Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 26. septembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 56 ZFEÚ – Sloboda poskytovať služby – Odvetvie stavebníctva – Vysielanie pracovníkov – Daňové a sociálne výhody poskytované zamestnancom a stavebným podnikom – Oslobodenie od dane z príjmov – Oslobodenie od príspevkov na zdravotné poistenie – Zníženie príspevkov na sociálne zabezpečenie – Vnútroštátna právna úprava vyhradzujúca poskytovanie týchto výhod len pre stavebné práce vykonávané na vnútroštátnom území – Právna úprava, ktorej účelom je zachovanie pracovnej sily na vnútroštátnom území a zabránenie nelegálnej práci zo mzdových dôvodov – Porovnateľnosť situácií – Naliehavé dôvody všeobecného záujmu – Sociálna ochrana pracovníkov – Boj proti daňovým podvodom – Proporcionalita“

Vo veci C-387/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul Satu Mare (Vyšší súd Satu Mare, Rumunsko) z 2. júna 2022 a doručený Súdnemu dvoru 10. júna 2022, ktorý súvisí s konaním:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SÚDNY DVOR (prvá komora)

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia T. von Danwitz, P. G. Xuereb (spravodajca), A. Kumin a I. Ziemele,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomníčka: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. júla 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rumunská vláda, v zastúpení: M. Chicu, E. Gane a A. Wellman, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

– Európska komisia, v zastúpení: T. Isacu de Groot a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky z 9. novembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 26 a 56 ZFEÚ, ako aj článku 20 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu (Ú. v. EÚ L 376, 2006, s. 36).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Nord Vest Pro Sani Pro SRL (ďalej len „Nord Vest Pro“) na jednej strane a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Správa verejných financií Satu Mare, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Kluž-Napoca, Rumunsko) (ďalej spoločne len „daňové orgány“) na druhej strane vo veci odmietnutia týchto orgánov priznať zamestnancom v odvetví stavebníctva, ktorí vykonávajú svoje činnosti v iných členských štátoch, daňové a sociálne výhody, ktoré požívajú zamestnanci v tomto odvetví pracujúci na rumunskom území.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/123

3 Podľa článku 2 ods. 3 smernice 2006/123 sa táto smernica nevzťahuje na oblasť daní.

4 Článok 20 tejto smernice s názvom „Nediskriminácia“ stanovuje:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby príjemca nepodliehal diskriminačným požiadavkám z dôvodu jeho štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska.

2. Členské štáty zabezpečia, aby všeobecné podmienky prístupu k službe, ktoré sú sprístupnené širokej verejnosti zo strany poskytovateľov, neobsahovali žiadne diskriminačné ustanovenia týkajúce sa štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska príjemcu, ale nevylučovali možnosť poskytnúť rozdielne podmienky prístupu, keď sú rozdiely priamo opodstatnené objektívnymi kritériami.“

Smernica 96/71/ES

5 Článok 1 smernice Európskeho Parlamentu a Rady 96/71/ES zo 16. decembra 1996 o vysielaní pracovníkov v rámci poskytovania služieb (Ú. v. ES L 18, 1997, s. 1; Mim. vyd. 05/002, s. 431) s názvom „Predmet a rozsah pôsobnosti“ stanovuje:

„1. Táto smernica sa uplatňuje na podniky zriadené v členskom štáte, ktoré v rámci poskytovania nadnárodných služieb vysielajú pracovníkov, v súlade s odsekom 3, na územie členského štátu.

…

3. Táto smernica platí vtedy, ak podniky uvedené v odseku 1 prijmú niektoré z nasledujúcich nadnárodných opatrení:

a) vysielanie pracovníkov na územie členského štátu v réžii a pod vedením podniku na základe zmluvy uzavretej medzi vysielajúcim podnikom a stranou pôsobiacou na území daného členského štátu, pre ktorú sú služby určené, za predpokladu, že medzi vysielajúcim podnikom a jeho pracovníkom existuje počas doby vyslania pracovnoprávny vzťah, alebo

…“

Nariadenie č. 883/2004

6 Článok 12 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 166, 2004, s. 1; Mim. vyd. 05/005, s. 72), zmeneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 465/2012 z 22. mája 2012 (Ú. v. EÚ L 149, 2012, s. 4) (ďalej len „nariadenie č. 883/2004“), vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Osoba, ktorá ako zamestnanec vykonáva v členskom štáte činnosť v mene zamestnávateľa, ktorý tam zvyčajne vykonáva svoju činnosť a ktorá je týmto zamestnávateľom vyslaná do iného členského štátu, aby tam vykonávala prácu v mene tohto zamestnávateľa, naďalej podlieha právnym predpisom prvého členského štátu za predpokladu, že očakávané trvanie takejto práce nepresahuje 24 mesiacov a že táto osoba tam nie je vyslaná, aby nahradila inú vyslanú osobu.“

Rumunské právo

Daňový zákonník

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015 o Daňovom zákonníku) z 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 688 z 10. septembra 2015), v znení neskorších zmien (ďalej len „Daňový zákonník“), vo svojom článku 60 stanovuje:

„Od dane z príjmu sú oslobodení títo daňovníci:

…

5. fyzické osoby, pokiaľ ide o príjmy zo závislej činnosti a rovnocenné príjmy uvedené v článku 76 ods. 1 až 3, v období od 1. januára 2019 do 31. decembra 2028 vrátane, ak spĺňajú všetky nasledujúce podmienky:

a) zamestnávatelia vykonávajú v odvetví stavebníctva okrem iného tieto činnosti:

…

b) zamestnávatelia dosahujú obrat z činností uvedených v písmene a) a z iných špecifických činností v stavebníctve v minimálnej výške 80 % z celkového obratu. …

c) hrubý mesačný príjem, ktorý tvoria príjmy zo závislej činnosti uvedené v článku 76 ods. 1 až 3 a rovnocenné príjmy fyzických osôb, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane, sa vypočíta na základe hrubej mzdy za osemhodinový pracovný deň vo výške najmenej 3 000 [rumunských lei (RON) (približne 610 eur)] mesačne. Oslobodenie sa vzťahuje na sumy hrubého mesačného príjmu, ktorý tvoria príjmy zo závislej činnosti uvedené v článku 76 ods. 1 až 3 a obdobné príjmy fyzických osôb, a to až do maximálnej výšky 30 000 RON [(približne 6 100 eur)]. Na časť hrubého mesačného príjmu, ktorá presahuje 30 000 RON, sa daňová úľava neuplatňuje;

…“

8 Podľa článku 78 Daňového zákonníka:

„1. Príjemcovia príjmov zo závislej činnosti majú povinnosť zaplatiť mesačnú konečnú daň, ktorú platitelia týchto príjmov vypočítajú a zrazia zo mzdy.

2. Mesačná daň podľa odseku 1 sa určí takto:

a) v mieste zamestnania uplatnením sadzby 10 % na vymeriavací základ zodpovedajúci rozdielu medzi čistým príjmom vypočítaným tak, že sa od hrubého príjmu odpočítajú povinné príspevky na sociálne zabezpečenie splatné podľa rumunského zákona alebo medzinárodných právnych nástrojov, ktorých je Rumunsko zmluvnou stranou, ako aj prípadný individuálny príspevok do štátneho rozpočtu splatný v súlade so zákonom a tieto sumy:
   i) osobná úľava na dani priznaná za príslušný mesiac;
   ii) príspevok odborovej organizácii za príslušný mesiac v súlade so zákonom;
   iii) príspevky na dôchodkové zabezpečenie…;
   iv) príspevky na doplnkové zdravotné poistenie a lekársku starostlivosť poskytované vo forme predplatného, ktoré znášajú zamestnanci…

…“

9 Podľa článku 80 ods. 1 tohto zákonníka:

„Platitelia miezd a rovnocenných príjmov sú povinní vypočítať a zraziť daň z príjmu za každý mesiac ku dňu vyplatenia týchto príjmov a odviesť ju do štátneho rozpočtu najneskôr 25. deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom boli tieto príjmy vyplatené.“

10 Podľa článku 138 písm. a) tohto zákonníka:

„Sadzby príspevkov na sociálne zabezpečenie sú stanovené takto:

25 % v prípade fyzických osôb, ktoré sú zamestnancami, alebo sú povinné platiť príspevky na sociálne zabezpečenie podľa tohto zákona.“

11 Článok 138a tohto zákonníka vo svojom odseku 1 uvádza:

„Počas obdobia od 1. januára 2019 do 31. decembra 2028 vrátane, v prípade fyzických osôb, ktoré poberajú mzdové príjmy a rovnocenné príjmy na základe pracovných zmlúv uzavretých so zamestnávateľmi, ktorí vykonávajú činnosť v odvetví stavebníctva a spĺňajú podmienky stanovené v článku 60 ods. 5, sa sadzba príspevku na sociálne zabezpečenie stanovená v článku 138 písm. a) znižuje o 3,75 percentuálneho bodu.“

12 Článok 139 Daňového zákonníka v odseku 1 písm. a) stanovuje:

„V prípade fyzických osôb, ktoré poberajú príjmy zo závislej činnosti alebo rovnocenné príjmy, je mesačným základom pre výpočet príspevku na sociálne zabezpečenie hrubá mzda a podobný príjem, ktorý poberajú na vnútroštátnom území a v zahraničí, a to v súlade s ustanoveniami právnych predpisov EÚ uplatniteľných v oblasti sociálneho zabezpečenia, ako aj dohodami týkajúcimi sa systémov sociálneho zabezpečenia, ktorých zmluvnou stranou je Rumunsko, a zahŕňa:

a) mzdové príjmy a príplatky v hotovosti a/alebo v naturáliách, vypočítané na základe pracovnej zmluvy, pracovnoprávneho vzťahu alebo osobitného postavenia stanoveného zákonom. …“

13 Podľa článku 146 ods. 1 tohto zákonníka:

„Fyzické a právnické osoby, ktoré sú zamestnávateľmi alebo rovnocennými osobami, sú povinné vypočítať a zrážať príspevky na sociálne zabezpečenie, ktoré majú platiť fyzické osoby, ktoré poberajú príjmy zo závislej činnosti alebo rovnocenné príjmy. Inštitúcie uvedené v článku 136 písm. d) až f), ako aj fyzické a právnické osoby, ktoré sú zamestnávateľmi, alebo rovnocenné osoby sú povinné vypočítať príspevky na sociálne zabezpečenie, ktoré sú povinné podľa zákona zaplatiť.“

14 Podľa článku 154 ods. 1 písm. r) tohto zákonníka:

„Nasledujúce kategórie fyzických osôb sú oslobodené od platenia príspevkov na zdravotné poistenie:

…

r) fyzické osoby, ktoré poberajú mzdu a podobné príjmy na základe pracovných zmlúv uzatvorených so zamestnávateľmi pôsobiacimi v stavebníctve a spĺňajúcimi podmienky stanovené v článku 60 ods. 5 počas obdobia od 1. januára 2019 do 31. decembra 2028 vrátane.“

15 Podľa článku 156 tohto zákonníka:

„Sadzba príspevkov na zdravotné poistenie, ktoré majú platiť fyzické osoby, ktoré sú zamestnancami, alebo sú povinné platiť príspevky na zdravotné poistenie podľa tohto zákona, je stanovená na 10 %.“

16 Článok 168 Daňového zákonníka v odseku 1 stanovuje:

„Fyzické a právnické osoby, ktoré sú zamestnávateľmi alebo podobnými osobami, sú povinné vypočítať a zraziť príspevok na zdravotné poistenie, ktorý majú zaplatiť fyzické osoby, ktoré poberajú príjmy zo závislej činnosti alebo rovnocenné príjmy.“

Nariadenia č. 611/2019 a 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“ (nariadenie č. 611/138/127/2019, ktorým sa schvaľuje vzor, obsah, podmienky predkladania a správa „vyhlásenia o povinnosti platiť príspevky na sociálne zabezpečenie a daň z príjmov a o nominálnom registri poistencov“), z 31. januára a 1. februára 2019 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 123 z 15. februára 2019, ďalej len „nariadenie 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“ (nariadenie č. 2165/837/743/2019, ktorým sa schvaľuje vzor, obsah, podmienky predkladania a správa formulára 112 „vyhlásenia o povinnosti platiť príspevky na sociálne zabezpečenie a daň z príjmu a o nominálnom registri poistencov“), z 10., 15. a 17. mája 2019 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 404 z 23. mája 2019, ďalej len „nariadenie č. 2165/2019“), v ôsmom odseku prílohy 6 stanovujú:

„Daňové úľavy podľa článku 60 bodu 5, článku 138a, článku 154 ods. 1 písm. r) a článku 220d ods. 2 Daňového zákonníka sa neposkytujú, ak ide o príjmy zo závislej činnosti a rovnocenné príjmy vyslaných zamestnancov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

18 Nord Vest Pro je spoločnosť založená podľa rumunského práva, ktorá pôsobí v odvetví stavebníctva. V rámci svojich činností poskytuje okrem iného služby v Nemecku a Rakúsku vo forme vysielania pracovníkov s cieľom vykonávať stavebné práce na území týchto dvoch členských štátov.

19 Daňové orgány vykonali u tejto spoločnosti daňovú kontrolu, na základe ktorej bol 10. mája 2021 vydaný daňový výmer. Podľa týchto orgánov táto spoločnosť nesprávne usudzovala, že jej zamestnanci vykonávajúci stavebné práce v Nemecku a Rakúsku mali nárok na oslobodenie od dane, ako je stanovené v článku 60 bode 5 Daňového zákonníka, pokiaľ ide o daň z príjmov. Podľa názoru týchto orgánov sa podľa článku 78 ods. 2 písm. a) tohto zákonníka na týchto zamestnancov uplatňovala 10 % sadzba dane z príjmu. Podľa ich názoru Nord Vest Pro tiež nesprávne usudzovala, že zníženie sadzby príspevkov na sociálne zabezpečenie a oslobodenie od platenia príspevkov na zdravotné poistenie, ako sú stanovené v článku 138a a článku 154 ods. 1 písm. r) tohto zákonníka, sa uplatňuje na zamestnancov vyslaných do zahraničia, hoci sa na tento typ zamestnancov uplatňovali sadzby stanovené v článku 138 písm. a) a článku 156 tohto zákonníka, teda 25 % sadzba na príspevky na sociálne zabezpečenie a 10 % na príspevky na zdravotné poistenie.

20 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti boli v daňovom výmere stanovené finančné opravy, ktoré bolo treba vykonať z titulu dane z príjmov a príspevkov uvedených v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, v celkovej výške 331 906 RON (približne 67 255 eur).

21 Regionálne generálne riaditeľstvo pre verejné financie Kluž-Napoca rozhodnutím z 18. októbra 2021 zamietlo sťažnosť, ktorú Nord Vest Pro podala proti tomuto daňovému výmeru.

22 Táto spoločnosť podala proti tomuto zamietavému rozhodnutiu žalobu na Tribunalul Satu Mare (Vyšší súd Satu Mare, Rumunsko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

23 Tento súd uvádza, že daňové orgány vydali tento daňový výmer na základe článku 60 bodu 5 Daňového zákonníka v spojení s nariadeniami č. 611/2019 a 2165/2019, z ktorých vyplýva, že výhody, o ktoré ide vo veci samej, sa nepriznávajú v súvislosti s príjmami zo závislej činnosti, ktoré poberajú vyslaní zamestnanci. Okrem toho uvádza, že uvedené finančné opravy boli nevyhnutné v dôsledku prijatia 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 (mimoriadne nariadenie vlády č. 114/2018, ktorým sa prijímajú určité opatrenia v oblasti verejných investícií a niektoré daňové a rozpočtové opatrenia a ktorým sa menia niektoré legislatívne akty a predlžujú určité lehoty), z 28. decembra 2018 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 1116 z 29. decembra 2018), ktorého cieľom bolo, ako vyplýva z jeho dôvodovej správy, v podstate podporiť činnosť v odvetví stavebníctva v Rumunsku, a to poskytnutím určitých výhod zamestnancom tohto odvetvia vykonávajúcim svoju činnosť na vnútroštátnom území.

24 Podľa uvedeného súdu rumunský zákonodarca tým, že obmedzil poskytnutie týchto výhod na uvedených zamestnancov, vyhradil výhodnejšie daňové zaobchádzanie podnikom v odvetví stavebníctva pôsobiacim v Rumunsku oproti podnikom pôsobiacim na území iných členských štátov. Takýto legislatívny prístup pritom je v rozpore s jedným z hlavných cieľov Európskej únie, a to s cieľom vytvorenia vnútorného trhu. Takéto daňové zaobchádzanie, ktoré by znamenalo, že podniky v odvetví stavebníctva, ktoré vykonávajú svoju činnosť mimo rumunského územia, by boli zdanené viac ako podniky pôsobiace na vnútroštátnom území, a v dôsledku toho by boli odradené od poskytovania stavebných prác mimo Rumunska, by totiž v praxi predstavovalo závažnú prekážku vybudovania vnútorného trhu.

25 Za týchto okolností Tribunalul Satu Mare (Vyšší súd Satu Mare) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa [články 26 a 56 ZFEÚ, ako aj článok 20 smernice 2006/123] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, na základe ktorej môže rumunský zákonodarca zaobchádzať z daňového hľadiska rozdielne s rumunskými obchodnými spoločnosťami podnikajúcimi na území Rumunska v porovnaní [s tými spoločnosťami, ktoré takúto činnosť vykonávajú] na území iných [členských štátov Únie], v dôsledku čoho sa na spoločnosť, ktorá je žalobkyňou a ktorá poskytovala služby prevažne na území [Rakúskej republiky] a [Spolkovej republiky Nemecko], nevzťahujú daňové úľavy, z ktorých majú prospech iné spoločnosti v odvetví stavebníctva vykonávajúce činnosť na území Rumunska[?]“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

26 Rumunská vláda sa domnieva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný, pretože vnútroštátny súd porušil článok 94 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, pretože nespresnil dôvody, ktoré ho viedli k otázke týkajúcej sa výkladu článkov 26 a 56 ZFEÚ, ako aj článku 20 smernice 2006/123, ani súvislosť medzi týmito ustanoveniami a právnou úpravou dotknutou vo veci samej a dôsledky, ktoré chcel vyvodiť zo želaného výkladu týchto ustanovení na vyriešenie sporu vo veci samej.

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi potreba dospieť k výkladu práva Únie, ktorý by bol užitočný pre vnútroštátny súd, vyžaduje, aby vnútroštátny súd náležite dodržal požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania a výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku, o ktorom sa predpokladá, že ho vnútroštátny súd pozná (rozsudok zo 6. októbra 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 68, ako aj citovaná judikatúra). Tieto požiadavky sú okrem iného pripomenuté v odporúčaniach Súdneho dvora Európskej únie pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní (Ú. v. EÚ C 380, 2019, s. 1).

28 Je teda nevyhnutné, ako stanovuje článok 94 písm. c) rokovacieho poriadku, aby návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahoval uvedenie dôvodov, pre ktoré sa vnútroštátny súd rozhodol položiť otázku o výklade alebo platnosti určitých ustanovení práva Únie, ako aj súvislosť, ktorú vnútroštátny súd vidí medzi týmito ustanoveniami a svojou právnou úpravou uplatniteľnou v spore vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 69, ako aj citovanú judikatúru).

29 V prejednávanej veci treba konštatovať, že v rozsahu, v akom sa prejudiciálna otázka týka článku 20 smernice 2006/123, vnútroštátny súd neposkytol žiadne informácie na podporu odkazu na toto ustanovenie, a teda Súdny dvor nepozná dôvody, pre ktoré sa tento súd rozhodol položiť otázku o výklade tohto ustanovenia, ani súvislosť, ktorú vidí medzi týmto ustanovením a právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, v rozpore s požiadavkami stanovenými v článku 94 písm. c) rokovacieho poriadku. Položená otázka je preto v tomto rozsahu neprípustná.

30 Pokiaľ ide o články 26 a 56 ZFEÚ, vnútroštátny súd sa naopak domnieva, že s podnikmi v odvetví stavebníctva vykonávajúcimi činnosti mimo rumunského územia sa zaobchádzalo menej priaznivo než s podnikmi pôsobiacimi na vnútroštátnom území, a preto boli odradené od poskytovania stavebných prác mimo Rumunska. Za týchto podmienok treba usudzovať, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu uvádza dôvody, pre ktoré sa vnútroštátny súd rozhodol položiť otázku o výklade týchto ustanovení, ako aj súvislosti, ktoré vnútroštátny súd v osobitnom rámci konania vo veci samej vidí medzi týmito ustanoveniami a právnou úpravou dotknutou vo veci samej. V dôsledku toho treba teda konštatovať, že v tomto rozsahu je návrh na začatie prejudiciálneho konania prípustný a je potrebné o ňom meritórne rozhodnúť.

O prejudiciálnej otázke

31 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 26 a 56 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vyhradzuje výhody daňových a sociálnych úľav len pre zamestnancov podnikov v odvetví stavebníctva, ktorí vykonávajú svoje činnosti na území tohto členského štátu.

32 Na úvod treba na jednej strane uviesť, že pokiaľ položená otázka odkazuje na článok 26 ZFEÚ, toto ustanovenie sa môže samostatne uplatniť len v situáciách upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje osobitné pravidlá. Keďže uvedené ustanovenie stanovuje, že vnútorný trh zahŕňa oblasť bez vnútorných hraníc, v ktorej je zaručený okrem iného voľný pohyb pracovníkov a sloboda poskytovať služby v súlade s ustanoveniami Zmlúv a tieto slobody boli vykonané článkami 45 a 56 ZFEÚ, nie je potrebné podávať výklad článku 26 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, body 55 a 56, ako aj citovanú judikatúru, a zo 16. decembra 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, bod 22).

33 Pokiaľ ide na druhej strane o pochybnosti Európskej komisie o zlučiteľnosti právnej úpravy dotknutej vo veci samej s pravidlami v oblasti štátnej pomoci, stačí uviesť, že vzhľadom na to, že v prejednávanej veci sa tento aspekt, na ktorý Komisia poukazuje, nachádza mimo predmetu prejudiciálnej otázky, nie je potrebné o ňom rozhodnúť.

34 Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že iba vnútroštátnemu súdu prináleží definovať predmet otázok, ktoré zamýšľa položiť Súdnemu dvoru. Vzhľadom na to, že zo samotného návrhu nevyplýva potreba takéhoto preformulovania, Súdny dvor nemôže na návrh jednej z dotknutých osôb uvedených v článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie preskúmať otázky, ktoré mu vnútroštátny súd nepoložil. Ak tento uvedený súd na základe vývoja sporu považuje za potrebné získať dodatočné podklady pre výklad práva Únie, musí sa nanovo obrátiť na Súdny dvor (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, bod 37).

35 Pokiaľ ide o článok 56 ZFEÚ, ktorého sa týka položená otázka, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva potreba preformulovania. Tento návrh sa totiž týka situácie, v ktorej sa na spoločnosť dotknutú vo veci samej nevzťahujú daňové a sociálne úľavy dotknuté vo veci samej „pre zamestnancov, ktorí poskytujú služby v Nemecku a Rakúsku“.

36 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vnútroštátna právna úprava upravujúca dočasné premiestnenie pracovníkov, ktorí sú vyslaní do iného členského štátu, aby tam vykonávali práce v rámci poskytovania služieb zo strany ich zamestnávateľa a ktorí sa vracajú do krajiny svojho pôvodu po splnení svojich úloh bez toho, aby v ktoromkoľvek okamihu vstúpili na trh práce hostiteľského členského štátu, predstavuje slobodné poskytovanie služieb (rozsudky z 27. marca 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, bod 15; z 9. augusta 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, bod 21; z 25. októbra 2001, Finalarte a i., 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, ako aj z 3. apríla 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, bod 37.

37 Z uvedeného vyplýva, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania treba analyzovať len z hľadiska článku 56 ZFEÚ.

O existencii obmedzenia slobody poskytovať služby

38 Na úvod treba pripomenúť, že členské štáty musia pri výkone svojich právomocí v oblasti priamych daní dodržiavať právo Únie, a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 41 a citovaná judikatúra).

39 Treba pripomenúť, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 20 a citovaná judikatúra).

40 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenia slobody poskytovať služby (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 22 a citovaná judikatúra).

41 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že v súlade s uplatniteľnou právnou úpravou daňové orgány odmietli, pokiaľ ide o zamestnancov žalujúcej spoločnosti vo veci samej, ktorí boli vyslaní na územie Spolkovej republiky Nemecko a Rakúskej republiky, využívať úľavy stanovené v článku 60 bode 5, článku 138a a článku 154 ods. 1 písm. r) Daňového zákonníka, ktoré sa naopak priznávajú zamestnancom pôsobiacim na rumunskom území. Tieto úľavy spočívajú po prvé v oslobodení týchto zamestnancov od dane z príjmov, po druhé v znížení ich príspevkov na sociálne zabezpečenie a po tretie v ich oslobodení od príspevkov na zdravotné poistenie.

42 Treba konštatovať, že právna úprava dotknutá vo veci samej sa uplatňuje nediskriminačným spôsobom na všetky podniky v odvetví stavebníctva, a to tak rumunské, ako aj zahraničné, pokiaľ ich zamestnanci vykonávajú svoje úlohy na území Rumunska.

43 Takáto právna úprava, ktorá zavádza odlišný režim zdaňovania a sociálneho zabezpečenia podľa toho, či dotknutí zamestnanci vykonávajú svoje úlohy v dotknutom členskom štáte alebo v iných členských štátoch, hoci sa bez rozdielu uplatňuje tak na rumunské, ako aj zahraničné podniky pôsobiace na území Rumunska, však môže odrádzať rumunské podniky od poskytovania stavebných služieb v inom členskom štáte formou vyslania pracovníkov na územie tohto členského štátu.

44 Takéto opatrenia v prospech zamestnancov totiž môžu, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, znížiť náklady na pracovnú silu, a tým poskytnúť výhodu podnikom, pokiaľ sa ich činnosť vykonáva na rumunskom území, a to tým, že znížia atraktivitu poskytovania služieb v inom členskom štáte.

45 Na účely určenia, či právnu úpravu dotknutú vo veci samej možno napriek jej obmedzujúcemu účinku považovať za zlučiteľnú so slobodou poskytovať služby v zmysle článku 56 ZFEÚ, treba preskúmať, či sa rozdielne zaobchádzanie, ktoré zavádza, týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo či je odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri analogicky rozsudok zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 46, ako aj citovanú judikatúru).

O existencii objektívne porovnateľných situácií

46 Porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou členského štátu sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia, ako aj na predmet a obsah týchto ustanovení (rozsudok zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 47 a citovaná judikatúra).

47 Okrem toho na účely posúdenia, či je rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy odrazom objektívne rozdielnych situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou (rozsudok zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 48, ako aj citovaná judikatúra).

48 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý má jediný právomoc vykladať vnútroštátne právo, aby vykonal jeho výklad s cieľom overiť prípadnú existenciu objektívne porovnateľných situácií.

49 Treba však uviesť, ako v podstate uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, že vzhľadom na predmet a obsah právnej úpravy dotknutej vo veci samej sa podniky založené v Rumunsku, ktoré poskytujú stavebné služby v tomto členskom štáte, a podniky založené v Rumunsku, ktoré poskytujú stavebné služby tak, že vysielajú pracovníkov do iného členského štátu, nachádzajú v porovnateľnej situácii, keďže vykonávajú rovnaké činnosti a podliehajú rumunskému právnemu režimu, pokiaľ ide o ich povinnosti, tak v prípade dane z príjmu, ako aj v prípade príspevkov na zdravotné poistenie a sociálne zabezpečenie.

50 Na účely preskúmania, či existuje objektívny rozdiel medzi situáciou podnikov v odvetví stavebníctva, ktorých zamestnanci pracujú na rumunskom území, a podnikov, ktorých zamestnanci vykonávajú stavebné práce v iných členských štátoch, však problém vyplýva zo skutočnosti, že vnútroštátny súd nijako nevysvetľuje cieľ sledovaný daňovými a sociálnymi výhodami dotknutými vo veci samej.

51 Vnútroštátny súd by mohol usudzovať, ako tvrdí rumunská vláda, že cieľom vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej je zvýšiť čistú mzdu zamestnancov pôsobiacich v odvetví stavebníctva v Rumunsku s cieľom prispieť k sociálnej ochrane týchto zamestnancov, a reagovať tak na problémy týkajúce sa pracovnej sily, ktoré sú typické pre toto odvetvie a ktoré môžu spochybniť samotnú životaschopnosť tohto odvetvia.

52 Táto vláda síce v tejto súvislosti uviedla, že verejné štatistické údaje potvrdzujú, že aj pri poskytnutí úľav poberajú zamestnanci pracujúci v Rumunsku mzdy, ktoré sú výrazne nižšie ako minimálne mzdy v iných členských štátoch, akými sú Spolková republika Nemecko a Rakúska republika, ale treba uviesť, že tieto štatistiky nevylučujú, že títo zamestnanci môžu v určitých prípadoch poberať rovnakú mzdu ako zamestnanci vykonávajúci stavebné práce v iných členských štátoch, keďže podľa údajov uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, sa oslobodenie od dane z príjmu uplatňuje na hrubé mesačné príjmy až do výšky 30 000 RON.

53 Za týchto okolností sa zdá, že rozdielne zaobchádzanie zavedené právnou úpravou dotknutou vo veci samej neodráža objektívny rozdiel v situáciách, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O existencii naliehavých dôvodov všeobecného záujmu

54 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry obmedzenie slobody poskytovať služby možno pripustiť len vtedy, ak sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou o FEÚ, je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a rešpektuje zásadu proporcionality, čo znamená, že jeho uplatnenie musí byť spôsobilé zabezpečiť koherentným a systematickým spôsobom dosiahnutie predmetného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júna 2019, Rakúsko/Nemecko, C-591/17, EU:C:2019:504, bod 139 a citovanú judikatúru, ako aj zo 7. septembra 2022, Cilevičs a i., C-391/20, EU:C:2022:638, bod 65 a citovanú judikatúru).

55 V prejednávanej veci vnútroštátny súd síce nespresňuje cieľ vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, ale rumunská vláda v podstate tvrdí, že je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré sa týkajú predovšetkým potreby zabezpečiť sociálnu ochranu zamestnancov v odvetví stavebníctva, ako aj zabezpečenia spravodlivých pracovných podmienok v rámci vnútorného trhu prostredníctvom zníženia rozdielov v odmeňovaní existujúcich na úrovni Únie, ďalej cieľa bojovať proti nelegálnej práci, a tým aj proti daňovým podvodom, a napokon aj osobitných problémov rumunského sektora stavebníctva spojených s nedostatkom pracovnej sily, ktorému toto odvetvie čelí z dôvodu alarmujúcej migrácie kvalifikovaných pracovníkov v tejto oblasti do zahraničia v dôsledku miezd.

56 Pokiaľ ide v prvom rade o potrebu zabezpečiť sociálnu ochranu zamestnancov v tomto odvetví, ako aj spravodlivé pracovné podmienky, treba pripomenúť, že medzi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré Súdny dvor uznal, sa nachádza tak ochrana pracovníkov, ako aj zachovanie a podpora zamestnanosti ako legitímne ciele sociálnej politiky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, body 73 až 75 a citovanú judikatúru).

57 Ako naliehavé dôvody všeobecného záujmu Súdny dvor tiež uznal boj proti podvodom, najmä v sociálnej oblasti, a prevenciu zneužívania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2019, Maksimovic a i., C-64/18, C-140/18, C-146/18 a C-148/18, EU:C:2019:723, bod 37, ako aj citovanú judikatúru), ako aj snahu zabrániť narušeniam trhu práce (rozsudok zo 14. novembra 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche a i., C-18/17, EU:C:2018:904, bod 48 a citovaná judikatúra).

58 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že keďže Únia má hospodársky a sociálny účel, práva vyplývajúce z ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa voľného pohybu tovaru, osôb, služieb a kapitálu musia byť vyvážené cieľmi sociálnej politiky, medzi ktoré patria, ako vyplýva z článku 151 prvého odseku ZFEÚ, najmä zlepšovanie životných a pracovných podmienok a primeraná sociálna ochrana (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 77 a citovanú judikatúru).

59 V prejednávanej veci je nesporné, že právna úprava dotknutá vo veci samej v zásade umožňuje priznať zamestnancom v odvetví stavebníctva pracujúcim v Rumunsku zvýšenie čistej mzdy v pomere k sumám zodpovedajúcim daňovým a sociálnym výhodám, o ktoré ide vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či je táto právna úprava spôsobilá koherentne a systematicky zabezpečiť sociálnu ochranu zamestnancov v odvetví stavebníctva tým, že zníži rozdiel v odmeňovaní existujúci na úrovni Únie, a to najmä tým, že zabezpečí, aby podniky v praxi preniesli získané daňové a sociálne výhody do miezd vyplácaných zamestnancom, čo povedie k zvýšeniu týchto miezd.

60 V prípade, že by sa uvedená právna úprava mala považovať za spôsobilú koherentným a systematickým spôsobom zaručiť dosiahnutie sledovaného cieľa, je ešte potrebné, aby nešla nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

61 Pokiaľ ide v druhom rade o boj proti nelegálnej práci a daňovým podvodom, z ustálenej judikatúry vyplýva, že naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenia výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou o FEÚ, sú tak boj proti nelegálnej práci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júna 2006, Komisia/Francúzsko, C-255/04, EU:C:2006:401, body 43, 46 a 52), ako aj potreba zabezpečiť účinnosť vymáhania dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2022, Airbnb Ireland a Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, bod 63, ako aj citovanú judikatúru), a boj proti daňovým podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde a Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 a C-53/21, EU:C:2022:127, bod 48, ako aj citovanú judikatúru).

62 V tejto súvislosti stačí uviesť, že boj proti nelegálnej práci a daňovým podvodom nemôže odôvodniť to, aby výlučne podniky, ktorých zamestnanci vykonávajú prácu v inom členskom štáte, boli zbavené daňových a sociálnych výhod, o ktoré ide vo veci samej. Nemožno totiž predpokladať, že pri výkone slobody poskytovať služby dochádza k podvodom.

63 Pokiaľ ide v treťom rade o špecifické otázky rumunského odvetvia stavebníctva spojené s nedostatkom pracovnej sily, ktoré je spôsobené migráciou kvalifikovaných pracovníkov v tejto oblasti do zahraničia zo mzdových dôvodov, z ustálenej judikatúry vyplýva, že dôvody čisto hospodárskej povahy, akými sú najmä podpora národného hospodárstva alebo jeho riadne fungovanie, nemôžu slúžiť ako odôvodnenie prekážok, ktoré Zmluva zakazuje (rozsudok z 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, bod 72 a citovaná judikatúra).

64 Ako však v podstate tvrdí generálna advokátka v bodoch 45, 46 a 48 svojich návrhov, úvahy súvisiace s cieľom boja proti systémovým rizikám, ktorým čelí členský štát v odvetví, ktoré má určitý význam pre jeho rozvoj, akým je v prejednávanej veci odvetvie stavebníctva, s cieľom zabezpečiť životaschopnosť, či dokonca trvalú udržateľnosť tohto odvetvia, sa podobajú naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ. Vnútroštátna právna úprava, ktorá priznáva daňové a sociálne výhody iba podnikom, ktorých zamestnanci vykonávajú prácu v tomto členskom štáte, pritom musí byť vhodná na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa koherentne a systematicky a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri analogicky rozsudok zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 73).

65 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá vyhradzuje výhody daňových a sociálnych úľav len pre zamestnancov podnikov v odvetví stavebníctva, ktorí vykonávajú svoje činnosti na území tohto členského štátu a nachádzajú sa v situácii porovnateľnej so situáciou podnikov v odvetví stavebníctva, ktorých zamestnanci sú vyslaní do iných členských štátov, pod podmienkou, že táto vnútroštátna právna úprava je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a rešpektuje zásadu proporcionality, čo znamená, že jej uplatnenie musí byť spôsobilé koherentne a systematicky zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie.

O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá vyhradzuje výhody daňových a sociálnych úľav len pre zamestnancov podnikov v odvetví stavebníctva, ktorí vykonávajú svoje činnosti na území tohto členského štátu a nachádzajú sa v situácii porovnateľnej so situáciou podnikov v odvetví stavebníctva, ktorých zamestnanci sú vyslaní do iných členských štátov, pod podmienkou, že táto vnútroštátna právna úprava je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a rešpektuje zásadu proporcionality, čo znamená, že jej uplatnenie musí byť spôsobilé koherentne a systematicky zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie.

Podpisy