Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

26. rujna 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 56. UFEU-a – Slobodno pružanje usluga – Građevinski sektor – Upućivanje radnika – Porezne i socijalne pogodnosti dodijeljene zaposlenicima i poduzetnicima u građevinarstvu – Oslobođenje od poreza na dohodak – Izuzeće od doprinosa za zdravstveno osiguranje – Olakšice na doprinose za socijalno osiguranje – Nacionalni propis koji pravo na te pogodnosti ograničava samo na građevinske usluge koje se pružaju na državnom području – Propis čiji je cilj zadržavanje radne snage na državnom području i izbjegavanje neprijavljenog rada zbog razloga povezanih s plaćom – Usporedivost situacija – Važni razlozi u općem interesu – Socijalna zaštita radnika – Borba protiv utaje poreza – Proporcionalnost”

U predmetu C-387/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Satu Mare (Viši sud u Satu Mareu, Rumunjska), odlukom od 2. lipnja 2022., koju je Sud zaprimio 10. lipnja 2022., u postupku

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

protiv

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (izvjestitelj), A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Şereş, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 6. srpnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za rumunjsku vladu, M. Chicu, E. Gane i A. Wellman, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

– za Europsku komisiju, T. Isacu de Groot i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 9. studenoga 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 26. i 56. UFEU-a, kao i članka 20. Direktive 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu (SL 2006., L 376, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 47., str. 160.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, društva Nord Vest Pro Sani Pro SRL (u daljnjem tekstu: društvo Nord Vest Pro) i, s druge strane, Administrației Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Okružna uprava za javne financije u Satu Mareu, Rumunjska) i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Glavna regionalna uprava za javne financije u Cluj-Napoci, Rumunjska) (u daljnjem tekstu zajedno: porezna tijela), u vezi s odbijanjem tih tijela da zaposlenicima u građevinskom sektoru, koji obavljaju svoju djelatnost u drugoj državi članici, priznaju pravo na porezne i socijalne pogodnosti koje imaju zaposlenici koji obavljaju djelatnost u istom sektoru na rumunjskom državnom području.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/123

3 U skladu s člankom 2. stavkom 3. Direktive 2006/123 ona se ne primjenjuje u području oporezivanja.

4 Člankom 20. te direktive, naslovljenim „Nediskriminacija”, određuje se:

„1. Države članice osiguravaju da primatelj usluge ne podliježe diskriminirajućim zahtjevima na temelju svog državljanstva ili mjesta boravišta.

2. Države članice osiguravaju da opći uvjeti pristupa usluzi, koje pružatelj stavlja na raspolaganje široj javnosti, ne sadrže diskriminirajuće odredbe s obzirom na državljanstvo ili mjesto boravišta primatelja, ali ne isključuju mogućnost da se predvide različiti uvjeti pristupa ako su te razlike izravno opravdane objektivnim kriterijima.”

Direktiva 96/71/EZ

5 Članak 1. Direktive 96/71/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. prosinca 1996. o upućivanju radnika u okviru pružanja usluga (SL 1997., L 18, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 5., str. 127.), naslovljen „Opseg”, određuje:

„1. Ova se Direktiva primjenjuje na poduzeća s poslovnim nastanom u državi članici koja, u okviru transnacionalnog pružanja usluga, upućuju radnike u skladu sa stavkom 3. na državno područje države članice.

[…]

3. Ova se Direktiva primjenjuje u mjeri u kojoj poduzeća iz stavka 1. poduzimaju jednu od sljedećih transnacionalnih mjera:

(a) upućuju radnike, za svoj račun i pod svojim vodstvom, na državno područje države članice na temelju ugovora sklopljenog između poduzeća koje upućuje i primatelja usluge koji posluje u toj državi članici, pod uvjetom da postoji radni odnos između poduzeća koje vrši upućivanje i radnika za vrijeme upućivanja

[…]”

Uredba br. 883/2004

6 Člankom 12. Uredbe (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (SL 2004., L 166, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 3., str. 160. i ispravci SL 2020., L 415, str. 88. i SL 2023./90199, L), kako je izmijenjena Uredbom (EU) br. 465/2012 Europskog parlamenta i Vijeća od 22. svibnja 2012. (SL 2012., L 149, str. 4.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 6., str. 328.) (u daljnjem tekstu: Uredba br. 883/2004), stavkom 1. propisuje se:

„Na osobu koja obavlja djelatnost kao zaposlena osoba u državi članici za poslodavca koji ondje redovno obavlja svoje djelatnosti i kojeg je poslodavac uputio u drugu državu članicu radi obavljanja posla za tog poslodavca, i nadalje se primjenjuje zakonodavstvo prve države članice pod uvjetom da predviđeno trajanje takvog posla nije duže od 24 mjeseca i da nije poslana s ciljem da zamijeni drugu upućenu osobu.”

Rumunjsko pravo

Porezni zakonik

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 8. rujna 2015. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 688 od 10. rujna 2015.), kako je naknadno izmijenjen i dopunjen (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), u članku 60. predviđa:

„Sljedeće osobe oslobođene su plaćanja poreza na dohodak:

[…]

5. fizičke osobe u vezi s dohotkom od nesamostalnog rada ili sličnim dohotkom iz članka 76. stavaka 1. do 3. u razdoblju od 1. siječnja 2019. do 31. prosinca 2028., uključujući taj datum, u pogledu kojih su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) poslodavci obavljaju djelatnosti u građevinskom sektoru

[…]

(b) poslodavci ostvaruju promet od djelatnosti iz točke (a) i drugih posebnih djelatnosti u građevinskom sektoru u iznosu od najmanje 80 % ukupnog prometa […]

(c) bruto dohodak od nesamostalnog rada i sličan dohodak fizičkih osoba na koje se primjenjuje oslobođenje iz članka 76. stavaka 1. do 3. obračunava se prema bruto mjesečnoj plaći za rad od 8 sati dnevno od najmanje 3000 [rumunjskih leua (RON) (oko 610 eura)]. Oslobođenje se primjenjuje na iznose bruto mjesečnog dohotka fizičkih osoba od nesamostalnog rada koji su izjednačeni s plaćama iz članka 76. stavaka 1. do 3. do najviše 30 000 RON [(oko 6100 eura)]. Na dio bruto mjesečnog dohotka koji prelazi 30 000 RON ne primjenjuju se porezne pogodnosti.

[…]”

8 Prema članku 78. Poreznog zakonika:

„(1) Osobe koje ostvaruju dohodak od nesamostalnog rada obveznici su mjesečnog poreza po odbitku koji je konačno utvrđen i koji obračunava i oduzima poslodavac tih osoba.

(2) Mjesečni porez iz stavka 1. određuje se kako slijedi:

(a) u mjestu zaposlenja, primjenom stope od 10 % na osnovicu za izračun koja odgovara razlici između neto dohotka od rada, koja se izračunava tako da se od bruto dohotka odbiju obvezni doprinosi za socijalno osiguranje za jedan mjesec koji se duguju na temelju rumunjskog zakona ili međunarodnih pravnih instrumenata kojih je Rumunjska stranka, kao i, po potrebi, pojedinačnog doprinosa u državni proračun koji se duguje u skladu sa zakonom, i sljedećih elemenata:
   (i) osobni odbitak odobren za mjesec o kojem je riječ;
   (ii) sindikalni doprinos plaćen tijekom predmetnog mjeseca, u skladu sa zakonom;
   (iii) doprinosi mirovinskim fondovima […];
   (iv) premije dopunskog zdravstvenog osiguranja, kao i medicinske usluge koje se pružaju u obliku pretplata, a čije troškove snose zaposlenici […];

[…]”

9 U skladu s člankom 80. stavkom 1. tog zakonika:

„Poslodavci koji isplaćuju plaće i slične dohotke dužni su obračunati i odbiti porez na dohodak za svaki mjesec na dan isplate tih dohodaka i uplatiti ga u državni proračun najkasnije do 25. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca za koji su ti dohodci isplaćeni.”

10 U skladu s člankom 138. točkom (a) navedenog zakonika:

„Stope doprinosa za socijalno osiguranje su sljedeće:

25 % za fizičke osobe koje su zaposlene osobe ili koje su obvezne plaćati doprinos za socijalno osiguranje na temelju ovog zakona.”

11 Članak 138.a tog zakonika u stavku 1. predviđa:

„U razdoblju od 1. siječnja 2019. do uključujući 31. prosinca 2028., za fizičke osobe koje ostvaruju dohotke od nesamostalnog rada i slične dohotke koji proizlaze iz ugovora o radu sklopljenih s poslodavcima koji obavljaju djelatnosti u građevinskom sektoru i koji ispunjavaju uvjete predviđene člankom 60. točkom 5., stopa doprinosa za socijalno osiguranje predviđena člankom 138. točkom (a) smanjuje se za 3,75 postotnih bodova.”

12 Članak 139. stavak 1. točka (a) Poreznog zakonika predviđa:

„Mjesečna osnovica za izračun doprinosa za socijalno osiguranje za fizičke osobe koje ostvaruju dohotke od nesamostalnog rada ili slične dohotke bruto je dohodak od plaća i sličnih dohodaka, ostvaren na državnom području i u inozemstvu, u skladu s odredbama europskog zakonodavstva primjenjivog u području socijalnog osiguranja, kao i sporazumima o sustavima socijalnog osiguranja kojih je Rumunjska stranka te obuhvaća:

(a) dohotke od plaća i nadnica, u gotovini i/ili u naravi, stečenih na temelju ugovora o radu, radnog odnosa ili posebnog statusa predviđenog zakonom. […]”

13 U skladu s člankom 146. stavkom 1. tog zakonika:

„Fizičke i pravne osobe koje su poslodavci ili s njima izjednačene osobe dužne su izračunati i oduzeti doprinose za socijalno osiguranje koje duguju fizičke osobe koje primaju plaću ili slične dohotke. Institucije iz članka 136. točaka (d) do (f) kao i fizičke i pravne osobe koje su poslodavci ili s njima izjednačene osobe moraju izračunati doprinose za socijalnu sigurnost koji se duguju na temelju zakona, ovisno o slučaju.”

14 Na temelju članka 154. stavka 1. točke (r) navedenog zakonika:

„Sljedeće kategorije fizičkih osoba izuzete su od plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje:

[…]

(r) fizičke osobe u pogledu plaća i sličnih dohodaka, na temelju ugovora o radu sklopljenih s poslodavcima koji djeluju u sektoru građevinarstva i koji ispunjavaju uvjete iz članka 60. stavka 5., tijekom razdoblja [od] 1. siječnja 2019. do uključujući 31. prosinca 2028.”

15 U skladu s člankom 156. tog zakonika:

„Stopa doprinosa za zdravstveno osiguranje koje duguju fizičke osobe koje su zaposlene osobe ili koje su obvezne plaćati doprinose za zdravstveno osiguranje na temelju ovog zakona iznosi 10 %.”

16 Članak 168. stavak 1. točka (a) Poreznog zakonika predviđa:

„Fizičke i pravne osobe koje su poslodavci ili s njima izjednačene osobe dužne su izračunati i oduzeti doprinose za socijalno osiguranje koje duguju fizičke osobe koje primaju plaću ili slične dohotke.”

Odluka br. 611/2019 i Odluka br. 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” (Odluka br. 611/138/127/2019 o odobrenju modela, sadržaja, načina podnošenja i upravljanja „Izjav[e] o obvezama plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje, poreza na dohodak i registru imena osiguranih osoba”) od 31. siječnja i 1. veljače 2019. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 123 od 15. veljače 2019., u daljnjem tekstu: Odluka br. 611/2019) i 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” (Odluka br. 2165/837/743/2019 o odobrenju modela, sadržaja, načina podnošenja i upravljanja obrascem 112 „Izjava o obvezama plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje, poreza na dohodak i o registru imena osiguranih osoba”), od 10., 15. i 17. svibnja 2019. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 404. od 23. svibnja 2019., u daljnjem tekstu: Odluka br. 2165/2019), u svojem Prilogu 6. osmom stavku određuju:

„Porezne pogodnosti iz članka 60. točke 5., članka 138.a, članka 154. stavka 1. točke (r) i članka 220.c stavka 2. Poreznog zakonika ne odobravaju se za dohotke od plaća i slične dohotke upućenih radnika.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

18 Nord Vest Pro je društvo osnovano u skladu s rumunjskim pravom koje djeluje u građevinskom sektoru. U okviru svojih djelatnosti pruža, među ostalim, usluge u Njemačkoj i Austriji, na način da upućuje radnike radi izvođenja građevinskih radova na području tih dviju država članica.

19 To je društvo bilo predmet nadzora koji su provela porezna tijela, nakon čega je 10. svibnja 2021. doneseno porezno rješenje. Prema mišljenju tih tijela, navedeno društvo pogrešno je smatralo da su njegovi zaposlenici koji obavljaju građevinske radove u Njemačkoj i Austriji imali pravo na oslobođenje predviđeno člankom 60. točkom 5. Poreznog zakonika u pogledu poreza na dohodak. Prema mišljenju navedenih tijela, na temelju članka 78. stavka 2. točke (a) tog zakonika porezna stopa koja se primjenjivala na te zaposlenike iznosila je 10 % dohotka. Ta su tijela također smatrala da je društvo Nord Vest Pro pogrešno smatralo da je smanjenje stope doprinosa za socijalno osiguranje i izuzeće od plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje, kako su predviđeni člankom 138.a odnosno člankom 154. stavkom 1. točkom (r) navedenog zakonika primjenjivo na zaposlenike upućene u inozemstvo, s obzirom na to da se na tu vrstu zaposlenika primjenjuju stope predviđene člankom 138. točkom (a) i člankom 156. istog zakonika, odnosno stopa od 25 % za doprinose za socijalno osiguranje i 10 % za one koje se odnose na zdravstveno osiguranje.

20 S obzirom na prethodno navedeno, poreznim rješenjem utvrđeni su financijski ispravci koje treba izvršiti za porez na dohodak i doprinose navedene u prethodnoj točki ove presude u ukupnom iznosu od 331 906 RON (oko 67 255 eura).

21 Odlukom od 18. listopada 2021. Glavna regionalna uprava za javne financije u Cluj-Napoci odbila je žalbu koju je društvo Nord Vest Pro podnijelo protiv tog poreznog rješenja.

22 Protiv te odluke o odbijanju to je društvo podnijelo tužbu Tribunalulu Satu Mare (Viši sud u Satu Mareu, Rumunjska), odnosno sudu koji je uputio zahtjev.

23 Taj sud ističe da su porezna tijela donijela navedeno porezno rješenje na temelju članka 60. točke 5. Poreznog zakonika, u vezi s Odlukama br. 611/2019 i 2165/2019, iz kojih proizlazi da se pogodnosti o kojima je riječ u glavnom postupku ne dodjeljuju za dohodak od nesamostalnog rada i slične dohotke koje primaju upućeni radnici. Usto, ističe da su navedeni financijski ispravci postali nužni zbog donošenja 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 (Hitna vladina uredba br. 114/2018 o donošenju određenih mjera u području javnih ulaganja i određenih poreznih i proračunskih mjera, o izmjeni i dopuni određenih zakonodavnih akata i produljenju određenih rokova) od 28. prosinca 2018. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 1116 od 29. prosinca 2018.), čiji je cilj u biti bio, kao što to proizlazi iz njezina obrazloženja, poduprijeti djelatnost građevinskog sektora u Rumunjskoj dodjelom određenih pogodnosti zaposlenicima tog sektora koji obavljaju svoje djelatnosti na državnom području.

24 Prema mišljenju navedenog suda, time što je ograničio dodjelu tih pogodnosti na te zaposlenike, rumunjski zakonodavac dodijelio je povoljniji porezni tretman poduzetnicima u građevinskom sektoru koji posluju u Rumunjskoj, za razliku od onih poduzetnika koji posluju na državnom području drugih država članica. Međutim, takav zakonodavni pristup protivi se jednom od glavnih ciljeva Europske unije, odnosno uspostavljanju unutarnjeg tržišta. Naime, takvo porezno postupanje, s obzirom na to da podrazumijeva da se poduzetnici u građevinskom sektoru koji svoje djelatnosti obavljaju izvan rumunjskog državnog područja oporezuju više od onih koji posluju na nacionalnom državnom području i da ih se, slijedom toga, obeshrabruje od pružanja građevinskih usluga izvan Rumunjske, u praksi predstavlja veliku prepreku uspostavljanju unutarnjeg tržišta.

25 U tim je okolnostima Tribunalul Satu Mare (Viši sud u Satu Mareu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li [članke 26. i 56. UFEU-a i članak 20. Direktive 2006/123] tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg rumunjski zakonodavac s poreznog gledišta može različito postupati prema rumunjskim poduzetnicima koji obavljaju profitabilne djelatnosti na rumunjskom državnom području u odnosu na [one koji ih obavljaju] na području drugih [država članica Unije], tako da tužitelj, koji je pružao usluge uglavnom na državnom području [Republike] Austrije i [Savezne Republike] Njemačke, nema pravo na porezna oslobođenja na koja imaju pravo drugi poduzetnici u građevinskom sektoru koji obavljaju svoju djelatnost na rumunjskom državnom području?”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

26 Rumunjska vlada smatra da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten jer je sud koji je uputio zahtjev povrijedio članak 94. točku (c) Poslovnika Suda s obzirom na to da nije precizirao razloge koju su ga naveli na to da se zapita o tumačenju članaka 26. i 56. UFEU-a, kao i članka 20. Direktive

2006/123, nije naveo vezu između tih odredaba i propisa o kojem je riječ u glavnom postupku ili zaključke koje namjerava izvesti, za rješavanje spora iz glavnog postupka, na temelju zatraženog tumačenja navedenih odredbi.

27 U tom pogledu treba podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova, potreba za tumačenjem prava Unije koje će biti korisno nacionalnom sudu zahtijeva da se on strogo pridržava uvjeta u pogledu sadržaja zahtjeva za prethodnu odluku koji su izričito navedeni u članku 94. Poslovnika Suda, a koje sud koji je uputio zahtjev mora poznavati (presuda od 6. listopada 2021., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, t. 68. i navedena sudska praksa). Osim toga, na te se zahtjeve podsjeća u Preporukama Suda Europske unije namijenjene nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka (SL 2019., C 380, str. 1.).

28 Stoga je nužno, kako je to određeno u članku 94. točki (c) Poslovnika, da zahtjev za prethodnu odluku sadržava prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava, kao i pojašnjenje veze koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku (presuda od 6. listopada 2021., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, t. 69. i navedena sudska praksa).

29 U ovom slučaju valja utvrditi da, u dijelu u kojem se prethodno pitanje odnosi na članak 20. Direktive 2006/123, sud koji je uputio zahtjev nije dao nikakvu naznaku u prilog isticanju te odredbe, tako da Sud ne zna razloge koji su naveli taj sud da se zapita o tumačenju navedene odredbe, ni u prilog vezi koju uspostavlja između te odredbe i propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, suprotno zahtjevima utvrđenima u članku 94. točki (c) Poslovnika. Stoga je postavljeno pitanje u tom dijelu nedopušteno.

30 Suprotno tomu, kad je riječ o člancima 26. i 56. UFEU-a, sud koji je uputio zahtjev smatra da se prema poduzetnicima u građevinskom sektoru koji svoje djelatnosti obavljaju izvan rumunjskog državnog područja postupalo nepovoljnije nego prema poduzetnicima koji posluju na nacionalnom državnom području te ih se stoga odvraćalo od pružanja građevinskih usluga izvan Rumunjske. U tim okolnostima valja smatrati da odluka kojom se upućuje prethodno pitanje sadržava prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju tih odredbi, kao i pojašnjenje veze koju u posebnom okviru glavnog postupka uspostavlja između navedenih odredaba i propisa o kojem je riječ u glavnom postupku. Stoga valja smatrati da je u tom dijelu zahtjev za prethodnu odluku dopušten te treba odgovoriti na meritum tog zahtjeva.

O prethodnom pitanju

31 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 26. i 56. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se pravo na porezne i socijalne pogodnosti daje samo zaposlenicima poduzetnika u građevinskom sektoru koji svoje djelatnosti obavljaju na području te države članice.

32 Najprije valja istaknuti da, s jedne strane, u dijelu u kojem se upućeno pitanje odnosi na članak 26. UFEU-a, ta se odredba autonomno primjenjuje samo u situacijama uređenima pravom Unije za koje Ugovor ne predviđa posebna pravila. Međutim, budući da se navedenom odredbom predviđa da unutarnje tržište obuhvaća područje bez unutarnjih granica na kojem se, među ostalim, slobodno kretanje radnika i slobodno pružanje usluga osigurava u skladu s odredbama

Ugovorâ i da se te slobode provode člancima 45. i 56. UFEU-a, nije potrebno tumačiti članak 26. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 55. i 56. i navedenu sudsku praksu, i od 16. prosinca 2021., Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, t. 22.).

33 S druge strane, kad je riječ o sumnjama Europske komisije u spojivost propisa o kojem je riječ u glavnom postupku s pravilima u području državnih potpora, dovoljno je istaknuti da, s obzirom na to da u ovom slučaju taj aspekt, koji je istaknula Komisija, nije obuhvaćen predmetom prethodnog pitanja, o njemu nije potrebno odlučivati.

34 Naime, ustaljena je sudska praksa da je isključivo na nacionalnom sudu da odredi predmet pitanja koja namjerava uputiti Sudu. Stoga, budući da iz samog zahtjeva ne proizlazi potreba za preoblikovanjem pitanja, Sud ne može na zahtjev neke od zainteresiranih osoba navedenih u članku 23. Statuta Suda Europske unije ispitati pitanja koja mu nije uputio nacionalni sud. Ako nacionalni sud, s obzirom na razvoj postupka, smatra nužnim dobivanje dodatnih elemenata za tumačenje prava Unije, on ima pravo ponovno se obratiti Sudu (presuda od 19. prosinca 2019., Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, t. 37.).

35 Kad je riječ o članku 56. UFEU-a, na koji se odnosi postavljeno pitanje, iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi da postoji potreba da se pitanje preoblikuje. Naime, taj se zahtjev odnosi na situaciju u kojoj društvo o kojem je riječ u glavnom postupku nije imalo pravo na porezne i socijalne pogodnosti o kojima je riječ u glavnom postupku „za zaposlenike koji pružaju usluge u Njemačkoj i Austriji”.

36 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je nacionalni propis kojim se uređuje privremeni odlazak radnika koji su poslani u drugu državu članicu kako bi tamo obavili poslove u okviru pružanja usluga svojeg poslodavca i koji se vraćaju u svoju državu podrijetla nakon obavljanja svojih zadaća, a da ni u jednom trenutku nisu pristupili tržištu rada države članice domaćina, obuhvaćen slobodom pružanja usluga (presude od 27. ožujka 1990., Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, t. 15.; od 9. kolovoza 1994., Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, t. 21.; od 25. listopada 2001., Finalarte i dr., C-49/98, C-50/98, C-52/98 do C-54/98 i C-68/98 do C-71/98, EU:C:2001:564, t. 22. i 23., kao i od 3. travnja 2008., Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, t. 37.).

37 Iz toga slijedi da ovaj zahtjev za prethodnu odluku treba analizirati samo s obzirom na članak 56. UFEU-a.

Postojanje ograničenja slobodnog pružanja usluga

38 Najprije valja podsjetiti na to da države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (presuda od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339,, t. 41. i navedena sudska praksa).

39 Valja istaknuti da se članku 56. UFEU-a protivi primjena svih nacionalnih propisa kojima se više otežava pružanje usluga među državama članicama, nego pružanje usluga unutar samo jedne države članice (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635,, t. 20. i navedena sudska praksa).

40 Ograničenja slobodnog pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnim izvršavanje te slobode (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 22. i navedena sudska praksa).

41 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da su porezna tijela odbila, u skladu s primjenjivim zakonodavstvom, kad je riječ o zaposlenicima društva koje je tužitelj u glavnom postupku, koji su bili upućeni na državno područje Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije, pravo na pogodnosti predviđene člankom 60. točkom 5., člankom 138.a i člankom 154. stavkom 1. točkom (r) Poreznog zakonika koje se, suprotno tomu, dodjeljuju zaposlenicima koji obavljaju svoje djelatnosti na rumunjskom državnom području. Te se pogodnosti sastoje, kao prvo, od oslobođenja od poreza na dohodak za te zaposlenike, kao drugo, od olakšica na njihove doprinose za socijalno osiguranje i, kao treće, od izuzeća od doprinosa za zdravstveno osiguranje.

42 Valja utvrditi da se propis o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje na nediskriminirajući način na sve poduzetnike u građevinskom sektoru, rumunjske i strane, pod uvjetom da njihovi zaposlenici obavljaju svoje djelatnosti na području Rumunjske.

43 Međutim, takav propis kojim se uspostavlja porezni i socijalni sustav koji je različit ovisno o tome obavljaju li predmetni zaposlenici svoje zadaće u državi članici o kojoj je riječ ili u drugim državama članicama, iako se istovjetno primjenjuje na rumunjske i strane poduzetnike u građevinskom sektoru koji posluju na rumunjskom državnom području, ipak može odvratiti rumunjske poduzetnike od pružanja građevinskih usluga u drugoj državi članici upućivanjem radnika na državno područje te države članice.

44 Naime, takve mjere u korist zaposlenika također mogu, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, smanjiti troškove radne snage i tako dati prednost poduzetnicima ako svoje djelatnosti obavljaju na rumunjskom državnom području, čineći pružanje usluga manje privlačnim u drugoj državi članici.

45 Kako bi se utvrdilo može li se propis o kojem je riječ u glavnom postupku, unatoč svojem ograničavajućem učinku, smatrati usklađenim sa slobodom pružanja usluga u smislu članka 56. UFEU-a, valja razmotriti odnosi li se razlika u postupanju koja se njime uspostavlja na situacije koje nisu objektivno usporedive ili je opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti po analogiji presudu od 16. Prosinca 2021. UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

Postojanje objektivno usporedivih situacija

46 Usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije u državi članici treba razmotriti vodeći računa o svrsi predmetnih nacionalnih odredaba te o njihovu predmetu i sadržaju (presuda od 16. prosinca 2021., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, t. 47. i navedena sudska praksa).

47 Osim toga, samo se relevantni kriteriji razlikovanja utvrđeni predmetnim propisom moraju uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li različit tretman koji proizlazi iz takvog propisa situacije koje su objektivno različite (presuda od 16. prosinca 2021., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, t. 48. i navedena sudska praksa).

48 U ovom je slučaju na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, da ga protumači kako bi provjerio moguće postojanje objektivno usporedivih situacija.

49 Međutim, valja istaknuti da je, kao što je to Komisija u biti istaknula u svojim pisanim očitovanjima, očito da se, s obzirom na predmet i sadržaj propisa o kojima je riječ u glavnom postupku, društva osnovana u Rumunjskoj koja pružaju građevinske usluge u toj državi članici i društva osnovana u Rumunjskoj koja pružaju građevinske usluge upućivanjem radnika u drugu državu članicu, nalaze u usporedivoj situaciji jer obavljaju iste djelatnosti i jer podliježu rumunjskom pravnom sustavu u pogledu njihovih obveza, poreza na dohodak i doprinosa za zdravstveno osiguranje i socijalnu sigurnost.

50 Međutim, kako bi se razmotrilo postoji li objektivna razlika između situacije poduzetnika u građevinskom sektoru čiji zaposlenici rade na rumunjskom državnom području i onih poduzetnika koji obavljaju građevinske usluge u drugim državama članicama, poteškoća proizlazi iz činjenice da sud koji je uputio zahtjev ni na koji način ne izlaže cilj koji se želi postići poreznim i socijalnim pogodnostima o kojima je riječ u glavnom postupku.

51 Sud koji je uputio zahtjev mogao bi biti naveden na zaključak, kao što to ističe rumunjska vlada, da se nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku nastoji povećati neto plaća zaposlenika koji djeluju u građevinskom sektoru u Rumunjskoj kako bi se pridonijelo socijalnoj zaštiti tih zaposlenika i tako odgovorilo na poteškoće u pogledu radne snage koje su karakteristične za taj sektor, a koje mogu dovesti u pitanje samu održivost tog sektora.

52 U tom pogledu, iako je ta vlada istaknula da javne statistike potvrđuju da zaposlenici koji rade u Rumunjskoj, čak i uz korištenje dodijeljenih pogodnosti, primaju plaće koje su znatno niže od minimalnih plaća predviđenih u drugim državama članicama, poput Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije, valja istaknuti da ti statistički podaci ne isključuju da u određenim slučajevima ti zaposlenici mogu primati iste plaće kao i oni koji obavljaju građevinske usluge u drugim državama članicama, s obzirom na to da se, prema navodima iz spisa kojim Sud raspolaže, oslobođenje od poreza na dohodak primjenjuje na bruto mjesečne prihode koji iznose do 30 000 RON.

53 U tim okolnostima proizlazi da različito postupanje do kojeg dolazi na temelju propisa o kojem je riječ u glavnom postupku ne odražava situacije koje su objektivno različite, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Postojanje važnih razloga u općem interesu

54 Valja podsjetiti na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenje slobodnog pružanja usluga može prihvatiti samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s UFEU-om, opravdano je važnim razlozima u općem interesu i poštuje načelo proporcionalnosti, što znači da je prikladno da na dosljedan i sustavan način jamči postizanje željenog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje (vidjeti u tom smislu presude od 18. lipnja 2019., Austrija/Njemačka, C-591/17, EU:C:2019:504, t. 139. i navedenu sudsku praksu, i od 7. rujna 2022., Cilevičs i dr., C-391/20, EU:C:2022:638, t. 65. i navedenu sudsku praksu).

55 U ovom slučaju, iako sud koji je uputio zahtjev ne precizira cilj koji se želi postići nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, rumunjska vlada ističe u biti da je taj propis opravdan važnim razlozima u općem interesu koji se odnose, prije svega, na nužnost osiguranja socijalne zaštite zaposlenika u građevinskom sektoru i na jamčenje poštenih uvjeta rada u okviru

unutarnjeg tržišta smanjenjem razlike u plaćama koja postoji na razini Unije, nadalje, na borbu protiv neprijavljenog rada i, time, borbu protiv utaje poreza i, naposljetku, na konkretnu problematiku građevinskog sektora u vezi s manjkom radne snage s kojom se taj sektor suočava zbog zabrinjavajuće migracije kvalificiranih radnika u tom području u inozemstvo zbog plaća.

56 Kao prvo, kad je riječ o nužnosti osiguranja socijalne zaštite zaposlenika u navedenom sektoru kao i jamčenje pravednih uvjeta rada, valja podsjetiti na to da su među važnim razlozima u općem interesu koje Sud priznaje i zaštita radnika i očuvanje i promicanje zapošljavanja kao legitimni ciljevi socijalne politike (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, t. 73. do 75. i navedenu sudsku praksu).

57 Sud je također priznao kao važne razloge u općem interesu borbu protiv prijevara, osobito socijalnih, i sprečavanje zlouporaba (vidjeti u tom smislu presudu od 12. rujna 2019., Maksimovic i dr., C-64/18, C-140/18, C-146/18 i C-148/18, EU:C:2019:723, t. 37. i navedenu sudsku praksu), kao i izbjegavanje poremećaja tržišta rada (presuda od 14. studenoga 2018., Danieli & C. Officine Meccaniche i dr., C-18/17, EU:C:2018:904, t. 48. i navedena sudska praksa).

58 Usto, Sud je presudio da se, s obzirom na to da Unija ima gospodarski i socijalni cilj, prava koja proizlaze iz odredbi UFEU-a o slobodnom kretanju robe, osoba, usluga i kapitala moraju odvagnuti u odnosu na ciljeve socijalne politike, među kojima su, među ostalim, kao što to proizlazi iz članka 151. prvog stavka UFEU-a, poboljšanje životnih i radnih uvjeta i odgovarajuća socijalna zaštita (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, t. 77. i navedenu sudsku praksu).

59 U ovom slučaju točno je da propis o kojem je riječ u glavnom postupku načelno dopušta da se zaposlenicima u građevinskom sektoru koji rade u Rumunjskoj dodijeli povećanje neto plaće razmjerno iznosima koji odgovaraju poreznim i socijalnim pogodnostima o kojima je riječ u glavnom postupku. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri može li taj propis na dosljedan i sustavan način osigurati socijalnu zaštitu zaposlenika u građevinskom sektoru smanjenjem razlike u plaćama koja postoji na razini Unije, osiguravajući, osobito, da poduzetnici u praksi prenesu, porezne i socijalne pogodnosti koje primaju, na plaće isplaćene zaposlenicima, što će dovesti do povećanja tih plaća.

60 U slučaju da treba smatrati da navedeni propis može na dosljedan i sustavan način jamčiti ostvarenje zadanog cilja, potrebno je i da ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje tog cilja.

61 Kao drugo, kad je riječ o borbi protiv neprijavljenog rada i utaje poreza, ustaljena je sudska praksa da važne razloge u općem interesu kojima se mogu opravdati ograničenja ostvarivanja sloboda kretanja zajamčenih UFEU-om također predstavljaju i borba protiv neprijavljenog rada (vidjeti u tom smislu presudu od 15. lipnja 2006. Komisija/Francuska, C-255/04, EU:C:2006:401, t. 43., 46. i 52.), kao i nužnosti da se zajamči učinkovita naplata poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2022., Airbnb Ireland i Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, t. 63. i navedenu sudsku praksu), te borba protiv utaje poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 i C-53/21, EU:C:2022:127, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

62 U tom pogledu dovoljno je istaknuti da borba protiv neprijavljenog rada i utaje poreza ne može opravdati uskraćivanje poreznih i socijalnih pogodnosti o kojima je riječ u glavnom postupku isključivo poduzetnicima čiji zaposlenici obavljaju poslove u drugoj državi članici. Naime, ne može se pretpostaviti da ostvarivanje slobode pružanja usluga dovodi do slučajeva prijevare.

63 Kao treće, kad je riječ o posebnoj problematici rumunjskog građevinskog sektora koja je povezana s nedostatkom radne snage zbog migracije kvalificiranih radnika u tom području u inozemstvo zbog plaća, ustaljena je sudska praksa da razlozi isključivo gospodarske prirode, kao što su, osobito, promicanje nacionalnog gospodarstva ili njegovo dobro funkcioniranje, ne mogu opravdati prepreke zabranjene Ugovorom (presuda od 21. prosinca 2016., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, t. 72. i navedena sudska praksa).

64 S obzirom na to, kao što to u biti ističe nezavisna odvjetnica u točkama 45., 46. i 48. svojeg mišljenja, razmatranja povezana s ciljem borbe protiv sustavnih rizika s kojima se suočava država članica u sektoru od određene važnosti za njezin razvoj, kao što je to u ovom slučaju građevinski sektor, kako bi se osigurali održivost ili čak sam kontinuitet tog sektora, slična su važnim razlozima u općem interesu kojima se može opravdati ograničenje temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om. Međutim, nacionalni propis kojim se dodjeljuju porezne i socijalne pogodnosti samo poduzetnicima čiji zaposlenici obavljaju poslove u toj državi članici mora biti prikladan za osiguranje, na dosljedan i sustavan način, ostvarenja zadanog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno za njegovo postizanje, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri (vidjeti po analogiji presudu od 16. prosinca 2021., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, t. 73.).

65 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji pravo na porezne i socijalne pogodnosti daje samo zaposlenicima poduzetnika u građevinskom sektoru koji svoje djelatnosti obavljaju na državnom području te države članice i koji se nalaze u situaciji usporedivoj s onom poduzetnika u građevinskom sektoru čiji su zaposlenici upućeni u druge države članice, pod uvjetom da je taj nacionalni propis opravdan važnim razlozima u općem interesu i da poštuje načelo proporcionalnosti, što podrazumijeva da je njegova primjena prikladna za jamčenje, na dosljedan i sustavan način, ostvarenja tog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

Troškovi

66 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji pravo na porezne i socijalne pogodnosti daje samo zaposlenicima poduzetnika u građevinskom sektoru koji svoje djelatnosti obavljaju na državnom području te države članice i koji se nalaze u situaciji usporedivoj s onom poduzetnika u građevinskom sektoru čiji su zaposlenici upućeni u druge države članice, pod uvjetom da je taj nacionalni propis opravdan važnim razlozima u općem interesu i da poštuje načelo proporcionalnosti, što podrazumijeva da je njegova primjena prikladna za jamčenje, na dosljedan i sustavan način, ostvarenja tog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

Potpisi