Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 13. februára 2014 [1]

Spojené veci C-53/13 a C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství
[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Krajský soud v Ostravě (Česká republika)]
a
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Slobodné poskytovanie služieb — Dočasné pridelenie pracovníkov — Obmedzenia — Zrážka dane z príjmu a jej odvedenie do štátneho rozpočtu podnikom, ktorý využíva služby týchto pracovníkov — Neexistencia takej povinnosti v prípade pracovníkov dočasne pridelených tuzemským podnikom“

I – Úvod

1. Prejednávané návrhy na začatie prejudiciálneho konania boli podané v súvislosti s cezhraničným nájmom pracovníkov a týkajú sa povinnosti českého rezidenta (príjemcu služieb) odviesť daň zrazenú z miezd zamestnancov, ktorých mu poskytla agentúra dočasného zamestnávania so sídlom v inom členskom štáte (poskytovateľ služieb), hoci túto povinnosť má agentúra dočasného zamestnávania, pokiaľ ide o spoločnosť, ktorá je českým rezidentom.

2. Okrem toho, ak agentúra nie je rezidentom, český zákon stanovuje domnienku, podľa ktorej v prípade, ak vo faktúre vystavenej touto agentúrou dočasného zamestnávania, ktorá nie je rezidentom, jej českému klientovi nie je cena sprostredkovania odlíšená od sumy na výplatu miezd zamestnancov, za túto sumu sa považuje 60 % celkovej vyfakturovanej sumy.

3. Účastníkmi sporov vo veci samej sú dve české spoločnosti, ktoré využili služby slovenských agentúr dočasného zamestnávania a ktoré nevykonali zrážku dane stanovenú českým zákonom. České daňové orgány im zaslali platobný výmer na zaplatenie sumy, ktorú mali zraziť z miezd zamestnancov. Z pohľadu českých spoločností pritom suma zrážkovej dane bola zahrnutá v sume vyplatenej pracovným agentúram. Z daňového výmeru im preto vyplýva povinnosť zaplatiť túto sumu druhý raz a navyše – z dôvodu paušálnej 60 % sadzby – zo základu dane, ktorý je oveľa vyšší ako skutočné mzdy zamestnancov.

4. Prejednávané veci sa týkajú zlučiteľnosti týchto ustanovení s právom Únie.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

5. Prejednávané návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 18 ZFEÚ, 45 ZFEÚ, 49 ZFEÚ a 56 ZFEÚ.

B – *České právo*

6. Pre otázky položené v sporoch vo veci samej sú relevantné nasledujúce ustanovenia zákona č. 586/1992 o daniach z príjmov (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“) v znení účinnom v čase skutkových okolností:

„…

§ 2

Daňovníci na účely dane z príjmov fyzických osôb

1. Daňovníkmi na účely dane z príjmov fyzických osôb sú fyzické osoby (ďalej len ‚daňovníci‘).

2. Daňovníci, ktorí majú na území Českej republiky bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiavajú, majú daňovú povinnosť, ktorá sa vzťahuje tak na príjmy plynúce zo zdrojov na území Českej republiky, ako aj na príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí.

3. Daňovníci neuvedení v odseku 2 alebo tí, o ktorých to stanovujú medzinárodné zmluvy, majú daňovú povinnosť, ktorá sa vzťahuje len na príjmy plynúce zo zdrojov na území Českej republiky (§ 22). Daňovníci, ktorí sa na území Českej republiky zdržiavajú len na účely štúdia alebo liečenia, majú daňovú povinnosť, ktorá sa vzťahuje iba na príjmy plynúce zo zdrojov na území Českej republiky, aj v prípade, že sa na území Českej republiky obvykle zdržiavajú.

4. Daňovníkmi, ktorí sa obvykle zdržiavajú na území Českej republiky, sú tí, ktorí sa tam zdržiavajú aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do lehoty 183 dní sa započítava každý začatý deň pobytu. Bydliskom na území Českej republiky sa na účely tohto zákona rozumie miesto, kde má daňovník stály byt za okolností, z ktorých je možné vyvodiť jeho úmysel trvalo sa v tomto byte zdržiavať.

…§ 6Príjmy zo závislej činnosti a funkčné požitky

…

2. Daňovník s príjmami zo závislej činnosti a z funkčných požitkov sa ďalej označuje ako ‚zamestnanec‘, platiteľ príjmu ako ‚zamestnávateľ‘. Zamestnávateľom je aj daňovník uvedený v § 2 ods. 2 alebo v § 17 ods. 3, u ktorého zamestnanci vykonávajú prácu podľa jeho príkazov, aj keď príjmy za túto prácu sa na základe zmluvného vzťahu vyplácajú prostredníctvom osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí. Z hľadiska ďalších ustanovení zákona sa takto vyplácaný príjem považuje za príjem vyplácaný daňovníkom uvedeným v § 2 ods. 2 alebo v § 17 ods. 3. V prípade, že v úhradách zamestnávateľa osobe so sídlom alebo bydliskom v zahraničí je obsiahnutá aj suma za sprostredkovanie, považuje sa za príjem zamestnanca najmenej 60 % z celkovej úhrady.

…

§ 38c

Zahraničný platiteľ dane

Platiteľom dane podľa § 38d, 38e a 38h sa rozumie tiež daňovník uvedený v § 2 ods. 3 a § 17 ods. 4, ktorý má na území Českej republiky stálu prevádzkareň (§ 22 ods. 2) alebo tu zamestnáva svojich zamestnancov viac než 183 dní s výnimkou prípadov poskytovania služieb v zmysle § 22 ods. 1 písm. c)… . V prípade uvedenom v § 6 ods. 2 druhej a tretej vete nie je platiteľom dane daňovník uvedený v § 2 ods. 3 a v § 17 ods. 4.“

7. § 69 zákona č. 337/1992 o správe daní a poplatkov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) nazvaný „Výber dane zrážkou“ v odseku 1 stanovuje:

„Daň alebo úhradu na zabezpečenie dane, ktorú bol platiteľ dane povinný zraziť alebo vybrať z daňového základu, odvedie správcovi dane v lehote stanovenej týmto alebo osobitným zákonom. Ak tieto daňové sumy neboli zrazené alebo vybrané v stanovenej výške alebo odvedené v stanovenej lehote, nariadi správca dane platiteľovi dane tieto sumy priamo uhradiť. Správca dane môže v odôvodnených prípadoch stanoviť platiteľovi dane lehotu na odvedenie zrazenej dane inak; proti tomuto rozhodnutiu je prípustné odvolanie. Ak platiteľ neuskutoční zrážku dane alebo ak nevyberie daň v stanovenej výške, a to ani dodatočne, je základom pre výpočet dane suma, z ktorej by po zrazení dane ostala suma, ktorú platiteľ daňovníkovi vyplatil.“

8. Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) v článku 14 ods. 1 stanovuje:

„Platy, mzdy a iné podobné odmeny, ktoré rezident jedného zmluvného štátu poberá z dôvodu zamestnania, podliehajú zdaneniu… len v tomto štáte, ak sa zamestnanie nevykonáva v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam zamestnanie vykonáva, môžu sa takéto odmeny zaň prijaté zdaniť v tomto druhom štáte.“

III – Spory vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. Žalobkyne v konaniach vo veci samej, Strojírny Prostějov a.s. (ďalej len „Strojírny Prostějov“) a ACO Industries Tábor s.r.o. (ďalej len „ACO Industries“), sú spoločnosti so sídlom v Českej republike, ktoré využili služby agentúr dočasného zamestnávania so sídlom na Slovensku, ktoré vykonávajú v Českej republike hospodársku činnosť prostredníctvom pobočky zapísanej do českého obchodného registra.

10. Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predmetné pracovné agentúry poskytovali svojich zamestnancov spoločnostiam Strojírny Prostějov a ACO Industries na určitú dobu, počas ktorej títo zamestnanci vykonávali prácu podľa príkazov spoločností Strojírny Prostějov a ACO Industries. Agentúry dočasného zamestnávania im fakturovali sumu dohodnutú za dočasné poskytnutie zamestnancov. Táto suma sa vypočítala podľa počtu hodín, ktoré odpracovali zamestnanci poskytnutí spoločnostiam Strojírny Prostějov a ACO Industries.

11. ACO Industries platila agentúre dočasného zamestnávania sumu 160 českých korún (CZK) alebo 170 CZK (teda pri súčasnom výmennom kurze približne 5,85 eura, resp. 6,21 eura) za každú odpracovanú hodinu, zatiaľ čo hodinová mzda zaručená zamestnancom podľa ich dohody bola 50 CZK (teda pri súčasnom výmennom kurze približne 1,82 eura). Rozdiel vo výške 110 CZK, resp. 120 CZK (teda pri súčasnom výmennom kurze 4,02 eura, resp. 4,38 eura) predstavoval hrubý príjem pracovnej agentúry. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-53/13 tieto číselné údaje nie sú uvedené.

12. Daňové orgány pri kontrole zistili, že Strojírny Prostějov a ACO Industries nezaplatili nijaký preddavok na daň z príjmov pracovníkov. Z tohto dôvodu daňové orgány nariadili spoločnostiam Strojírny Prostějov a ACO Industries, aby priamo uhradili dlžnú sumu.

13. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-80/13 sa uvádza, že daňové orgány v súlade s domnienkou stanovenou v § 6 ods. 2 *in fine* zákona o daniach z príjmov použili ako základ dane sumu zodpovedajúcu 60 % súm vyfakturovaných agentúrou dočasného zamestnávania. V druhom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-53/13 sa takýto údaj nenachádza.

14. Odvolania spoločností Strojírny Prostějov a ACO Industries podané na príslušných daňových orgánoch boli zamietnuté. Tieto spoločnosti následne podali žaloby na české súdy, ktoré konštatovali, že predmetné veci vyvolávajú otázky týkajúce sa výkladu práva Únie, a rozhodli sa položiť Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky.

15. Vo veci C-53/13 Krajský soud v Ostravě položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Bránia ustanovenia článkov 56 [ZFEÚ] a 57 [ZFEÚ] uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá v prípade, keď podnik poskytujúci pracovníkov inému podniku (poskytovateľ) má svoje sídlo na území iného členského štátu, stanovuje užívateľskému podniku povinnosť zraziť týmto pracovníkom daň z príjmov a odviesť ju do štátneho rozpočtu, zatiaľ čo v prípade, keď poskytovateľ má svoje sídlo na území Českej republiky, má túto povinnosť poskytovateľ?“

16. Vo veci C-80/13 Nejvyšší správní soud položil Súdnemu dvoru tieto tri prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články 18 [ZFEÚ], 45 [ZFEÚ], 49 [ZFEÚ] a 56 [ZFEÚ] takej právnej úprave, podľa ktorej je zamestnávateľ so sídlom v prvom členskom štáte povinný odviesť preddavok na daň z príjmov zamestnancov (príslušníkov druhého členského štátu), ktorých mu dočasne pridelila pracovná agentúra so sídlom v druhom členskom štáte prostredníctvom pobočky zriadenej v prvom členskom štáte?

2. Bránia články 18 [ZFEÚ], 45 [ZFEÚ], 49 [ZFEÚ] a 56 [ZFEÚ] takej právnej úprave, podľa ktorej je základ dane z príjmov takýchto zamestnancov stanovený v paušálnej výške najmenej 60 % sumy fakturovanej pracovnou agentúrou v prípadoch, keď je vo fakturovanej sume zahrnutá aj odmena za sprostredkovanie?

3. Ak je odpoveď na prvú alebo druhú otázku kladná, možno v situácii, akou je situácia v prejednávanom prípade, uvedené základné slobody obmedziť z dôvodov verejného poriadku, verejnej bezpečnosti alebo verejného zdravia, prípadne z dôvodu účinnosti daňového dohľadu?“

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

17. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-53/13 bol podaný na Súdny dvor 30. januára 2013 a návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-80/13 bol podaný na Súdny dvor 15. februára 2013. Predseda Súdneho dvora uznesením z 20. marca 2013 nariadil spojenie týchto dvoch vecí.

18. Písomné pripomienky predložili ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství, česká a dánska vláda, ako aj Európska komisia. Dňa 11. decembra 2013 sa konalo pojednávanie, na ktorom svoje ústne pripomienky predniesla česká vláda a Komisia.

V – Analýza

19. Vnútroštátne súdy svojimi prejudiciálnymi otázkami kladú Súdnemu dvoru tú istú otázku, a to či ustanovenie právnej úpravy členského štátu, akým je § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov, ktoré stanovuje, že rezidenti tohto členského štátu sú povinní vybrať preddavok na daň z príjmov zamestnancov, ktorých im dočasne poskytla agentúra dočasného zamestnávania so sídlom v inom členskom štáte, hoci v prípade, ak by táto pracovná agentúra mala sídlo v prvom uvedenom členskom štáte, túto povinnosť by mala predmetná pracovná agentúra, predstavuje obmedzenie základných slobôd, a ak áno, či toto obmedzenie môže byť odôvodnené.

A – *O základnej slobode uplatniteľnej v prejednávanom prípade*

20. Tak ako Komisia sa domnievam, že uplatnenie zásady zákazu diskriminácie zakotvenej v článku 18 ZFEÚ možno hneď na úvod vylúčiť, lebo podľa judikatúry Súdneho dvora sa tento článok môže samostatne uplatniť len v situáciách, pre ktoré Zmluva o fungovaní Európskej únie nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie [2].

21. Je teda potrebné určiť, pod akú slobodu zaručenú Zmluvou o fungovaní Európskej únie spadá predmetná vnútroštátna právna úprava. Na tento účel treba zohľadniť predmet dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy. [3]

22. V prejednávanom prípade má povinnosť vybrať preddavok na daň z príjmov zamestnancov príjemca služieb, ktorý je českým rezidentom, ak má agentúra dočasného zamestnávania sídlo v zahraničí, zatiaľ čo uvedenú povinnosť má táto agentúra, ak je českým rezidentom.

23. Komisia sa domnieva, že predmetná vnútroštátna právna úprava by sa mala skúmať z hľadiska slobodného poskytovania služieb v rozsahu, v akom stanovuje daňové povinnosti agentúry dočasného zamestnávania, keď táto agentúra poskytuje služby spoločnostiam pôsobiacim v Českej republike, a z hľadiska slobody usadiť sa v rozsahu, v akom stanovuje, akú daň má zaplatiť zahraničná agentúra dočasného zamestnávania, ktorá si na území Českej republiky zriadila pobočku, ktorej činnosť súvisí s poskytovaním pracovníkov.

24. Podľa môjho názoru môže rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z uplatňovania § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov odradiť českých rezidentov od využívania služieb agentúr dočasného zamestnávania, ktoré nie sú rezidentmi, s cieľom vyhnúť sa výberu preddavku na daň z príjmov zamestnancov. Tiež môže sťažiť hospodársku činnosť týchto poskytovateľov služieb, ktorí nie sú rezidentmi, v Českej republike. Z týchto dôvodov toto rozdielne zaobchádzanie spadá výlučne pod slobodné poskytovanie služieb.

25. Prípadný vplyv tejto právnej úpravy na usadenie sa agentúr, ktoré nie sú rezidentmi, v Českej republike je len dôsledkom potenciálneho obmedzujúceho účinku predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy na poskytovanie ich služieb.

2 — Pozri rozsudok z 15. septembra 2011, Schulz-Delzers a Schulz (C-240/10, Zb. s. I-8531, bod 29).

3 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33); z 3. októbra 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34 a 44 až 49); z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Zb. s. I-11673, body 37 a 38); z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 36), a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34), ako aj uznesenie z 10. mája 2007, Lasertec (C-492/04, Zb. s. I-3775, bod 19).

B – *O existencii obmedzenia slobodného poskytovania služieb*

1. Tvrdenia účastníkov konania

26. ACO Industries a Komisia sa domnievajú, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov zakladá obmedzenie slobodného poskytovania služieb, keďže povinnosť vybrať preddavok na daň z príjmov zamestnancov podľa spoločnosti ACO Industries znamená, že s českým rezidentom, ktorý využíva služby zahraničnej agentúry dočasného zamestnávania, sa z daňového hľadiska zaobchádza prísnejšie ako s českým rezidentom, ktorý využíva služby agentúry dočasného zamestnávania, ktorá je rezidentom.

27. ACO Industries zastáva názor, že to isté platí pre predmetné vnútroštátne ustanovenie, ktoré v prípade využitia služieb agentúry dočasného zamestnávania, ktorá nie je rezidentom, stanovuje paušálny základ dane vo výške 60 % sumy vyfakturovanej agentúrou dočasného zamestnávania, pokiaľ faktúra zahŕňa aj odmenu za sprostredkovanie, pričom sa predpokladá, že táto paušálna suma predstavuje príjem zamestnanca.

28. ACO Industries teda naznačuje, že agentúra dočasného zamestnávania, ktorá je rezidentom, nemusí prijať osobitné opatrenia, ako napríklad odlíšenie odmeny zamestnancov od nákladov na ich dopravu a ďalších administratívnych výdavkov spojených so sprostredkovaním vo faktúre. Komisia sa domnieva, že daňové a administratívne bremeno uložené českému príjemcovi služieb spôsobuje, že služby poskytované agentúrami dočasného zamestnávania, ktoré nie sú rezidentmi, sú menej atraktívne ako služby poskytované agentúrami, ktoré sú českými rezidentmi, a z tohto dôvodu predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Pokiaľ ide o paušálnu 60 % sadzbu, Komisia sa tak ako ACO Industries domnieva, že ide o diskriminačné opatrenie, keďže táto sadzba sa neuplatňuje v prípade služieb poskytovaných agentúrami dočasného zamestnávania, ktoré sú rezidentmi.

29. Naproti tomu, Odvolací finanční ředitelství a česká a dánska vláda sa domnievajú, že predmetná vnútroštátna právna úprava nepredstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

30. Odvolací finanční ředitelství a česká vláda konkrétne tvrdia, že agentúry dočasného zamestnávania so sídlom mimo Českej republiky sa nenachádzajú ani v porovnateľnej situácii, ani v konkurenčnej situácii vo vzťahu k agentúram, ktoré majú sídlo v tomto členskom štáte. Okrem toho administratívna činnosť spojená s výpočtom, výberom a zrážkou dane z príjmov vyslaných pracovníkov nepredstavuje neprimeranú záťaž pre podnik, ktorý využíva tieto pracovné sily. Podľa českej vlády je tento výber preddavku v každom prípade oprávnený vzhľadom na článok 14 ods. 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

31. Dánska vláda sa domnieva, že v prejednávanej veci nedochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu s osobami, ktoré sa nachádzajú v porovnateľných situáciách. Podľa tejto vlády je relevantným porovnávacím prvkom zamestnanec poskytnutý agentúrou dočasného zamestnávania, ktorá je rezidentom. Pokiaľ daň zrazená z odmeny pracovníkov poskytnutých agentúrou dočasného zamestnávania, ktorá nie je rezidentom, nie je vyššia ako daň z príjmov vzťahujúca sa na odmenu pracovníkov poskytnutých agentúrou dočasného zamestnávania, ktorá je rezidentom, dánska vláda tvrdí, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov nepredstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

32. Vnútroštátne súdy zastávajú názor, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, keďže jeho uplatňovanie vedie k prísnejšiemu daňovému zaobchádzaniu s českými rezidentmi, ktorí využívajú služby agentúr dočasného zamestnávania, ktoré nie sú rezidentmi, a nie služby agentúr dočasného zamestnávania, ktoré sú českými rezidentmi.

2. Analýza

33. Rovnako ako ACO Industries, Komisia a vnútroštátne súdy, sa domnievam, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

34. Súdny dvor už skúmal viaceré vnútroštátne ustanovenia, ktoré ukladali príjemcovi služieb, ktorý je rezidentom a ktorý využíva služby poskytovateľa, ktorý nie je rezidentom, povinnosť vykonať zrážku zo súm, ktoré má zaplatiť príjemcovi. Účastníci konania poukazujú na veci FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center a X, ku ktorým dopĺňam vec Komisia/Belgicko [4].

35. V už citovanej veci FKP Scorpio Konzertproduktionen sa vnútroštátny súd pýtal, či „vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa vykonanie zrážky dane pri zdroji uplatní na odmenu poskytovateľov služieb, ktorí sú nerezidentmi členského štátu, v ktorom sa poskytujú služby, hoci na odmenu platenú poskytovateľom s bydliskom v tomto členskom štáte sa taká zrážka neuplatní“ [5], predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb a či toto obmedzenie prípadne môže byť odôvodnené.

36. Súdny dvor konštatoval existenciu obmedzenia tejto slobody na základe skutočnosti, že „povinnosť príjemcu služieb vykonať zrážku z dane pri zdroji z odmeny platenej poskytovateľovi služieb, ktorý je rezidentom iného členského štátu, ako aj prípadný vznik zodpovednosti tohto príjemcu, môže odradiť spoločnosti, akou je Scorpio, obrátiť sa na poskytovateľov služieb, ktorí sú rezidentmi iných členských štátov“ [6].

37. Rozsudok Súdneho dvora v už citovanej veci Komisia/Belgicko sa tiež týkal zrážkovej dane. Komisia navrhovala, aby Súdny dvor určil, že Belgické kráľovstvo si tým, že zaväzovalo belgických objednávateľov a podnikateľov – ktorí využívajú služby zahraničných zmluvných partnerov neregistrovaných v Belgicku – vykonať zrážku 15 % zo sumy dlžnej za vykonané práce, a stanovením solidárnej zodpovednosti tých istých objednávateľov a podnikateľov za daňové dlhy takýchto zmluvných partnerov nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývali z článkov 49 ES a 50 ES (teraz články 56 ZFEÚ a 57 ZFEÚ).

38. Súdny dvor konštatoval obmedzenie slobodného poskytovania služieb na základe skutočnosti, že „podľa [belgickej právnej úpravy] objednávateľ alebo podnikateľ musí v prospech belgických orgánov vykonať zrážku sumy zodpovedajúcej 15 % ceny fakturovanej neregistrovaným poskytovateľom služieb, vedie k zbaveniu tohto poskytovateľa možnosti bezodkladne disponovať časťou svojich príjmov, ktorú môže získať späť až na konci osobitného administratívneho konania. Ťažkosti, ktoré pre poskytovateľov služieb neregistrovaných a nesídliacich v Belgicku predstavuje povinnosť vykonať zrážku, teda môžu odrádzať od prístupu na belgický trh s cieľom poskytovať tam služby v odvetví stavebníctva“ [7].

39. Súdny dvor sa tiež zaoberal tou istou otázkou v už citovanej veci Truck Center, v ktorej sa vnútroštátny súd pýtal, či je „právn[a] úprav[a] členského štátu, ktorá stanovuje zrážkovú daň z úrokov zaplatených spoločnosťou so sídlom v tomto štáte spoločnosti príjemcovi so sídlom v inom členskom štáte a zároveň oslobodzuje od tejto dane úroky zaplatené spoločnosti príjemcovi so sídlom v prvom členskom štáte“ [8], zlučiteľná so slobodou usadiť sa.

4 — Pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Zb. s. I-9461); z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (C-433/04, Zb. s. I-10653); z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767), a z 18. októbra 2012, X (C-498/10).

5 — Bod 28.

6 — Tamže, bod 33.

7 — Rozsudok Komisia/Belgicko (už citovaný, bod 30).

8 — Bod 21.

40. Súdny dvor rozhodol, že „aby… bolo možné určiť, či je [toto] rozdielne daňové zaobchádzanie diskriminačné, treba preskúmať, či sa vzhľadom na sporné vnútroštátne opatrenie dotknuté spoločnosti nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii“ [9]. Konštatoval, že predmetné rozdielne zaobchádzanie sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, z týchto troch hlavných dôvodov:

— po prvé, „pokiaľ spoločnosť, ktorá vypláca úroky, a spoločnosť, ktorá tieto úroky poberá, majú sídlo v Belgicku, postavenie belgického štátu je odlišné od postavenia, aké by mal, ak by spoločnosť so sídlom v tomto štáte zaplatila úroky spoločnosti nerezidentovi, pretože v prvom prípade belgický štát koná v postavení štátu sídla dotknutých spoločností a v druhom prípade koná ako štát zdroja úrokov“ [10],

— po druhé „zaplatenie úrokov spoločnosťou rezidentom inej spoločnosti rezidentovi a zaplatenie úrokov spoločnosťou rezidentom spoločnosti nerezidentovi vedie k odlišným zdaneniam založeným na odlišných právnych základoch“, konkrétne je to zrážková daň z hnuteľného majetku v prípade úrokov zaplatených spoločnosťou rezidentom inej spoločnosti nerezidentovi a daň z príjmov právnických osôb v prípade vyplatenia úrokov spoločnosti rezidenta inej spoločnosti rezidentovi [11], a napokon

— po tretie vychádzalo sa z toho, že tieto rozdielne techniky zdanenia odrážajú „rozdiel v situácii, v ktorej sa tieto spoločnosti nachádzajú, pokiaľ ide o vymáhanie dane“, teda skutočnosť, že „spoločnosti príjemcovia rezidenti priamo podliehajú kontrole belgických daňových orgánov, ktoré môžu zabezpečiť nútené vymáhanie daní“, zatiaľ čo spoločnosti príjemcovia nerezidenti jej nepodliehajú, lebo na vymoženie dane je potrebná pomoc daňových orgánov štátu ich sídla [12].

41. Podľa Súdneho dvora „rozdielne zaobchádzanie, ktoré vyplýva z daňovej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej…, neprináša nevyhnutne výhodu spoločnostiam príjemcom rezidentom, pretože jednak sú povinné platiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb… a jednak sadzba zrážkovej dane z hnuteľného majetku vyberanej z úrokov zaplatených spoločnosti nerezidentovi je výrazne nižšia než sadzba dane z príjmov právnických osôb vyberanej z príjmov spoločností rezidentov, ktoré sú príjemcami úrokov“ [13].

42. Súdny dvor ukončil svoju analýzu otázky, či je rozdielne zaobchádzanie diskriminačné [14], tým, že v bode 50 svojho rozsudku rozhodol, že uvedené rozdielne zaobchádzanie nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.

43. Súdny dvor neskôr v už citovanej veci X skúmal otázku, či je so slobodným poskytovaním služieb zlučiteľná povinnosť príjemcu služieb podľa holandskej právnej úpravy odviesť zrážkovú daň z príjmov, ktoré sú vyplácané poskytovateľom služieb, ktorí majú sídlo v inom členskom štáte, zatiaľ čo taká povinnosť neexistovala, pokiaľ ide o príjmy vyplácané poskytovateľom služieb so sídlom v Holandsku.

44. Súdny dvor konštatoval, že „nezávisle od účinkov, ktoré môže mať zrážková daň na daňovú situáciu poskytovateľov služieb nerezidentov…, povinnosť vykonať túto zrážku, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, môže urobiť cezhraničné služby menej príťažlivými pre príjemcov služieb rezidentov v porovnaní so službami poskytovanými poskytovateľmi služieb rezidentmi a odradiť uvedených príjemcov od toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb nerezidentov“ [15].

9 — Tamže, bod 36.
10 — Tamže, bod 42.
11 — Tamže, body 43 a 44.
12 — Tamže, body 47 a 48.
13 — Tamže, bod 49.
14 — Tamže, bod 36.
15 — Rozsudok X (už citovaný, bod 28).

45. Súdny dvor ďalej uviedol, že „tento záver nevyvrátia ani tvrdenia holandskej vlády, podľa ktorých vplyv dodatočného administratívneho zaťaženia príjemcu služieb je na jednej strane zanedbateľný, keďže ten je už aj tak povinný vykonávať iné zrážky dane a odvádzať zrazené sumy daňovej správe, a na druhej strane je vyvážený znížením administratívneho zaťaženia poskytovateľa služieb nerezidenta, ktorý nemusí podávať daňové priznanie v Holandsku nad rámec jeho administratívnych povinností voči daňovej správe štátu, v ktorom je usídlený“ [16].

46. Súdny dvor dospel k záveru, že predmetná holandská právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, „keďže je spojen[á] s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti“ [17].

47. Rozdielny záver v už citovanom rozsudku Truck Center na jednej strane a na druhej strane v už citovaných rozsudkoch FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komisia/Belgicko a X sa odráža v postoji účastníkov konania v prejednávanej veci. ACO Industries sa totiž vôbec neodvoláva na uvedený rozsudok Truck Center a Komisia ho len spomína, zatiaľ čo česká vláda a dánska vláda v podstate vychádzajú z tohto rozsudku s cieľom preukázať zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy s právom Únie.

48. Moje presvedčenie o existencii obmedzenia vychádza z dvoch okolností. Prvá okolnosť sa týka už citovaného rozsudku Truck Center. V tejto veci Súdny dvor konštatoval, že nejde o obmedzenie, len preto, lebo sa domnieval, že rozdielne zaobchádzanie sa uplatňuje na daňovníkov, ktorí sa nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.

49. Hoci tri okolnosti týkajúce sa neporovnateľnosti situácií, na ktoré poukázal Súdny dvor v tomto rozsudku [18], nepovažujem za presvedčivé, v prejednávanej veci stačí poznamenať, že české podniky, ktoré využívajú služby agentúr dočasného zamestnávania, ktoré nie sú rezidentmi, sa nachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou českých podnikov, ktoré využívajú tie isté služby agentúr, ktoré sú českými rezidentmi. Platí to aj pre agentúry, ktoré poskytujú tieto služby, keďže zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia podpísaná medzi Českou republikou a Slovenskou republikou v článku 14 ods. 1 stanovuje, že odmeny pracovníkov poskytnutých klientovi so sídlom v Českej republike sa zdania v Českej republike bez ohľadu na to, či agentúra, ktorá mu ich poskytla, je alebo nie je rezidentom.

50. Skutočnosť, že česká právna úprava vychádza z toho, že zamestnávateľ je v jednom prípade poskytovateľom a v druhom prípade príjemcom služieb, nemení nič na porovnateľnosti daňových situácií.

51. Druhou skutočnosťou, na ktorej je založené moje presvedčenie, je veľké množstvo rozsudkov Súdneho dvora, v ktorých Súdny dvor v oblasti slobody usadiť sa alebo voľného pohybu kapitálu systematicky konštatoval, že zrážková daň, ktorá sa vzťahovala len na dividendy vyplácané do zahraničia, predstavovala rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými situáciami (či už ide o akcionárov, alebo o vyplácajúce spoločnosti) a z tohto dôvodu aj obmedzenie základnej slobody [19].

16 — Tamže, bod 29.

17 — Tamže, bod 32.

18 — Pozri bod 39 týchto návrhov.

19 — Pozri rozsudky zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Zb. s. I-11949, body 29 a 30); z 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 28); z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko (C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 39); z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 41); z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko (C-284/09, Zb. s. I-9879, body 51, 72 a 73), a z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, bod 18). Pozri uznesenia z 18. júna 2012, Amorim Energia (C-38/11, body 53 a 76 až 79), ako aj z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, body 21 až 25).

C – O odôvodnení

52. Nejvyšší správní soud kladie aj otázku, či obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov môže byť odôvodnené. Tento súd konkrétne uvádza verejný poriadok, verejnú bezpečnosť alebo verejné zdravie a prípadne účinnosť daňového dohľadu. Odvolací finanční ředitelství a česká vláda navyše uvádzajú aj predchádzanie daňovým únikom.

53. Čo sa týka potreby zaručiť účinnosť daňového dohľadu, domnievam sa, že tak ako v už citovanej veci FKP Scorpio Konzertproduktionen treba vychádzať z toho, že ide o potrebu zaručiť účinnosť vymáhania dane z príjmov. Cieľom povinnosti vykonať zrážku dane z príjmu je totiž skôr zaručiť vymoženie dane ako uľahčiť daňový dohľad.

1. Tvrdenia účastníkov konania

54. Hoci ACO Industries a Komisia nespochybňujú možnosť odôvodniť obmedzenie potrebou zaručiť účinnosť daňového dohľadu a vymáhania dane, tvrdia, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov nerešpektuje zásadu proporcionality. Konkrétne poukazujú na nevyvrátiteľnosť domnienky, že 60 % celkovej vyfakturovanej sumy tvoria odmeny pracovníkov, keďže daňovník nemôže preukázať, že skutočný základ dane, teda skutočná odmena týchto pracovníkov, je nižší ako táto percentuálna sadzba.

55. ACO Industries poznamenáva, že táto paušálna sadzba nezaručuje jednotné zdanenie, keďže sa týka iných okolností, než je mzda zamestnancov, ako napríklad nákladov na ich dopravu zo Slovenska do Českej republiky.

56. Odvolací finanční ředitelství, ako aj česká a dánska vláda sa naopak domnievajú, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov je nevyhnutný, keďže Česká republika je štátom zdroja príjmu a z tohto dôvodu nemôže vymôcť daň od daňovníka, ale je závislá od spolupráce daňových orgánov štátu sídla daňovníka.

57. V tejto súvislosti česká vláda uvádza, že zrážková daň predstavuje veľmi účinný spôsob vymoženia dane, keďže umožňuje správcovi dane dozvedieť sa o skutočnosti zakladajúcej daňovú povinnosť poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom. Výber dane od poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, by navyše pre tohto poskytovateľa predstavoval značnú záťaž, keďže by musel podať daňové priznanie v cudzom jazyku a oboznámiť sa s daňovým systémom iného členského štátu, než v ktorom má sídlo.

58. Čo sa týka 60 % paušálnej sadzby, Nejvyšší správní soud a česká vláda zdôrazňujú, že jej uplatňovanie je obmedzené na prípad, keď faktúra zahŕňa aj odmenu za sprostredkovanie, pričom v nej nie je jasne uvedená suma vyúčtovaná za prácu zamestnancov.

2. Analýza

a) Verejný poriadok, verejná bezpečnosť a verejné zdravie

59. Odôvodnenia založené na verejnom poriadku, verejnej bezpečnosti a verejnom zdraví možno hneď na úvod vylúčiť. Ani vnútroštátne súdy, ani dotknuté subjekty navyše neuviedli čo i len jednu skutočnosť, ktorá by mohla podporiť také odôvodnenie.

b) Účinnosť daňového dohľadu a vymáhania dane

60. Súdny dvor mnohokrát rozhodol, že potreba zaručiť účinnosť daňového dohľadu a vymáhania dane z príjmov predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu spôsobilý odôvodniť taký mechanizmus, aký je stanovený v § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov.

61. Bolo to tak najmä v rozsudkoch FKP Scorpio Konzertproduktionen, Komisia/Belgicko, Santander Asset Management SGIIC a i. a X [20].

62. V už citovanom rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen Súdny dvor rozhodol, že „postup vykonania zrážky pri zdroji a režim zodpovednosti, ktorý tomuto postupu slúži na jeho zabezpečenie, tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia a zamedzujú, aby dotknuté príjmy unikli dani v členskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli. Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, teda v roku 1993, žiadna smernica [Únie], ani žiaden iný nástroj uvádzaný v spise neupravoval vzájomnú administratívnu pomoc medzi [dotknutými členskými štátmi] v oblasti vymáhania daňových pohľadávok“ [21].

63. Vzhľadom na význam, ktorý Súdny dvor pripísal neexistencii smernice alebo iného nástroja, ktorý by upravoval vzájomnú administratívnu pomoc v oblasti vymáhania daňových pohľadávok, je podľa môjho názoru celkom logické predpokladať, že toto odôvodnenie by neprijal, ak by existovala taká smernica alebo taký nástroj.

64. V už citovanom rozsudku Komisia/Belgicko Súdny dvor síce uznal, že účinnosť daňového dohľadu môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd, no rozhodol, že „menej reštriktívnym prostriedkom než zbavenie poskytovateľa služieb možnosti bezodkladne disponovať nie zanedbateľnou časťou jeho príjmov by bolo zavedenie systému založeného na výmene informácií medzi objednávateľmi a podnikateľmi, poskytovateľmi služieb a belgickou daňovou správou, ktorý by napríklad objednávateľom a podnikateľom umožňoval informovať sa o prípadných daňových dlhoch ich zmluvných partnerov alebo zavádzal povinnosť informovať belgickú daňovú správu o akejkoľvek zmluve uzavretej s neregistrovanými zmluvnými partnermi alebo o akejkoľvek platbe vykonanej v ich prospech“ [22]. Keďže zrážková daň sa uplatňovala automaticky a bezpodmienečne, neumožňovala zohľadniť individuálnu situáciu poskytovateľov služieb, ktorí nemali sídlo a neboli registrovaní v Belgicku.

65. V už citovanej veci Santander Asset Management SGIIC a i. išiel Súdny dvor ešte ďalej. V bode 49 svojho rozsudku rozhodol, že „dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej nemôže byť odôvodnená potrebou zaistiť účinnosť daňových kontrol. … [Ú]činnosť daňových kontrol totiž nemôže odôvodniť zdanenia týkajúce sa výlučne a osobitne nerezidentov“, čo platí v prípade § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov.

20 — Už citované rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen (bod 35); Komisia/Belgicko (bod 35); Santander Asset Management SGIIC a i. (bod 46), a X (bod 35).

21 — Bod 36.

22 — Bod 39.

66. Súdny dvor zaujal podľa všetkého odlišný postoj v už citovanom rozsudku X, v ktorom napriek existencii smernice 76/308/EHS [23] (v súčasnosti nahradenej smernicou 2008/55/ES [24]) rozhodol, že zrážková daň neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinnosti vymáhania dane, ani s ohľadom na možnosti vzájomnej pomoci pri vymáhaní daní, ktoré ponúka smernica 76/308. Súdny dvor konštatoval, že upustenie od zrážkovej dane by nutne neodstránilo všetky formality, ktorými je príjemca služieb poverený. [25]

67. Podľa Súdneho dvora by pri absencii takejto zrážky bola pravdepodobne daňová správa dotknutého členského štátu nútená uložiť príjemcovi služieb usídlenému na území tohto štátu povinnosť nahlásiť poskytnutie služby uskutočnené poskytovateľom služieb, ktorý nie je rezidentom. [26] Okrem toho upustenie od zrážkovej dane by viedlo k nutnosti výberu dane u poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, čo by mohlo znamenať pre tohto poskytovateľa značnú záťaž, pretože by musel podávať daňové priznanie v jazyku, ktorý mu je pravdepodobne cudzí, a orientovať sa v daňovom systéme členského štátu, ktorý je odlišný od systému platného v štáte, v ktorom je usídlený. [27]

68. Tento záver však vysvetľujú špecifické skutkové okolnosti už citovanej veci X. Táto vec sa týkala povinnosti spoločnosti X, ktorá bola holandským rezidentom, vykonať podľa holandskej právnej úpravy zrážku zo súm, ktoré mala zaplatiť dvom poloprofesionálnym futbalovým klubom so sídlom v Spojenom kráľovstve za dva priateľské zápasy, ktoré sa konali v Holandsku. V tomto kontexte považujem napriek existencii smernice 76/308 za logické, ak štát zdroja nie je povinný vymáhať daň v štáte bydliska poskytovateľa služieb, ak sa tento poskytovateľ zdržiaval v štáte zdroja len niekoľko dní, či dokonca – vzhľadom na dĺžku futbalových zápasov – len niekoľko hodín.

69. Uvedená vec nie je porovnateľná s prejednávanou vecou, v ktorej – ako poznamenáva Nejvyšší správní soud – agentúra dočasného zamestnávania má v Českej republike pobočku zapísanú v českom obchodnom registri. Ako uvádza Nejvyšší správní soud, vďaka existencii pobočky môže česká daňová správa vymáhať daň priamo od agentúry dočasného zamestnávania. Z existencie pobočky v Českej republike tiež vyplýva, že povinnosť vykonať zrážku nespôsobuje neprimeranú administratívnu záťaž, čo platí aj pre povinnosť oboznámiť sa s českou právnou úpravou, keďže pobočka má v tejto krajine v každom prípade administratívne a možno aj daňové povinnosti (týkajúce sa napríklad dane z pridanej hodnoty).

70. Okrem toho poznamenávam, že na rozdiel od už citovanej veci X predmetné činnosti, konkrétne poskytovanie zamestnancov, sú podľa všetkého dostatočne stabilné a časté na to, aby české daňové orgány mohli vymôcť splatnú daň od pobočky.

71. Dodávam, že možnosť využiť smernicu 76/308, ktorá je v súčasnosti nahradená smernicou 2008/55, alebo medzinárodnú zmluvu o vymáhaní daní, ktorou sú dotknuté členské štáty viazané, by mala postačovať na vylúčenie proporcionality takého ustanovenia, akým je § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov.

72. V súvislosti s vymáhaním dane v inom členskom štáte uvádzam ešte odkaz na nedávny rozsudok vo veci Sunico a i. [28] týkajúcej sa podvodu s daňou z pridanej hodnoty typu „kolotoč“, ktorým došlo k úniku na tejto dani na výstupe, a to na ujmu britského rozpočtu. Súdny dvor rozhodol, že žaloba, ktorou orgán verejnej moci jedného členského štátu požaduje od fyzických a právnických osôb

23 — Smernica Rady z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44).

24 — Smernica Rady z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 150, s. 28).

25 — Rozsudok X (už citovaný, bod 49).

26 — Tamže.

27 — Tamže, bod 50.

28 — Rozsudok z 12. septembra 2013 (C-49/12).

s bydliskom alebo sídlom v inom členskom štáte náhradu škody spôsobenej zločineckou skupinou, ktorej cieľom bolo dopustiť sa podvodu s daňou z pridanej hodnoty splatnou v prvom členskom štáte, spadá do pôsobnosti nariadenia (ES) č. 44/2001 [29] nazývaného „nariadenie Brusel I“, čo umožňuje využiť zjednodušené postupy uznávania a výkonu rozsudkov v občianskych a obchodných veciach.

73. Pokiaľ ide o paušálnu 60 % sadzbu, stotožňujem sa s názorom Komisie, že jej uplatňovanie – bez toho, aby príjemca služieb mohol preukázať, že mzdy, ktoré poberajú pracovníci, ktorí mu boli poskytnutí, sú nižšie ako vypočítaná paušálna suma, prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, konkrétne účinnosti vymáhania dane z príjmov.

74. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud, vyplýva, že ACO Industries a slovenská agentúra dočasného zamestnávania sa dohodli na fakturácii poskytovania služieb v sume 160 CZK alebo 170 CZK za hodinu. Podľa ich vlastnej dohody pritom mzda zaručená zamestnancom predstavovala 50 CZK za hodinu. V takom prípade uplatnenie paušálnej sadzby znamená uplatnenie zrážky z paušálneho základu dane, ktorý sa blíži dvojnásobku skutočného základu dane.

75. Ako som uviedol v bode 65 návrhov, ktoré som predniesol vo veci van Caster [30], z judikatúry Súdneho dvora [31] jasne vyplýva, že úplný zákaz, ktorý bráni daňovníkovi, aby poskytol daňovým orgánom potrebné informácie, nemožno v situácii týkajúcej sa len Únie odôvodniť vo vzťahu k základným slobodám.

76. Platí to aj napriek tomu, že – ako uvádza Nejvyšší správní soud – zmluvní partneri sa mohli vyhnúť paušálnej 60 % sadzbe tým, že by vo faktúre oddelili sumu pripadajúcu na mzdy zamestnancov od sumy zodpovedajúcej cene sprostredkovania.

77. Domnievam sa teda, že obmedzenia slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z povinností, ktoré ukladá § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov rezidentom, ktorí využívajú služby poskytovateľov, ktorí nie sú rezidentmi, nemôžu byť odôvodnené potrebou zaručiť účinnosť vymáhania dane.

c) Boj proti daňovým únikom

78. Na odôvodnenie povinnosti príjemcu služieb vykonať zrážku dane Odvolací finanční ředitelství a česká vláda uvádzajú aj predchádzanie daňovým únikom.

79. Odvolací finanční ředitelství sa domnieva, že § 6 ods. 2 zákona o daniach z príjmov umožňuje bojovať proti nekalej praktike českých podnikov, ktorá spočíva v nájme zahraničných pracovníkov a ich výmene každých 183 dní s cieľom obísť ustanovenia zákona o daniach z príjmov, podľa ktorých sú od dane v Českej republike oslobodené mzdy vyplácané zahraničnou spoločnosťou, ktorá nemá v Českej republike stálu prevádzkareň, zamestnancom, ktorí sa na území Českej republiky nezdržiavajú viac ako 183 dní.

80. Česká vláda v tom istom zmysle tvrdí, že prax daňových orgánov svedčí o existencii mnohých daňových podvodov a únikov pri cezhraničnom nájme pracovníkov spočívajúcich napríklad vo výmene pracovníkov medzi tuzemským podnikom a zahraničnou agentúrou dočasného zamestnávania. Česká vláda zdôrazňuje, že tieto daňové úniky prakticky unikajú dohľadu daňových orgánov.

29 — Nariadenie Rady z 22. decembra 2000 o právomoci a o uznávaní a výkone rozsudkov v občianskych a obchodných veciach (Ú. v. ES L 12, 2001, s. 1; Mim. vyd. 19/004, s. 42).

30 — C-326/12, vec v konaní pred Súdnym dvorom.

31 — Pozri rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, Zb. s. I-4809, body 19 a 20); z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 25); z 11. októbra 2007, ELISA (C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 96); z 27. januára 2009, Persche (C-318/07, Zb. s. I-359, bod 53); z 30. júna 2011, Meilicke a i. (C-262/09, Zb. s. I-5669, body 43 a 44), a zo 6. októbra 2011, Komisia/Portugalsko (C-493/09, Zb. s. I-9247, bod 46).

81. Domnievam sa, že toto odôvodnenie treba zamietnuť. Hoci totiž Súdny dvor skutočne rozhodol, že boj proti daňovým únikom možno uviesť na odôvodnenie obmedzení výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, rovnako uviedol, že všeobecná domnienka daňových únikov alebo podvodov nemôže postačovať na odôvodnenie opatrenia, ktoré poškodzuje ciele Zmluvy [32].

82. V prejednávanom prípade sú tvrdenia Odvolacího finančního ředitelství a českej vlády pomerne vágne. Zo spisu predloženému Súdnemu dvoru navyše vôbec nevyplýva, že v prejednávaných veciach, v ktorých majú dotknuté agentúry dočasného zamestnávania v Českej republike stálu prevádzkareň, dochádza k zneužitiu.

VI – Návrh

83. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Krajský soud v Ostravě a Nejvyšší správní soud, takto:

Článok 56 ZFEÚ bráni takému vnútroštátnemu právnemu predpisu, akým je § 6 ods. 2 českého zákona č. 586/1992 o daniach z príjmov, podľa ktorého českí rezidenti, ktorí využívajú pracovníkov, ktorých im poskytla agentúra dočasného zamestnávania, ktorá je rezidentom iného členského štátu, musia vykonať zrážku dane z miezd pracovníkov (z predpokladaného základu dane, ktorý predstavuje 60 % celkovej sumy vyfakturovanej agentúrou dočasného zamestnávania), zatiaľ čo túto povinnosť by mala agentúra dočasného zamestnávania, ak by bola rezidentom.

32 — Pozri rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko (C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45); zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27), a z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (už citovaný, bod 35).