 26 tohoto rozsudku, článek 56 SFEU přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb.

37 Je přitom nutno konstatovat, že v projednávaném případě povinnost provést srážku zálohy na daň z příjmu pracovníků, kteří byli poskytnuti agenturami práce, jež nemají sídlo v České republice, a odvést tuto zálohu do rozpočtu České republiky, platí nevyhnutelně pro příjemce služeb poskytovaných těmito agenturami a nese s sebou dodatečnou administrativní zátěž, která se nevyžaduje od příjemců těchto služeb poskytovaných tuzemským poskytovatelem. Tato povinnost tedy může ohraničit služby pro tyto příjemce méně atraktivními než služby poskytované tuzemskými poskytovateli služeb, a tudíž odradit uvedené příjemce od využití služeb poskytovatelů z jiných členských států (v tomto smyslu viz rozsudky *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, bod 33; *Komise v. Belgie*, C-433/04, EU:C:2006:702, body 30 až 32, a *X*, EU:C:2012:635, bod 28).

38 Dánská vláda, která se opírá o rozsudek *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, body 49 až 51), tvrdí, že se situace agentur se sídlem v České republice objektivně liší od situace agentur se sídlem mimo tento členský stát, a že předmětné omezení volného pohybu služeb tedy není diskriminační.

39 K tomuto však stačí uvést, že poskytovatel a příjemce služeb jsou dva různé právní subjekty, z nichž každý má vlastní zájem a každý z nich musí mít možnost dovolávat se volného pohybu služeb, jsou-li dotčena jeho práva (rozsudek *X*, EU:C:2012:635, bod 27).

40 V projednávaném případě zasahuje rozdílné zacházení zavedené právní úpravou dotčenou v povodních řízeních do práva příjemců služeb svobodně se rozhodnout pro ohraničené služby. Navíc v rozsahu, v němž mají tyto příjemci služeb sídlo v České republice, se ti z nich, kteří se rozhodnou využít služeb tuzemských agentur, nacházejí ve srovnatelné situaci s těmi, kteří upřednostní služby zahraniční agentury.

41 Z toho vyplývá, že takové právní předpisy, jaké jsou dotčeny v povodních řízeních,

představují překážku volnému pohybu služeb v zásadě zakázanou článkem 56 SFEU.

42 Tento závěr nelze zpochybnit argumentem české vlády, že úinky dotčených právních předpisů jsou zanedbatelné, nebo podle ustálené judikatury platí, že Smlouva zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu (rozsudky Komise v. Francie, C?34/98, EU:C:2000:84, bod 49, a X, EU:C:2012:635, bod 30).

K odvodnění omezení volného pohybu služeb

43 Pokud jde o možnost odvodnit takovéto omezení, žádný ze zúčastněných, kteří předložili u Soudního dvora vyjádření, ani předkládající soudy nejsou názoru, že toto omezení může být ospravedlněno důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti nebo veřejného zdraví.

44 Z ustálené judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, která se vztahuje na oblast, jež nebyla na unijní úrovni harmonizována, a která se bez rozdílu uplatuje na všechny osoby nebo podniky vykonávající činnost na území dotyčného členského státu, může být odvodněna i přes své omezující úinky na volný pohyb služeb, pokud odpovídá naléhavému důvodu obecného zájmu, jenž dosud není chráněn pravidly, kterým poskytovatel služeb podléhá v členském státě, kde je usazen, je zpřístupněn cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky Säger, C?76/90, EU:C:1991:331, bod 15, a Komise v. Belgie, EU:C:2006:702, bod 33).

45 Nejvyšší správní soud ve své žádosti i česká vláda na jednání přitom v podstatě měly za to, že české právní předpisy dotčené v povodních řízeních jsou odvodněny potřebou zajistit účinné vybrání daně z příjmu. V této souvislosti česká vláda zejména uvedla, že srážka daně představuje velmi efektivní způsob výběru daně, nebo daňové správy umožňuje neprodleně se seznámit s relevantními informacemi ohledně plátce daně.

46 V tomto ohledu je třeba podotknout, že Soudní dvůr již uznal, že nezbytnost zajistit vybírání daně z příjmu může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení volného pohybu služeb (rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 35, a X, EU:C:2012:635, bod 39).

47 Konkrétně Soudní dvůr dokonce upřesnil, že provedení srážky daně je legitimním a přiměřeným prostředkem daňového zacházení s příjmy osoby usazené mimo stát zdanění a zabrání tomu, aby dotyčné příjmy unikly dani ve státě, kde má daná osoba sídlo, jakož i ve státě, kde jsou služby poskytovány (rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 36, a X, EU:C:2012:635, bod 39).

48 Jak v rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630), tak v rozsudku X (EU:C:2012:635) však byla důvodem tohoto řešení skutečnost, že poskytovatelé služeb, jichž se týkaly věci, v nichž byly vydány tyto rozsudky, poskytovali příležitostné služby v jiném členském státě než ve státě svého usazení a v tomto jiném členském státě se zdržovali pouze krátkodobě (viz zejména rozsudek X, EU:C:2012:635, bod 42).

49 Jak uvedl generální advokát v bodě 70 stanoviska, je nutno konstatovat, že v projednávaném případě nelze tvrdit, že agentury práce dotčené v povodních řízeních poskytují služby v české republice pouze příležitostně, nebo jednaly prostřednictvím pobočky zapsané v obchodním rejstříku české republiky.

50 I když pobočka nemá – jak upřesňuje česká vláda – podle českého práva právní subjektivitu, a tudíž nemůže být zatížena povinností odvádět daně podle českého práva, nemění to za těchto okolností nic na skutečnosti, že tato pobočka zajišťuje fyzickou přítomnost

poskytovatele služeb na území hostitelského členského státu a činí určité administrativní kroky na úřet dotyčné agentury práce, jako např. podpisy smluv.

51 Nejen že v tomto ohledu nelze vyloužit, že české daňové orgány vyberou dlužnou daň od této pobočky, a že tato pobočka tedy provede dotěnou srážku daně, ale ze skutečností obsažených ve spise ve věci C-80/13 též vyplývá, že v projednávaném případě pobočka slovenské agentury práce zálohy sražené z mezd pěstětných zaměstnanců skutečně odvedla.

52 Uvalení administrativní zátěže spojené se srážkou daně z příjmů dočasně pěstělených pracovníků na příjemce služeb-rezidenty spíše než na českou pobočku agentur se sídlem v jiných členských státech se navíc nejeví jako snadnější nebo úšinnější z hlediska poskytovatelů služeb ani z hlediska české správy. Vzhledem k tomu, že pobočka agentury práce, jejímiž zaměstnanci pracovníci jsou, má snadnější přístup k potřebným informacím ohledně příjmů těchto pracovníků, administrativní zátěž spojená se srážkou daně by byla menší pro tuto pobočku než pro příjemce služeb.

53 Z toho plyne, že vnitrostátní právní přípisy dotěné v pěstědních řízeních nejsou za těchto okolností zpěstěbilé zaručit úšinnost výběru daně z příjmů.

54 Odvolací finanční ředitelství dodává, že tyto právní přípisy mohou být nicméně odvodněny nezbytností pěstěcházet podvodem a daňovým únikem. Podle české vlády nejsou navíc mechanismy správní spolupráce v daňových věcech dostatečně úšinné k pěstěcházení případným daňovým únikem. Praxe finančních úřadů totiž dokladuje četné podvody a daňové úniky při mezinárodním pronájmu pracovní síly.

55 Soudní dvůr zajisté opakovaně rozhodl, že boj proti daňovým únikem a úšinnost daňového dohledu mohou být uplatňovány pro odvodnění omezení základních Smlouvou zaručených svobod (viz rozsudky Baxter a další, C-254/97, EU:C:1999:368, bod 18, jakož i Komise v. Belgie, EU:C:2006:702, bod 35).

56 Soudní dvůr však též upěsnil, že obecná presumpce daňových úniků nebo podvodů, která vychází ze skutečnosti, že poskytovatel služeb je usazen v jiném členském státě, neměže stažit pro odvodnění daňového opatření zasahujícího do cílů Smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, bod 61, Komise v. Belgie, EU:C:2006:702, bod 35, a Komise v. Španělsko, C-153/08, EU:C:2009:618, bod 39).

57 Tvrzení české republiky ohledně četných podvodů a daňových úniků při mezinárodním pronájmu pracovní síly zůstala přitom velmi vágní, zejména pokud jde o specifickou situaci agentur práce se sídlem v jiných členských státech, které mají pobočku zapsanou v obchodním rejstříku v české republice.

58 Dále skutečnost, že pobočka dotěná ve věci C-80/13 provedla administrativní operace umožňující provést a odvést srážku daně dotěnou v příslušném pěstědním řízení, umožňuje pochybovat o opodstatněnosti takové obecné presumpce.

59 Za těchto okolností neměže být uplatňování srážky daně dotěné v pěstědních řízeních odvodněno jako nezbytné k pěstěcházení podvodem a daňovým únikem.

60 Vzhledem k výše uvedenému je na otázku položenou ve věci C-53/13 a na první a třetí otázku položené ve věci C-80/13 třeba odpovědět tak, že článek 56 SFEU brání takové právní úpravě, jaká je dotěná v pěstědních řízeních, podle níž jsou společnosti se sídlem v prvním členském státě, které využívají pracovníky zaměstnané a dočasně pěstělené agenturami práce se sídlem v druhém členském státě, které však v prvním státě vyvíjejí svou úšinnost prostřednictvím

pobožky, 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.

Ke druhé otázce ve věci C-80/13

61 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-80/13 je, zda článek 56 SFEU brání takové právní úpravě, jaká je dotčena v původním řízení, podle níž je v případě, že je v částce fakturované agenturou práce se sídlem v jiném členském státě zahrnuta mzda dočasně přidělených pracovníků i odměna za zprostředkování, stanoven základ pro výpočet uvedené zálohy ve výši nejméně 60 % této částky, aniž má plátce daně možnost prokázat, že mzda skutečně obdržená pracovníky je nižší než 60 % uvedené částky.

62 Je nutno konstatovat, že jelikož způsoby výpočtu dotčené srážky jsou úzce spjaty s povinnostmi tuto srážku provést, a jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí ve věci C-80/13, použijí se pouze v případě, že dotyčný příjemce služeb má uvedenou srážku provést, není namístě vzhledem k odpovědi podané na otázku ve věci C-53/13 a na první a třetí otázku ve věci C-80/13 na tuto otázku odpovídat.

K nákladem řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

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 pobožky, 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.

Podpisy.

* Jednací jazyk: čeština.