Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

26 септември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Член 56 ДФЕС — Свободно предоставяне на услуги — Строителен сектор — Командироване на работници — Данъчни и социалноосигурителни предимства за работниците и строителните предприятия — Освобождаване от данък върху доходите — Освобождаване от здравноосигурителни вноски — Намаляване на социалноосигурителните вноски — Национална правна уредба, която запазва ползването на тези предимства само за строителните услуги, извършвани на националната територия — Правна уредба, която има за цел да задържи работната ръка на националната територия и да избегне недекларирания труд по причини, свързани със заплащането — Сравнимост на положенията — Императивни съображения от общ интерес — Социална закрила на работниците — Борба с данъчните измами — Пропорционалност“

По дело C-387/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Satu Mare (Окръжен съд Сату Маре, Румъния) с акт от 2 юни 2022 г., постъпил в Съда на 10 юни 2022 г., в рамките на производство по дело

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

срещу

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (докладчик), A. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 юли 2023 г.,

* Език на производството: румънски.

като има предвид становищата, представени:

– за румънското правителство, от M. Chicu, E. Gane и A. Wellman, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от T. Isacu de Groot и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 ноември 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 26 и 56 ДФЕС, както и на член 20 от Директива 2006/123/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар (ОВ L 376, 2006 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Nord Vest Pro Sani Pro SRL (наричано по-нататък „Nord Vest Pro“), от една страна, и Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Окръжна администрация на публичните финанси Сату Маре, Румъния) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Регионална генерална дирекция на публичните финанси Клуж-Напока, Румъния) (наричани по-нататък заедно „данъчните органи“), от друга страна, по повод на отказа на тези органи да признаят на работниците в строителния сектор, извършващи дейността си в други държави членки, данъчните и социалноосигурителните предимства, с които разполагат работниците в същия сектор, работещи на румънска територия.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/123

3 Съгласно член 2, параграф 3 от Директива 2006/123 тази директива не се прилага в областта на данъчното облагане.

4 Член 20 от тази директива, озаглавен „Недискриминация“, гласи:

„1. Държавите членки гарантират, че получателят не е обект на дискриминационни изисквания, основани на националност или местожителство.

2. Държавите членки гарантират, че общите условия за достъп до дадена услуга, представени пред широката общественост от доставчика, не съдържат дискриминационни разпоредби, свързани с националност или местожителство на получателя, без това да

изключва възможността да се предвиждат разлики в условията на достъп, когато тези разлики са пряко оправдани от обективни критерии“.

Директива 96/71/ЕО

5 Член 1 от Директива 96/71/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 16 декември 1996 година относно командироването на работници в рамките на предоставянето на услуги (ОВ L 18, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език 2007 г. глава 5, том 4, стр. 29) предвижда в член 1, озаглавен „Приложно поле“:

„1. Настоящата директива се прилага за предприятия, установени в държава членка, които в рамките на транснационалното предлагане на услуги командироват работници в съответствие с параграф 3 на територията на държава членка.

[…]

3. Настоящата директива се прилага доколкото предприятията, посочени в параграф 1, предприемат една от следните транснационални мерки:

а) командироват работници на територията на държава членка за собствена сметка и под свое ръководство по договор, сключен между командироващото предприятие, и страната, за която са предназначени услугите, действаща в тази държава членка, при условие че съществува трудово правоотношение между командироващото предприятие и работника за периода на командироване;

[…]

Регламент № 883/2004

6 Член 12 от Регламент (ЕО) № 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година за координацията на системите за социална сигурност (ОВ L 166, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 7, стр. 82 и поправка в ОВ L 33, 2008 г., стр. 12), изменен с Регламент (ЕО) № 465/2012 на Европейския парламент и на Съвета от 16 септември 2012 г. (ОВ L 149, 2009 г., стр. 4) (наричан по-нататък „Регламент № 883/2004“), предвижда в параграф 1:

„Лице, което осъществява дейност като нает работник в държава членка от името на работодател, който обичайно осъществява дейността си в нея, и което е командировано от този работодател в друга държава членка, за да осъществява там дейност от името на същия работодател, продължава да е подчинено на законодателството на първата държава членка, при условие че предвидената продължителност на тази работа не превишава 24 месеца и че не е изпратено да замества друго командировано лице“.

Румънското право

Данъчният кодекс

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за приемане на Данъчен кодекс) от 8 септември 2015 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 688 от 10 септември 2015 г.), изменен и допълнен впоследствие (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), предвижда в член 60:

„От данък върху доходите са освободени следните лица:

[…]

5. физически лица по отношение на доходи от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи, посочени в член 76, параграфи 1—3, за периода от 1 януари 2019 г. до 31 декември 2028 г. включително, за които са изпълнени кумулативно следните условия:

a) работодателите извършват дейности в строителния сектор […]

[…]

b) работодателите реализират оборот от дейностите, посочени в буква а), и от други дейности, специфични за строителния сектор, в размер на най-малко 80 % от общия оборот. […]

c) брутните месечни доходи от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи, посочени в член 76, параграфи 1—3, реализирани от физическите лица, за които се прилага освобождаването, се изчисляват на база брутно трудово възнаграждение за 8 работни часа на ден в размер на най-малко 3 000 [румънски леи (RON) (около 610 евро)] на месец. Освобождаването се прилага за сумите на брутния месечен доход от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи по член 76, параграфи 1—3, получени от физически лица, в максимален размер до 30 000 RON [(около 6 100 euros)]. Частта от брутния месечен доход, превишаваща 30 000 RON, не се ползва от данъчни облекчения;

[…]“.

8 Член 78 от Данъчния кодекс предвижда:

„(1) Получателите на доходи от трудови възнаграждения дължат окончателен месечен данък, който се изчислява и удържа при източника от платците на тези доходи.

(2) Месечният данък, предвиден в параграф 1, се определя, както следва:

a) на мястото на работа, като се прилага ставка от 10 % към основата за изчисляване, съответстваща на разликата между нетния доход от трудови възнаграждения, изчислен чрез приспадане от брутния доход на задължителните социалноосигурителни вноски за един месец, дължими съгласно румънското законодателство или съгласно международните правни актове, по които Румъния е страна, както и, ако е приложимо, индивидуалната вноска в държавния бюджет, дължима в съответствие със закона, и следните елементи:

(i) данъчното облекчение, предоставено в лично качество за съответния месец;
(ii) членския внос в синдикална организация, платен през въпросния месец в съответствие със закона;
(iii) вноските в пенсионни фондове […];
(iv) вноските за допълнително здравно осигуряване и медицинските услуги, предоставяни на абонаментен принцип, разходите за които се поемат от работниците […]

[…]“.

9 Съгласно член 80, параграф 1 от този кодекс:

„Платците на трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи са длъжни да изчисляват и удържат данъка върху доходите за всеки месец към датата на изплащането на тези доходи и да го внасят в държавния бюджет не по-късно от 25-о число включително на месеца, следващ месеца, за който са изплатени тези доходи“.

10 Съгласно член 138, буква а) от посочения кодекс:

„Ставките на социалноосигурителните вноски са следните:

25 % за физическите лица, които имат качеството на наети лица или които дължат социалноосигурителни вноски съгласно настоящия закон“.

11 Член 138bis, параграф 1 от същия кодекс предвижда:

„За периода от 1 януари 2019 г. до 31 декември 2028 г. включително за физическите лица, които получават доходи от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи от трудови договори, сключени с работодатели, които извършват дейност в строителния сектор и отговарят на условията, предвидени в член 60, точка 5, размерът на вноските за социално осигуряване, предвиден в член 138, буква а), се намалява с 3,75 процентни пункта“.

12 Член 139, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс гласи:

„За физическите лица, които получават доходи от трудови възнаграждения или приравнени на тях доходи, месечната основа за изчисляване на вноските за социално осигуряване е брутният доход от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи, получаван на територията на страната и в чужбина в съответствие с разпоредбите на приложимото европейско законодателство в областта на социалното осигуряване и на споразуменията относно системите за социална сигурност, по които Румъния е страна, и включва:

а) доходите от трудови възнаграждения и възнаграждения в пари и/или в натура, получени в рамките на трудов договор, трудово правоотношение или специален статут, предвиден в закона. […]“.

13 Съгласно член 146, параграф 1 от този кодекс:

„Физическите и юридическите лица, които имат качеството на работодател или са приравнени на тях, са длъжни да изчисляват и удържат при източника социалноосигурителните вноски, дължими от физическите лица, които получават доходи от трудови възнаграждения или приравнени на тях доходи. Институциите, посочени в член 136, букви d)—f), както и

физическите и юридическите лица, които са работодатели или приравнени на тях, са длъжни да изчисляват социалноосигурителните вноски, които дължат по силата на закона, в зависимост от случая“.

14 Съгласно член 154, параграф 1, буква а) от посочения кодекс:

„Следните категории физически лица са освободени от плащане на здравноосигурителни вноски:

[…]

r) физическите лица, които получават доходи от трудови възнаграждения и приравнени на тях доходи въз основа на трудови договори, сключени с работодатели, които извършват дейност в строителния сектор и отговарят на условията, предвидени в член 60, точка 5, за периода от 1 януари 2019 г. до 31 декември 2028 г. включително“.

15 Съгласно член 156 от същия кодекс:

„Размерът на здравноосигурителната вноска, дължим от физическите лица, които имат качеството на наети лица или са длъжни да плащат здравноосигурителни вноски по силата на настоящия закон, се определя на 10 %“.

16 Член 168, параграф 1 от Данъчния кодекс гласи:

„Физическите и юридическите лица, които имат качеството на работодател или са приравнени на тях, са длъжни да изчисляват и удържат при източника здравноосигурителните вноски, дължими от физическите лица, които получават доходи от трудови възнаграждения или приравнени на тях доходи“.

Наредба № 611/2019 и Наредба № 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 noală a persoanelor asigurate (Наредба № 611/138/127/2019 за одобряване на образеца, съдържанието, реда и условията за подаване и обработка на „декларацията относно задълженията за плащане на социалноосигурителни вноски, данъка върху доходите и поименния регистър на осигурените лица“), от 31 януари и 1 февруари 2019 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 123 от 15 февруари 2019 г., наричана по-нататък „Наредба № 611/2019“) и Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a expreslarului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe Venit și evidența apparală a persoanelor asigurate (Наредба № 2165/837/743/2019 за одобряване на образеца, съдържанието, реда и условията за подаване и обработка на формуляр 112 „декларация относно задълженията за плащане на социалноосигурителни вноски, данъка върху

доходите и поименния регистър на осигурените лица“) от 10, 15 и 17 май 2019 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 404 от 23 май 2019 г., наричана по-нататък „Наредба № 2165/2019“), предвиждат в осма алинея от приложение 6:

„Данъчните облекчения по член 60, точка 5, член 138bis, член 154, параграф 1, буква r) и член 220 quater, параграф 2 от Данъчния кодекс не се предоставят за доходи от трудови възнаграждения и приравнените на тях доходи на командировани служители“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

18 Nord Vest Pro е дружество по румънското право, което извършва дейност в строителния сектор. В рамките на дейността си то предоставя по-специално услуги в Германия и Австрия като командирова работници с цел извършване на строителни работи на територията на тези две държави членки.

19 На това дружество е извършена проверка от данъчните органи, вследствие на която на 10 май 2021 г. е издаден акт за установяване на данъчни задължения. Според тези органи посоченото дружество неправилно е приело, че неговите работници, извършващи строителни работи в Германия и Австрия, се ползват от освобождаването по отношение на данъка върху доходите, предвидено в член 60, точка 5 от Данъчния кодекс. Според посочените органи по силата на член 78, параграф 2, буква a) от този кодекс приложимата за тези наети лица ставка е 10 % от дохода. Същите органи приемат също, че Nord Vest Pro неправилно е приело, че намаляването на размера на социалноосигурителните вноски и освобождаването от плащане на здравноосигурителни вноски, предвидени съответно в член 138bis и в член 154, параграф 1, буква r) от посочения кодекс, са приложими за командированите в чужбина работници, докато за този вид работници приложимите ставки са предвидените в член 138, буква a) и в член 156 от същия кодекс, а именно 25 % за социалноосигурителните и 10 % за здравноосигурителните вноски.

20 С оглед на изложените по-горе съображения в акта за установяване на данъчни задължения се посочват финансовите корекции, които следва да се направят във връзка с данъка върху доходите и вноските, посочени в предходната точка от настоящото решение, в общ размер на 331 906 RON (около 67 255 EUR).

21 Жалбата по административен ред, подадена от Nord Vest Pro срещу този акт за установяване на данъчни задължения, е отхвърлена с решение от 18 октомври 2021 г. от Регионалната генерална дирекция на публичните финанси Клуж-Напока.

22 Това решение за отхвърляне е обжалвано от посоченото дружество пред Tribunalul Satu Mare (Окръжен съд Сату Маре, Румъния), който е запитващата юрисдикция.

23 Тази юрисдикция отбелязва, че посоченият акт за установяване на данъчни задължения е приет от данъчните органи на основание член 60, точка 5 от Данъчния кодекс във връзка с Наредби № 611/2019 и № 2165/2019, от които следва, че разглежданите в главното производство предимства не се предоставят за доходите от трудови възнаграждения и приравнените на тях доходи, получавани от командированите работници. Освен това тя отбелязва, че финансовите корекции са станали необходими вследствие на приемането на 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 actes

norisgarea unor termene (Извънредно правителствено постановление № 114/2018 за приемането на някои мерки в областта на публичните инвестиции и на някои данъчни и бюджетни мерки, за изменение и допълнение на някои законодателни актове и за продължаване на някои срокове) от 28 декември 2018 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 1116 от 29 декември 2018 г.), чиято цел, видно от мотивите за приемането му, по същество била да се подкрепи дейността на строителния сектор в Румъния чрез предоставяне на определени предимства на работещите в този сектор лица, извършващи дейността си на националната територия.

24 Според посочената юрисдикция, като е ограничил ползването на тези предимства само до тези работници, румънският законодател е запазил по-благоприятно данъчно третиране на предприятията от строителния сектор, които осъществяват дейност в Румъния, отколкото на предприятията, извършващи дейност на територията на други държави членки. Подобен законодателен подход обаче бил в противоречие с една от основните цели на Европейския съюз, а именно изграждането на вътрешен пазар. Всъщност такова данъчно третиране, доколкото предполагало предприятията от строителния сектор, извършващи дейността си извън румънската територия, да бъдат облагани повече от тези, които осъществяват дейност на националната територия, и следователно да бъдат възпрепятствани да извършват строителни услуги извън Румъния, на практика би представлявало съществена пречка за изграждането на вътрешен пазар.

25 При тези обстоятелства Tribunalul Satu Mare (Окръжен съд Сату Маре) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли [членове 28 и 56 ДФЕС и член 20 от Директива 2006/123] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в настоящия случай, съгласно която румънският законодател може да третира по различен начин за данъчни цели румънските предприятия, които извършват стопанска дейност на територията на румънската държава, в сравнение с тези, които извършват такава дейност на територията на други [държави — членки на Съюза,] в резултат на което дружеството жалбоподател, което е предоставяло услуги основно на територията на [Република] Австрия и [Федерална република] Германия, не се ползва от данъчните освобождавания, с които се ползват други дружества от строителния сектор, извършващи дейността си на територията на Румъния?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

26 Румънското правителство счита, че преюдициалното запитване е недопустимо, доколкото запитващата юрисдикция е нарушила член 94, буква в) от Процедурния правилник на Съда, като не е уточнила причините, поради които има въпроси относно тълкуването на членове 26 и 56 ДФЕС и на член 20 от Директива 2006/123, връзката между тези разпоредби и разглежданата в главното производство правна уредба и последиците, които възнамерява да изведе за решаването на спора в главното производство от поисканото тълкуване на тези разпоредби.

27 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, в рамките на сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква последният да спазва стриктно изискванията относно съдържанието на преюдициалното запитване, посочени изрично в член 94 от Процедурния правилник, с който запитващата

юрисдикция би следвало да е запозната (решение от 6 октомври 2021 г., Consorzio Italian Management и Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 68 и цитираната съдебна практика). Тези изисквания впрочем са припомнени в Препоръките на Съда на Европейския съюз към националните юрисдикции относно отправянето на преюдициални запитвания (ОВ C 380, 2019 г., стр. 1).

28 Така съгласно член 94, буква в) от Процедурния правилник е необходимо преюдициалното запитване да съдържа изложение на причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването или валидността на някои разпоредби на правото на Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство (решение от 6 октомври 2021 г., Consorzio Italian Management и Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 69 и цитираната съдебна практика).

29 В случая се налага изводът, че доколкото преюдициалният въпрос се отнася до член 20 от Директива 2006/123, запитващата юрисдикция не е предоставила никаква информация в подкрепа на споменаването на тази разпоредба, така че Съдът не е запознат с причините, поради които тази юрисдикция има въпроси относно тълкуването на посочената разпоредба, нито установената от нея връзка между тази разпоредба и разглежданата в главното производство правна уредба, в противоречие с изискванията, предвидени в член 94, буква в) от Процедурния правилник. Следователно в това отношение поставеният въпрос е недопустим.

30 За сметка на това, що се отнася до членове 26 и 56 ДФЕС, запитващата юрисдикция счита, че предприятията в строителния сектор, извършващи дейността си извън румънската територия, са били обект на по-неблагоприятно третиране в сравнение с предприятията, извършващи дейност на националната територия, и следователно са били възпрепятствани да предоставят строителни услуги извън Румъния. При тези условия следва да се приеме, че в акта за преюдициално запитване са изложени причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването на тези разпоредби, както и установената от нея връзка в конкретния контекст на делото по главното производство между посочените разпоредби и разглежданата в главното производство правна уредба. Ето защо следва да се приеме, че в това отношение преюдициалното запитване е допустимо, и да му се даде отговор по същество.

По преюдициалния въпрос

31 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 26 и 56 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която запазва ползването на данъчни и социалноосигурителни предимства само за работниците в предприятията от строителния сектор, извършващи дейността си на територията на тази държава членка.

32 В самото начало следва да се изтъкне, че доколкото поставеният въпрос се отнася до член 26 ДФЕС, тази разпоредба е предназначена да се прилага самостоятелно само за положения, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специфични правила. След като обаче посочената разпоредба предвижда, че вътрешният пазар обхваща пространство без вътрешни граници, в което по-специално свободното движение на работници и свободното предоставяне на услуги се осигуряват в съответствие с

разпоредбите на Договорите, и че тези свободи са приложени с членове 45 и 56 ДФЕС, не се налага тълкуване на член 26 ДФЕС (вж. в този смисъл решения от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 55 и 56 и цитираната съдебна практика, и от 16 декември 2021 г., Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, т. 22).

33 От друга страна, що се отнася до съмненията на Европейската комисия относно съвместимостта на разглежданата в главното производство правна уредба с правилата в областта на държавните помощи, достатъчно е да се отбележи, че след като в случая този повдигнат от Комисията аспект е извън предмета на преюдициалния въпрос, липсва основание за произнасяне по него.

34 Това е така, защото съгласно постоянната съдебна практика само националната юрисдикция може да определи предмета на въпросите, които възнамерява да постави на Съда. В този смисъл, ако самото преюдициално запитване не разкрива необходимост от такова преформулиране, Съдът не може по искане на някое от заинтересованите лица по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз да разгледа въпроси, които не са му били поставени от националната юрисдикция. Ако при разглеждането на спора националната юрисдикция прецени, че е необходимо да получи допълнително тълкуване на правото на Съюза, тя следва отново да сезира Съда (решение от 19 декември 2019 г., Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, т. 37).

35 Що се отнася до посочения в поставения въпрос член 56 ДФЕС, преюдициалното запитване не показва необходимост от преформулиране. Това е така, защото запитването се отнася до положение, при което разглежданото в главното производство дружество не се ползва от данъчните и социалноосигурителни предимства, разглеждани в главното производство, „за работниците, които извършват доставки на услуги в Германия и Австрия“.

36 В това отношение следва да се припомни, че национална правна уредба, уреждаща временното преместване на работници, които са изпратени в друга държава членка, за да извършват там работа в рамките на предоставянето на услуги от техния работодател, и които след изпълнението на задачите си се връщат в държавата си на произход, без в нито един момент да имат достъп до пазара на труда в приемащата държава членка, попада в обхвата на свободното предоставяне на услуги (решения от 27 март 1990 г., Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, т. 15, от 9 август 1994 г., Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, т. 21, от 25 октомври 2001 г., Finalarte и др., C-49/98, C-50/98, C-52/98—C-54/98 и C-68/98—C-71/98, EU:C:2001:564, т. 22 и 23, и от 3 април 2008 г., Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, т. 37).

37 От това следва, че настоящото преюдициално запитване трябва да се анализира само с оглед на член 56 ДФЕС.

По наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги

38 Важно е в самото начало да се припомни, че държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза, и по-специално на основните свободи, гарантирани с Договора за функционирането на ЕС (решение от 27 април 2023 г., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 41 и цитираната съдебна практика).

39 Важно е да се отбележи, че член 56 ДФЕС не допуска прилагане на каквато и да е национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държави членки се затруднява в по-голяма степен отколкото предоставянето на услуги само в рамките на определена държава членка (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 20 и цитираната съдебна практика).

40 Националните мерки, които забраняват, пречат или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода, представляват ограничения на свободното предоставяне на услуги (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 22 и цитираната съдебна практика).

41 В случая от акта за преюдициално запитване и от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че съгласно приложимото законодателство данъчните органи са отказали — по отношение на работниците на дружеството жалбоподател в главното производство, командировани на територията на Федерална република Германия и Република Австрия — ползването на предимствата, предвидени в член 60, точка 5, член 138bis и член 154, параграф 1, буква r) от Данъчния кодекс, които за сметка на това се предоставят на работниците, извършващи дейността си на румънска територия. Тези предимства се състоят, първо, в освобождаване от данък върху доходите на тези работници, второ, в намаляване на социалноосигурителните им вноски и трето, в освобождаване им от здравноосигурителни вноски.

42 Следва да се констатира, че разглежданата в главното производство правна уредба се прилага по недискриминационен начин спрямо всички предприятия в строителния сектор, както румънски, така и чуждестранни, доколкото техните работници изпълняват функциите си на територията на Румъния.

43 При все това подобна правна уредба, която въвежда различен данъчен и социалноосигурителен режим в зависимост от това дали съответните работници изпълняват задачите си в съответната държава членка или в други държави членки, макар да се прилага без разлика както за румънските, така и за чуждестранните предприятия от строителния сектор, които осъществяват дейност на румънска територия, все пак може да разубеди румънските предприятия да предоставят строителни услуги в друга държава членка, като командироват работници на територията на тази държава членка.

44 Всъщност такива мерки в полза на работниците също могат, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, да намалят разходите за труд и по този начин да предоставят предимство на предприятията, доколкото техните дейности се извършват на румънска територия, като направят по-малко привлекателно предоставянето на услуги в друга държава членка.

45 За да се определи дали въпреки ограничителното си действие разглежданата в главното производство правна уредба може да се счита за съвместима със свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС, следва да се провери дали въведената с нея разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни, или също дали е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. по аналогия решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 46 и цитираната съдебна практика).

По наличието на обективно сходни положения

46 Сходството между трансгранично и вътрешно за държава членка положение трябва да се преценява, като се държи сметка за целта на съответните национални разпоредби, както и за предмета и съдържанието на последните (решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 47 и цитираната съдебна практика).

47 Освен това, за да се прецени дали произтичащата от такава правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от разглежданата правна уредба (решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 48 и цитираната съдебна практика).

48 В случая запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да тълкува националното право, следва да го тълкува, за да провери евентуалното наличие на обективно сходни положения.

49 Важно е обаче да се отбележи, както по същество изтъква Комисията в писменото си становище, че от гледна точка на предмета и съдържанието на разглежданата в главното производство правна уредба изглежда, че учредените в Румъния предприятия, които предоставят строителни услуги в същата държава, и предприятията, учредени в Румъния, които предоставят строителни услуги, като командироват работници в друга държава членка, се намират в сходно положение, доколкото извършват същите дейности и са подчинени на румънската правна уредба, що се отнася до задълженията им както по отношение на данъка върху доходите, така и по отношение на здравно- и социалноосигурителните вноски.

50 При това положение, за да се провери дали съществува обективна разлика между положението на предприятията в строителния сектор, чиито работници работят на румънска територия, и това на предприятия, които извършват строителни услуги в други държави членки, трудността се дължи на факта, че запитващата юрисдикция изобщо не посочва целта, преследвана с разглежданите в главното производство данъчни и социалноосигурителни предимства.

51 Би могло да се стигне дотам запитващата юрисдикция да приеме, както изтъква румънското правителство, че разглежданата в главното производство национална правна уредба цели да увеличи нетната заплата на работещите в строителния сектор в Румъния работници, за да допринесе за социалната закрила на тези работници и по този начин да отговори на характерните за този сектор трудности, свързани с работната ръка, които могат да поставят под въпрос самата му жизнеспособност.

52 В това отношение, макар това правителство да отбелязва, че публичните статистически данни доказват, че дори с ползването на предоставените предимства работещите в Румъния получават трудови възнаграждения, значително по-ниски от минималните работни заплати, предвидени в други държави членки, като Федерална република Германия и Република Австрия, следва да се отбележи, че тези статистически данни не изключват възможността в някои случаи тези работници да получават същите трудови възнаграждения като лицата, които извършват строителни дейности в други държави

членки, тъй като съгласно данните в преписката, с която разполага Съдът, освобождаването от данък върху доходите се прилага за брутните месечни доходи до 30 000 RON.

53 При тези условия изглежда, че разликата в третирането, въведена с разглежданата в главното производство правна уредба, не отразява обективна разлика в положенията, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери.

По наличието на императивни съображения от общ интерес

54 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика ограничение на свободното предоставяне на услуги е допустимо само ако преследва легитимна цел, съвместима с Договора за функционирането на ЕС, обосновано е с императивни съображения от общ интерес и спазва принципа на пропорционалност, което означава, че неговото прилагане може съгласувано и последователно да гарантира осъществяването на разглежданата цел и не надхвърля това, което е необходимо за постигането ѝ (вж. в този смисъл решения от 18 юни 2019 г., Австрия/Германия, C-591/17, EU:C:2019:504, т. 139 и цитираната съдебна практика, и от 7 септември 2022 г., Cilevičs и др., C-391/20, EU:C:2022:638, т. 65 и цитираната съдебна практика).

55 В случая, макар запитващата юрисдикция да не уточнява целта, преследвана с разглежданата в главното производство национална правна уредба, румънското правителство изтъква по същество, че тази правна уредба е обоснована с императивни съображения от общ интерес, свързани, най-напред, с необходимостта да се осигури социална закрила на работниците в строителния сектор, както и за да се гарантират справедливи условия на труд в рамките на вътрешния пазар чрез намаляване на съществуващата на равнището на Съюза разлика в заплащането, по-нататък, с целта за борба срещу недекларирания труд, а също и срещу данъчните измами, и накрая, със специфичните проблеми на румънския строителен сектор, свързани с недостига на работна ръка, пред който е изправен този сектор поради тревожната миграция на квалифицираните работници в тази област към други държави по причини, свързани със заплащането.

56 Що се отнася, на първо място, до необходимостта да се осигури социална закрила на работниците в посочения сектор, както и да се гарантират справедливи условия на труд, следва да се припомни, че признатите от Съда императивни съображения от общ интерес включват както закрилата на работниците, така и запазването и насърчаването на заетостта като легитимни цели на социалната политика (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, т. 73—75 и цитираната съдебна практика).

57 Съдът също така е признал за императивни съображения от общ интерес борбата с измамите, по-специално в социалната област, и предотвратяването на злоупотребите (вж. в този смисъл решение от 12 септември 2019 г., Maksimovic и др., C-64/18, C-140/18, C-146/18 и C-148/18, EU:C:2019:723, т. 37 и цитираната съдебна практика), както и грижата да се избегнат затруднения на пазара на труда (решение от 14 ноември 2018 г., Danieli & C. Officine Meccaniche и др., C-18/17, EU:C:2018:904, т. 48 и цитираната съдебна практика).

58 Освен това Съдът е постановил, че тъй като Съюзът има икономическа и социална цел, правата, произтичащи от разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение на стоки, лица, услуги и капитали, трябва да се претеглят спрямо преследваните от социалната политика цели, сред които съгласно член 151, първа алинея

ДФЕС са по-специално подобряването на условията на живот и труд и осигуряването на подходяща социална закрила (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, т. 77 и цитираната съдебна практика).

59 В случая е вярно, че разглежданата в главното производство правна уредба по принцип позволява на работниците в строителния сектор, работещи в Румъния, да се предостави увеличение на нетното трудово възнаграждение, пропорционално на сумите, съответстващи на разглежданите в главното производство данъчни и социалноосигурителни предимства. Запитващата юрисдикция обаче следва да провери дали тази правна уредба може съгласувано и последователно да осигури социалната закрила на работниците в строителния сектор чрез намаляване на съществуващата на равнището на Съюза разлика в заплащането, като се увери по-специално че предприятията прехвърлят на практика получените данъчни и социалноосигурителни предимства върху трудовите възнаграждения, изплащани на работниците, което да води до увеличение на тези трудови възнаграждения.

60 В случай че се приеме, че посочената правна уредба може съгласувано и последователно да гарантира осъществяването на преследваната цел, необходимо е също така тя да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

61 Що се отнася, на второ място, до борбата срещу недекларирания труд и данъчните измами, съгласно постоянната съдебна практика както борбата с недекларирания труд (вж. в този смисъл решение от 15 юни 2006 г., Комисия/Франция, C-255/04, EU:C:2006:401, т. 43, 46 и 52), така и необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъците (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2022 г., Airbnb Ireland и Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, т. 63 и цитираната съдебна практика) и борбата с данъчните измами (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2022 г., Pharmacie populaire — Sauvegaret и Pharma Santé — Réseau Solidaris, C-52/21 и C-53/21, EU:C:2022:127, т. 48 и цитираната съдебна практика) представляват императивни съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничения на упражняването на гарантираните от Договора за функциониране на ЕС свободи на движение.

62 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че борбата срещу недекларирания труд и данъчните измами не може да обоснове лишаването единствено на предприятията, чиито работници полагат труд в друга държава членка, от разглежданите в главното производство данъчни и социалноосигурителни предимства. Всъщност не може да се презумира, че упражняването на свободата на предоставяне на услуги води до случаи на измама.

63 Що се отнася, на трето място, до специфичните проблеми на румънския строителен сектор, свързани с недостига на работна ръка поради миграцията на квалифицирани работници в тази област към други държави по причини, свързани със заплащането, съгласно постоянната съдебна практика мотивите от чисто икономическо естество, по-специално като насърчаването на националната икономика или доброто функциониране на същата, не могат да обосноват ограничения, забранени от Договора (решение от 21 декември 2016 г., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, т. 72 и цитираната съдебна практика).

64 При това положение, както по същество изтъква генералният адвокат в точки 45, 46 и 48 от заключението си, съображения, свързани с целта за борба със системните рискове, пред които е изправена държава членка в сектор с определено значение за нейното развитие,

какъвто е в случая строителният сектор, за да се гарантира жизнеспособността и дори запазването на този сектор, са подобни на императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничение на основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС. При все това националната правна уредба, която предоставя данъчни и социалноосигурителни предимства само на предприятията, чиито работници полагат труд в тази държава членка, трябва да може съгласувано и последователно да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане, което запитващата юрисдикция следва да провери (вж. по аналогия решение от 16 декември 2021 г., UBS Real Estate, C-478/19 и C-479/19, EU:C:2021:1015, т. 73).

65 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която запазва ползването на данъчни и социалноосигурителни предимства само за работниците в предприятия от строителния сектор, които извършват дейността си на територията на тази държава членка и се намират в сходно положение с това на предприятията в строителния сектор, чиито работници са командировани в други държави членки, при условие че тази национална правна уредба е обоснована с императивни съображения от общ интерес и зачита принципа на пропорционалност, което означава, че нейното прилагане може съгласувано и последователно да гарантира осъществяването на преследваната цел и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

По съдебните разноски

66 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която запазва ползването на данъчни и социалноосигурителни предимства само за работниците в предприятия от строителния сектор, които извършват дейността си на територията на тази държава членка и се намират в сходно положение с това на предприятията в строителния сектор, чиито работници са командировани в други държави членки, при условие че тази национална правна уредба е обоснована с императивни съображения от общ интерес и зачита принципа на пропорционалност, което означава, че нейното прилагане може съгласувано и последователно да гарантира осъществяването на преследваната цел и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

Подписи