Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

26. september 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 56 TEUF – fri udveksling af tjenesteydelser – byggesektoren – udstationering af arbejdstagere – skattemæssige og sociale fordele for ansatte og byggevirksomheder – fritagelse for indkomstskat – fritagelse for sygesikringsbidrag – nedsættelse af socialsikringsbidrag – national lovgivning, hvorefter disse fordele alene er forbeholdt byggeydelser udført på det nationale område – lovgivning, der har til formål at fastholde arbejdskraften på det nationale område og at undgå sort arbejde af lønmæssige grunde – sammenlignelige situationer – tvingende almene hensyn – social beskyttelse af arbejdstagerne – bekæmpelse af skattesvig – proportionalitet«

I sag C-387/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Satu Mare (retten i første instans i Satu Mare, Rumænien) ved afgørelse af 2. juni 2022, indgået til Domstolen den 10. juni 2022, i sagen

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

mod

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne T. von Danwitz, P.G. Xuereb (refererende dommer), A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Șereș,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. juli 2023,

* Processprog: rumænsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– den rumænske regering ved M. Chicu, E. Gane og A. Wellman, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved T. Isacu de Groot og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. november 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 26 TEUF og 56 TEUF samt artikel 20 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked (EUT 2006, L 376, s. 36).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Nord Vest Pro Sani Pro SRL (herefter »Nord Vest Pro«) og på den anden side Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Satu Mare, Rumænien) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca, Rumænien) (herefter samlet »skatte- og afgiftsmyndighederne«) vedrørende disse myndigheders afslag på at indrømme de ansatte i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter i andre medlemsstater, de skattemæssige og sociale fordele, som indrømmes de ansatte i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter på det rumænske område.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/123

3 Det fremgår af artikel 2, stk. 3, i direktiv 2006/123, at det ikke finder anvendelse på skatte- og afgiftsområdet.

4 Dette direktivs artikel 20 med overskriften »Forbud mod forskelsbehandling« bestemmer:

»1. Medlemsstaterne påser, at der ikke stilles diskriminerende krav til en tjenestemodtager begrundet i dennes nationalitet eller opholdssted.

2. Medlemsstaterne påser, at de generelle betingelser for adgangen til en tjenesteydelse, som tjenesteyderen stiller til rådighed for offentligheden, ikke indeholder diskriminerende betingelser begrundet i tjenestemodtagerens nationalitet eller opholdssted, uden at dette dog berører muligheden for at anvende forskellige adgangsbetingelser, som er direkte begrundet i objektive kriterier.«

Direktiv 96/71/EF

5 Artikel 1 i Europa-Parlamentet og Rådets direktiv 96/71/EF af 16. december 1996 om udstationering af arbejdstagere som led i udveksling af tjenesteydelser (EFT 1997, L 18, s. 1), der har overskriften »Anvendelsesområde«, bestemmer:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på virksomheder, som i forbindelse med levering af tjenesteydelser over grænserne udstationerer arbejdstagere på en medlemsstats område i henhold til stk. 3.

[...]

3. Dette direktiv finder anvendelse, dersom en af de i stk. 1 anførte virksomheder træffer en af følgende grænseoverskridende foranstaltninger:

a) for egen regning og under egen ledelse udstationerer en arbejdstager på en medlemsstats område i henhold til en aftale mellem den udstationerende virksomhed og modtageren af tjenesteydelsen, der driver virksomhed i denne medlemsstat, dersom der i udstationeringsperioden består et ansættelsesforhold mellem den udstationerende virksomhed og arbejdstageren

[...]«

Forordning nr. 883/2004

6 Artikel 12 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT 2004, L 166, s. 1, berigtiget i EUT 2004, L 200, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 465/2012 af 22. maj 2012 (EUT 2012, L 149, s. 4) (herefter »forordning nr. 883/2004«) fastsætter følgende i stk. 1:

»En person, der har lønnet beskæftigelse i en medlemsstat for en arbejdsgiver, som normalt udøver sin virksomhed i denne medlemsstat, og som af denne arbejdsgiver udsendes til en anden medlemsstat for dér at udføre et arbejde for hans regning, er fortsat omfattet af lovgivningen i den førstnævnte medlemsstat, forudsat at varigheden af dette arbejde ikke påregnes at overstige 24 måneder, og at den pågældende ikke udsendes for at afløse en anden udsendt person.«

Rumænsk ret

Lov om skatter og afgifter

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015), med senere ændringer og tilføjelser (herefter »skatte- og afgiftsloven«), fastsætter i artikel 60:

»Følgende skatte- og afgiftspligtige personer er fritaget for indkomstskat:

[...]

5. Fysiske personer, for så vidt angår lønindkomst og dermed ligestillet indkomst som omhandlet i artikel 76, stk. 1-3, i perioden fra den 1. januar 2019 til den 31. december 2028, for hvilke følgende betingelser er kumulativt opfyldt:

a) Arbejdsgiverne udfører aktiviteter i byggesektoren [...]

[...]

b) Arbejdsgiverne genererer en omsætning fra de i litra a) nævnte aktiviteter og andre aktiviteter, der er specifikke for byggesektoren på op til mindst 80% af den samlede omsætning. [...]

c) Den månedlige bruttoindkomst fra de i artikel 76, stk. 1-3, omhandlede lønninger og dermed ligestillet indkomst, som de fysiske personer, der er omfattet af fritagelsen, oppebærer, beregnes på grundlag af en bruttoløn for beskæftigelse i otte arbejdstimer eller en arbejdsdag på mindst 3 000 [rumænske lei (RON) (ca. 610 EUR)] om måneden. Fritagelsen finder anvendelse på den månedlige bruttoindkomst fra de i artikel 76, stk. 1-3, omhandlede lønninger og dermed ligestillet indkomst, som fysiske personer oppebærer på op til 30 000 RON [(ca. 6 100 EUR)]. Den del af den månedlige bruttoindkomst, der overstiger 30 000 RON, er ikke omfattet af skattefordele.

[...]«

8 Skatte- og afgiftslovens artikel 78 bestemmer:

»(1) Lønmodtagere skal betale en endelig månedlig skat, som beregnes og indeholdes ved kilden af de pågældende, der betaler denne lønindkomst.

(2) Den i stk. 1 omhandlede månedlige skat beregnes som følger:

a) på tjenestestedet ved anvendelse af en sats på 10% på beregningsgrundlaget svarende til forskellen mellem nettolønnen, beregnet ved, at der i bruttoindkomsten fratrækkes de månedlige obligatoriske sociale bidrag, der skal betales i henhold til rumænsk lov eller internationale retlige instrumenter, som Rumænien er part i, samt i givet fald det individuelle bidrag til statsbudgettet, der skal betales i henhold til loven, og følgende elementer:
   (i) det personlige fradrag for den pågældende måned
   (ii) fagforeningsbidrag, der i overensstemmelse med loven er betalt i den pågældende måned
   (iii) bidrag til pensionsopsparinger [...]
   (iv) tillægssygeforsikringspræmier samt lægeydelser i form af abonnementer, hvis omkostninger afholdes af de ansatte [...]

[...]«

9 Denne lovs artikel 80, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Betalere af lønindkomst og dermed ligestillet indkomst skal beregne og indeholde indkomstskat for hver måned på datoen for udbetalingen af disse indtægter og indbetale den til statsbudgettet senest den 25. i den måned, der følger efter den måned, for hvilken denne indkomst udbetales.«

10 Den nævnte lovs artikel 138 fastsætter:

»Satserne for bidrag til sociale sikringsordninger er følgende:

25% for fysiske personer, der er lønmodtagere, eller som i henhold til denne lov er pligtige at betale socialsikringsbidrag.«

11 Samme lovs artikel 138 fastsætter i stk. 1:

»I perioden fra den 1. januar 2019 til og med den 31. december 2028 nedsættes bidragssatsen til den sociale sikring i artikel 138, litra a), med 3,75 procentpoint for fysiske personer, der oppebærer lønindkomst og dermed ligestillet indkomst fra ansættelseskontrakter med arbejdsgivere, der udøver virksomhed i byggesektoren, og som opfylder betingelserne i artikel 60, nr. 5.«

12 Skatte- og afgiftslovens artikel 139, stk. 1, litra a), bestemmer:

»For fysiske personer, der oppebærer lønindkomst og dermed ligestillet indkomst, er det månedlige grundlag for beregningen af socialsikringsbidraget bruttoindkomsten af lønindkomst og dermed ligestillet indkomst oppebåret på det nationale område og i udlandet i overensstemmelse med bestemmelserne i den gældende EU-lovgivning på området for social sikring samt aftaler om sociale sikringsordninger, som Rumænien er part i, og omfatter:

a) lønindkomst og andre ydelser i penge og/eller naturalier, som oppebæres i henhold til en ansættelseskontrakt, et ansættelsesforhold eller en særlig vedtægt, der er fastsat ved lov. […]«

13 Denne lovs artikel 146, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Fysiske og juridiske personer, der er arbejdsgivere eller dermed ligestillede, er forpligtet til at beregne og indeholde socialsikringsbidrag, der skal betales af fysiske personer, som oppebærer lønindkomst og dermed ligestillet indkomst. De i artikel 136, litra d)-f), omhandlede institutioner samt de fysiske og juridiske personer, der er arbejdsgivere eller dermed ligestillede, er forpligtet til at beregne de socialsikringsbidrag, som de skal betale i henhold til loven, alt efter omstændighederne.«

14 Den nævnte lovs artikel 154, stk. 1, litra r), er affattet som følger:

»Følgende kategorier af fysiske personer er fritaget for betaling af sygeforsikringsbidrag:

[…]

r) fysiske personer for så vidt angår lønindkomst og dermed ligestillet indkomst på grundlag af ansættelseskontrakter, der er indgået med arbejdsgivere i byggesektoren, og som opfylder betingelserne i artikel 60, nr. 5, i perioden [fra] den 1. januar 2019 til og med den 31. december 2028.«

15 Samme lovs artikel 156 har følgende ordlyd:

»Den sats for sygesikringsbidrag, som skal betales af fysiske personer, der er lønmodtagere eller er forpligtet til at betale sygesikringsbidrag i henhold til denne lov, fastsættes til 10%.«

16 Skatte- og afgiftslovens artikel 168, stk. 1, bestemmer:

»Fysiske og juridiske personer, der er arbejdsgivere eller dermed ligestillede, er forpligtet til at beregne og indeholde socialsikringsbidrag, der skal betales af fysiske personer, som oppebærer lønindkomst og dermed ligestillet indkomst.«

Bekendtgørelse nr. 611/2019 og bekendtgørelse nr. 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« (bekendtgørelse nr. 611/138/127/2019 om godkendelse af modellen for, indholdet, indgivelse og forvaltning af »angivelse vedrørende forpligtelser til betaling af bidrag til sociale sikringsordninger, indkomstskat og navneregister over forsikrede«) af 31. januar og 1. februar 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 123 af 15.2.2019, herefter »bekendtgørelse nr. 611/2019«) og 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« (bekendtgørelse nr. 2165/837/743/2019 om godkendelse af modellen for, indholdet, indgivelse og forvaltning af formular 112 »angivelse vedrørende forpligtelser til betaling af bidrag til sociale sikringsordninger, indkomstskat og navneregister over forsikrede«) af 10., 15. og 17. maj 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 404 af 23.5.2019, herefter »bekendtgørelse nr. 2165/2019«) bestemmer følgende i bilag 6, ottende afsnit:

»De skattefordele, der er omhandlet i skatte- og afgiftslovens artikel 60, nr. 5, artikel 138a, artikel 154, stk. 1, litra r), og artikel 220c, stk. 2, indrømmes ikke for lønindkomst og dermed ligestillet indkomst, der oppebæres af udstationerede arbejdstagere.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

18 Nord Vest Pro er et rumænsk selskab, der driver virksomhed inden for byggesektoren. Som led i sin virksomhed leverer selskabet bl.a. tjenesteydelser i Tyskland og Østrig i form af udstationering af arbejdstagere med henblik på at udføre byggearbejder på disse to medlemsstaters område.

19 Selskabet var genstand for en kontrol foretaget af skatte- og afgiftsmyndighederne, hvorefter der blev udstedt en skatteansættelse den 10. maj 2021. Ifølge disse myndigheder havde selskabet med urette antaget, at dets ansatte, der udførte byggearbejder i Tyskland og Østrig, var omfattet af den fritagelse, der vedrørende indkomstskat er fastsat i skatte- og afgiftslovens artikel 60, nr. 5. Ifølge de nævnte myndigheder var den sats, der fandt anvendelse på disse ansatte, i medfør af denne lovs artikel 78, stk. 2, litra a), på 10% af indkomsten. Disse samme myndigheder fandt ligeledes, at Nord Vest Pro med urette havde fundet, at nedsættelsen af socialsikringsbidraget og fritagelsen for betaling af sygesikringsbidrag som fastsat i henholdsvis den nævnte lovs artikel 138a og artikel 154, stk. 1, litra r), fandt anvendelse på arbejdstagere, der var udstationeret i udlandet, selv om de satser, der fandt anvendelse for denne type ansatte, var de i samme lovs artikel 138, litra a), og artikel 156 fastsatte, dvs. en sats på 25% for socialsikringsbidrag og 10% for sygesikringsbidrag.

20 Henset til ovenstående forhold fastsatte skatteansættelsen de finansielle korrektioner, der skulle foretages for indkomstskat og de bidrag, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis, til et samlet beløb på 331 906 RON (ca. 67 255 EUR).

21 Den klage, som Nord Vest Pro indgav over denne skatteansættelse, blev afslået af det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca ved afgørelse af 18. oktober 2021.

22 Dette selskab har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved Tribunalul Satu Mare (retten i første instans i Satu Mare, Rumænien), som er den forelæggende ret.

23 Den forelæggende ret har anført, at den nævnte skatteansættelse blev vedtaget af skatte- og afgiftsmyndighederne på grundlag af skatte- og afgiftslovens artikel 60, nr. 5, sammenholdt med bekendtgørelse nr. 611/2019 og nr. 2165/2019, hvoraf det fremgår, at de i hovedsagen omhandlede fordele ikke indrømmes for så vidt angår udstationerede arbejdstageres lønindkomst og dermed ligestillet indkomst. Den forelæggende ret har endvidere anført, at de nævnte finansielle korrektioner var blevet nødvendige som følge af vedtagelsen af 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 (regeringens hastedekret nr. 114/2018 om vedtagelse af visse foranstaltninger på området for offentlige investeringer og visse skatte- og budgetmæssige foranstaltninger, om ændring og supplering af visse lovgivningsmæssige retsakter og om forlængelse af visse frister) af 28. december 2018 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 1116 af 29.12.2018), hvis formål i det væsentlige er, således som det fremgår af begrundelsen herfor, at støtte aktiviteten i byggesektoren i Rumænien ved at indrømme visse fordele til ansatte i denne sektor, der opererer på det nationale område.

24 Ifølge den nævnte ret har den rumænske lovgiver ved at begrænse adgangen til disse fordele til disse ansatte givet virksomheder i byggesektoren, der opererer i Rumænien, en mere fordelagtig skattemæssig behandling end virksomheder, der opererer på andre medlemsstaters område. En sådan lovgivningsmæssig tilgang er imidlertid i strid med et af Unionens vigtigste mål, nemlig gennemførelsen af et indre marked. En sådan skattemæssig behandling, for så vidt som den indebærer, at virksomheder i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter uden for det rumænske område, beskattes hårdere end virksomheder, der opererer på det nationale område, og følgelig afskrækkes fra at levere byggeydelser uden for Rumænien, udgør således i praksis en væsentlig hindring for gennemførelsen af et indre marked.

25 På denne baggrund har Tribunalul Satu Mare (retten i første instans i Satu Mare) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [bestemmelserne i artikel 26 TEUF og 56 TEUF samt artikel 20 i direktiv 2006/123] fortolkes således, at de er til hinder for en retstilstand som den i den foreliggende sag omhandlede, hvorefter den rumænske lovgiver kan behandle rumænske handelsselskaber, der udøver erhvervsmæssig virksomhed på den rumænske stats område, skattemæssigt anderledes end selskaber, der udøver denne virksomhed på andre [EU-medlems-]staters område, således at det sagsøgende selskab, der hovedsageligt har leveret tjenesteydelser på [Republikken] Østrigs og [Forbundsrepublikken] Tysklands område, ikke er omfattet af de skattefritagelser, som andre virksomheder i bygge- og anlægssektoren, der udøver deres aktiviteter på den rumænske stats område, nyder godt af?«

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

26 Den rumænske regering er af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, for så vidt som den forelæggende ret i strid med artikel 94, litra c), i Domstolens procesreglement har undladt at præcisere grundene til, at den finder, at der er tvivl

om fortolkningen af artikel 26 TEUF og artikel 56 TEUF samt artikel 20 i direktiv 2006/123, og hverken har præciseret sammenhængen mellem disse bestemmelser og den i hovedsagen omhandlede lovgivning eller de konsekvenser, som den med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen agter at drage af den ønskede fortolkning af de nævnte bestemmelser.

27 I denne henseende bemærkes, at det ifølge fast retspraksis, inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne nøje iagttager de krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse, som udtrykkeligt fremgår af procesreglementets artikel 94, som den forelæggende ret forventes at have kendskab til (dom af 6.10.2021, Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis). Disse krav fremgår i øvrigt af Den Europæiske Unions Domstols anbefalinger til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål (EUT 2019, C 380, s. 1).

28 Som det fremgår af procesreglementets artikel 94, litra c), er det således nødvendigt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder en kortfattet fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (dom af 6.10.2021, Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

29 I det foreliggende tilfælde må det fastslås, at for så vidt som det præjudicielle spørgsmål vedrører artikel 20 i direktiv 2006/123, har den forelæggende ret ikke fremlagt nogen oplysninger til støtte for angivelsen af denne bestemmelse, således at Domstolen i strid med de krav, der er fastsat i procesreglementets artikel 94, litra c), hverken kender grundene til, at den forelæggende ret er i tvivl om fortolkningen af den nævnte bestemmelse, eller den sammenhæng, som den har fastlagt mellem denne bestemmelse og den i hovedsagen omhandlede lovgivning. Det forelagte spørgsmål kan derfor for så vidt angår denne del ikke antages til realitetsbehandling.

30 Hvad derimod angår artikel 26 TEUF og 56 TEUF er den forelæggende ret af den opfattelse, at virksomheder i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter uden for det rumænske område, behandles mindre gunstigt end virksomheder, der opererer på det nationale område, og følgelig afskrækkes fra at levere byggeydelser uden for Rumænien. Under disse omstændigheder må det fastslås, at forelæggelsesafgørelsen indeholder en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen af disse bestemmelser, samt af den sammenhæng, som den inden for de specifikke rammer i hovedsagen har fastlagt mellem de nævnte bestemmelser og den i hovedsagen omhandlede lovgivning. Det må derfor fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse i dette omfang kan antages til realitetsbehandling, og at den skal besvares med hensyn til realiteten.

Det præjudicielle spørgsmål

31 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 26 TEUF og 56 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af skattemæssige og sociale fordele alene er forbeholdt ansatte i de virksomheder i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter på denne medlemsstats område.

32 For så vidt som det forelagte spørgsmål henviser til artikel 26 TEUF, bemærkes indledningsvis for det første, at denne bestemmelse kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser. Eftersom den nævnte bestemmelse fastsætter, at det indre marked indebærer et område uden indre grænser med arbejdskraftens frie bevægelighed og den frie udveksling af tjenesteydelser i overensstemmelse med bestemmelserne i traktaterne, og disse friheder er gennemført ved artikel 45 TEUF og 56 TEUF, er det ufornødent at foretage en fortolkning af artikel 26 TEUF (jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 55 og 56 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.12.2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, præmis 22).

33 Hvad for det andet angår Europa-Kommissionens tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede lovgivning er forenelig med statsstøttereglerne, er det tilstrækkeligt at bemærke, at eftersom dette aspekt, som Kommissionen har rejst i det foreliggende tilfælde, ligger uden for genstanden for det præjudicielle spørgsmål, er det ufornødent at træffe afgørelse herom.

34 Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at det alene tilkommer den nationale ret at fastlægge indholdet af de spørgsmål, den vil forelægge Domstolen. Når det således ikke fremgår af selve anmodningen, at en sådan omformulering er nødvendig, kan Domstolen ikke efter anmodning fra en af de berørte, der er nævnt i artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, undersøge spørgsmål, som den nationale ret ikke har forelagt Domstolen. Hvis den nationale ret på baggrund af udviklingen af tvisten måtte finde det nødvendigt at indhente yderligere oplysninger om fortolkningen af EU-retten, må den igen forelægge sagen for Domstolen (dom af 19.12.2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, præmis 37).

35 Hvad angår artikel 56 TEUF, som det forelagte spørgsmål vedrører, fremgår det ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at der er behov for en omformulering. Denne anmodning vedrører således en situation, hvor det i hovedsagen omhandlede selskab ikke kan indrømmes de i hovedsagen omhandlede skattemæssige og sociale fordele »for ansatte, der udfører tjenesteydelser i Tyskland og Østrig«.

36 I denne henseende bemærkes, at en national lovgivning, der regulerer midlertidig udsendelse af arbejdstagere til en anden medlemsstat med henblik på, at de dér udfører arbejde som led i levering af tjenesteydelser fra deres arbejdsgiver, og som vender tilbage til deres hjemland efter udførelsen af arbejdet, uden at de på noget tidspunkt kommer ind på arbejdsmarkedet i værtsmedlemsstaten, er omfattet af den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 27.3.1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, præmis 15, af 9.8.1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, præmis 21, af 25.10.2001, Finalarte m.fl., C-49/98, C-50/98, C-52/98 – C-54/98 og C-68/98 – C-71/98, EU:C:2001:564, præmis 22 og 23, og af 3.4.2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, præmis 37).

37 Heraf følger, at den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse alene skal vurderes i lyset af artikel 56 TEUF.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser

38 Indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på området for direkte beskatning under overholdelse af EU-retten og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder (dom af 27.4.2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det bemærkes, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

40 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

41 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af de sagsakter, som Domstolen råder over, at skatte- og afgiftsmyndighederne i overensstemmelse med den lovgivning, der finder anvendelse, for så vidt angår de ansatte i det sagsøgende selskab i hovedsagen, som var udstationeret på Forbundsrepublikken Tysklands og Republikken Østrigs område, afslog at indrømme dem de fordele, der er fastsat i skatte- og afgiftslovens artikel 60, nr. 5, artikel 138a og artikel 154, stk. 1, litra r), som derimod indrømmes ansatte, der udøver deres aktiviteter på det rumænske område. Disse fordele består for det første i fritagelse for indkomstskat for disse ansatte, for det andet i nedsættelsen af deres socialsikringsbidrag og for det tredje i fritagelse for deres sygesikringsbidrag.

42 Det skal fastslås, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning finder anvendelse uden forskelsbehandling på alle såvel rumænske som udenlandske virksomheder i byggesektoren, for så vidt som deres ansatte udfører deres opgaver på Rumæniens område.

43 En sådan lovgivning, der indfører en skattemæssig og social ordning, der er forskellig alt efter, om de pågældende ansatte udfører deres opgaver i den pågældende medlemsstat eller i andre medlemsstater, kan imidlertid, uanset om den finder anvendelse uden forskel på såvel rumænske som udenlandske byggevirksomheder, der opererer på rumænsk område, afholde rumænske virksomheder fra at levere byggeydelser i en anden medlemsstat ved at udstationere arbejdstagere på den nævnte medlemsstats område.

44 Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse kan sådanne foranstaltninger til fordel for de ansatte nemlig ligeledes nedsætte omkostningerne til arbejdskraft og således give virksomhederne en fordel, for så vidt som deres aktiviteter udøves på rumænsk område, idet de gør det mindre attraktivt at levere tjenesteydelser i en anden medlemsstat.

45 Med henblik på at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning på trods af dens restriktive virkning kan anses for at være forenelig med den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 56 TEUF, skal det undersøges, om den forskellige behandling, som den indfører, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller om den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. analogt dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en objektivt sammenlignelig situation

46 Sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, samt til genstanden for og indholdet af de sidstnævnte (dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

47 Der kan endvidere kun tages hensyn til de relevante sondringskriterier i den omhandlede lovgivning med henblik på bedømmelsen af, om den forskellige behandling, der følger af en sådan lovgivning, afspejler objektivt forskellige situationer (dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

48 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret, som har enekompetence til at fortolke national ret, at foretage en fortolkning heraf med henblik på at efterprøve, om der eventuelt foreligger objektivt sammenlignelige situationer.

49 Det skal imidlertid bemærkes, således som Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, at det, henset til formålet med og indholdet af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, fremgår, at de virksomheder, der er stiftet i Rumænien, og som leverer byggeydelser i denne samme medlemsstat, og virksomheder, der er stiftet i Rumænien, og som leverer byggeydelser ved at udstationere arbejdstagere i en anden medlemsstat, befinder sig i en sammenlignelig situation, for så vidt som de udøver de samme aktiviteter, og for så vidt som de er underlagt den rumænske ordning for så vidt angår deres forpligtelser med hensyn til såvel indkomstskat som sygesikringsbidrag og socialsikringsbidrag.

50 Med henblik på at undersøge, om der er en objektiv forskel mellem situationen for virksomheder i byggesektoren, hvis ansatte arbejder på det rumænske område, og virksomheder, der leverer byggeydelser i andre medlemsstater, skyldes vanskeligheden herved imidlertid den omstændighed, at den forelæggende ret på ingen måde har redegjort for det formål, der forfølges med de i hovedsagen omhandlede skattemæssige og sociale fordele.

51 Den forelæggende ret kan foranlediges til at lægge til grund, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som den rumænske regering har gjort gældende, har til formål at forhøje nettolønnen for ansatte i byggesektoren i Rumænien med henblik på at bidrage til den sociale beskyttelse af disse ansatte og således imødegå de vanskeligheder i forhold til arbejdskraft, der kendetegner denne sektor, og som kan rejse tvivl om selve sektorens levedygtighed.

52 Selv om denne regering har anført, at de offentlige statistikker viser, at ansatte, der udfører deres arbejde i Rumænien, selv med de indrømmede fordele modtager lønninger, der er væsentligt lavere end de mindstelønninger, der er fastsat i andre medlemsstater, såsom Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig, skal det i denne henseende bemærkes, at disse statistikker ikke udelukker, at disse ansatte i visse tilfælde kan modtage den samme løn som de ansatte, der udfører byggeydelser i andre medlemsstater, eftersom fritagelsen for indkomstskat ifølge oplysningerne i de sagsakter, som Domstolen råder over, finder anvendelse på bruttomånedsindtægter på op til 30 000 RON (ca. 6 100 EUR).

53 Under disse omstændigheder synes den forskellige behandling, som den i hovedsagen omhandlede lovgivning medfører, ikke at afspejle objektivt forskellige situationer, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger tvingende almene hensyn

54 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser kun kan tillades, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med EUF-traktaten, er begrundet i tvingende almene hensyn og overholder proportionalitetsprincippet, hvilket indebærer, at dens anvendelse skal være egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke

går videre end nødvendigt for at nå dette mål (jf. i denne retning dom af 18.6.2019, Østrig mod Tyskland, C-591/17, EU:C:2019:504, præmis 139 og den deri nævnte retspraksis, og af 7.9.2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

55 Selv om den forelæggende ret i det foreliggende tilfælde ikke har præciseret det formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, har den rumænske regering i det væsentlige gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet i tvingende almene hensyn, der indledningsvis vedrører behovet for at sikre den sociale beskyttelse af ansatte i byggesektoren og for at sikre rimelige arbejdsvilkår inden for rammerne af det indre marked ved at reducere de eksisterende lønforskelle på EU-plan, dernæst målet om at bekæmpe sort arbejde og dermed bekæmpe skattesvig og endelig de specifikke problemer i den rumænske byggesektor, der er forbundet med den mangel på arbejdskraft, som denne sektor står over for som følge af den alarmerende migration af kvalificerede arbejdstagere på dette område til udlandet af lønmæssige grunde.

56 Hvad for det første angår nødvendigheden af at sikre den sociale beskyttelse af de ansatte i denne sektor og af at sikre rimelige arbejdsvilkår bemærkes, at såvel beskyttelse af arbejdstagerne som opretholdelse og fremme af beskæftigelsen som legitime socialpolitiske mål hører til de tvingende almene hensyn, som Domstolen har anerkendt (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 73-75 og den deri nævnte retspraksis).

57 Domstolen har ligeledes som tvingende almene hensyn anerkendt bekæmpelse af svig, herunder socialt bedrageri, og forebyggelse af misbrug (jf. i denne retning dom af 12.9.2019, Maksimovic m.fl., C-64/18, C-140/18, C-146/18 og C-148/18, EU:C:2019:723, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis) samt hensynet til at undgå forstyrrelser på arbejdsmarkedet (dom af 14.11.2018, Danieli & C. Officine Meccaniche m.fl., C-18/17, EU:C:2018:904, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

58 Domstolen har desuden fastslået, at da Unionen har et økonomisk og et socialt formål, skal de rettigheder, der følger af EUF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital, afvejes i forhold til de mål, der forfølges med social- og arbejdsmarkedspolitikken, herunder, således som det fremgår af artikel 151, stk. 1, TEUF, en forbedring af leve- og arbejdsvilkårene og en passende social beskyttelse (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis).

59 I det foreliggende tilfælde er det korrekt, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning principielt gør det muligt at give ansatte i byggesektoren, der arbejder i Rumænien, en forhøjelse af nettolønnen, der svarer til de beløb, der er forbundet med de i hovedsagen omhandlede skattemæssige og sociale fordele. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om denne lovgivning er egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre den sociale beskyttelse af de ansatte i byggesektoren gennem en reduktion af den lønforskel, der findes på EU-plan, ved bl.a. at sikre sig, at virksomhederne i praksis overvælter de modtagne skattemæssige og sociale fordele på den løn, der udbetales til de ansatte, hvilket fører til en lønstigning.

60 Såfremt den nævnte lovgivning skal anses for at være egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål, må den desuden ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

61 Hvad for det andet angår bekæmpelse af sort arbejde og skattesvig fremgår det af fast retspraksis, at tvingende almene hensyn, der kan begrunde restriktioner for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved EUF-traktaten, ligeledes kan bestå i bekæmpelse af sort arbejde (jf. i denne retning dom af 15.6.2006, Kommissionen mod Frankrig, C-255/04, EU:C:2006:401, præmis 43, 46 og 52), nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 22.12.2022, Airbnb Ireland og Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis) og bekæmpelse af skattesvig (jf. i denne retning dom af 24.2.2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde og Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 og C-53/21, EU:C:2022:127, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

62 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at bekæmpelsen af sort arbejde og skattesvig ikke kan begrunde, at udelukkende virksomheder, hvis ansatte udfører deres arbejdsydelser i en anden medlemsstat, fratages de i hovedsagen omhandlede skattemæssige og sociale fordele. Det kan nemlig ikke antages, at udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser giver anledning til svig.

63 Hvad for det tredje angår de specifikke problemer i den rumænske byggesektor, der er forbundet med manglen på arbejdskraft som følge af, at kvalificerede arbejdstagere på dette område migrerer til udlandet af lønmæssige grunde, fremgår det af fast retspraksis, at rent økonomiske hensyn, såsom navnlig fremme af den nationale økonomi eller sikring af en velfungerende national økonomi, ikke kan begrunde hindringer, som traktaten forbyder (dom af 21.12.2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

64 Når dette er sagt, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 45, 46 og 48 i forslaget til afgørelse, udgør betragtninger, der er knyttet til målet om at bekæmpe de systemiske risici, som en medlemsstat står over for i en sektor af en vis betydning for dens udvikling, såsom i det foreliggende tilfælde byggesektoren, med henblik på at sikre denne sektors levedygtighed eller endog dens fortsatte bestående, tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten. Den nationale lovgivning, der alene tildeler de virksomheder, hvis ansatte udfører deres arbejdsydelser i denne medlemsstat, skattemæssige og sociale fordele, skal imidlertid være egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte formål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (jf. analogt dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 73).

65 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af skattemæssige og sociale fordele alene er forbeholdt ansatte i de virksomheder i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter på denne medlemsstats område, og som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for virksomheder i byggesektoren, hvis ansatte er udstationeret i andre medlemsstater, forudsat at denne nationale lovgivning er begrundet i tvingende almene hensyn og overholder proportionalitetsprincippet, hvilket indebærer, at dens anvendelse er egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

Sagsomkostninger

66 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af skattemæssige og sociale fordele alene er forbeholdt ansatte i de virksomheder i byggesektoren, der udøver deres aktiviteter på denne medlemsstats område, og som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for virksomheder i byggesektoren, hvis ansatte er udstationeret i andre medlemsstater, forudsat at denne nationale lovgivning er begrundet i tvingende almene hensyn og overholder proportionalitetsprincippet, hvilket indebærer, at dens anvendelse er egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

Underskrifter