

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 19. júna 2014 (\*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Agentúra dočasného zamestnávania – Pridelenie pracovníkov agentúrou usadenou v inom členskom štáte – Obmedzenie – Podnik využívajúci pracovnú silu – Zrážka dane z príjmu týchto pracovníkov – Povinnosť – Úhrada do štátneho rozpočtu – Povinnosť – Prípád pracovníkov pridelených vnútroštátnou agentúrou – Neexistencia takýchto povinností“

V spojených veciach C-53/13 a C-80/13,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Krajského soudu v Ostravě (česká republika) a Nejvyššího správního soudu (česká republika) zo 16. a 17. januára 2013 a doručené Súdnemu dvoru 30. januára a 15. februára 2013, ktoré súvisia s konaniami:

**Strojírny Prostějov, a.s. (C-53/13),**

**ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)**

proti

**Odvolacímu finančnímu ředitelství**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano (spravodajca), sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Alexejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. decembra 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- ACO Industries Tábor s.r.o., v zastúpení: D. Hejzlar, advokát,
- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: E. Nedorostková, advokátka,
- česká republika, v zastúpení: M. Smolek, T. Müller a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Dánske kráľovstvo, v zastúpení: M. Søndahl a V. Pasternak Jørgensen, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, M. Šimerdová a Z. Malášková, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. februára 2014,

vyhlásil tento

## Rozsudok

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

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, a to medzi spoločnosťou Strojírny Prostějov, a.s. (ďalej len „Strojírny Prostějov“), a spoločnosťou ACO Industries Tábor s.r.o. (ďalej len „ACO Industries Tábor“) na jednej strane a Odvolacím finančným úradom (ďalej len „OÚ“) na druhej strane vo veci daňového zaobchádzania s týmito dvoma spoločnosťami.

## Právny rámec

### České právo

3 § 2 zákona č. 586/1992 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov stanovuje:

„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). ...

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 zaatý deň pobytu. Bydliskom na území Českej republiky sa na účely tohto zákona rozumie miesto, kde má daňovník stály byt za okolností, z ktorých možno vyvodí jeho úmysel trvalo sa v tomto byte zdržiavať.“

4 § 6 ods. 2 tohto zákona stanovuje:

„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.“

5 § 22 ods. 1 písm. b) uvedeného zákona znie:

„Za príjmy zo zdrojov na území Českej republiky sa u daňovníkov uvedených v § 2 ods. 3 a § 17 ods. 4 považujú príjmy zo závislej činnosti (zamestnanie)..., ktorá je vykonávaná na území Českej republiky...“

6 § 38c toho istého zákona stanovuje:

„Platíte?om dane podľa § 38d, 38e a 38h sa rozumie tiež da?ovník uvedený v § 2 ods. 3 a § 17 ods. 4, ktorý má na území ?eskej republiky stálu prevádzkaru (§ 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 platíte?om dane da?ovník uvedený v § 2 ods. 3 a v § 17 ods. 4.“

7 Podľa § 38h ods. 1 tohto zákona:

„Platíte? dane vypo?íta preddavok na da? z príjmov fyzických osôb zo závislej ?innosti a z funk?ných požitkov (?alej len ‚preddavok‘) zo základu pre výpo?et preddavku. ...“

#### *Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia*

8 ?lánok 14 ods. 1 Zmluvy medzi Slovenskou republikou a ?eskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení da?ovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku, uzatvorenej medzi ?eskou republikou a Slovenskou republikou (oznámenie ?eského ministerstva zahrani?ných vecí ?. 100/2003 v Zbierke medzinárodných zmlúv), stanovuje:

„Platy, mzdy a iné podobné odmeny, ktoré rezident jedného zmluvného štátu poberá z dôvodu zamestnania, podliehajú zdaneniu s výnimkou ustanovení ?lánkov 15, 17 a 18 len v tomto štáte, ak sa zamestnanie nevykonáva v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam zamestnanie vykonáva, môžu sa takéto odmeny za? prijaté zdani? v tomto druhom štáte.“

9 ?lánok 23 ods. 1 a 3 tejto zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia stanovuje:

„1. Štátni príslušníci jedného zmluvného štátu nebudú podlieha? v druhom zmluvnom štáte žiadnemu zdaneniu ani akýmko?vek povinnostiam s ním spojeným, ktoré sú iné alebo ?aživejšie ako zdanenie a s ním spojené povinnosti, ktorým podliehajú alebo môžu podlieha? štátni príslušníci tohto druhého štátu, ktorí sú v rovnakom postavení najmä s oh?adom na rezidenciu. Toto ustanovenie sa bez oh?adu na ustanovenia ?lánku 1 uplatní aj na osoby, ktoré nie sú rezidentmi jedného zmluvného štátu alebo oboch zmluvných štátov.“

...

3. Zdanenie stálej prevádzkarne, ktorú má podnik jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte, nebude v tomto druhom štáte nepriaznivejšie ako zdanenie podnikov tohto druhého štátu vykonávajúcich rovnaké ?innosti. ...“

#### **Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky**

10 Konania vo veci samej sa týkajú dvoch ?eských podnikov, a to Strojírny Prost?jov a ACO Industries Tábor, ktoré využili služby agentúry do?asného zamestnávania so sídlom v Slovenskej republike, ktoré však vykonávajú v ?eskej republike hospodársku ?innos? prostredníctvom pobo?ky zapísanej do obchodného registra ?eskej republiky. Tieto dva podniky využívali ako užívatelia počas ur?itého obdobia pracovnú silu pracovníkov zamestnaných uvedenou agentúrou.

*Vec C?53/13*

11 Finan?ní ú?ad v Prost?jov? (Da?ový úrad v Prost?jove) rozhodnutím zo 7. marca 2011 požadoval, aby Strojírny Prost?jov odviekli do štátneho rozpo?tu preddavok na da? z príjmov pracovníkov, ktorých pracovnú silu táto spoločnosť využila. Podľa tohto úradu, keďže podľa

českého práva pobožka zahraniční právnické osoby nemá spôsobilosť na práva a povinnosti, podnik poskytujúci predmetné služby sa musí považovať za zahraničnú agentúru. V dôsledku toho je český užívateľ pracovnej sily povinný vykonať zrážku dane z príjmov u pracovníkov a odviesť ju do štátneho rozpočtu.

12 Odvolanie proti tomuto rozhodnutiu, ktoré podali Strojírny Prostějov na Finanční úředitelství v Ostravě (Daňové řízení v Ostravě), toto řízení zamietlo rozhodnutím z 18. augusta 2011. Toto posledné uvedené rozhodnutie je predmetom terajšieho preskúmavania na Krajském soude v Ostravě (Krajský soud v Ostravě).

13 Posledný uvedený súd sa domnieva, že česká právna úprava obsahuje diskrimináciu medzi situáciou českého podniku, ktorý využíva služby českej agentúry dočasného zamestnávania, a situáciou českého podniku, ktorý využíva služby agentúry usadenej v inom členskom štáte. Iba v druhom uvedenom prípade totiž český podnik musí vykonať zrážku dane z príjmov, splatnej pracovníkmi, ktorých pracovnú silu využíva na základe zmluvy uzatvorenej s agentúrou dočasného zamestnávania, kým v prvom prípade prináleží agentúre dočasného zamestnávania, ktorej sú títo pracovníci zamestnancami, vykonať uvedenú zrážku dane. To predstavuje obmedzenie slobody poskytovania služieb a slobody pohybu pracovníkov, keďže takáto povinnosť prináša náklady, najmä administratívne, ktoré zaťažujú len podniky, ktoré si zvolia agentúru, ktorá nie je usadená v českej republike.

14 Za týchto podmienok sa Krajský soud v Ostravě rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia ustanovenia článkov 56 [ZFEÚ] a 57 [ZFEÚ] uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá v prípade, keď podnik poskytujúci pracovníkov inému podniku (poskytovateľ) je usadený 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 je poskytovateľ usadený na území českej republiky, má túto povinnosť poskytovateľ?“

*Vec C-80/13*

15 Finanční úřad v Táboře (Daňový úřad v Táboře) vykonal daňovú kontrolu v ACO Industries Tábor a konštatoval, že v priebehu rokov 2007 a 2008 nebol vybratý žiadny preddavok na daň z príjmov pracovníkov daných k dispozícii zo strany spoločnosti N-Partner, agentúry dočasného zamestnávania, usadenej v Slovenskej republike. Z tohto dôvodu daňový úřad nariadil ACO Industries Tábor, aby uhradil tento preddavok. Základ dane pre výpočet sumy uvedeného preddavku zodpovedal 60 % súm fakturovaných ACO Industries Tábor zo strany českej pobožky N-Partner.

16 ACO Industries Tábor podal na Finanční úředitelství v českých Budějovicích (Daňové řízení v českých Budějovicích) odvolanie proti rozhodnutiu Finančního úřadu v Táboře, ktoré však bolo rozhodnutím z 13. mája 2011 zamietnuté. ACO Industries Tábor podal odvolanie proti tomuto poslednému uvedenému rozhodnutiu na Krajský soud v českých Budějovicích (Krajský soud v českých Budějovicích). Tento súd zamietol toto odvolanie rozhodnutím z 31. januára 2012, proti ktorému bolo podané dovolanie na Nejvyšší správní soud (najvyšší správny súd).

17 Nejvyšší správní soud sa domnieva, že česká právna úprava jednak môže odradiť podnik, akým je ACO Industries Tábor, od toho, aby využíval služby ponúkané agentúrou dočasného zamestnávania usadenou v inom členskom štáte, ako je česká republika, keďže v tomto prípade táto právna úprava nielen stanovuje povinnosť vykonať zrážku, ale takisto stanovuje, pokiaľ ide o rozsah zdanenia, paušálny základ dane, ktorý nezohľadňuje skutočnú mzdu vyplatenú

pracovníkom. Na druhej strane uvedená právna úprava spôsobuje, že je menej atraktívne pre agentúru dočasného zamestnávania usadenú mimo Českej republiky ponúka služby v tomto členskom štáte v porovnaní s agentúrou, ktorá je v ňom usadená. Takisto je sťažený prístup na pracovný trh v Českej republike prostredníctvom zahraničných agentúr dočasného zamestnávania. Z týchto dôvodov si vnútroštátny súd kladie otázku, či česká právna úprava nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa alebo slobody poskytovať služby a sekundárne tiež voľného pohybu pracovníkov.

18 Okrem toho uvedený súd vylučuje, že by toto obmedzenie mohlo byť odôvodnené dôvodmi verejného poriadku, bezpečnosti verejnosti alebo zdravia verejnosti, a kladie si otázku, či by úvahy týkajúce sa účinnosti daňovej kontroly mohli odôvodniť toto obmedzenie, keďže v predmetnom prípade poskytovateľ služieb, teda slovenská agentúra dočasného zamestnávania, má k dispozícii pobočku usadenú v Českej republike, na ktorú sa môže obrátiť daňový úrad s cieľom vymáhania dane. Táto pobočka by totiž mohla byť poverená výberom zrážky, tak ako to okrem toho urobila vo veci samej česká pobočka N-Partner.

19 Pokiaľ ide o určenie základu dane uplatnením paušálnej sadzby 60 % sumy fakturovanej slovenskou agentúrou dočasného zamestnávania užívateľskému podniku, vnútroštátny súd sa však domnieva, že táto právna domnienka môže byť odôvodnená záujmom týkajúcim sa účinnosti daňovej kontroly. Cieľom tohto pravidla je totiž odradiť zahraničné agentúry dočasného zamestnávania od toho, aby fakturovali sumu splatnú podnikmi, užívateľmi, bez rozlíšenia čiasti tejto sumy splatnej ako mzda pracovníkov – vo vzťahu ku ktorej sa musí vykonať zrážka – a čiasti sumy splatnej ako odmena tejto agentúry za poskytnutú službu. Táto právna úprava sa tak vzťahuje len na situáciu, v ktorej faktúra vydaná agentúrou dočasného zamestnávania, ktorá nemá sídlo v Českej republike, neuvádza sumu odmeny za službu sprostredkovateľa.

20 Za týchto podmienok sa Nejvyšší správní soud rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články 18 [ZFEÚ], 45 [ZFEÚ], 49 [ZFEÚ] a 56 [ZFEÚ] takej právnej úprave, podľa ktorej zamestnávateľ usadený v prvom členskom štáte je povinný odviesť preddavok na daň z príjmov zamestnancov (príslušníkov druhého členského štátu), ktorých mu dočasne poskytla agentúra dočasného zamestnávania usadená 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 agentúrou dočasného zamestnávania 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?“

21 Uznesením predsedu Súdného dvora z 20. marca 2013 boli veci C-53/13 a C-80/13 spojené na spoločné konanie na účely písomnej čiasti konania, ústnej čiasti konania a rozsudku.

## O prejudiciálnych otázkach

*O prejudiciálnej otázke vo veci C-53/13 a o prvej a tretej prejudiciálnej otázke vo veci C-80/13*

22 Otázkou vo veci C-53/13 a prvou a treťou otázkou vo veci C-80/13, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či články 18 ZFEÚ, 45 ZFEÚ, 49 ZFEÚ, 56

ZFEÚ alebo 57 ZFEÚ nebránia právnej úprave, o akú ide vo veci samej, pod?a ktorej spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú pracovníkov zamestnaných a pridelených agentúrami do?asného zamestnávania, usadenými v druhom členskom štáte, ale podnikajú v tomto prvom členskom štáte prostredníctvom pobočky, sú povinné vykonať zrážku preddavku na daň z príjmov splatnú uvedenými pracovníkmi a uhradiť ju prvému uvedenému členskému štátu, hoci tú istú povinnosť nemajú spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú služby agentúr do?asného zamestnávania, ktoré sú usadené v tom istom členskom štáte.

#### Úvodné pripomienky

23 Na účely odpovede na tieto otázky treba najprv pripomenúť, že hoci za sú?asného stavu práva Únie oblasť priamych daní nepatrí ako taká do oblasti právomoci Únie, nič to nemení na tom, že členské štáty musia vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, takým spôsobom, aby bolo dodržané právo Únie (pozri rozsudok FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 30 a citovanú judikatúru).

24 Okrem toho, pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna, alebo druhá sloboda pohybu, ktoré sú stanovené v Zmluvách, z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri najmä rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 90, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, body 31 až 33).

25 V predmetnom prípade česká právna úprava ukladá českým podnikom, ktoré chcú využiť sprostredkovateľské služby agentúry do?asného zamestnávania, ktoré nie sú usadené v českej republike, povinnosť vykonať v prípade, že majú touto agentúrou pridelených pracovníkov, zrážku dane z príjmov, pričom tú istú povinnosť nemajú české podniky, ktoré chcú využiť sprostredkovateľské služby agentúry do?asného zamestnávania usadené v českej republike.

26 Pod?a ustálenej judikatúry článok 56 ZFEÚ zveruje práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale takisto príjemcovi uvedených služieb (pozri najmä rozsudky Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, EU:C:1984:35, bod 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 32, ako aj X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 23).

27 V dôsledku toho právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, patrí do slobodného poskytovania služieb.

28 Iste, ako tvrdí Európska komisia, takáto právna úprava môže ovplyvniť takisto slobodu usadiť sa v prípade agentúr do?asného zamestnávania, ktoré by chceli poskytovať svoje služby v českej republike a ponechať si sídlo v inom členskom štáte, a to o to viac, že v predmetnom prípade dotknuté agentúry vykonávali svoje činnosti v českej republike prostredníctvom pobočky.

29 To isté platí, pokiaľ ide o slobodu pohybu pracovníkov, keďže uvedená právna úprava sa týka spôsobov výberu dane z príjmov, ktoré sa ukladajú českým podnikom, do ktorých boli títo pracovníci pridelení v rámci zmluvného vzťahu s agentúrami, ktorých sú zamestnancami, čo môže nepriamo ovplyvniť ich možnosť vykonávať svoju slobodu pohybu.

30 Napriek prípadným obmedzujúcim účinkom uvedenej právnej úpravy na slobodu usadiť sa a slobodu pohybu pracovníkov sú však takéto účinky nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky slobody poskytovania služieb, ktoré v každom prípade neodôvodňujú samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy vzťahom na články 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, bod 27, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, bod 33).

31 Nakoniec za týchto okolností netreba vykonať ani výklad článku 18 ZFEÚ.

32 Toto ustanovenie totiž možno uplatniť samostatne len v prípadoch upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva o FEÚ nestanovuje žiadny osobitný zákaz diskriminácie. Zásada zákazu diskriminácie však bola vykonaná v oblasti slobodného poskytovania služieb článkami 56 ZFEÚ až 62 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudky *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 37, ako aj *Schulz/Delzers a Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, bod 29).

33 Treba preto preskúmať českú právnu úpravu dotknutú vo veci samej z hľadiska článku 56 ZFEÚ.

#### O obmedzení voľného poskytovania služieb

34 S cieľom overenia, či právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, dodržiava slobodné poskytovanie služieb, treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora článok 56 ZFEÚ vyžaduje zrušenie akéhokoľvek obmedzenia tejto základnej slobody založeného na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom sa poskytuje plnenie (pozri rozsudky *Komisia/Nemecko*, 205/84, EU:C:1986:463, bod 25; *Komisia/Taliansko*, EU:C:1991:78, bod 15; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, bod 31, a *X*, EU:C:2012:635, bod 21).

35 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon týchto slobôd zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb (rozsudok *X*, EU:C:2012:635, bod 22 a citovaná judikatúra).

36 Okrem toho, ako bolo pripomenuté v bode 26 tohto rozsudku, článok 56 ZFEÚ zveruje práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale takisto príjemcovi uvedených služieb.

37 Treba konštatovať, že v predmetnom prípade povinnosť vykonať zrážku preddavku na daň z príjmov v prípade pracovníkov daných k dispozícii agentúrami dočasného zamestnávania neusadenými v českej republike a zaplatiť tento preddavok českej republike ako štátu, je uložená nevyhnutne príjemcom služieb poskytovaných týmito agentúrami a spôsobuje dodatočnú administratívnu záťaž, ktorá sa nevyžaduje od príjemcov takých istých služieb poskytovaných poskytovateľom, ktorý má sídlo v českej republike. V dôsledku toho takáto povinnosť môže urobiť cezhraničné služby menej príťažlivými pre týchto príjemcov v porovnaní so službami poskytovanými poskytovateľmi služieb, ktorí majú sídlo v danom štáte, a odradí uvedených príjemcov od toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb, ktorí majú sídlo v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudky *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, bod 33; *Komisia/Belgicko*, C-433/04, EU:C:2006:702, body 30 až 32, a *X*, EU:C:2012:635, bod 28).

38 Dánska vláda, opierajúc sa o rozsudok *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, body 49 až 51), tvrdí, že situácia agentúr usadených v českej republike je objektívne odlišná od situácie agentúr usadených mimo tohto členského štátu a v dôsledku toho obmedzenie slobodného poskytovania služieb nie je diskriminačné.

39 V tejto súvislosti však postačuje uviesť, že poskytovateľ a príjemca služieb sú dva rôzne právne subjekty, ktoré majú vlastné záujmy a každý musí mať možnosť domáhať sa slobodného poskytovania služieb, pokiaľ dochádza k obmedzeniu jeho práv (rozsudok *X*, EU:C:2012:635, bod 27).

40 V predmetnom prípade rozdielne zaobchádzanie zakotvené právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, ovplyvňuje právo príjemcov služieb zvoliť si voľne cezhraničné služby. Navyše, keďže títo príjemcovia majú sídlo v českej republike, tí, ktorí sa rozhodujú využiť služby agentúr so

sídlom v ?eskej republike, sa nachádzajú v porovnate?nej situácii s tými, ktorí uprednost?ujú služby agentúry, ktorá nemá sídlo v ?eskej republike.

41 Z toho vyplýva, že právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb, zakázanú v zásade ?lánkom 56 ZFEÚ.

42 Tento záver nemôže byť spochybnený argumentom ?eskej vlády, že ú?inky predmetnej právnej úpravy sú zanedbate?né, keďže podľa ustálenej judikatúry aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie ?i menej významné, je Zmluvou zakázané (rozsudky Komisia/Francúzsko, C?34/98, EU:C:2000:84, bod 49, a X, EU:C:2012:635, bod 30).

O odôvodnení obmedzenia slobodného poskytovania služieb

43 Pokiaľ ide o možnosť odôvodnenia takéhoto obmedzenia, žiadny z ú?astníkov konania, ktorí predložili pripomienky pred Súdny dvorom, ani vnútroštátne súdy sa nedomnievajú, že toto obmedzenie by mohlo byť odôvodnené dôvodmi verejného poriadku, bezpečnosti verejnosti alebo zdravia verejnosti.

44 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že vnútroštátna právna úprava v oblasti, ktorá ešte nebola predmetom harmonizácie na úrovni Únie a ktorá sa vz?ahuje rovnako na všetky osoby alebo podniky pôsobiace na území dotknutého ?lenského štátu, môže byť napriek svojomu obmedzujúcemu ú?inku na slobodné poskytovanie služieb odôvodnená naliehavým dôvodom verejného záujmu, pokiaľ jeho ochrana nie je zabezpe?ená pravidlami, ktorým podlieha poskytované služby v ?lenskom štáte, kde je usadený, ak je táto úprava vhodná na dosiahnutie cie?a, ktorý sleduje, a nejde nad rámec toho, ?o je potrebné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudky Säger, C?76/90, EU:C:1991:331, bod 15, a Komisia/Belgicko, EU:C:2006:702, bod 33).

45 Tak Nejvyšší správní soud v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania, ako aj ?eská vláda na pojednávaní v podstate uviedli, že ?eská právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je odôvodnená vzh?adom na potrebu zabezpe?iť ú?innosť vymáhania dane z príjmov. V uvedenej súvislosti táto vláda najmä tvrdí, že zrážka predstavuje ve?mi ú?inný spôsob vymáhania dane, pretože umož?uje da?ovému orgánu oboznámiť sa bez meškania s relevantnými informáciami týkajúcimi sa platite?a dane.

46 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor už pripustil, že potreba zabezpe?iť vymáhanie dane z príjmu môže predstavovať naliehavý dôvod verejného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb (rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 35, a X, EU:C:2012:635, bod 39).

47 Súdny dvor najmä spresnil, že postup zrážky tvorí legitímny a vhodný prostriedok zabezpe?enia da?ového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo ?lenského štátu zdanenia a zamedzuje, aby dotknuté príjmy unikli dani v ?lenskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli (rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, bod 36, a X, EU:C:2012:635, bod 39).

48 Toto riešenie sa však zakladalo tak v rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630), ako aj v rozsudku X (EU:C:2012:635) na okolnosti, že predmetní poskytovatelia služieb vo veciach, v ktorých boli vydané tieto rozsudky, poskytovali príležitostne služby v inom ?lenskom štáte, ako bol štát, v ktorom boli usadení, a zdržiavali sa tam len krátko (pozri osobitne rozsudok X, EU:C:2012:635, bod 42).

49 Ako uviedol generálny advokát v bode 70 návrhov, treba konštatovať, že v predmetnom prípade nemožno tvrdiť, že agentúry do?asného zamestnávania, o ktoré ide vo veci samej,



poskytujú svoje služby v Českej republike iba príležitostne, keďže konali prostredníctvom pobočky zapísanej do obchodného registra v Českej republike.

50 Za týchto okolností, hoci, ako uvádza česká vláda, pobočka nemá podľa českého práva právnu subjektivitu, a nemôže teda byť povinná platiť dane podľa českého práva, ni to nemení na tom, že takáto pobočka zabezpečuje fyzickú prítomnosť poskytovateľa služieb hostiteľského členského štátu a vykonáva určité administratívne úkony na účet dotknutej agentúry dočasného zamestnávania, ako napríklad podpisovanie zmlúv.

51 V tejto súvislosti nielenže nemožno vylúčiť, že české daňové orgány vymôžu daň od tejto pobočky, a že teda táto pobočka vykoná predmetnú zrážku dane, ale z prvkov v spise vo veci C-80/13 takisto vyplýva, že v predmetnom prípade preddavky zrážané z miezd dotknutých zamestnancov v skutočnosti uhradila pobočka slovenskej agentúry dočasného zamestnávania.

52 Navyše uloženie príjemcom služieb, rezidentom, a nie Českej pobočke agentúr, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch, administratívneho bremena spojeného so zrážkou dane z príjmov, ktorú majú platiť pridelení pracovníci, sa nezdá byť jednoduchšia alebo účinnejšia ani z hľadiska poskytovateľa služieb, ani z hľadiska českých správnych orgánov. Keďže totiž pobočka agentúry dočasného zamestnávania, ktorej pracovníci sú zamestnancami, má ľahší prístup k potrebným informáciám týkajúcim sa príjmov týchto pracovníkov, administratívne bremeno spojené s realizáciou zrážky je menšie pre túto pobočku ako pre príjemcu služieb.

53 Z toho vyplýva, že za týchto okolností vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nie je vhodná na zabezpečenie účinnosti vymáhania dane z príjmov.

54 Odvolací finančný súd dodáva, že táto právna úprava však môže byť odôvodnená potrebou predchádzania podvodom a daňovým únikom. Okrem toho podľa Českej vlády mechanizmy správnej spolupráce v daňovej oblasti nie sú dostatočne účinné na predchádzanie prípadným daňovým únikom. Prax daňových orgánov preukázala totiž existenciu mnohých podvodov a daňových únikov v súvislosti s medzinárodným prenájmom pracovnej sily.

55 Iste, Súdny dvor viackrát rozhodol, že boj proti daňovým únikom a účinnosť daňových kontrol môžu byť uvádzané na odôvodnenie obmedzenia výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri rozsudky Baxter a i., C-254/97, EU:C:1999:368, bod 18, ako aj Komisia/Belgicko, EU:C:2006:702, bod 35).

56 Súdny dvor však takisto spresnil, že všeobecná prezumpcia daňových únikov alebo podvodov založená na okolnosti, že poskytovateľ služieb je usadený v inom členskom štáte, nemôže postačovať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré poškodzuje ciele Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, bod 61, Komisia/Belgicko, EU:C:2006:702, bod 35, a Komisia/Španielsko, C-153/08, EU:C:2009:618, bod 39).

57 Na jednej strane tvrdenia Českej republiky týkajúce sa existencie mnohých podvodov a daňových únikov v súvislosti s medzinárodným prenájmom pracovnej sily sú veľmi široké, najmä pokiaľ ide o špecifickú situáciu agentúr dočasného zamestnávania usadených v iných členských štátoch, ktoré majú k dispozícii pobočku zaregistrovanú v Českej republike.

58 Na druhej strane okolnosť, že pobočka dotknutá vo veci C-80/13 sa chopila administratívnej účinnosti umožňujúcej vykonať a uhradiť zrážku dane dotknutú vo veci samej, vedie k pochybnostiam o dôvodnosti takejto všeobecnej prezumpcie.

59 Za týchto okolností uplatnenie zrážky dane, o ktorú ide vo veci samej, nemôže byť

odôvodnené ako nevyhnutné na predchádzanie daňovým podvodom a únikom.

60 Vzhľadom na vyššie uvedené treba odpovedať na otázku položenú vo veci C-53/13 a na prvú a tretiu otázku položenú vo veci C-80/13 tak, že článok 56 ZFEÚ bráni právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú pracovníkov zamestnaných a pridelených agentúrami do iného zamestnávania, usadenými v druhom členskom štáte, ale podnikajú v prvom členskom štáte prostredníctvom pobočky, sú povinné vykonať záležitosť preddavku na daň z príjmov splatnú uvedenými pracovníkmi a uhradiť ju prvému uvedenému členskému štátu, hoci tú istú povinnosť nemajú spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú služby agentúr do iného zamestnávania, ktoré sú usadené v tom istom členskom štáte.

*O druhej otázke vo veci C-80/13*

61 Vnútroštátny súd sa v druhej otázke vo veci C-80/13 v podstate pýta, či bráni článok 56 ZFEÚ právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej, keď suma fakturovaná agentúrou do iného zamestnávania so sídlom v inom členskom štáte zahŕňa tak mzdu pridelených pracovníkov, ako aj odmenu za službu sprostredkovania, základom pre výpočet uvedenej preddavky je najmenej 60 % tejto sumy bez toho, aby existovala možnosť pre platiteľa dane preukázať, že mzda skutočne vyplatená pracovníkom je nižšia ako 60 % uvedenej sumy.

62 Treba konštatovať, že keď sú spôsoby výpočtu predmetnej záležitosť úzko spojené s povinnosťou vykonať túto záležitosť, čiže ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-80/13, uplatnia sa, len ak má predmetný príjemca služieb vykonať uvedenú záležitosť, vzhľadom na odpoveď na otázku vo veci C-53/13 a prvú a tretiu otázku vo veci C-80/13 netreba odpovedať na túto otázku.

## **O trovách**

63 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 vnútroštátnymi súdmi, o trovách konania rozhodnú tieto vnútroštátne súdy. 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 Súdnym dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**Článok 56 ZFEÚ bráni právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú pracovníkov zamestnaných a pridelených agentúrami do iného zamestnávania usadenými v druhom členskom štáte, ale podnikajú v prvom členskom štáte prostredníctvom pobočky, sú povinné vykonať záležitosť preddavku na daň z príjmov splatnú uvedenými pracovníkmi a uhradiť ju prvému uvedenému členskému štátu, hoci tú istú povinnosť nemajú spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú služby agentúr do iného zamestnávania, ktoré sú usadené v tom istom členskom štáte.**

Podpisy

\* Jazyk konania: čeština.