Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. září 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Článek 56 SFEU – Volný pohyb služeb – Odvětví stavebnictví – Vysílání pracovníků – Daňové a sociální výhody poskytované zaměstnancům a stavebním podnikům – Osvobození od daně z příjmů – Osvobození od příspěvků na zdravotní pojištění – Snížení příspěvků na sociální zabezpečení – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví poskytování těchto výhod pouze pro stavební práce prováděné na vnitrostátním území – Právní úprava, jejímž cílem je udržet pracovní sílu v tuzemsku a zabránit zastírané práci ze mzdových důvodů – Srovnatelnost situací – Naléhavé důvody obecného zájmu – Sociální ochrana pracovníků – Boj proti daňovým podvodům – Přiměřenost“

Ve věci C-387/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Tribunalul Satu Mare (Soud prvního stupně v Satu Mare, Rumunsko) ze dne 2. června 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 10. června 2022, v řízení

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: A. Arabadžev, předseda senátu, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (zpravodaj), A. Kumin et I. Ziemele, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: R. Șereș, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. července 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za rumunskou vládu: M. Chicu, E. Gane a A. Wellman, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: rumunština.

– za Evropskou komisi: T. Isacu de Groot a W. Roels, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 9. listopadu 2023,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 26 a 56 SFEU a článku 20 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu (Úř. věst. 2006, L 376, s. 36).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Nord Vest Pro Sani Pro SRL (dále jen „Nord Vest Pro“) na jedné straně a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Župní správa veřejných financí v Satu Mare, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži, Rumunsko) (dále jen společně „daňové orgány“) na straně druhé, jenž se týká odmítnutí těchto orgánů přiznat daňové a sociální výhody, které mají zaměstnanci v odvětví stavebnictví pracující na rumunském území, zaměstnancům téhož odvětví vykonávajícím činnost v jiných členských státech.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/123

3 Podle článku 2, odst. 3směrnice 2006/123 se tato směrnice nevztahuje na oblast daní.

4 Článek 20 této směrnice, nadepsaný „Nepřípustnost diskriminace“, stanoví:

„1. Členské státy zajistí, aby příjemce nepodléhal diskriminačním požadavkům na základě své státní příslušnosti nebo místa bydliště.

2. Členské státy zajistí, aby obecné podmínky přístupu ke službám, které poskytovatel široké veřejnosti poskytuje, neobsahovaly žádná diskriminační ustanovení vztahující se ke státní příslušnosti nebo místu bydliště příjemce, aniž by však vylučovaly možnost zohlednit rozdíly v podmínkách přístupu, pokud jsou tyto rozdíly přímo opodstatněné objektivními kritérii.“

Směrnice 96/71/ES

5 Článek 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb (Úř. věst. 1997, L 18, s. 1; Zvl. vyd. 05/02, s. 431), nadepsaný „Oblast působnosti“, stanoví:

„1. Tato směrnice se vztahuje na podniky usazené v některém členském státě, které vysílají v rámci nadnárodního poskytování služeb v souladu s odstavcem 3 pracovníky na území jiného členského státu.

[…]

3. Tato směrnice se použije, pokud podniky uvedené v odstavci 1 učiní některé z následujících nadnárodních opatření:

a) vyšlou pracovníka na území členského státu na vlastní účet a pod svým vedením na základě smlouvy uzavřené mezi podnikem pracovníky vysílajícím a stranou, pro kterou jsou služby určeny, činnou v tomto členském státě, jestliže po dobu vyslání existuje pracovní poměr mezi vysílajícím podnikem a pracovníkem

[…].“

Nařízení č. 883/2004

6 Článek 12 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (Úř. věst. 2004, L 166, s. 1), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 465/2012 ze dne 22. května 2012 (Úř. věst. 2012, L 149, s. 4) (dále jen „nařízení č. 883/2004“), v odstavci 1 stanoví:

„Osoba, která jako zaměstnanec provozuje v členském státě činnost jménem zaměstnavatele, jenž zde běžně vykonává své činnosti, a která je tímto zaměstnavatelem vyslána do jiného členského státu, aby zde konala práci jménem tohoto zaměstnavatele, podléhá i nadále právním předpisům prvního členského státu, nepřesahuje-li předpokládaná doba trvání takové práce 24 měsíců a není-li daná osoba vyslána za účelem nahrazení jiné vyslané osoby.“

Rumunské právo

Daňový zákoník

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník) ze dne 8. září 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 688 ze dne 10. září 2015), ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „daňový zákoník“), v článku 60 stanoví:

„Od daně z příjmů jsou osvobozeni tito poplatníci:

[…]

5. fyzické osoby, pokud jde o příjmy ze závislé činnosti nebo obdobné příjmy uvedené v čl. 76 odst. 1 až 3, v období od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2028 včetně, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky:

a) zaměstnavatelé vykonávají v odvětví stavebnictví následující činnosti […]

[…]

b) zaměstnavatelé dosahují činnostmi uvedenými v písmenu a) a dalšími činnostmi specifickými pro odvětví stavebnictví obratu ve výši nejméně 80 % celkového obratu. […]

c) hrubý měsíční příjem, který pochází z příjmů ze závislé činnosti a obdobných příjmů uvedených v čl. 76 odst. 1 až 3 a který plyne fyzickým osobám, na které se vztahuje osvobození, se vypočítá z hrubé mzdy za 8 pracovních hodin denně ve výši nejméně 3 000 [rumunských lei (RON) (přibližně 610 eur)] měsíčně. Osvobození se vztahuje na hrubý měsíční příjem do výše 30 000 RON [(přibližně 6 100 eur)], který pochází z příjmů ze závislé činnosti a obdobných příjmů uvedených v čl. 76 odst. 1 až 3 a který plyne fyzickým osobám. Na část hrubého měsíčního příjmu přesahující 30 000 RON se daňová úleva nevztahuje;

[…]“

8 Článek 78 daňového zákoníku stanoví:

„(1) Osoby mající příjmy ze závislé činnosti podléhají konečné měsíční dani, kterou vypočítávají a srážejí u zdroje plátci těchto příjmů.

(2) Měsíční daň uvedená v odstavci 1 se stanoví takto:

a) v místě zaměstnání uplatněním sazby 10 % na vyměřovací základ odpovídající rozdílu mezi čistým příjmem ze závislé činnosti vypočteným tak, že se od hrubého příjmu odečtou povinné příspěvky na sociální zabezpečení splatné za jeden měsíc podle rumunského zákona nebo mezinárodních právních nástrojů, jichž je Rumunsko smluvní stranou, a případně individuální příspěvek do státního rozpočtu splatný v souladu se zákonem, a následujícími položkami:
   (i) osobní nezdanitelná částka přiznaná na dotčený měsíc;
   (ii) odborový příspěvek zaplacený v daném měsíci v souladu se zákonem;
   (iii) příspěvky do dobrovolných penzijních fondů […]
   (iv) pojistné na doplňkové zdravotní pojištění a lékařské služby poskytované formou předplatného, jejichž náklady hradí zaměstnanci […]

[…].“

9 Článek 80 odst. 1 tohoto zákoníku stanoví:

„Plátci mezd a obdobných příjmů jsou povinni vypočítat a srazit daň z příjmů za každý měsíc ke dni výplaty těchto příjmů a odvést ji do státního rozpočtu do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, za který jsou tyto příjmy vyplaceny.“

10 Článek 138 písm. a) uvedeného zákoníku stanoví:

„Sazby příspěvků na sociální zabezpečení jsou následující:

25 % pro fyzické osoby, které jsou zaměstnanci nebo které jsou povinny platit příspěvek na sociální zabezpečení podle tohoto zákona“.

11 Článek 138a téhož zákoníku v odstavci 1 stanoví:

„V období od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2028 včetně se u fyzických osob, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti a obdobné příjmy na základě pracovních smluv uzavřených se zaměstnavateli, kteří vykonávají činnosti v odvětví stavebnictví a splňují podmínky stanovené v čl. 60 bodě 5, sazba příspěvku na sociální zabezpečení stanovená v čl. 138 písm. a) snižuje o 3,75 procentního bodu.“

12 Článek 139 daňového zákoníku v odst. 1 písm. a) stanoví:

„U fyzických osob, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti nebo obdobné příjmy, je měsíčním základem pro výpočet příspěvku na sociální zabezpečení hrubý příjem ze závislé činnosti a obdobných příjmů dosahovaných v tuzemsku a v zahraničí v souladu s ustanoveními evropských právních předpisů použitelných v oblasti sociálního zabezpečení a dohod týkajících se systémů sociálního zabezpečení, jichž je Rumunsko smluvní stranou, a zahrnuje:

a) příjmy ze mzdy v penězích nebo v naturáliích, které plynou na základě pracovní smlouvy, pracovního poměru nebo zvláštního postavení stanoveného zákonem. […]“

13 Článek 146 odst. 1 tohoto zákoníku stanoví:

„Fyzické a právnické osoby, které jsou zaměstnavateli nebo osobami jim na roveň postavenými, jsou povinny vypočítat a srazit u zdroje příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou povinny odvést fyzické osoby, jimž plynou příjmy ze závislé činnosti nebo obdobné příjmy. Instituce uvedené v čl. 136 písm. d) až f) a fyzické a právnické osoby, které jsou zaměstnavateli nebo osobami jim na roveň postavenými, jsou povinny vypočítat příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou případně povinny platit podle zákona.“

14 Článek 154 odst. 1 písm. r) uvedeného zákoníku stanoví:

„Od placení příspěvků na zdravotní pojištění jsou osvobozeny následující kategorie fyzických osob:

[…]

r) fyzické osoby, pokud jde o příjmy ze závislé činnosti a obdobné příjmy plynoucí na základě pracovních smluv uzavřených se zaměstnavateli, kteří působí v odvětví stavebnictví a splňují podmínky stanovené v čl. 60 bodě 5, a to v období od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2028 včetně.“

15 Článek 156 téhož zákoníku stanoví:

„Sazba příspěvků na zdravotní pojištění, které jsou povinny platit fyzické osoby, jež jsou zaměstnanci nebo mají povinnost platit příspěvky na zdravotní pojištění na základě tohoto zákona, činí 10 %.“

16 Článek 168 daňového zákoníku v odstavci 1 stanoví:

„Fyzické a právnické osoby, které jsou zaměstnavateli nebo osobami jim na roveň postavenými, jsou povinny vypočítat a srazit u zdroje příspěvky na zdravotní pojištění, které jsou povinny platit fyzické osoby, jimž plynou příjmy ze závislé činnosti nebo obdobné příjmy.“

Vyhláška č. 611/2019 a vyhláška č. 2165/2019

17 Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate“ (vyhláška č. 611/138/127/2019 o schválení vzoru, obsahu, způsobu předávání a správě „prohlášení o povinnosti platit příspěvky na sociální zabezpečení a daň z příjmů a o jmenovité evidenci pojištěnců“), ze dne 31. ledna a 1. února 2019

(*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 123 ze dne 15. února 2019, dále jen „vyhláška č. 611/2019“) a Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate“ (vyhláška č. 2165/837/743/2019 o schválení vzoru, obsahu, způsobu předávání a správě tiskopisu 112 „Prohlášení o povinnosti platit příspěvky na sociální zabezpečení a daň z příjmů a o jmenovité evidenci pojištěnců“) ze dne 10., 15. a 17. května 2019 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 404 ze dne 23. května 2019, dále jen „vyhláška č. 2165/2019“) v příloze 6 osmém pododstavci uvádějí:

„Daňové výhody uvedené v čl. 60 bodě 5, článku 138a, čl. 154 odst. 1 písm. r) a čl. 220c odst. 2 daňového zákoníku se nevztahují na příjmy ze závislé činnosti a obdobné příjmy vyslaných zaměstnanců.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

18 Nord Vest Pro je společnost založená podle rumunského práva, která působí v odvětví stavebnictví. V rámci své činnosti poskytuje mimo jiné služby v Německu a v Rakousku prostřednictvím vysílání pracovníků za účelem provádění stavebních prací na území těchto dvou členských států.

19 Daňové orgány provedly u této společnosti kontrolu, na jejímž základě byl dne 10. května 2021 vydán platební výměr. Podle těchto orgánů měla uvedená společnost nesprávně za to, že její zaměstnanci provádějící stavební práce v Německu a Rakousku mají nárok na osvobození od daně podle čl. 60 bodu 5 daňového zákoníku, pokud jde o daň z příjmů. Uvedené orgány měly za to, že sazba použitelná na tyto zaměstnance činila na základě čl. 78 odst. 2 písm. a) tohoto zákoníku 10 % příjmu. Tytéž orgány byly rovněž toho názoru, že společnost Nord Vest Pro měla nesprávně za to, že snížení sazby příspěvků na sociální zabezpečení, které je stanoveno v článku 138a uvedeného zákoníku, a osvobození od placení příspěvků na zdravotní pojištění, které je stanoveno v čl. 154 odst. 1 písm. r) uvedeného zákoníku, se vztahují na zaměstnance vyslané do zahraničí, ačkoli se na tuto kategorii zaměstnanců vztahují sazby stanovené v čl. 138 písm. a) a v článku 156 téhož zákoníku, tedy sazba ve výši 25 % pro příspěvky na sociální zabezpečení a sazba ve výši 10 % pro příspěvky na zdravotní pojištění.

20 S ohledem na výše uvedené skutečnosti byly v platebním výměru stanoveny finanční opravy, které bylo třeba provést u daně z příjmů a příspěvků zmíněných v předchozím bodě tohoto rozsudku, v celkové výši 331 906 RON (přibližně 67 255 eur).

21 Odvolání, které společnost Nord Vest Pro proti tomuto platebnímu výměru podala, bylo Regionálním generálním ředitelstvím pro veřejné finance v Kluži zamítnuto rozhodnutím ze dne 18. října 2021.

22 Proti tomuto zamítavému rozhodnutí podala tato společnost žalobu k Tribunalul Satu Mare (Soud prvního stupně v Satu Mare, Rumunsko), který je předkládajícím soudem.

23 Předkládající soud uvádí, že platební výměr byl daňovými orgány vydán na základě čl. 60 bodu 5 daňového zákoníku ve spojení s vyhláškami č. 611/2019 a č. 2165/2019, z nichž vyplývá, že výhody dotčené v původním řízení nejsou poskytovány v případě příjmů ze závislé činnosti a obdobných příjmů, které plynou vyslaným zaměstnancům. Mimoto uvádí, že finanční opravy

byly nezbytné v důsledku přijetí Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (mimořádné nařízení vlády č. 114/2018 o přijetí některých opatření v oblasti veřejných investic a některých daňových a rozpočtových opatření, o změně a doplnění některých legislativních aktů a o prodloužení některých lhůt) ze dne 28. prosince 2018 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 1116 ze dne 29. prosince 2018), jehož cílem bylo, jak vyplývá z důvodové zprávy, v podstatě podpořit činnost v odvětví stavebnictví v Rumunsku poskytnutím určitých výhod zaměstnancům tohoto odvětví, kteří vykonávají činnost na vnitrostátním území.

24 Podle uvedeného soudu rumunský zákonodárce tím, že stanovil poskytování těchto výhod pouze pro tyto zaměstnance, vyhradil podnikům v odvětví stavebnictví působícím v Rumunsku příznivější daňové zacházení než podnikům působícím na území jiných členských států. Takový legislativní přístup je podle jeho názoru v rozporu s jedním z hlavních cílů Evropské unie, tedy s vytvořením vnitřního trhu. Takové daňové zacházení, které by znamenalo, že podniky v odvětví stavebnictví vykonávající činnost mimo rumunské území by byly zdaněny více než podniky působící v tuzemsku, a proto by byly odrazovány od poskytování stavebních služeb mimo Rumunsko, by totiž v praxi představovalo hlavní překážku dokončení vnitřního trhu.

25 Za těchto podmínek se Tribunalul Satu Mare (Soud prvního stupně v Satu Mare) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou být [články 26 a 56 SFEU a článek 20 směrnice 2006/123] vykládány v tom smyslu, že brání takové právní situaci, o jakou se jedná v projednávané věci, kdy rumunský zákonodárce může pro daňové účely zacházet rozdílně s rumunskými podniky, které vykonávají výdělečnou činnost na území rumunského státu, [a rumunskými podniky, které tuto činnost vykonávají] na území jiných [členských států Unie], takže žalující společnost, která poskytovala služby převážně na území [Rakouské republiky] a [Spolkové republiky Německo], nemá nárok na osvobození od daně, na které mají nárok jiné společnosti v odvětví stavebnictví, které svou činnost vykonávají na území rumunského státu[?]“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

26 Rumunská vláda má za to, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná, jelikož předkládající soud porušil čl. 94 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora, když neuvedl důvody, na základě kterých má pochybnosti o výkladu článků 26 a 56 SFEU a článku 20 směrnice 2006/123, vztahy mezi těmito ustanoveními a právní úpravou dotčenou v původním řízení a důsledky, které zamýšlí z požadovaného výkladu uvedených ustanovení vyvodit pro řešení sporu v původním řízení.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů platí, že potřeba dospět k výkladu unijního práva, který by byl pro vnitrostátní soud užitečný, vyžaduje, aby uvedený soud důsledně dodržoval požadavky kladené na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, které jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, který má předkládající soud znát (rozsudek ze dne 6. října 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 68 a citovaná judikatura). Tyto požadavky jsou kromě toho připomenuty v doporučení Soudního dvora Evropské unie pro vnitrostátní soudy o zahajování řízení o předběžné otázce (Úř. věst. 2019, C 380, s. 1).

28 Je proto nezbytné, jak uvádí čl. 94 písm. c) jednacího řádu, aby předkládací rozhodnutí obsahovalo uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení unijního práva, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení (rozsudek ze dne 6. října 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 69 a citovaná judikatura).

29 V projednávaném případě je nutno konstatovat, že předkládající soud v rozsahu, v němž se předběžná otázka týká článku 20 směrnice 2006/123, neuvedl, proč toto ustanovení zmiňuje, takže Soudní dvůr v rozporu s požadavky stanovenými v čl. 94 písm. c) jednacího řádu nezná důvody, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu uvedeného ustanovení, ani vztah, který spatřuje mezi posledně uvedeným ustanovením a právní úpravou dotčenou v původním řízení. Položená otázka je tudíž v tomto rozsahu nepřípustná.

30 Pokud jde naproti tomu o články 26 a 56 SFEU, má předkládající soud za to, že s podniky v odvětví stavebnictví, které své činnosti vykonávají mimo rumunské území, bylo zacházeno méně příznivě než s podniky působícími na vnitrostátním území, a byly proto odrazovány od poskytování stavebních služeb mimo Rumunsko. Za těchto podmínek je třeba mít za to, že předkládací rozhodnutí obsahuje uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu těchto ustanovení, jakož i vztah, který ve specifickém rámci věci v původním řízení spatřuje mezi uvedenými ustanoveními a právní úpravou dotčenou v původním řízení. Je tedy třeba konstatovat, že v tomto rozsahu je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce přípustná, a je třeba na ni po meritorní stránce odpovědět.

K předběžné otázce

31 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 26 a 56 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která daňové a sociální výhody přiznává pouze zaměstnancům podniků v odvětví stavebnictví, které svou činnost vykonávají na území tohoto členského státu.

32 Na úvod je třeba poznamenat, že pokud se položená otázka týká článku 26 SFEU, použije se toto ustanovení samostatně pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla. Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení stanoví, že vnitřní trh zahrnuje prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn mimo jiné volný pohyb pracovníků a služeb v souladu s ustanoveními Smluv, a že tyto svobody byly provedeny články 45 a 56 SFEU, není třeba provést výklad článku 26 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, body 55 a 56 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 16. prosince 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, bod 22).

33 Pokud jde dále o pochybnosti Evropské komise o slučitelnosti právní úpravy dotčené v původním řízení s pravidly v oblasti státních podpor, stačí poznamenat, že jelikož v projednávaném případě tento aspekt vznesený Komisí není předmětem předběžné otázky, není namístě o něm rozhodovat.

34 Podle ustálené judikatury totiž přísluší pouze vnitrostátnímu soudu, aby vymezil předmět otázek, které zamýšlí položit Soudnímu dvoru. Pokud tedy ze samotné žádosti nevyplývá potřeba takového přeformulování, nemůže Soudní dvůr na žádost jednoho ze zúčastněných uvedených

v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie zkoumat otázky, které mu nebyly vnitrostátním soudem předloženy. Pokud by měl posledně uvedený soud s ohledem na vývoj řízení za to, že je nezbytné získat další výklad unijního práva, přísluší mu, aby předložil Soudnímu dvoru novou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, bod 37).

35 Pokud jde o článek 56 SFEU, kterého se týká položená otázka, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá potřeba přeformulování. Tato žádost se totiž týká situace, kdy společnost, o kterou se jedná v původním řízení, neměla nárok na daňové a sociální výhody, o které jde v původním řízení, „v případě zaměstnanců, kteří poskytují služby v Německu a v Rakousku“.

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vnitrostátní právní úprava dočasného vysílání pracovníků, kteří jsou vysláni do jiného členského státu, aby tam vykonávali práce v rámci služeb poskytovaných jejich zaměstnavatelem, a kteří se po splnění svých úkolů vrací do země původu, aniž v jakémkoli okamžiku vstoupí na pracovní trh hostitelského členského státu, spadá pod volný pohyb služeb (rozsudek ze dne 27. března 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, bod 15; rozsudek ze dne 9. srpna 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, bod 21; rozsudek ze dne 25. října 2001, Finalarte a další, C-49/98, C-50/98, C-52/98 až C-54/98 a C-68/98 až C-71/98, EU:C:2001:564, body 22 a 23, a rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, bod 37).

37 Z toho plyne, že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné musí být posuzována pouze ve světle článku 56 SFEU.

K existenci omezení volného pohybu služeb

38 Na úvod je třeba připomenout, že členské státy musí při výkonu svých pravomocí v oblasti přímých daní dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 41 a citovaná judikatura).

39 Je třeba uvést, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 20 a citovaná judikatura).

40 Vnitrostátní opatření, která výkon volného pohybu služeb zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení této svobody (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 22 a citovaná judikatura).

41 V projednávaném případě z předkládacího usnesení a ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že daňové orgány v souladu s použitelnými právními předpisy odmítly přiznat zaměstnancům společnosti, která je žalobkyní v původním řízení, vyslaným na území Spolkové republiky Německo a Rakouské republiky výhody stanovené v čl. 60 bodě 5, v článku 138a a v čl. 154 odst. 1 písm. r) daňového zákoníku, které jsou naproti tomu poskytovány zaměstnancům vykonávajícím činnost na rumunském území. Tyto výhody spočívají zaprvé v osvobození těchto zaměstnanců od daně z příjmů, zadruhé ve snížení jejich příspěvků na sociální zabezpečení a zatřetí v osvobození od jejich příspěvků na zdravotní pojištění.

42 Je třeba konstatovat, že právní úprava dotčená v původním řízení se nediskriminačním způsobem vztahuje na všechny podniky v odvětví stavebnictví, a to jak rumunské, tak zahraniční, pokud jejich zaměstnanci vykonávají svou činnost na území Rumunska.

43 Avšak taková právní úprava, která zavádí odlišný daňový a sociální režim podle toho, zda dotyční zaměstnanci plní své úkoly v dotyčném členském státě nebo v jiných členských státech, i když se bez rozdílu vztahuje jak na rumunské podniky v odvětví stavebnictví, tak na zahraniční podniky v odvětví stavebnictví působící na rumunském území, může nicméně odrazovat rumunské podniky od toho, aby v jiném členském státě poskytovaly stavební služby prostřednictvím vysílání pracovníků na území tohoto členského státu.

44 Taková opatření ve prospěch zaměstnanců mohou totiž – s výhradou ověření předkládajícím soudem – snížit náklady na pracovní sílu, a tím poskytnout výhodu podnikům, jsou-li jejich činnosti vykonávány na rumunském území, neboť činí méně atraktivním poskytování služeb v jiném členském státě.

45 Za účelem určení, zda právní úprava dotčená v původním řízení může být navzdory svému omezujícímu účinku považována za slučitelnou s volným pohybem služeb ve smyslu článku 56 SFEU, je třeba zkoumat, zda se rozdílné zacházení, které zavádí, týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo zda je odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu (obdobně viz rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 46 a citovaná judikatura).

K existenci objektivně srovnatelných situací

46 Srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací daného členského státu musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i předmět a obsah těchto ustanovení (rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 47 a citovaná judikatura).

47 Mimoto za účelem posouzení, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotyčné právní úpravy odráží rozdíl v objektivní situaci, musí být brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovou právní úpravou (rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 48 a citovaná judikatura).

48 V projednávaném případě předkládajícímu soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo, přísluší provést jeho výklad za účelem ověření případné existence objektivně srovnatelných situací.

49 Je třeba nicméně poznamenat, že – jak Komise v podstatě uvedla v písemném vyjádření – se jeví, že s ohledem na předmět a obsah právní úpravy dotčené v původním řízení podniky založené v Rumunsku, které poskytují stavební služby v tomto členském státě, a podniky založené v Rumunsku, které poskytují stavební služby prostřednictvím vysílání pracovníků do jiného členského státu, se nacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož vykonávají stejné činnosti a podléhají rumunskému právnímu režimu, pokud jde o jejich povinnosti stran daně z příjmů a příspěvků na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení.

50 Za účelem posouzení, zda existuje objektivní rozdíl mezi situací podniků v odvětví stavebnictví, jejichž zaměstnanci pracují na rumunském území, a situací podniků poskytujících stavební služby v jiných členských státech, však problém spočívá v tom, že předkládající soud neuvádí žádný cíl sledovaný daňovými a sociálními výhodami, o které jde v původním řízení.

51 Předkládající soud by mohl mít za to, že – jak tvrdí rumunská vláda – cílem vnitrostátní právní úpravy, o kterou jde v původním řízení, je zvýšit čistou mzdu zaměstnanců působících v odvětví stavebnictví v Rumunsku s cílem přispět k sociální ochraně těchto zaměstnanců, a reagovat tak na potíže s pracovní silou, které jsou pro toto odvětví charakteristické a mohou zpochybnit samotnou životaschopnost tohoto odvětví.

52 I když tato vláda uvedla, že veřejné statistiky potvrzují, že i při využití poskytovaných výhod zaměstnanci pracující v Rumunsku pobírají mzdy, které jsou výrazně nižší než minimální mzdy v jiných členských státech, jako jsou Spolková republika Německo a Rakouská republika, je třeba v tomto ohledu poznamenat, že tyto statistiky nevylučují, že v určitých případech mohou tito zaměstnanci pobírat stejnou mzdu jako zaměstnanci poskytující stavební služby v jiných členských státech, jelikož podle informací obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, se osvobození od daně z příjmů vztahuje na hrubé měsíční příjmy do 30 000 RON.

53 Za těchto podmínek se jeví, že rozdílné zacházení zavedené právní úpravou dotčenou v původním řízení neodráží objektivní odlišnost situací, což však musí ověřit předkládající soud.

K existenci naléhavých důvodů obecného zájmu

54 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury lze omezení volného pohybu služeb připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o FEU, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a dodržuje zásadu proporcionality, což znamená, že jeho uplatnění je způsobilé zaručit soudržným a systematickým způsobem dosažení dotčeného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2019, Rakousko v. Německo, C-591/17, EU:C:2019:504, bod 139 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 7. září 2022, Cilevičs a další, C-391/20, EU:C:2022:638, bod 65 a citovaná judikatura).

55 I když předkládající soud v projednávaném případě neupřesňuje cíl sledovaný vnitrostátní právní úpravou, o kterou jde v původním řízení, rumunská vláda v podstatě tvrdí, že tato právní úprava je odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu, které se týkají především nutnosti zajistit sociální ochranu zaměstnanců v odvětví stavebnictví a zaručit spravedlivé pracovní podmínky v rámci vnitřního trhu snížením rozdílů v odměňování existujících na unijní úrovni, dále cíle spočívajícího v boji proti zastírané práci a tím i daňovým podvodům, a konečně specifických problémů rumunského odvětví stavebnictví souvisejících s nedostatkem pracovních sil, kterému toto odvětví čelí v důsledku znepokojivé migrace kvalifikovaných pracovníků v této oblasti do zahraničí ze mzdových důvodů.

56 Pokud jde zaprvé o nutnost zajistit sociální ochranu zaměstnanců uvedeného odvětví a zaručit spravedlivé pracovní podmínky, je třeba připomenout, že mezi naléhavé důvody obecného zájmu uznané Soudním dvorem patří jak ochrana pracovníků, tak zachování a podpora zaměstnanosti jakožto legitimní cíle sociální politiky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, body 73 až 75 a citovaná judikatura).

57 Jako naléhavé důvody obecného zájmu Soudní dvůr rovněž uznal boj proti podvodům zejména v sociální oblasti a prevenci zneužívání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2019, Maksimovic a další, C-64/18, C-140/18, C-146/18 a C-148/18, EU:C:2019:723, bod 37 a citovaná judikatura), jakož i snahu předejít narušování pracovního trhu (rozsudek ze dne 14. listopadu 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche a další, C-18/17, EU:C:2018:904, bod 48 a citovaná judikatura).

58 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že vzhledem k tomu, že Unie má hospodářský a sociální účel, musí být práva vyplývající z ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu v rovnováze s cíli sledovanými sociální politikou, mezi něž patří mimo jiné, jak vyplývá z čl. 151 prvního pododstavce SFEU, zlepšení životních a pracovních podmínek a přiměřená sociální ochrana (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77 a citovaná judikatura).

59 V projednávaném případě je pravda, že právní úprava dotčená v původním řízení v zásadě umožňuje přiznat zaměstnancům v odvětví stavebnictví, kteří pracují v Rumunsku, zvýšení čisté mzdy v poměru k částkám odpovídajícím daňovým a sociálním výhodám, o které jde v původním řízení. Předkládajícímu soudu však přísluší ověřit, zda je tato právní úprava způsobilá soudržným a systematickým způsobem zajistit sociální ochranu zaměstnanců v odvětví stavebnictví tím, že sníží rozdíly v odměňování existující na unijní úrovni, a to zejména tím, že zajistí, aby podniky v praxi promítly získané daňové a sociální výhody do mezd vyplácených zaměstnancům, což povede k navýšení těchto mezd.

60 V případě, že by bylo třeba mít za to, že je uvedená právní úprava způsobilá zajistit soudržným a systematickým způsobem dosažení sledovaného cíle, je dále třeba, aby nepřekračovala meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

61 Pokud jde zadruhé o boj proti zastírané práci a daňovým podvodům, podle ustálené judikatury platí, že naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou o FEU, jsou rovněž boj proti zastírané práci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. června 2006, Komise v. Francie, C-255/04, EU:C:2006:401, body 43, 46 a 52) a nezbytnost zajistit účinné vymáhání daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2022, Airbnb Ireland a Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, bod 63 a citovaná judikatura), jakož i boj proti daňovým podvodům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 a C-53/21, EU:C:2022:127, bod 48 a citovaná judikatura).

62 V tomto ohledu postačuje uvést, že boj proti zastírané práci a daňovým podvodům nemůže odůvodnit, aby byly zbaveny daňových a sociálních výhod, o které jde v původním řízení, výhradně podniky, jejichž zaměstnanci vykonávají práci v jiném členském státě. Nelze totiž předpokládat, že výkon volného pohybu služeb vede k podvodům.

63 Pokud jde zatřetí o specifické problémy rumunského odvětví stavebnictví související s nedostatkem pracovních sil v důsledku toho, že pracovníci kvalifikovaní v této oblasti migrují ze mzdových důvodů do zahraničí, z ustálené judikatury vyplývá, že čistě hospodářské důvody, jako je mimo jiné podpora národního hospodářství nebo jeho řádné fungování, nemohou představovat odůvodnění překážek zakázaných Smlouvou (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 72 a citovaná judikatura).

64 Jak však v podstatě uvádí generální advokátka v bodech 45, 46 a 48 svého stanoviska, úvahy související s cílem bojovat proti systémovým rizikům, kterým členský stát čelí v odvětví, které má určitý význam pro jeho rozvoj, jako je v projednávaném případě odvětví stavebnictví, za účelem zajištění životaschopnosti nebo dokonce samotného přežití tohoto odvětví jsou naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení základních svobod zaručených Smlouvou o FEU. Vnitrostátní právní úprava, která přiznává daňové a sociální výhody pouze podnikům, jejichž zaměstnanci vykonávají práci v tomto členském státě, přitom musí být způsobilá zajistit soudržným a systematickým způsobem dosažení sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (obdobně viz rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 73).

65 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která daňové a sociální výhody přiznává pouze zaměstnancům podniků v odvětví stavebnictví, které svou činnost vykonávají na území tohoto členského státu a nacházejí se v situaci srovnatelné se situací podniků v odvětví stavebnictví, jejichž zaměstnanci jsou vysíláni do jiných členských států, pod podmínkou, že je tato vnitrostátní právní úprava odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu a dodržuje zásadu proporcionality, což znamená, že její uplatňování musí být způsobilé zajistit soudržným a systematickým způsobem dosažení sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která daňové a sociální výhody přiznává pouze zaměstnancům podniků v odvětví stavebnictví, které svou činnost vykonávají na území tohoto členského státu a nacházejí se v situaci srovnatelné se situací podniků v odvětví stavebnictví, jejichž zaměstnanci jsou vysíláni do jiných členských států, pod podmínkou, že je tato vnitrostátní právní úprava odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu a dodržuje zásadu proporcionality, což znamená, že její použití musí být způsobilé zajistit soudržným a systematickým způsobem dosažení sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

Podpisy.