Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 26. septembra 2024*

„Predhodno odločanje – Člen 56 PDEU – Svoboda opravljanja storitev – Gradbeni sektor – Napotitev delavcev – Davčne in socialne ugodnosti, dodeljene zaposlenim in gradbenim podjetjem – Oprostitev davka od dohodkov – Oprostitev plačila prispevkov za zdravstveno zavarovanje – Zmanjšanje prispevkov za socialno varnost – Nacionalna ureditev, v skladu s katero je pravica do teh ugodnosti omejena le na gradbene storitve, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju – Ureditev, s katero se želi delovna sila ohraniti na nacionalnem ozemlju in preprečiti delo na črno iz razlogov, povezanih s plačo – Primerljivost položajev – Nujni razlogi v splošnem interesu – Socialno varstvo delavcev – Boj proti davčnim goljufijam – Sorazmernost“

V zadevi C-387/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul Satu Mare (okrožno sodišče v Satu Mareju, Romunija) z odločbo z dne 2. junija 2022, ki je na Sodišče prispela 10. junija 2022, v postopku

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (poročevalec), A. Kumin, sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. julija 2023,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za romunsko vlado M. Chicu, E. Gane in A. Wellman, agentke,

* Jezik postopka: romunščina.

– za Evropsko komisijo T. Isacu de Groot in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 9. novembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 26 in 56 PDEU ter člena 20 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu (UL 2006, L 376, str. 36).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Nord Vest Pro Sani Pro SRL (v nadaljevanju: Nord Vest Pro) ter Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (okrajna uprava za javne finance v Satu Mareju, Romunija) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (generalna regionalna direkcija za javne finance v Cluju-Napoci, Romunija) (v nadaljevanju skupaj: davčna organa), ker ta organa zaposlenim v gradbenem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo v drugih državah članicah, nista priznala davčnih in socialnih ugodnosti, do katerih so upravičeni zaposleni v tem istem sektorju, ki delujejo na romunskem ozemlju.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/123

3 V skladu s členom 2(3) Direktive 2006/123 se ta direktiva ne uporablja za področje obdavčevanja.

4 Člen 20 te direktive, naslovljen „Nediskriminacija“, določa:

„1. Države članice zagotovijo, da za prejemnika ne veljajo diskriminatorne zahteve na osnovi njegovega državljanstva ali prebivališča.

2. Države članice zagotovijo, da splošni pogoji za dostop do storitev, ki jih ponudnik da na voljo širši javnosti, ne vsebujejo diskriminatornih določb zaradi državljanstva ali prebivališča prejemnika in da hkrati ne preprečujejo možnosti različnih pogojev dostopa v primerih, kjer so te razlike upravičene na osnovi objektivnih meril.“

Direktiva 96/71/ES

5 Člen 1 Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 96/71/ES z dne 16. decembra 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 2, str. 431), naslovljen „Področje uporabe“, določa:

„1. Ta direktiva se uporablja za podjetja s sedežem v kateri od držav članic, ki v okviru čezmejnega opravljanja storitev napotijo delavce v skladu s členom 3 na ozemlje katere od držav članic.

[…]

3. Ta direktiva se uporablja, kolikor podjetja iz odstavka 1 uporabljajo katerega od naslednjih čezmejnih ukrepov:

(a) napotijo delavce na ozemlje katere od držav članic na lasten račun in pod lastnim vodstvom na podlagi pogodbe, sklenjene med podjetjem, ki je delavce napotilo in pogodbenico, kateri so storitve namenjene, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti in delavcem; ali

[…]“

Uredba št. 883/2004

6 Člen 12 Uredbe (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 72), kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU) št. 465/2012 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. maja 2012 (UL 2012, L 149, str. 4) (v nadaljevanju: Uredba št. 883/2004), v odstavku 1 določa:

„Za osebo, ki opravlja dejavnost zaposlene osebe v državi članici v imenu delodajalca, ki tam običajno opravlja svojo dejavnost in jo ta delodajalec napoti v drugo državo članico, da opravlja delo v imenu tega delodajalca, še naprej velja zakonodaja prve države članice, pod pogojem, da predvideno trajanje takega dela ne presega 24 mesecev in če ta oseba ni poslana, da nadomesti drugo napoteno osebo.“

Romunsko pravo

Davčni zakonik

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku) z dne 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 688 z dne 10. septembra 2015), kakor je bil pozneje spremenjen in dopolnjen (v nadaljevanju: davčni zakonik), v členu 60 določa:

„Plačila davka na dohodek so oproščeni ti davčni zavezanci:

[…]

5. fizične osebe, in sicer v zvezi z dohodki iz zaposlitve in dohodki, izenačenimi z njimi iz člena 76, od (1) do (3), v obdobju od 1. januarja 2019 do vključno 31. decembra 2028, za katere so kumulativno izpolnjeni ti pogoji:

(a) delodajalci opravljajo dejavnosti v gradbenem sektorju:

[…]

(b) delodajalci ustvarjajo promet iz dejavnosti iz točke (a) in drugih dejavnosti v gradbenem sektorju, ki znaša vsaj 80 % skupnega prometa. […]

(c) bruto mesečni dohodki iz zaposlitve in dohodki, izenačeni z njimi, navedeni v členu 76, od (1) do (3), ki jih prejmejo fizične osebe, za katere se uporablja oprostitev, se izračunajo na podlagi bruto plače za 8 ur dela na dan v višini vsaj 3000 [romunskih levov (RON) (približno 610 EUR)] na mesec. Oprostitev se uporablja za bruto mesečni dohodek iz zaposlitve in dohodek, izenačen z njim, kakor je naveden v členu 76, od (1) do (3), ki ga dosežejo fizične osebe, do največ 30.000 RON [(približno 6100 EUR)]. Za del bruto mesečnega dohodka, ki presega 30.000 RON, se davčne olajšave ne uporabljajo;

[…]“

8 Člen 78 davčnega zakonika določa:

„1. Prejemniki dohodkov iz zaposlitve morajo plačati dokončni mesečni davek, ki ga plačniki teh dohodkov izračunajo in odtegnejo pri viru.

2. Mesečni davek iz odstavka 1 se določi tako:

(a) v kraju zaposlitve z uporabo 10-odstotne stopnje na osnovo za izračun, ki ustreza razliki med neto plačo, izračunano tako, da se od bruto dohodka odštejejo obvezni socialni prispevki za en mesec, ki jih je treba plačati na podlagi romunskega prava ali mednarodnih pravnih instrumentov, katerih pogodbenica je Romunija, in po potrebi posamezni prispevek v državni proračun, dolgovan v skladu z zakonom, ter naslednjimi elementi:
   (i) osebnim odbitkom, ki se prizna za zadevni mesec;
   (ii) sindikalnim prispevkom, plačanim v zadevnem mesecu v skladu z zakonom;
   (iii) prispevki v pokojninske sklade za varčevanje […];
   (iv) premijami za dopolnilno zdravstveno zavarovanje in zdravstvenimi storitvami, ki se zagotavljajo v obliki naročnin, katerih stroške krijejo zaposleni […];

[…]“

9 Člen 80(1) tega zakonika določa:

„Plačniki plač in dohodkov, izenačenih z njimi, morajo obračunati in odtegniti dohodnino za vsak mesec na dan izplačila teh dohodkov in jo vrniti v državni proračun najpozneje 25. v mesecu, ki sledi mesecu, za katerega so bili ti dohodki izplačani.“

10 Člen 138(a) navedenega zakonika določa:

„Prispevki za socialno varnost so naslednji:

25 % za fizične osebe, ki imajo status zaposlenega ali ki plačujejo prispevke za socialno varnost na podlagi tega zakona“.

11 Člen 138a istega zakonika v odstavku 1 določa:

„V obdobju od 1. januarja 2019 do vključno 31. decembra 2028 se za fizične osebe, ki prejemajo dohodke iz plač in dohodke, izenačene z njimi, iz pogodb o zaposlitvi, sklenjenih z delodajalci, ki opravljajo dejavnosti v gradbenem sektorju in ki izpolnjujejo pogoje iz člena 60(5), stopnja prispevkov za socialno varnost iz člena 138(a) zniža za 3,75 odstotne točke.“

12 Člen 139 davčnega zakonika v odstavku 1(a) določa:

„Za fizične osebe, ki prejemajo dohodke iz zaposlitve ali dohodke, izenačene z njimi, je mesečna osnova za izračun prispevkov za socialno varnost bruto dohodek iz plač in dohodkov, izenačenih z njimi, prejetih na nacionalnem ozemlju in v tujini, v skladu z določbami evropske zakonodaje, ki se uporablja na področju socialne varnosti, in sporazumi o sistemih socialne varnosti, katerih pogodbenica je Romunija, in vključuje:

(a) dohodke iz zaposlitve in plače v denarju in/ali naravi, prejete v okviru pogodbe o zaposlitvi, delovnega razmerja ali posebnega statusa, določenega z zakonom. […]“

13 Člen 146(1) tega zakonika določa:

„Fizične in pravne osebe, ki imajo status delodajalca ali status, izenačen s tem statusom, morajo izračunati in odtegniti pri viru prispevke za socialno varnost, ki jih dolgujejo fizične osebe, ki prejemajo dohodke iz zaposlitve ali dohodke, izenačene z njimi. Institucije iz člena 136, od (d) do (f), ter fizične in pravne osebe, ki so delodajalci ali osebe, ki so izenačene z njimi, morajo obračunati prispevke za socialno varnost, ki jih morajo plačati na podlagi zakona, odvisno od primera.“

14 Člen 154(1)(r) navedenega zakonika določa:

„Plačila prispevkov za zdravstveno zavarovanje so oproščene naslednje kategorije fizičnih oseb:

[…]

(r) fizične osebe za dohodke iz zaposlitve in dohodke, izenačene z njimi, na podlagi pogodb o zaposlitvi, sklenjenih z delodajalci, ki delujejo v gradbenem sektorju in izpolnjujejo pogoje iz člena 60(5), v obdobju od 1. januarja 2019 do vključno 31. decembra 2028.“

15 Člen 156 istega zakonika določa:

„Prispevna stopnja za zdravstveno zavarovanje, ki jo morajo plačati fizične osebe, ki imajo status zaposlenega ali so dolžne plačevati prispevke za zdravstveno zavarovanje na podlagi tega zakona, je določena na 10 %.“

16 Člen 168 davčnega zakonika v odstavku 1 določa:

„Fizične in pravne osebe, ki imajo status delodajalca ali status, izenačen s tem statusom, morajo izračunati in odtegniti pri viru prispevke za zdravstveno zavarovanje, ki jih dolgujejo fizične osebe, ki prejemajo dohodke iz zaposlitve ali dohodke, izenačene z njimi.“

Odredba št. 611/2019 in odredba št. 2165/2019

17 Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea 1971lui, 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“ (odredba št. 611/138/127/2019 o odobritvi vzorca, vsebine, načinov vložitve in upravljanja „izjave o obveznostih plačila socialnih prispevkov, davku na dohodek in poimenskem seznamu zavarovanih oseb“) z dne 31. januarja in 1. februarja 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 123 z dne 15. februarja 2019, v nadaljevanju: odredba št. 611/2019) in 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“ (odredba št. 2165/837/743/2019 o odobritvi modela, vsebine, načinov vložitve in upravljanja obrazca 112 „izjave o obveznostih plačila socialnih prispevkov, davku na dohodek in poimenskem seznamu zavarovanih oseb“) z dne 10., 15. in 17. maja 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 404 z dne 23. maja 2019, v nadaljevanju: odredba št. 2165/2019) v prilogi 6, osmi odstavek, določata:

„Davčne olajšave iz člena 60(5), člena 138a, člena 154(1)(r) in člena 220(c)(2) davčnega zakonika se ne odobrijo za dohodke iz zaposlitve in dohodke, izenačene z njimi, ki jih prejmejo napoteni delavci.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

18 Nord Vest Pro je družba romunskega prava, dejavna v gradbenem sektorju. V okviru svojih dejavnosti med drugim zagotavlja storitve v Nemčiji in Avstriji v obliki napotitve delavcev zaradi izvedbe gradbenih del na ozemlju teh dveh držav članic.

19 Pri tej družbi sta davčna organa opravila nadzor, po katerem je bila 10. maja 2021 izdana odločba o odmeri davka. Po mnenju teh organov je navedena družba napačno menila, da so njeni zaposleni, ki so opravljali gradbena dela v Nemčiji in Avstriji, upravičeni do oprostitve iz člena 60, točka 5, davčnega zakonika, ki se nanaša na dohodnino. Po mnenju navedenih organov je bila na podlagi člena 78(2)(a) tega zakonika stopnja, ki se uporablja za te zaposlene, 10 % dohodka. Ta organa sta prav tako menila, da je družba Nord Vest Pro napačno ocenila, da se znižanje prispevne stopnje za socialno varnost in oprostitev plačila prispevkov za zdravstveno zavarovanje, kot sta določena v členu 138a oziroma členu 154(1)(r) navedenega zakonika, uporabljata za zaposlene, napotene v tujino, medtem ko sta za to vrsto zaposlenih upoštevni stopnji tisti, ki sta določeni v členu 138(a) in členu 156 istega zakonika, in sicer stopnja 25 % za prispevke za socialno varnost in stopnja 10 % za prispevke za zdravstveno zavarovanje.

20 Glede na zgoraj navedeno so bili v odločbi o odmeri davka določeni finančni popravki, ki jih je treba izvesti v zvezi z dohodnino in prispevki, navedenimi v prejšnji točki te sodbe, v skupnem znesku 331.906 RON (približno 67.255 EUR).

21 Pritožbo, ki jo je družba Nord Vest Pro vložila zoper to odločbo o odmeri davka, je regionalni generalni direktorat za javne finance v Cluju-Napoci zavrnil z odločbo z dne 18. oktobra 2021.

22 Ta družba je zoper to zavrnilno odločbo vložila tožbo pri Tribunalul Satu Mare (okrožno sodišče v Satu Mareju, Romunija), ki je predložitveno sodišče.

23 Navedeno sodišče navaja, da sta davčna organa odločbo o odmeri davka sprejela na podlagi člena 60, točka 5, davčnega zakonika v povezavi z odredbama št. 611/2019 in št. 2165/2019, iz katerih izhaja, da se ugodnosti iz postopka v glavni stvari ne odobrijo za dohodke iz zaposlitve in dohodke, izenačene z njimi, ki jih prejmejo napoteni delavci. Poleg tega navaja, da so bili finančni popravki potrebni zaradi sprejetja 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 (izredna uredba vlade št. 114/2018 o sprejetju nekaterih ukrepov na področju javnih naložb ter nekaterih davčnih in proračunskih ukrepov, o spremembi in dopolnitvi nekaterih zakonodajnih aktov ter podaljšanju

nekaterih rokov) z dne 28. decembra 2018 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 1116 z dne 29. decembra 2018), katere cilj naj bi bil v bistvu – kot naj bi bilo razvidno iz njene obrazložitve – podpreti dejavnost gradbenega sektorja v Romuniji z dodelitvijo nekaterih ugodnosti zaposlenim v tem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo na nacionalnem ozemlju.

24 Po mnenju navedenega sodišča naj bi romunski zakonodajalec s tem, da je upravičenost do teh ugodnosti omejil na te zaposlene, ugodneje davčno obravnaval podjetja v gradbenem sektorju, ki delujejo v Romuniji, v primerjavi s podjetji, ki delujejo na ozemlju drugih držav članic. Tak zakonodajni pristop pa naj bi bil v nasprotju z enim od glavnih ciljev Evropske unije, in sicer vzpostavitvijo notranjega trga. Taka davčna obravnava bi namreč – ker bi pomenila, da so podjetja v gradbenem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo zunaj romunskega ozemlja, obdavčena bolj kot podjetja, ki delujejo na nacionalnem ozemlju, in so zato odvrnjena od zagotavljanja gradbenih storitev zunaj Romunije – v praksi pomenila veliko oviro za vzpostavitev notranjega trga.

25 V teh okoliščinah je Tribunalul Satu Mare (okrožno sodišče v Satu Mareju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba [člena 28 in 56 PDEU ter člen 20 Direktive 2006/123] razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, po kateri lahko romunski zakonodajalec romunske gospodarske družbe, ki opravljajo pridobitne dejavnosti na ozemlju romunske države, in tiste, ki jih opravljajo na ozemlju drugih držav članic EU, z davčnega vidika različno obravnava, tako da tožeča družba, ki je opravljala storitve predvsem na ozemlju Avstrije in Nemčije, ni upravičena do davčnih oprostitev, do katerih so upravičene druge družbe v gradbenem sektorju, ki svojo dejavnost opravljajo na ozemlju romunske države?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

26 Romunska vlada meni, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker je predložitveno sodišče kršilo člen 94(c) Poslovnika Sodišča s tem, da ni pojasnilo razlogov, zaradi katerih se sprašuje o razlagi členov 26 in 56 PDEU ter člena 20 Direktive 2006/123, povezav med temi določbami in ureditvijo iz postopka v glavni stvari ter posledic, ki jih je za rešitev spora o glavni stvari nameravalo izpeljati iz želene razlage navedenih določb.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, od tega sodišča zahteva, da natančno upošteva zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki so izrecno navedene v členu 94 Poslovnika, ki naj bi ga predložitveno sodišče poznalo (sodba z dne 6. oktobra 2021, Consorzio Italian Management in Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, točka 68 in navedena sodna praksa). Te zahteve so poleg tega navedene tudi v Priporočilih Sodišča Evropske unije nacionalnim sodiščem v zvezi z začetkom postopka predhodnega odločanja (UL 2019, C 380, str. 1).

28 Tako je nujno, kot določa člen 94(c) Poslovnika, da predložitvena odločba vsebuje razloge, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom o razlagi ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, ter pojasnitev zveze, ki po mnenju predložitvenega sodišča obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari (sodba z dne 6. oktobra 2021, Consorzio Italian Management in Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, točka 69 in navedena sodna praksa).

29 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče v delu, v katerem se vprašanje za predhodno odločanje nanaša na člen 20 Direktive 2006/123, ni navedlo ničesar v podporo navedbi te določbe, tako da Sodišče ne pozna razlogov, zaradi katerih se je to sodišče spraševalo o razlagi navedene določbe, niti povezave, ki po njegovem mnenju obstaja med zadnjenavedeno določbo in ureditvijo iz postopka v glavni stvari, kar je v nasprotju z zahtevami iz člena 94(c) Poslovnika. Zato je postavljeno vprašanje v tem delu nedopustno.

30 V zvezi s členoma 26 in 56 PDEU pa predložitveno sodišče meni, da so bila podjetja v gradbenem sektorju, ki opravljajo dejavnosti zunaj romunskega ozemlja, obravnavana manj ugodno kot podjetja, ki delujejo na nacionalnem ozemlju, in so bila zato odvrnjena od opravljanja gradbenih storitev zunaj Romunije. V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitvena odločba vsebuje razloge, zaradi katerih se je predložitveno sodišče spraševalo o razlagi teh določb, ter povezavo, ki v konkretnih okoliščinah postopka v glavni po njegovem mnenju obstaja med navedenimi določbami in ureditvijo iz postopka v glavni stvari. Treba je torej šteti, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe v tem delu dopusten, in nanj vsebinsko odgovoriti.

Vprašanje za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 26 in 56 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero so do davčnih in socialnih ugodnosti upravičeni le zaposleni v podjetjih v gradbenem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo na ozemlju te države članice.

32 Najprej je treba navesti, na eni strani, da se v delu, v katerem se postavljeno vprašanje nanaša na člen 26 PDEU, ta določba samostojno uporablja le v položajih, urejenih s pravom Unije, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil. Ker pa navedena določba določa, da notranji trg zajema območje brez notranjih meja, na katerem sta v skladu z določbami Pogodb med drugim zagotovljena prosto gibanje delavcev in svoboda opravljanja storitev, in ker sta bili ti svoboščini izvedeni s členoma 45 in 56 PDEU, člena 26 PDEU ni treba razlagati (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, točki 55 in 56 ter navedena sodna praksa, in z dne 16. decembra 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, točka 22).

33 Na drugi strani, glede dvomov Evropske komisije o združljivosti ureditve iz postopka v glavni stvari s pravili o državnih pomočeh zadostuje navesti, da ker je v obravnavani zadevi ta vidik, ki ga je izpostavila Komisija, zunaj predmeta vprašanja za predhodno odločanje, o njem ni treba odločati.

34 V skladu z ustaljeno sodno prakso je namreč le nacionalno sodišče pristojno, da opredeli predmet vprašanj, ki jih namerava postaviti Sodišču. Če torej iz predloga samega ni razvidna potreba po takšnem preoblikovanju, Sodišče na predlog ene od zainteresiranih strank, navedenih v členu 23 Statuta Sodišča Evropske unije, ne more preučiti vprašanj, ki mu jih nacionalno sodišče ni predložilo. Če bi to nacionalno sodišče glede na potek spora menilo, da je treba pridobiti dodatne elemente razlage prava Unije, bi moralo Sodišču znova predlagati sprejetje predhodne odločbe (sodba z dne 19. decembra 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, točka 37).

35 Kar zadeva člen 56 PDEU, na katerega se nanaša postavljeno vprašanje, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidna potreba po preoblikovanju. Ta predlog se namreč nanaša na položaj, v katerem družba iz postopka v glavni stvari ni bila upravičena do davčnih in socialnih ugodnosti iz postopka v glavni stvari „za zaposlene, ki opravljajo storitve v Nemčiji in Avstriji“.

36 V zvezi s tem je treba opozoriti, da nacionalna ureditev, ki ureja začasno gibanje delavcev, ki so poslani v drugo državo članico, da bi tam opravili delo v okviru storitve, ki jo opravlja njihov delodajalec, in ki se po opravljeni nalogi vrnejo v svojo državo izvora, ne da bi v katerem koli trenutku dostopali do zaposlitvenega trga države članice gostiteljice, spada na področje svobode opravljanja storitev (sodbe z dne 27. marca 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, točka 15; z dne 9. avgusta 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, točka 21; z dne 25. oktobra 2001, Finalarte in drugi, C-49/98, C-50/98, od C-52/98 do C-54/98 in od C-68/98 do C-71/98, EU:C:2001:564, točki 22 in 23, ter z dne 3. aprila 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, točka 37).

37 Iz tega sledi, da je treba ta predlog za sprejetje predhodne odločbe analizirati le ob upoštevanju člena 56 PDEU.

Obstoj omejitve svobode opravljanja storitev

38 Najprej je treba opozoriti, da morajo države članice pristojnost na področju neposrednih davkov izvajati ob spoštovanju prava Unije in zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU (sodba z dne 27. aprila 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, točka 41 in navedena sodna praksa).

39 Navesti je treba, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše od opravljanja storitev izključno znotraj ene države članice (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 20 in navedena sodna praksa).

40 Nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine, so omejitve svobode opravljanja storitev (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 222 in navedena sodna praksa).

41 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe in spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da so davčni organi v skladu z veljavno zakonodajo zaposlenim družbe, ki je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ki so bili napoteni na ozemlje Zvezne republike Nemčije in Republike Avstrije, zavrnili pravico do ugodnosti iz člena 60, točka 5, člena 138a in člena 154(1)(r) davčnega zakonika, ki pa so priznane zaposlenim, ki opravljajo svoje dejavnosti na romunskem ozemlju. Te ugodnosti zajemajo, prvič, oprostitev plačila dohodnine teh zaposlenih, drugič, znižanje njihovih prispevkov za socialno varnost in, tretjič, oprostitev njihovih prispevkov za zdravstveno zavarovanje.

42 Ugotoviti je treba, da se ureditev iz postopka v glavni stvari uporablja nediskriminatorno za vsa – tako romunska kot tuja – podjetja v gradbenem sektorju, če njihovi zaposleni opravljajo svoje naloge na ozemlju Romunije.

43 Vendar taka ureditev, ki uvaja različno davčno in socialno ureditev glede na to, ali zadevni zaposleni svoje naloge opravljajo v zadevni državi članici ali v drugih državah članicah, čeprav se brez razlikovanja uporablja tako za romunska kot tuja podjetja v gradbenem sektorju, ki delujejo na romunskem ozemlju, lahko romunska podjetja kljub temu odvrne od tega, da bi gradbene storitve zagotavljala v drugi državi članici z napotitvijo delavcev na ozemlje te države članice.

44 Taki ukrepi v korist zaposlenih lahko namreč prav tako – kar mora preveriti predložitveno sodišče – zmanjšajo stroške delovne sile in tako dajo prednost podjetjem, če se njihove dejavnosti opravljajo na romunskem ozemlju, s tem, da zmanjšajo privlačnost opravljanja storitev v drugi državi članici.

45 Za ugotovitev, ali je mogoče ureditev iz postopka v glavni stvari kljub njenemu omejevalnemu učinku šteti za združljivo s svobodo opravljanja storitev v smislu člena 56 PDEU, je treba preučiti, ali se različno obravnavanje, ki ga uvaja, nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej po analogiji sodbo z dne 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 in C-479/19, EU:C:2021:1015, točka 46 in navedena sodna praksa).

Obstoj objektivno primerljivih položajev

46 Primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem države članice je treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb ter njihovega predmeta in vsebine (sodba z dne 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 in C-479/19, EU:C:2021:1015, točka 47 in navedena sodna praksa).

47 Poleg tega je treba pri presoji, ali je različno obravnavanje, ki izhaja iz take ureditve, odraz tega, da so položaji objektivno različni, upoštevati le upoštevna merila razlikovanja, ki jih določa zadevna ureditev (sodba z dne 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 in C-479/19, EU:C:2021:1015, točka 48 in navedena sodna praksa).

48 V obravnavani zadevi mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava, podati njegovo razlago, da preveri morebiten obstoj objektivno primerljivih položajev.

49 Vendar je treba navesti, kot je Komisija v bistvu navedla v pisnem stališču, da je očitno, da so glede na predmet in vsebino ureditve iz postopka v glavni stvari podjetja s sedežem v Romuniji, ki opravljajo gradbene storitve v tej državi članici, in podjetja, ustanovljena v Romuniji, ki opravljajo gradbene storitve z napotitvijo delavcev v drugo državo članico, v primerljivem položaju, ker opravljajo enake dejavnosti in ker zanje velja ureditev romunskega prava, kar zadeva njihove obveznosti tako glede dohodnine kot prispevkov za zdravstveno zavarovanje in socialno varnost.

50 Vendar za namene preučitve, ali obstaja objektivna razlika med položajem podjetij v gradbenem sektorju, v katerem zaposleni delajo na romunskem ozemlju, in položajem podjetij, ki opravljajo gradbene storitve v drugih državah članicah, težava izhaja iz tega, da predložitveno sodišče na noben način ne navaja cilja, ki se uresničuje z davčnimi in socialnimi ugodnostmi iz postopka v glavni stvari.

51 Predložitveno sodišče bi lahko menilo, da je, kot trdi romunska vlada, cilj nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari povečati neto plačo zaposlenih, ki delujejo v gradbenem sektorju v Romuniji, da bi se prispevalo k socialni varnosti teh zaposlenih in da bi se tako odzvalo na težave v smislu delovne sile, ki so značilne za ta sektor in zaradi katerih bi lahko bila vprašljiva sama vzdržnost tega sektorja.

52 V zvezi s tem je treba navesti, da – čeprav je ta vlada navedla, da naj bi javna statistika potrjevala, da zaposleni, ki so dejavni v Romuniji, tudi če so upravičeni do ugodnosti, prejemajo plače, ki so znatno nižje od minimalnih plač v drugih državah članicah, kot sta Zvezna republika Nemčija in Republika Avstrija – ti statistični podatki ne izključujejo, da lahko ti zaposleni v nekaterih primerih prejmejo enake plače kot tisti, ki opravljajo gradbene storitve v drugih državah članicah, ker se glede na navedbe v spisu, ki je na voljo Sodišču, oprostitev davka na dohodek uporablja za bruto mesečne dohodke do 30.000 RON.

53 V teh okoliščinah je očitno, da različno obravnavanje, ki izhaja iz ureditve iz postopka v glavni stvari, ne odraža objektivne razlike v položajih, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Obstoj nujnih razlogov v splošnem interesu

54 Opozoriti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso omejitev svobode opravljanja storitev dopustna le, če sledi legitimnemu cilju, ki je združljiv s Pogodbo DEU, je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu in spoštuje načelo sorazmernosti, kar pomeni, da je njena uporaba primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje uresničevanja zadevnega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 18. junija 2019, Avstrija/Nemčija, C-591/17, EU:C:2019:504, točka 139 in navedena sodna praksa, in z dne 7. septembra 2022, Cilevičs in drugi, C-391/20, EU:C:2022:638, točka 65 in navedena sodna praksa).

55 V obravnavani zadevi, čeprav predložitveno sodišče ne pojasnjuje cilja, ki se uresničuje z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, romunska vlada v bistvu trdi, da je ta ureditev utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo, najprej, na potrebo po zagotavljanju socialnega varstva zaposlenih v gradbenem sektorju in na zagotavljanje pravičnih delovnih pogojev v okviru notranjega trga z zmanjšanjem razlike v plačah, ki obstaja na ravni Unije, dalje, na cilj boja proti delu na črno, s tem pa proti davčnim goljufijam, in nazadnje, na posebne izzive romunskega gradbenega sektorja, ki so povezani s pomanjkanjem delovne sile, s katerim se ta sektor sooča zaradi zaskrbljujoče migracije delavcev, usposobljenih na tem področju, v tujino iz razlogov, povezanih s plačo.

56 Kar zadeva, na prvem mestu, potrebo po zagotavljanju socialnega varstva zaposlenih v navedenem sektorju in po zagotavljanju pravičnih delovnih pogojev, je treba opozoriti, da so med nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih priznava Sodišče, tako varstvo delavcev kot ohranjanje in spodbujanje zaposlovanja kot legitimni cilji socialne politike (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, točke od 73 do 75 in navedena sodna praksa).

57 Sodišče je kot nujne razloge v splošnem interesu priznalo tudi boj proti goljufijam, zlasti socialnim, in preprečevanje zlorab (glej v tem smislu sodbo z dne 12. septembra 2019, Maksimovic in drugi, C-64/18, C-140/18, C-146/18 in C-148/18, EU:C:2019:723, točka 37 in

navedena sodna praksa) ter skrb za preprečitev motenj na trgu dela (sodba z dne 14. novembra 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche in drugi, C-18/17, EU:C:2018:904, točka 48 in navedena sodna praksa).

58 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da ker ima Unija ekonomski in socialni cilj, je treba pravice, ki izhajajo iz določb Pogodbe DEU v zvezi s prostim pretokom blaga, oseb, storitev in kapitala, tehtati glede na cilje, ki se uresničujejo s socialno politiko, med katerimi so med drugim, kot je razvidno iz člena 151, prvi odstavek, PDEU, izboljšanje življenjskih in delovnih razmer ter ustrezna socialna zaščita (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, točka 77 in navedena sodna praksa).

59 V obravnavani zadevi je res, da ureditev iz postopka v glavni stvari načeloma omogoča, da se zaposlenim v gradbenem sektorju, ki delajo v Romuniji, poviša neto plača sorazmerno z zneski, ki ustrezajo davčnim in socialnim ugodnostim iz postopka v glavni stvari. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali je ta ureditev primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje socialnega varstva zaposlenih v gradbenem sektorju z zmanjšanjem razlike v plačah, ki obstaja na ravni Unije, tako da zlasti zagotovi, da podjetja prejete davčne in socialne ugodnosti v praksi prenesejo na plače, izplačane zaposlenim, kar vodi do povišanja teh plač.

60 V primeru, da je treba šteti, da je navedena ureditev primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje uresničitve zastavljenega cilja, je določeno še, da ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseganje tega cilja.

61 Kar zadeva, na drugem mestu, boj proti delu na črno in davčnim goljufijam, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da so nujni razlogi v splošnem interesu, s katerimi je mogoče utemeljiti omejitve uresničevanja s Pogodbo DEU zagotovljenih svoboščin prostega pretoka, prav tako boj proti delu na črno (glej v tem smislu sodbo z dne 15. junija 2006, Komisija/Francija, C-255/04, EU:C:2006:401, točke 43, 46 in 52) kot tudi potreba po zagotovitvi učinkovitosti izterjave davka (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2022, Airbnb Ireland in Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, točka 63 in navedena sodna praksa) in boj proti davčnim goljufijam (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde in Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 in C-53/21, EU:C:2022:127, točka 48 in navedena sodna praksa).

62 V zvezi s tem zadostuje navesti, da boj proti delu na črno in davčnim goljufijam ne more upravičiti tega, da se davčne in socialne ugodnosti iz postopka v glavni stvari odvzamejo izključno podjetjem, katerih zaposleni opravljajo storitve v drugi državi članici. Ni namreč mogoče domnevati, da uresničevanje svobode opravljanja storitev pripelje do primerov goljufije.

63 Kar zadeva, na tretjem mestu, posebne izzive romunskega gradbenega sektorja, ki so povezani s pomanjkanjem delovne sile zaradi selitve usposobljenih delavcev na tem področju v tujino iz razlogov, povezanih s plačo, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da povsem ekonomski razlogi, kot sta zlasti spodbujanje nacionalnega gospodarstva ali njegovo dobro delovanje, ne morejo upravičiti ovir, ki so prepovedane s Pogodbo (sodba z dne 21. decembra 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, točka 72 in navedena sodna praksa).

64 Vendar so, kot v bistvu trdi generalna pravobranilka v točkah 45, 46 in 48 sklepnih predlogov, preudarki, povezani s ciljem boja proti sistemskim tveganjem, s katerimi se sooča država članica v sektorju, ki je nedvomno pomemben za njen razvoj, kot je v obravnavani zadevi gradbeni sektor, da se zagotovi vzdržnost ali celo trajnost tega sektorja, podobni nujnim razlogom v splošnem interesu, s katerimi je mogoče upravičiti omejitev temeljnih svoboščin, zagotovljenih

s Pogodbo DEU. Nacionalna ureditev, s katero so davčne in socialne ugodnosti zagotovljene le podjetjem, katerih zaposleni opravljajo storitve v tej državi članici, pa mora biti primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje uresničitve zastavljenega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno za njegovo dosego, kar mora preveriti predložitveno sodišče (glej po analogiji sodbo z dne 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 in C-479/19, EU:C:2021:1015, točka 73).

65 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero so do davčnih in socialnih ugodnosti upravičeni le zaposleni v podjetjih v gradbenem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo na ozemlju te države članice in ki so v primerljivem položaju kot zaposleni v podjetjih v gradbenem sektorju, katerih zaposleni so napoteni v druge države članice, če je ta nacionalna ureditev utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu in spoštuje načelo sorazmernosti, kar pomeni, da je njena uporaba primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje uresničitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero so do davčnih in socialnih ugodnosti upravičeni le zaposleni v podjetjih v gradbenem sektorju, ki svoje dejavnosti opravljajo na ozemlju te države članice in ki so v primerljivem položaju kot zaposleni v podjetjih v gradbenem sektorju, katerih zaposleni so napoteni v druge države članice, če je ta nacionalna ureditev utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu in spoštuje načelo sorazmernosti, kar pomeni, da je njena uporaba primerna za dosledno in sistematično zagotavljanje uresničitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.

Podpisi