Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 26ης Σεπτεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 56 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών – Κατασκευαστικός τομέας – Απόσπαση εργαζομένων – Φορολογικά και κοινωνικοασφαλιστικά ευεργετήματα που χορηγούνται σε μισθωτούς και επιχειρήσεις του κατασκευαστικού τομέα – Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος – Απαλλαγή από τις ασφαλιστικές εισφορές υγειονομικής περίθαλψης – Μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης – Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη χορήγηση των εν λόγω ευεργετημάτων μόνον όσον αφορά τις κατασκευαστικές υπηρεσίες που παρέχονται εντός της εθνικής επικράτειας – Ρύθμιση θεσπισθείσα με σκοπό τη διατήρηση του εργατικού δυναμικού στην εθνική επικράτεια και την αποφυγή της αδήλωτης εργασίας για μισθολογικούς λόγους – Συγκρισιμότητα των καταστάσεων – Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος – Κοινωνική προστασία των εργαζομένων – Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-387/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Satu Mare (περιφερειακό δικαστήριο Satu Mare, Ρουμανία) με απόφαση της 2ας Ιουνίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Ιουνίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

κατά

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (εισηγητή), A. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Ιουλίου 2023,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Chicu, E. Gane και A. Wellman,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την T. Isacu de Groot και τον W. Roels,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 9ης Νοεμβρίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 26 και 56 ΣΛΕΕ και του άρθρου 20 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2006, L 376, σ. 36).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Nord Vest Pro Sani Pro SRL (στο εξής: Nord Vest Pro) και, αφετέρου, της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (περιφερειακής διοίκησης δημοσίων οικονομικών Satu Mare, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (γενικής περιφερειακής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών Cluj-Napoca, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: φορολογικές αρχές) σχετικά με την άρνηση των εν λόγω αρχών να αναγνωρίσουν στους μισθωτούς που απασχολούνται στον κατασκευαστικό τομέα και ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη τα φορολογικά και κοινωνικοασφαλιστικά ευεργετήματα που απολαμβάνουν οι μισθωτοί του ίδιου τομέα που δραστηριοποιούνται στη ρουμανική επικράτεια.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/123

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/123, η οδηγία αυτή δεν εφαρμόζεται στον τομέα της φορολογίας.

4 Το άρθρο 20 της ίδιας οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Η έννοια των διακρίσεων», ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ο αποδέκτης υπηρεσιών δεν υπόκειται σε απαιτήσεις που εισάγουν διακρίσεις λόγω της ιθαγένειας ή του τόπου κατοικίας του.

2. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι οι γενικές προϋποθέσεις πρόσβασης σε μια υπηρεσία, που διατίθενται στο κοινό από τον πάροχο της υπηρεσίας, δεν εισάγουν διακρίσεις λόγω ιθαγένειας ή τόπου κατοικίας του αποδέκτη, χωρίς αυτό να θίγει τη δυνατότητα να προβλέπονται διαφορετικές προϋποθέσεις πρόσβασης οι οποίες δικαιολογούνται άμεσα με αντικειμενικά κριτήρια.»

Η οδηγία 96/71/ΕΚ

5 Το άρθρο 1 της οδηγίας 96/71/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1996, σχετικά με την απόσπαση εργαζομένων στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 1997, L 18, σ. 1), το οποίο φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται στις εγκατεστημένες σε κράτος μέλος επιχειρήσεις οι οποίες, στο πλαίσιο διεθνικής παροχής υπηρεσιών, προβαίνουν σε απόσπαση εργαζομένων, σύμφωνα με την παράγραφο 3, στο έδαφος κράτους μέλους.

[…]

3. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται όταν οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 λαμβάνουν ένα από τα ακόλουθα διεθνικά μέτρα:

α) αποσπούν έναν εργαζόμενο, για λογαριασμό τους και υπό τη διεύθυνσή τους, στο έδαφος κράτους μέλους, στο πλαίσιο σύμβασης που συνάπτεται μεταξύ της επιχείρησης αποστολής και του παραλήπτη της παροχής υπηρεσιών που ασκεί τις δραστηριότητές του στο εν λόγω κράτος μέλος, εφόσον υφίσταται εργασιακή σχέση ανάμεσα στην επιχείρηση αποστολής και τον εργαζόμενο κατά το χρόνο της απόσπασης

[…]».

Ο κανονισμός 883/2004

6 Το άρθρο 12 του κανονισμού (ΕΚ) 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για το συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ 2004, L 166, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 200, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 465/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 22ας Μαΐου 2012 (ΕΕ 2012, L 149, σ. 4) (στο εξής: κανονισμός 883/2004), ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Το πρόσωπο που ασκεί μισθωτή δραστηριότητα σε κράτος μέλος για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος ασκεί κανονικά τις δραστηριότητές του εκεί και το οποίο έχει αποσπαστεί από τον εν λόγω εργοδότη σε άλλο κράτος μέλος για να εκτελέσει εργασία για λογαριασμό του εν λόγω εργοδότη, εξακολουθεί να υπάγεται στη νομοθεσία του πρώτου κράτους μέλους, υπό τον όρο ότι η προβλεπόμενη διάρκεια της εργασίας δεν υπερβαίνει τους 24 μήνες και ότι το πρόσωπο αυτό δεν έχει αποσταλεί σε αντικατάσταση άλλου αποσπασμένου.»

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο φορολογικός κώδικας

7 Ο Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 227/2015 περί φορολογικού κώδικα), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει στο άρθρο 60 τα εξής:

«Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι ακόλουθοι υποκείμενοι στον φόρο:

[…]

5. τα φυσικά πρόσωπα, όσον αφορά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, από την 1η Ιανουαρίου 2019 έως και τις 31 Δεκεμβρίου 2028, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) οι εργοδότες ασκούν [δραστηριότητες] στον κατασκευαστικό τομέα […]

[…]

b) οι εργοδότες πραγματοποιούν κύκλο εργασιών από τις μνημονευόμενες στο στοιχείο a δραστηριότητες και από άλλες δραστηριότητες οι οποίες αφορούν ειδικά τον κατασκευαστικό τομέα σε ποσοστό τουλάχιστον 80 % του συνολικού κύκλου εργασιών. […]

c) τα ακαθάριστα μηνιαία έσοδα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα στα οποία εφαρμόζεται η απαλλαγή, υπολογίζονται επί τη βάσει ακαθάριστων αποδοχών που καταβάλλονται για 8 ώρες ημερήσιας εργασίας και ανέρχονται τουλάχιστον στο ποσό των 3 000 [ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 610 ευρώ)] μηνιαίως. Η απαλλαγή ισχύει, μέχρι του ποσού των 30 000 RON [(περίπου 6 100 ευρώ)] κατ' ανώτατο όριο, για τα ακαθάριστα μηνιαία έσοδα από τα μνημονευόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, τα οποία αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα. Το μέρος των ακαθάριστων μηνιαίων εσόδων που υπερβαίνει το ποσό των 30 000 RON δεν τυγχάνει φορολογικού ευεργετήματος·

[…]».

8 Το άρθρο 78 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«(1) Τα πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία υποχρεούνται να καταβάλλουν μηνιαίο φόρο, του οποίου το ποσό είναι οριστικό, και ο οποίος υπολογίζεται και παρακρατείται στην πηγή από τα πρόσωπα που καταβάλλουν τα εισοδήματα.

(2) Ο προβλεπόμενος στην παράγραφο 1 μηνιαίος φόρος προσδιορίζεται ως εξής:

a) στον τόπο υπηρεσίας, με την εφαρμογή συντελεστή 10 % στη βάση υπολογισμού που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του καθαρού μισθολογικού εισοδήματος, το οποίο υπολογίζεται με την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης για έναν μήνα, οι οποίες οφείλονται βάσει της ρουμανικής νομοθεσίας ή των διεθνών νομικών πράξεων στις οποίες η Ρουμανία είναι συμβαλλόμενο μέρος, καθώς και, κατά περίπτωση, της ατομικής εισφοράς στον κρατικό προϋπολογισμό που οφείλεται σύμφωνα με τον νόμο, και των ακόλουθων στοιχείων:
   (i) την προσωπική έκπτωση που χορηγείται για τον οικείο μήνα·
   (ii) την καταβαλλόμενη από την επαγγελματική ένωση εισφορά κατά τη διάρκεια του οικείου μήνα, σύμφωνα με τον νόμο·
   (iii) εισφορές σε συνταξιοδοτικά ταμεία […]
   (iv) τα ασφάλιστρα συμπληρωματικής ασφάλισης υγείας, καθώς και τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται υπό μορφή συνδρομών, το κόστος των οποίων βαρύνει τους υπαλλήλους […]·

[…]».

9 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα πρόσωπα που καταβάλλουν μισθούς και εξομοιούμενες προς μισθούς αποδοχές υποχρεούνται να υπολογίζουν και να παρακρατούν τον φόρο εισοδήματος κάθε μήνα, κατά την ημερομηνία καταβολής των εν λόγω αποδοχών, και να τον αποδίδουν στον κρατικό προϋπολογισμό το αργότερο έως και την 25η ημέρα του μήνα που έπεται εκείνου για τον οποίο καταβάλλονται οι αποδοχές.»

10 Κατά το άρθρο 138, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα:

«Το ποσό των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης υπολογίζεται ως ακολούθως:

ποσοστό 25 % για τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του μισθωτού ή υποχρεούνται να καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές βάσει του παρόντος νόμου».

11 Το άρθρο 138bis του φορολογικού κώδικα προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2019 έως και τις 31 Δεκεμβρίου 2028, για τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία και εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα προερχόμενα από συμβάσεις εργασίας συναφθείσες με εργοδότες οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον κατασκευαστικό τομέα και πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 60, σημείο 5, το προβλεπόμενο στο άρθρο 138, στοιχείο a, το ποσοστό εισφοράς κοινωνικής ασφάλισης μειώνεται κατά 3,75 ποσοστιαίες μονάδες.»

12 Το άρθρο 139 του φορολογικού κώδικα προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχείο a, τα εξής:

«Για τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, η μηνιαία βάση υπολογισμού των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης είναι τα ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα που αποκτώνται στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της εφαρμοστέας

ευρωπαϊκής νομοθεσίας στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης και τις συμφωνίες για τα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης στις οποίες η Ρουμανία είναι συμβαλλόμενο μέρος, και περιλαμβάνει:

a) μισθούς και αποδοχές σε χρήμα και/ή σε είδος τα οποία αποκτώνται στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σχέσης εργασίας ή ειδικού καθεστώτος που προβλέπεται από τον νόμο. […]»

13 Το άρθρο 146, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του εργοδότη ή εξομοιώνονται με αυτόν υποχρεούνται να υπολογίζουν και να παρακρατούν στην πηγή τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που οφείλουν τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή εισοδήματα εξομοιούμενα προς αυτά. Οι φορείς του άρθρου 136, στοιχεία d έως f, και τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που είναι εργοδότες ή εξομοιώνονται με εργοδότες, οφείλουν να προβαίνουν στον υπολογισμό των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης τις οποίες υποχρεούνται, ανάλογα με την περίπτωση, να καταβάλλουν δυνάμει του νόμου.»

14 Κατά το άρθρο 154, παράγραφος 1, στοιχείο r, του φορολογικού κώδικα:

«Οι ακόλουθες κατηγορίες φυσικών προσώπων απαλλάσσονται από την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών υγειονομικής περίθαλψης:

[…]

r) τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα αποκτηθέντα βάσει συμβάσεων εργασίας που έχουν συναφθεί με εργοδότες οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον κατασκευαστικό τομέα και πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 60, σημείο 5, για το χρονικό διάστημα από 1 Ιανουαρίου 2019 έως και 31 Δεκεμβρίου 2028.»

15 Το άρθρο 156 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Το ύψος των ασφαλιστικών εισφορών υγειονομικής περίθαλψης που υποχρεούνται να καταβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν την ιδιότητα του μισθωτού ή τα οποία έχουν την υποχρέωση να καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές υγειονομικής περίθαλψης δυνάμει του παρόντος νόμου ανέρχεται σε ποσοστό 10 %.»

16 Το άρθρο 168 του φορολογικού κώδικα προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του εργοδότη ή εξομοιώνονται με τον εργοδότη υποχρεούνται να υπολογίζουν και να παρακρατούν στην πηγή τις ασφαλιστικές εισφορές υγειονομικής περίθαλψης που οφείλουν τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα.»

Οι κανονιστικές αποφάσεις 611/2019 και 2165/2019

17 Η Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a «Declarației privind obligațiile de plată a coopérțiilor sociale, impozitului pe Venit și evidența mondială a persoanelor asigurate» (κανονιστική απόφαση 611/138/127/2019 περί εγκρίσεως του υποδείγματος, του περιεχομένου και των λεπτομερειών

υποβολής και διαχείρισης της «δήλωσης σχετικά με τις υποχρεώσεις καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, τον φόρο εισοδήματος και το μητρώο ασφαλισμένων»), της 31ης Ιανουαρίου και της 1ης Φεβρουαρίου 2019 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 123 της 15ης Φεβρουαρίου 2019, στο εξής: κανονιστική απόφαση 611/2019), και η 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» (κανονιστική απόφαση 2165/837/743/2019 περί εγκρίσεως του υποδείγματος, του περιεχομένου και των λεπτομερειών υποβολής και διαχείρισης του εντύπου 112 για τη «δήλωση σχετικά με τις υποχρεώσεις καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, τον φόρο εισοδήματος και το μητρώο ασφαλισμένων»), της 10ης, της 15ης και της 17ης Μαΐου 2019 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 404 της 23ης Μαΐου 2019, στο εξής: κανονιστική απόφαση 2165/2019), ορίζουν στο παράρτημα 6, όγδοο εδάφιο, τα εξής:

«Τα φορολογικά ευεργετήματα του άρθρου 60, σημείο 5, του άρθρου 138bis, του άρθρου 154, παράγραφος 1, στοιχείο r, και του άρθρου 220quater, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα δεν χορηγούνται για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα των αποσπασμένων εργαζομένων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

18 Η Nord Vest Pro είναι εταιρία του ρουμανικού δικαίου, η οποία δραστηριοποιείται στον κατασκευαστικό τομέα. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, παρέχει, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες στη Γερμανία και την Αυστρία, μέσω της απόσπασης εργαζομένων για την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών στο έδαφος των δύο αυτών κρατών μελών.

19 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από τις φορολογικές αρχές στη Nord Vest Pro, εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού φόρου στις 10 Μαΐου 2021. Κατά τις εν λόγω αρχές, η Nord Vest Pro εσφαλμένως θεώρησε ότι οι εργαζόμενοί της που εκτελούσαν κατασκευαστικές εργασίες στη Γερμανία και την Αυστρία ετύγχαναν της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 60, σημείο 5, του φορολογικού κώδικα όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος. Κατά τις αρχές αυτές, βάσει του άρθρου 78, παράγραφος 2, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα, ο συντελεστής φόρου που εφαρμόζεται στους εν λόγω εργαζομένους ανέρχεται στο 10 % του εισοδήματος. Οι φορολογικές αρχές έκριναν επίσης ότι η Nord Vest Pro εσφαλμένως θεώρησε ότι η μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και η απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών υγειονομικής περίθαλψης, όπως προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 138bis και στο άρθρο 154, παράγραφος 1, στοιχείο r, του φορολογικού κώδικα, ισχύουν για τους αποσπασμένους στο εξωτερικό εργαζομένους, ενώ, για τους εργαζομένους αυτούς, ισχύουν τα ποσοστά που προβλέπονται στο άρθρο 138, στοιχείο a, και στο άρθρο 156 του ίδιου κώδικα, ήτοι ποσοστό 25 % για τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και 10 % για τις ασφαλιστικές εισφορές υγειονομικής περίθαλψης.

20 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, η πράξη προσδιορισμού φόρου διορθώθηκε όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και τις εισφορές που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως και ανήλθε στο συνολικό ποσό των 331 906 RON (περίπου 67 255 ευρώ).

21 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Nord Vest Pro κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου απορρίφθηκε από τη γενική περιφερειακή διεύθυνση δημοσίων οικονομικών Cluj-Napoca με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2021.

22 Κατά της απορριπτικής απόφασης η Nord Vest Pro άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunalul Satu Mare (περιφερειακού δικαστηρίου Satu Mare, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε από τις φορολογικές αρχές βάσει του άρθρου 60, σημείο 5, του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με τις κανονιστικές αποφάσεις 611/2019 και 2165/2019, από όπου προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη πλεονεκτήματα δεν χορηγούνται για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα που αποκτούν αποσπασμένοι μισθωτοί. Πέραν τούτου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι επελθούσες διορθώσεις ήταν αναγκαίες λόγω της έκδοσης του 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 étengarea unor acte norzea unor termene (επείγοντος κυβερνητικού διατάγματος 114/2018 για τη θέσπιση ορισμένων μέτρων στον τομέα των δημοσίων επενδύσεων και ορισμένων φορολογικών και δημοσιονομικών μέτρων, για την τροποποίηση και συμπλήρωση ορισμένων νομοθετικών πράξεων και για την παράταση ορισμένων προθεσμιών), της 28ης Δεκεμβρίου 2018 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 1116 της 29ης Δεκεμβρίου 2018), σκοπός του οποίου είναι, κατ' ουσίαν, όπως προκύπτει από το αιτιολογικό του, να στηρίξει τον κατασκευαστικό τομέα στη Ρουμανία με τη χορήγηση ορισμένων πλεονεκτημάτων στους εργαζομένους του εν λόγω τομέα που ασκούν τις δραστηριότητές τους στην εθνική επικράτεια.

24 Κατά το αιτούν δικαστήριο, με τη χορήγηση των ως άνω ευεργετημάτων μόνο στους εν λόγω εργαζομένους, ο Ρουμάνος νομοθέτης επιφύλαξε ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη Ρουμανία σε σχέση με εκείνες που δραστηριοποιούνται στο έδαφος άλλων κρατών μελών. Πλην όμως, μια τέτοια νομοθετική προσέγγιση αντιστρατεύεται έναν από τους κύριους σκοπούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι την εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς. Συγκεκριμένα, μια τέτοια φορολογική μεταχείριση, στο μέτρο που συνεπάγεται υψηλότερη φορολόγηση των κατασκευαστικών επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητές τους εκτός της ρουμανικής επικράτειας σε σχέση με εκείνες που δραστηριοποιούνται στην εθνική επικράτεια και, ως εκ τούτου, αποτρέπει τις εν λόγω επιχειρήσεις από το να παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες εκτός Ρουμανίας, συνιστά, στην πράξη, μείζον εμπόδιο για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Satu Mare (περιφερειακό δικαστήριο Satu Mare) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 26 και 56 ΣΛΕΕ και το άρθρο 20 της οδηγίας [2006/123] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, δυνάμει της οποίας ο Ρουμάνος νομοθέτης μπορεί να αντιμετωπίζει διαφορετικά, από φορολογικής άποψης, τις ρουμανικές εμπορικές εταιρίες που ασκούν κερδοσκοπικές δραστηριότητες στο έδαφος του ρουμανικού κράτους σε σχέση με τις ρουμανικές εταιρίες που ασκούν τις εν λόγω δραστηριότητες στο έδαφος άλλων κρατών μελών της Ένωσης, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία παρείχε υπηρεσίες κατά κύριο λόγο στο έδαφος [της Δημοκρατίας] της Αυστρίας και [της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας] της Γερμανίας, να μη δικαιούται τις φορολογικές απαλλαγές που δικαιούνται άλλες εταιρίες του κατασκευαστικού τομέα οι οποίες δραστηριοποιούνται στο έδαφος του ρουμανικού κράτους;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

26 Η Ρουμανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη κατά το μέτρο που το αιτούν δικαστήριο παρέβη το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας μη διευκρινίζοντας τους λόγους για τους οποίους υποβάλει ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 26 και 56 ΣΛΕΕ και του άρθρου 20 της οδηγίας 2006/123, τη σχέση μεταξύ των διατάξεων αυτών και της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης και τις συνέπειες που θα αντλήσει όσον αφορά την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης από τη ζητούμενη ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων.

27 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, προϋπόθεση για να παρασχεθεί χρήσιμη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι να έχει τηρήσει αυστηρά το εθνικό δικαστήριο τις σχετικές με το περιεχόμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως απαιτήσεις που προβλέπονται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, διάταξη την οποία οφείλει να γνωρίζει το αιτούν δικαστήριο (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, Consorzio Italian Management και Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Οι απαιτήσεις αυτές υπενθυμίζονται, εξάλλου, στις εκ μέρους του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης συστάσεις προς τα εθνικά δικαστήρια, σχετικές με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ 2019, C 380, σ. 1).

28 Ειδικότερα, είναι απολύτως αναγκαίο, όπως ορίζει το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως να εκθέτει τους λόγους που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021, Consorzio Italian Management και Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά το μέρος που το προδικαστικό ερώτημα αφορά το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/123, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί τη μνεία της εν λόγω διάταξης και, ως εκ τούτου, το Δικαστήριο δεν γνωρίζει ούτε τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα ως προς την ερμηνεία της διάταξης αυτής ούτε τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι υφίσταται μεταξύ της συγκεκριμένης διάταξης και της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης, αντιθέτως προς τις απαιτήσεις του άρθρου 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας. Ως εκ τούτου, κατά το μέρος αυτό, το προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο.

30 Όσον αφορά όμως τα άρθρα 26 και 56 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητές τους εκτός της ρουμανικής επικράτειας τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισης σε σχέση με εκείνες που δραστηριοποιούνται εντός της εθνικής επικράτειας, με αποτέλεσμα το γεγονός αυτό να αποτρέπει τις τελευταίες από το να παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες εκτός Ρουμανίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εκθέτει τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα ως προς την ερμηνεία των ως άνω διατάξεων καθώς και τη σχέση που θεωρεί ότι υφίσταται, στο συγκεκριμένο πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης, μεταξύ των διατάξεων αυτών και της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης. Διαπιστώνεται, επομένως, ότι η αίτηση προδικαστική αποφάσεως είναι παραδεκτή κατά το μέρος αυτό και πρέπει να δοθεί απάντηση επί της ουσίας.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

31 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν αντιβαίνει στα άρθρα 26 και 56 ΣΛΕΕ ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιφυλάσσει τη χορήγηση φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων μόνο στους εργαζομένους κατασκευαστικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους.

32 Προκαταρκτικώς, κατά το μέρος που το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται στο άρθρο 26 ΣΛΕΕ, επισημαίνεται, αφενός, ότι η συγκεκριμένη διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες. Δεδομένου όμως ότι η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται, μεταξύ άλλων, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις των Συνθηκών και δεδομένου ότι οι εν λόγω ελευθερίες τέθηκαν σε εφαρμογή με τα άρθρα 45 και 56 ΣΛΕΕ, παρέλκει η ερμηνεία του άρθρου 26 ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψεις 55 και 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 16ης Δεκεμβρίου 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, σκέψη 22).

33 Αφετέρου, όσον αφορά τις αμφιβολίες που διατηρεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, αρκεί η παρατήρηση ότι, δεδομένου ότι εν προκειμένω η προβαλλόμενη από την Επιτροπή πτυχή δεν αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, δεν απαιτείται να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του ζητήματος αυτού.

34 Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, μόνο στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προσδιορίσει το αντικείμενο των ερωτημάτων που προτίθεται να υποβάλει στο Δικαστήριο. Επομένως, εφόσον από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει η ανάγκη τέτοιας αναδιατύπωσης, το Δικαστήριο δεν μπορεί, κατόπιν αιτήματος ενός εκ των ενδιαφερομένων που μνημονεύονται στο άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να εξετάσει ερωτήματα που δεν του υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο. Αν το εθνικό δικαστήριο, λαμβανομένης υπόψη της εξελίξεως της διαφοράς, κρίνει αναγκαίο να λάβει συμπληρωματικά στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, σ' αυτό απόκειται να απευθυνθεί εκ νέου στο Δικαστήριο (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, σκέψη 37).

35 Όσον αφορά το μνημονευόμενο στο προδικαστικό ερώτημα άρθρο 56 ΣΛΕΕ, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι παρίσταται ανάγκη αναδιατύπωσής του. Πράγματι, η υπό κρίση αίτηση αναφέρεται σε μια κατάσταση κατά την οποία η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης εταιρία δεν τυγχάνει των επίμαχων στην υπόθεση αυτή φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων «όσον αφορά τους μισθωτούς που απασχολούνται στη Γερμανία και την Αυστρία».

36 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι εθνική ρύθμιση διέπουσα την προσωρινή μετακίνηση εργαζομένων οι οποίοι αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος για να εκτελέσουν εκεί εργασίες στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών του εργοδότη τους και επιστρέφουν στη χώρα καταγωγής τους μετά την εκπλήρωση της αποστολής τους, χωρίς ουδέποτε να εισέλθουν στην αγορά εργασίας του κράτους μέλους υποδοχής, εμπίπτει στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, σκέψη 15, της

9ης Αυγούστου 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, σκέψη 21, της 25ης Οκτωβρίου 2001, Finalarte κ.λπ., C-49/98, C-50/98, C-52/98 έως C-54/98 και C-68/98 έως C-71/98, EU:C:2001:564, σκέψεις 22 και 23, και της 3ης Απριλίου 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, σκέψη 37).

37 Επομένως, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να εξεταστεί μόνον υπό το πρίσμα του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.

Επί της ύπαρξης περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

38 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (απόφαση της 27 Απριλίου 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Επισημαίνεται ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ αποκλείει την εφαρμογή κάθε εθνικής ρυθμίσεως έχουσας ως αποτέλεσμα να καταστήσει την παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ’ ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Συνιστούν περιορισμούς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών τα εθνικά μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να χορηγήσουν, σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία, όσον αφορά τους εργαζομένους της προσφεύγουσας στην υπόθεση της κύριας δίκης εταιρίας οι οποίοι ήταν αποσπασμένοι στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας, τα ευεργετήματα του άρθρου 60, σημείο 5, του άρθρου 138bis και του άρθρου 154, παράγραφος 1, στοιχείο r, του φορολογικού κώδικα, τα οποία, αντιθέτως, χορηγούνται στους εργαζομένους που ασκούν τις δραστηριότητές τους στη ρουμανική επικράτεια. Τα ευεργετήματα αυτά συνίστανται, πρώτον, στην απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των εν λόγω εργαζομένων, δεύτερον, στη μείωση των κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών τους και, τρίτον, στην απαλλαγή τους από τις ασφαλιστικές εισφορές υγειονομικής περίθαλψης.

42 Διαπιστώνεται ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση εφαρμόζεται χωρίς διακρίσεις σε όλες τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, ρουμανικές και αλλοδαπές, στο μέτρο που οι εργαζόμενοί τους ασκούν τις δραστηριότητές τους στο έδαφος της Ρουμανίας.

43 Ωστόσο, μια τέτοια ρύθμιση η οποία προβλέπει διαφορετικό φορολογικό και κοινωνικοασφαλιστικό καθεστώς ανάλογα με το αν οι ενδιαφερόμενοι εργαζόμενοι εκτελούν τα καθήκοντά τους στο οικείο κράτος μέλος ή σε άλλα κράτη μέλη –έστω και αν εφαρμόζεται αδιακρίτως στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, ρουμανικές και αλλοδαπές, που δραστηριοποιούνται στη ρουμανική επικράτεια–, μπορεί εντούτοις να αποτρέψει τις ρουμανικές επιχειρήσεις από το να παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες σε άλλο κράτος μέλος μέσω απόσπασης εργαζομένων στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.

44 Πράγματι, τέτοια μέτρα υπέρ των εργαζομένων μπορούν επίσης, υπό την επιφύλαξη του σχετικού ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, να μειώσουν το κόστος της εργασίας και να λειτουργήσουν επομένως ως πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις, στον βαθμό που οι δραστηριότητές τους πραγματοποιούνται στη ρουμανική επικράτεια, καθιστώντας λιγότερο ελκυστική την παροχή υπηρεσιών στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

45 Προκειμένου να κριθεί αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση μπορεί, παρά το περιοριστικό της αποτέλεσμα, να θεωρηθεί σύμφωνη με την κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, πρέπει να εξεταστεί αν η διαφορά μεταχείρισης που θεσπίζει αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί της ύπαρξης αντικειμενικά συγκρίσιμων καταστάσεων

46 Η δυνατότητα σύγκρισης ή μη μιας διασυνοριακής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση του κράτους μέλους πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εξάλλου, μόνον τα ουσιώδη κριτήρια διακρίσεως που προβλέπονται από την επίμαχη νομοθεσία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την εν λόγω νομοθεσία αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Εν προκειμένω, εναπόκειται στον αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, να προβεί στην ερμηνεία του προκειμένου να εξακριβώσει την ύπαρξη τυχόν αντικειμενικά συγκρίσιμων καταστάσεων.

49 Επισημαίνεται εντούτοις ότι προφανώς, όπως κατ' ουσίαν υποστήριξε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της –και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του περιεχομένου της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμισης–, οι επιχειρήσεις που έχουν συσταθεί στη Ρουμανία και παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες εντός του εν λόγω κράτους μέλους και οι επιχειρήσεις που έχουν συσταθεί στη Ρουμανία και παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες μέσω απόσπασης εργαζομένων σε άλλο κράτος μέλος βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, καθόσον ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες και υπόκεινται στο ρουμανικό δίκαιο όσον αφορά τις υποχρεώσεις τους τόσο ως προς τον φόρο εισοδήματος όσο και ως προς τις εισφορές υγειονομικής περίθαλψης και κοινωνικής ασφάλισης.

50 Η δυσκολία κατά την εξέταση του αν υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ της κατάστασης των κατασκευαστικών επιχειρήσεων των οποίων οι εργαζόμενοι απασχολούνται εντός της ρουμανικής επικράτειας και εκείνης των επιχειρήσεων που παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες σε άλλα κράτη μέλη έγκειται στο γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο δεν εκθέτει τον σκοπό που επιδιώκεται με τη χορήγηση των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων.

51 Το αιτούν δικαστήριο θα μπορούσε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, όπως ισχυρίζεται η Ρουμανική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση σκοπεί στην αύξηση του καθαρού μισθού των εργαζομένων στον κατασκευαστικό τομέα στη Ρουμανία,

προκειμένου να συμβάλει στην κοινωνική προστασία των εν λόγω εργαζομένων και να ανταποκριθεί, ως εκ τούτου, στις δυσκολίες που χαρακτηρίζουν τον τομέα αυτόν από άποψη εργατικού δυναμικού, οι οποίες είναι ικανές να θέσουν υπό αμφισβήτηση τη βιωσιμότητά του.

52 Συναφώς, μολονότι η Ρουμανική Κυβέρνηση παρατήρησε ότι, όπως προκύπτει από τις δημόσιες στατιστικές, ακόμη και με τη χορήγηση των ευεργετημάτων οι απασχολούμενοι στη Ρουμανία εργαζόμενοι λαμβάνουν μισθούς σαφώς χαμηλότερους από τους κατώτατους μισθούς που προβλέπονται σε άλλα κράτη μέλη, όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Αυστριακή Δημοκρατία, επισημαίνεται ότι τα στατιστικά αυτά στοιχεία δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο οι εν λόγω εργαζόμενοι να λαμβάνουν σε ορισμένες περιπτώσεις τους ίδιους μισθούς με αυτούς των εργαζομένων που παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες σε άλλα κράτη μέλη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος εφαρμόζεται σε ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές ύψους έως και 30 000 RON.

53 Υπό τις συνθήκες αυτές, η διαφορετική μεταχείριση την οποία προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση δεν αντικατοπτρίζει αντικειμενικά διαφορετικές καταστάσεις, όπερ, εντούτοις, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί της ύπαρξης επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος

54 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, κανένας περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν επιτρέπεται, εκτός αν επιδιώκει θεμιτό σκοπό συμβατό με τη Συνθήκη ΛΕΕ, δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, όπερ προϋποθέτει ότι η εφαρμογή του μπορεί να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση του οικείου σκοπού και ότι δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2019, Αυστρία κατά Γερμανίας, C-591/17, EU:C:2019:504, σκέψη 139 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2022, Cilevičs κ.λπ., C-391/20, EU:C:2022:638, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Εν προκειμένω, μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει τον σκοπό που επιδιώκει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η ρύθμιση αυτή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος οι οποίοι σχετίζονται, κατά πρώτον, με την ανάγκη διασφάλισης της κοινωνικής προστασίας των εργαζομένων στον κατασκευαστικό τομέα καθώς και της εξασφάλισης δίκαιων συνθηκών εργασίας στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς μέσω της μείωσης των υφιστάμενων μισθολογικών διαφορών στο επίπεδο της Ένωσης, κατά δεύτερον, με τον σκοπό της καταπολέμησης της αδήλωτης εργασίας και –διαμέσου αυτής– της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και, τέλος, με τα ειδικά προβλήματα που χαρακτηρίζουν τον ρουμανικό κατασκευαστικό τομέα και συνδέονται με την έλλειψη εργατικού δυναμικού με την οποία αυτός έρχεται αντιμέτωπος εξαιτίας της μετανάστευσης –σε ανησυχητικό βαθμό– των ειδικευμένων στον εν λόγω τομέα εργαζομένων προς το εξωτερικό για μισθολογικούς λόγους.

56 Όσον αφορά, πρώτον, την ανάγκη διασφάλισης της κοινωνικής προστασίας των εργαζομένων στον εν λόγω τομέα καθώς και την εξασφάλιση δίκαιων συνθηκών εργασίας, υπενθυμίζεται ότι μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει το Δικαστήριο συγκαταλέγονται τόσο η προστασία των εργαζομένων όσο και η διατήρηση των θέσεων εργασίας

και η αύξηση της απασχόλησης ως θεμιτοί σκοποί κοινωνικής πολιτικής (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής, C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψεις 73 έως 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Το Δικαστήριο έχει επίσης αναγνωρίσει ως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος την πάταξη της απάτης, ιδίως στον τομέα της κοινωνικής νομοθεσίας, και την πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών (πρβλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2019, Maksimovic κ.λπ., C-64/18, C-140/18, C-146/18 και C-148/18, EU:C:2019:723, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και την προσπάθεια αποτροπής διαταράξεων στην αγορά εργασίας (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche κ.λπ., C-18/17, EU:C:2018:904, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου ότι οι σκοποί της Ένωσης είναι και οικονομικοί και κοινωνικοί, τα δικαιώματα που απορρέουν από τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων πρέπει να σταθμίζονται με τους σκοπούς που επιδιώκει η κοινωνική πολιτική, στους οποίους συγκαταλέγονται, ιδίως, όπως προκύπτει από το άρθρο 151, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, η βελτίωση των συνθηκών διαβίωσης και εργασίας και η κατάλληλη κοινωνική προστασία (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής, C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 77 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Εν προκειμένω, είναι αληθές ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση καθιστά, κατ' αρχήν, δυνατή την αύξηση του καθαρού μισθού των εργαζομένων του κατασκευαστικού τομέα στη Ρουμανία κατ' αναλογίαν προς τα ποσά που αντιστοιχούν στα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικά και κοινωνικοασφαλιστικά ευεργετήματα. Εντούτοις, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η ρύθμιση αυτή είναι ικανή να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την κοινωνική προστασία των εργαζομένων του κατασκευαστικού τομέα μέσω της μείωσης του υφιστάμενου στο επίπεδο της Ένωσης μισθολογικού χάσματος, παρέχοντας, μεταξύ άλλων, εγγυήσεις ότι οι επιχειρήσεις μετακυλίουν, στην πράξη, τα φορολογικά και κοινωνικοασφαλιστικά ευεργετήματα που τους χορηγούνται στους μισθούς που καταβάλλουν στους εργαζομένους τους, ώστε να επιτυγχάνεται η αύξηση των αποδοχών των τελευταίων.

60 Σε περίπτωση που η εν λόγω ρύθμιση θεωρηθεί κατάλληλη να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, πρέπει επιπλέον να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου.

61 Όσον αφορά, δεύτερον, την καταπολέμηση της αδήλωτης εργασίας και της φοροδιαφυγής, κατά πάγια νομολογία, αποτελούν επίσης επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, ικανούς να δικαιολογήσουν περιορισμούς στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ, τόσο η καταπολέμηση της αδήλωτης εργασίας (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-255/04, EU:C:2006:401, σκέψεις 43, 46 και 52) όσο και η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας της είσπραξης του φόρου (πρβλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2022, Airbnb Ireland και Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde και Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 και C-53/21, EU:C:2022:127, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι η καταπολέμηση της αδήλωτης εργασίας και της φοροδιαφυγής δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη στέρηση των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων αποκλειστικώς από τις επιχειρήσεις των οποίων οι εργαζόμενοι παρέχουν την εργασία τους σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, δεν μπορεί να τεκμαίρεται ότι η άσκηση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών οδηγεί σε περιπτώσεις απάτης.

63 Όσον αφορά, τρίτον, τα ειδικά προβλήματα του ρουμανικού κατασκευαστικού τομέα που συνδέονται με την έλλειψη εργατικού δυναμικού, λόγω της μετανάστευσης ειδικευμένων στον συγκεκριμένο τομέα εργαζομένων προς το εξωτερικό για μισθολογικούς λόγους, αποτελεί πάγια νομολογία ότι λόγοι αμιγώς οικονομικής φύσεως, όπως είναι, μεταξύ άλλων, η ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας ή η εύρυθμη λειτουργία της, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν απαγορευμένους από τη Συνθήκη περιορισμούς (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής, C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Τούτου λεχθέντος, όπως υποστηρίζει, κατ’ ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 45, 46 και 48 των προτάσεών της, εκτιμήσεις οι οποίες συνδέονται με τον σκοπό της καταπολέμησης των συστημικών κινδύνων που αντιμετωπίζει ένα κράτος μέλος σε ορισμένο τομέα ο οποίος έχει ιδιαίτερη σημασία για την ανάπτυξή του, όπως εν προκειμένω ο κατασκευαστικός τομέας, προκειμένου να διασφαλιστεί η βιωσιμότητά του, ήτοι η συνέχιση της δραστηριότητάς του, προσιδιάζουν σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ. Η εθνική ρύθμιση που παρέχει φορολογικά και κοινωνικοασφαλιστικά πλεονεκτήματα μόνο στις επιχειρήσεις των οποίων οι εργαζόμενοι παρέχουν εργασία εντός του κράτους μέλους αυτού πρέπει πάντως να είναι ικανή να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου προς τούτο μέτρου, όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 73).

65 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιφυλάσσει τη χορήγηση φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων μόνο στους εργαζομένους κατασκευαστικών επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητές τους στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους και βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη κατασκευαστικών επιχειρήσεων των οποίων οι εργαζόμενοι είναι αποσπασμένοι σε άλλα κράτη μέλη, υπό την προϋπόθεση ότι η εθνική αυτή ρύθμιση δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όπερ σημαίνει ότι η εφαρμογή της μπορεί να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιφυλάσσει τη χορήγηση φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών ευεργετημάτων μόνο στους εργαζομένους κατασκευαστικών επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητές τους στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους και βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη κατασκευαστικών επιχειρήσεων των οποίων οι εργαζόμενοι είναι αποσπασμένοι σε άλλα κράτη μέλη, υπό την προϋπόθεση ότι η εθνική αυτή ρύθμιση δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όπερ σημαίνει ότι η εφαρμογή της μπορεί να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου.

(υπογραφές)