A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. szeptember 26.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 56. cikk – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Építőipari ágazat – A munkavállalók kiküldetése – A munkavállalóknak és az építőipari vállalkozásoknak nyújtott adókedvezmények és szociális kedvezmények – A jövedelemadó alóli mentesség – Az egészségbiztosítási járulékok alóli mentesség – A társadalombiztosítási járulékok csökkentése – Az ezen előnyökben való részesülést kizárólag a belföldön nyújtott építési szolgáltatások tekintetében fenntartó nemzeti szabályozás – A munkaerő belföldön tartását és a munkabérrel kapcsolatos okokból történő színlelt foglalkoztatás elkerülését célzó szabályozás – A helyzetek összehasonlíthatósága – Közérdeken alapuló kényszerítő indokok – A munkavállalók szociális védelme – Adócsalás elleni küzdelem – Arányosság”

A C-387/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Satu Mare (szatmárnémeti törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2022. június 10-én érkezett, 2022. június 2-i határozatával terjesztett elő

a **Nord Vest Pro Sani Pro SRL**

és

az **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare**,

a **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. július 6-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: román.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a román kormány képviseletében M. Chicu, E. Gane és A. Wellman, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében T. Isacu de Groot és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. november 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 26. és EUMSZ 56. cikk, valamint a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 376., 36. o.; helyesbítés: HL 2014. L 278., 33. o.) 2., 16. és 20. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet az egyrészről a Nord Vest Pro Sani Pro SRL (a továbbiakban: Nord Vest Pro) és az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (szatmárnémeti kerületi költségvetési hivatal, Románia) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság, Románia; a továbbiakban együttesen: adóhatóságok) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e hatóságok megtagadták a romániai építőipari ágazat más tagállamban tevékenységet végző munkavállalóival szemben azon adó- és szociális előnyök elismerését, amelyekkel ugyanezen ágazat Romániában dolgozó munkavállalói rendelkeznek.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/123 irányelv

3 A 2006/123 irányelv 2. cikkének (3) bekezdése értelmében ezen irányelv nem alkalmazandó az adózás területén.

4 Ezen irányelvnek „A megkülönböztetés tilalma” című 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok biztosítják, hogy a szolgáltatás igénybevevőjére ne vonatkozzanak megkülönböztető előírások állampolgársága vagy lakóhelye alapján.

(2) A tagállamok biztosítják, hogy a szolgáltatás igénybevételének a szolgáltató által nyilvánosságra hozott általános feltételei nem tartalmaznak a szolgáltatás igénybevevőjének állampolgársága vagy lakóhelye szerinti megkülönböztető rendelkezéseket, de nem zárják ki eleve az igénybevételi feltételek különbözőségének lehetőségét, amennyiben azt objektív kritériumok közvetlenül indokolják.”

A 96/71/EK irányelv

5 A munkavállalók szolgáltatások nyújtása keretében történő kiküldetéséről szóló, 1996. december 16-i 96/71/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 1997. L 18., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 2. kötet, 431. o.; helyesbítés HL 2015. L 111., 34. o.) „Hatály” című 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ezt az irányelvet arra, a tagállamban letelepedett vállalkozásra kell alkalmazni, amely a szolgáltatások transznacionális nyújtása keretében munkavállalókat küld egy másik tagállam területére a (3) bekezdéssel összhangban.

[…]

(3) Ezt az irányelvet akkor kell alkalmazni, ha az (1) bekezdésben említett vállalkozás az alábbi transznacionális intézkedések valamelyikét megteszi:

a) munkavállalókat küld ki egy tagállam területére saját nevében és saját irányítása alatt, a kiküldő vállalkozás és a szolgáltatásnak az adott tagállamban működő címzettje között létrejött szerződés alapján, feltéve hogy a kiküldő vállalkozás és a munkavállaló a kiküldetés idején munkaviszonyban áll egymással;

[…]”

A 883/2004 rendelet

6 A 2012. május 22-i 465/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2009. L 149., 4. o.) módosított, a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló, 2004. április 29-i 883/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2004. L 166., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 72. o., a továbbiakban: 883/2004 rendelet) 12. cikkének (1) bekezdése kimondja:

Az a személy, aki egy tagállamban munkavállalóként végzi tevékenységét olyan munkáltató nevében, aki tevékenységét szokásosan abban a tagállamban végzi, és akit az említett munkáltató egy másik tagállamba küld, hogy a munkáltató nevében ott munkát végezzen, továbbra is az elsőként említett tagállam jogszabályainak a hatálya alá tartozik, feltéve, hogy az ilyen munkavégzés várható időtartama nem haladja meg a huszonnégy hónapot, és a szóban forgó személy kiküldetése nem egy másik kiküldött személy felváltása céljából történik.”

A román jog

Az adótörvénykönyv

7 A később módosított és kiegészített, 2015. szeptember 8-i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 227/2015. sz. törvény; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 688. szám, 2015. szeptember 10.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 60. cikke előírja:

„A következő adóalanyok mentesülnek a jövedelemadó alól:

[…]

(5) természetes személyek a 2019. január 1. és 2028. december 31. közötti időszakban szerzett, a 76. cikk (1)–(3) bekezdésében foglalt, munkaviszonyból származó és ahhoz hasonló jövedelmük után, amelyek esetében a következő feltételek együttesen teljesülnek:

a) a munkáltatók, akik az építőipari ágazatban […] tevékenységeket végeznek […]

[…]

b) a munkáltatók az a) pontban említett tevékenységekből és az építőipari ágazatra jellemző egyéb tevékenységekből a teljes árbevétel legalább 80%-át kitevő árbevételre tesznek szert. […]

c) a 76. cikk (1)–(3) bekezdésében foglalt, munkaviszonyból származó és ahhoz hasonló havi bruttó jövedelmet, amelyet a mentesség hatálya alá tartozó természetes személyek szereznek, a napi 8 munkaórára vonatkozó, legalább havi 3000 [román lej (RON) körülbelül 610 euró] bruttó munkabér alapján kell kiszámítani. A mentesség a természetes személyek által elért, a 76. cikk (1)–(3) bekezdésében foglalt, munkaviszonyból származó és ahhoz hasonló havi bruttó jövedelemre vonatkozik legfeljebb 30 000 RON [körülbelül 6100 euró] összegig. A havi bruttó jövedelem 30 000 RON meghaladó része nem részesül adókedvezményben.

[…]”

8 Az adótörvénykönyv 78. cikke értelmében:

„(1) A munkabérből származó jövedelem kedvezményezettjei havi, végleges adót kötelesek fizetni, amelyet a kifizetők számítanak ki és vonnak le forrásadóként.

(2) Az (1) bekezdésben előírt havi adót a következőképpen kell megállapítani:

a) az alkalmazás helyén, 10%-os adómérték alkalmazásával azon számítás alapján, amely a munkabérből származó havi bruttó jövedelemből a román jog értelmében vagy az olyan nemzetközi jogi aktusok értelmében, amelyeknek Románia is részes fele, fizetendő kötelező társadalombiztosítási járulékok, illetve – adott esetben – a törvény értelmében az állami költségvetésbe fizetett egyéni hozzájárulások levonásával számított nettó jövedelem és a következő tényezők közötti különbségnek felel meg:
   (i) az adott hónapra engedélyezett személyes kedvezmény;
   (ii) az adott hónapban a törvénynek megfelelően fizetett szakszervezeti járulék;
   (iii) a nyugdíj-előtakarékossági alapba történő befizetések […];
   (iv) kiegészítő egészségbiztosítási díjak, valamint előfizetés formájában nyújtott orvosi szolgáltatások, amelyek költségeit a munkavállalók viselik […];

[…]”

9 E törvénykönyv 80. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A munkabérek és az azzal egy tekintet alá eső jövedelmek kifizetői kötelesek a jövedelmek kifizetésének időpontjában a jövedelemadót minden hónapra kiszámolni és levonni, és azt legkésőbb az e jövedelmek kifizetésének hónapját követő hónap 25. napjáig az állami költségvetésbe befizetni.’

10 Az említett törvénykönyv138. cikkének a) pontja értelmében:

„A társadalombiztosítási járulékok mértéke a következő:

25% azon természetes személyek esetében, akik munkavállalónak minősülnek, vagy akik e törvény alapján társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelezettek.”

11 Ugyanezen törvénykönyv 138a. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A 2019. január 1. és 2028. december 31. közötti időszakban a 138. cikk a) pontjában előírt társadalombiztosítási járulék mértéke 3,75 százalékponttal csökken azon természetes személyek esetében, akik az építőiparban tevékenységet végző munkáltatókkal kötött munkaszerződésből származó munkabérben és azzal egy tekintet alá eső jövedelemben részesülnek, és megfelelnek a 60. cikk 5. pontjában foglalt feltételeknek.”

12 Az adótörvénykönyv 139. cikke (1) bekezdésének a) pontja ekképp rendelkezik:

„A munkabérből származó vagy azzal egy tekintet alá eső jövedelemben részesülő természetes személyek esetében a társadalombiztosítási járulék havi számítási alapja a belföldön és külföldön szerzett munkabérből és azzal egy tekintet alá eső jövedelemből származó bruttó jövedelem a szociális biztonság területén alkalmazandó európai jogszabályok rendelkezéseivel, valamint az azon szociális biztonsági rendszerekre vonatkozó megállapodásokkal összhangban, amelyeknek Románia részes fele, és a következőket foglalja magában:

a) a munkaszerződés, munkaviszony vagy a törvényben előírt különleges jogállás keretében szerzett munkabérekből és illetményekből származó jövedelmeket, pénzbeli és/vagy természetbeni juttatásokat. […]”

13 E törvénykönyv 146. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A munkáltatónak vagy azzal egy tekintet alá eső személynek minősülő természetes vagy jogi személyek kötelesek kiszámítani és levonni a munkabérből vagy az azzal egy tekintet alá eső jövedelemben részesülő természetes személyek által fizetendő társadalombiztosítási járulékokat. A 136. cikk d)–f) pontjában említett intézmények, valamint a munkáltatóknak vagy velük egy tekintet alá eső természetes és jogi személyek az egyes esetek szerint kötelesek kiszámítani az általuk a törvény alapján fizetendő társadalombiztosítási járulékokat.”

14 Az említett törvénykönyv 154. cikke (1) bekezdésének r) pontja értelmében:

„A természetes személyeknek az alábbi kategóriái mentesülnek az egészségbiztosítási járulék megfizetése alól:

[…]

r) a természetes személyek a munkabérből származó és azzal egy tekintet alá eső jövedelmek tekintetében, az építőiparban tevékenységet végző munkáltatókkal kötött munkaszerződések alapján, akik megfelelnek a 60. cikk 5. pontjában előírt feltételeknek a 2019. január 1. és 2028. december 31. közötti időszakban.”

15 Ugyanezen törvénykönyv 156. cikke értelmében:

„A munkavállalónak minősülő vagy a jelen törvény értelmében egészségbiztosítási járulékfizetésre kötelezett természetes személyek által fizetendő egészségbiztosítási járulék mértéke 10%.”

16 Az adótörvénykönyv 168. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A munkáltatónak vagy azzal egy tekintet alá eső személynek minősülő természetes vagy jogi személyek kötelesek kiszámítani és levonni a munkabérből vagy az azzal egy tekintet alá eső jövedelemben részesülő természetes személyek által fizetendő egészségbiztosítási járulékokat.”

A 611/2019. sz. rendelet és a 2165/2019. sz. rendelet

17 A 2019. január 31-i és február 1-jei 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” („a társadalombiztosítási járulék és jövedelemadó-fizetési kötelezettségre vonatkozó, valamint a biztosított személyek név szerinti nyilvántartásával kapcsolatos nyilatkozat” mintájáról, tartalmáról, benyújtásának részletes szabályairól és kezeléséről szóló 611/138/127/2019. sz. rendelet; a továbbiakban: 611/2019 rendelet), valamint a 2019. május 10-i, 15-i és 17-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” („a társadalombiztosítási járulék és jövedelemadó-fizetési kötelezettségre vonatkozó, valamint a biztosított személyek név szerinti nyilvántartásával kapcsolatos nyilatkozat” 112-es formanyomtatvány mintájának, tartalmának, benyújtása részletes szabályainak és kezelésének jóváhagyásáról szóló 2165/837/743/2019 rendelet *(Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2019. február 15-i 123. szám; a továbbiakban: 2165/2019. sz. rendelet) 6. melléklete nyolcadik bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Az adótörvénykönyv 60. cikkének 5. pontjában, 138. cikkében, 154. cikke (1) bekezdésének r) pontjában és 220. cikkének (2) bekezdésében említett adókedvezmény nem adható meg a munkaviszonyból származó jövedelem és a kiküldött munkavállalók által elért hasonló jövedelem tekintetében.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

18 A Nord Vest Pro az építőipari ágazatban működő, román jog szerinti társaság. Tevékenysége keretében többek között munkavállalók kiküldetése formájában szolgáltatásokat nyújt Németországban és Ausztriában abból a célból, hogy e két tagállam területén építési munkákat végezzen.

19 E társaságnál adóhatósági ellenőrzést végeztek, amelyet követően 2021. május 10-én adómegállapító határozatot hoztak. E hatóságok szerint az említett társaság tévesen ítélte meg úgy, hogy a Németországban és Ausztriában építési munkákat végző munkavállalói az adótörvénykönyv 60. cikkének 5. pontjában előírt adómentesség kedvezményében részesülhettek. Az említett hatóságok szerint e törvénykönyv 78. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az e munkavállalókra alkalmazandó adómérték a jövedelem 10%-a lett volna. Ugyanezen hatóságok azt is megállapították, hogy a Nord Vest Pro tévesen ítélte meg úgy, hogy a társadalombiztosítási

járuléknak az említett törvénykönyv 138a. cikkében, illetve 154. cikke (1) bekezdése r) pontjában előírt mértéke csökkentése és az egészségbiztosítási járulékok megfizetése alóli mentesség alkalmazható volt a külföldre kiküldött munkavállalókra, az ilyen típusú munkavállalók esetében ugyanis az ugyanezen törvénykönyv 138. cikkének a) pontjában és 156. cikkében előírt mértékeket, vagyis a társadalombiztosítási járulékok tekintetében 25%-os, az egészségbiztosítási járulékok esetében pedig 10%-os mértéket kellett volna alkalmazni.

20 A fentiekre tekintettel az adómegállapítási határozat a jelen ítélet előző pontjában említett jövedelemadó és járulékok jogcímén elvégzendő pénzügyi korrekciókat összesen 331 906 RON (körülbelül 67 255 euró) összegben állapította meg.

21 A Nord Vest Pro által az ezen adómegállapító határozattal szemben benyújtott panaszt a kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság egy 2021. október 18-án hozott határozatával elutasította.

22 Ezen elutasító határozattal szemben e társaság keresetet indított a Tribunalul Satu Mare (szatmárnémeti törvényszék, Románia), a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

23 E bíróság előadja, hogy az adómegállapító határozatot az adóhatóságok az adótörvénykönyvnek a 611/2019 és a 2165/2019 rendelettel összefüggésben értelmezett 60. cikke 5. pontja alapján fogadták el, amelyből az következik, hogy az alapügyben szóban forgó kedvezményeket a kiküldött munkavállalók által kapott munkabérek és hasonló jövedelmek tekintetében nem biztosítottak. Ezenkívül e bíróság előadja, hogy a pénzügyi korrekciókat a 2018. december 28-i 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 legislative și prorogarea unoractene (az egyes közberuházási intézkedések, valamint egyes adóügyi és költségvetési intézkedések elfogadásáról, továbbá egyes jogalkotási aktusok módosításáról és kiegészítéséről, illetve egyes határidők meghosszabbításáról szóló 114/2018. sz. sürgősségi kormányrendelet; *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2018. december 29-i 1116. szám) elfogadása tette szükségessé, amelynek célja lényegében – amint az indokolásából kitűnik – az építési ágazat romániai tevékenységének támogatása ezen ágazat belföldön tevékenységet végző munkavállalói számára nyújtott bizonyos előnyök által.

24 Az említett bíróság szerint a román jogalkotó azáltal, hogy e kedvezményeket e munkavállalókra korlátozta, kedvezőbb adójogi bánásmódban részesítette a Romániában működő építőipari vállalkozásokat, mint a más tagállamok területén működő vállalkozásokat. Márpedig egy ilyen szabályozási irányvonal ellentétes az Európai Unió egyik fő céljával, nevezetesen a belső piac megvalósításával. Az ilyen adójogi bánásmód ugyanis, mivel abból az következik, hogy a tevékenységüket Románia területén kívül folytató építőipari vállalkozásokat a belföldön működő vállalkozásoknál nagyobb mértékben adóztatnák, következésképpen visszatartják őket attól, hogy Románián kívül építési szolgáltatásokat nyújtsanak, a gyakorlatban a belső piac megvalósításának jelentős akadályát képezi.

25 E körülmények között a Tribunalul Satu Mare (szatmárnémeti törvényszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ 26. és EUMSZ 56. cikket, valamint a 2006/23 irányelv 20. cikkét], hogy azokkal ellentétes a jelen ügy tárgyát képezőhöz hasonló olyan jogi szabályozás, amelynek értelmében a román jogalkotó adózási szempontból eltérően kezelheti a román állam

területén nyereségorientált tevékenységet folytató román kereskedelmi társaságokat a más [uniós tagállam] területén ilyen tevékenységet folytató társaságokhoz viszonyítva, és így a felperes társaság, amely elsősorban [az Osztrák Köztársaság] és [a Németországi Szövetségi Köztársaság] területén nyújtott szolgáltatásokat, nem részesül azon adómentességek kedvezményében, amelyeket a tevékenységüket a román állam területén folytató más építőipari társaságok élveznek?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

26 A román kormány úgy ítéli meg, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel a kérdést előterjesztő bíróság megsértette a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének c) pontját azzal, hogy nem pontosította azokat az indokokat, amelyek alapján az EUMSZ 26. és EUMSZ 56. cikk, valamint a 2006/123 irányelv 20. cikkének értelmezését kérte, sem az e rendelkezések és az alapügyben szóban forgó szabályozás között fennálló kapcsolatot, illetve azokat a következtetéseket, amelyeket az említett rendelkezések kért értelmezéséből az alapjogvita megoldása érdekében le kívánt vonni.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között létrehozott együttműködés keretében az uniós jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének a szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság szigorúan tiszteletben tartsa az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmát érintő és a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében kifejezetten meghatározott követelményeket, melyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak ismernie kell (2021. október 6-i Consorzio Italian Management és Catania Multiservizi ítélet, C-561/19, EU:C:2021:799, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E követelményeket egyébiránt az Európai Unió Bíróságának az „Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan” című dokumentuma (HL 2019. C 380., 1. o.) is felidézi.

28 Ezért az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontjában foglaltakkal összhangban nélkülözhetetlen, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmazza azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet az említett bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít (2021. október 6-i Consorzio Italian Management és Catania Multiservizi ítélet, C-561/19, EU:C:2021:799, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a 2006/123 irányelv 20. cikkére vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság nem szolgált semmilyen információval e rendelkezés említésének alátámasztására, ily módon a Bíróság nem ismeri azokat az okokat, amelyek miatt kérdés merült fel e bíróságban az említett rendelkezés értelmezésére vonatkozóan, sem azt a kapcsolatot, amelyet e bíróság e rendelkezés és az alapügyben szóban forgó szabályozás között felállít, az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontjában meghatározott követelményekkel ellentétben. Következésképpen az előterjesztett kérdés ennyiben elfogadhatatlan.

30 Ezzel szemben, ami az EUMSZ 26. és EUMSZ 56. cikket illeti, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy azok az építőipari vállalkozások, amelyek tevékenységüket Románia területén kívül végzik, kedvezőtlenebb bánásmódban részesültek, mint a belföldön működő vállalkozások, következésképpen visszatartották őket attól, hogy Románián kívül nyújtsanak építési

szolgáltatásokat. E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmazza azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel e rendelkezések értelmezésére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet e bíróság az alapügy sajátos keretében az említett rendelkezések és az alapügyben szóban forgó szabályozás között felállít. Meg kell tehát állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem e tekintetben elfogadható, és arra érdemben kell válaszolni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

31 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 26. és EUMSZ 56. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adókedvezményeket és a szociális kedvezményeket kizárólag az építőipari vállalkozásoknak a tevékenységüket az e tagállam területén gyakorló munkavállalói számára tartja fenn.

32 Előzetesen egyrészt arra kell rámutatni, hogy amennyiben az előterjesztett kérdés az EUMSZ 26. cikkre vonatkozik, e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz különös szabályokat. Márpedig, mivel az említett rendelkezés azt írja elő, hogy a belső piac egy olyan, belső határok nélküli térség, amelyben többek között a munkavállalók szabad mozgása és a szolgáltatásnyújtás szabadsága a Szerződések rendelkezéseivel összhangban biztosított, és mivel e szabadságokat az EUMSZ 45. és EUMSZ 56. cikk hajtotta végre, az EUMSZ 26. cikket nem kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 55. és 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. december 16-i Prefettura di Massa Carrara ítélet, C-274/20, EU:C:2021:1022, 22. pont).

33 Másrészt, ami az Európai Bizottság azon kétségeit illeti, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás összeegyeztethető-e az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal, elegendő azt megjegyezni, hogy mivel a jelen ügyben a Bizottság által felvetett ezen szempont kívül esik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyán, arról nem szükséges határozni.

34 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis kizárólag a nemzeti bíróság feladata a Bíróság elé terjesztendő kérdések meghatározása. Ezért ha magából a kérelemből nem következik nyilvánvalóan egy ilyen átfogalmazás szükségessége, a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikkében említett érdekeltek egyikének a kérelmére sem vizsgálhat meg olyan kérdéseket, amelyeket a nemzeti bíróság nem terjesztett elé. Amennyiben a nemzeti bíróság az eljárás fejleményeire tekintettel úgy véli, hogy az uniós jog további értelmezésének beszerzése szükséges, akkor e bíróság feladata, hogy újból a Bírósághoz forduljon (2019. december 19-i Airbnb Ireland ítélet, C-390/18, EU:C:2019:1112, 37. pont).

35 Ami az előterjesztett kérdésben említett EUMSZ 56. cikket illeti, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem tűnik ki az átfogalmazás szükségessége. E kérelem ugyanis egy olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az alapügyben szóban forgó társaság nem részesült az alapügyben vitatott adó- és szociális előnyökben „azon munkavállalók tekintetében, akik Németországban és Ausztriában nyújtanak szolgáltatásokat”.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely az olyan munkavállalók ideiglenes kihelyezését szabályozza, akiket a munkáltatójuk szolgáltatásnyújtása keretében történő munkavégzés céljából küldenek ki egy

másik tagállamba, és akik feladatuk teljesítését követően anélkül térnek vissza származási országukba, hogy a fogadó tagállam munkaerőpiacára bármikor beléptek volna (1990. március 27-i Rush Portuguesa ítélet, C-113/89, EU:C:1990:142, 15. pont; 1994. augusztus 9-i Vander Elst ítélet, C-43/93, EU:C:1994:310, 21. pont; 2001. október 25-i Finalarte és társai ítélet, C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 és C-68/98–C-71/98, EU:C:2001:564, 22. és 23. pont; 2008. április 3-i Rüffert-ítélet, C-346/06, EU:C:2008:189, 37. pont.

37 Ebből következik, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kizárólag az EUMSZ 56. cikk fényében kell vizsgálni.

A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállásáról

38 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok közvetlen adóztatási hatáskörüket kötelesek az uniós jog és különösen az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 56. cikkbe ütközik minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a kizárólag egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi (2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik (2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy az adóhatóságok az alkalmazandó jogszabályoknak megfelelően az alapeljárásban felperes társaság a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság területére kiküldött munkavállalóit illetően megtagadták az adótörvénykönyv 60. cikkének 5. pontjában, 138a. cikkében és 154. cikke (1) bekezdésének r) pontjában előírt azon kedvezmények igénybevételét, amelyeket viszont biztosítanak a tevékenységüket Románia területén végző munkavállalóknak. Ezek az előnyök, először is, e munkavállalók jövedelemadó alóli mentességéből, másodszor társadalombiztosítási járulékaik csökkentéséből, harmadszor pedig egészségbiztosítási járulékaik alóli mentességből állnak.

42 Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás hátrányos megkülönböztetéstől mentesen alkalmazandó az építőipari ágazat valamennyi – mind román, mind külföldi – vállalkozására, amennyiben munkavállalóik Románia területén látják el feladataikat.

43 Mindazonáltal az ilyen szabályozás, amely eltérő adó- és társadalombiztosítási szabályozást vezet be attól függően, hogy az érintett munkavállalók feladataikat az érintett tagállamban vagy más tagállamokban látják el, jóllehet megkülönböztetés nélkül alkalmazandó mind a román, mind a külföldi építőipari vállalkozásokra, alkalmas arra, hogy visszatartsa a román vállalkozásokat attól, hogy egy másik tagállamban nyújtsanak építési szolgáltatásokat, munkavállalókat e tagállam területére kiküldve.

44 A munkavállalók javára szóló ilyen intézkedések ugyanis – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – csökkenthetik a munkaerőköltségeket, és így előnyt biztosíthatnak a vállalkozások számára, amennyiben tevékenységüket Románia területén végzik, kevésbé vonzóvá téve a más tagállamban történő szolgáltatásnyújtást.

45 Annak meghatározása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás korlátozó hatása ellenére összeegyeztethetőnek tekinthető-e a szolgáltatásnyújtásnak az EUMSZ 56. cikk értelmében vett szabadságával, azt kell megvizsgálni, hogy az e szabályozás által bevezetett eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló kényszerítő indok igazolja (lásd analógia útján: 2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Az objektíven összehasonlítható helyzetek fennállásáról

46 A határon átnyúló helyzetek és a tagállamon belüli belső helyzetek összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát (2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Egyébiránt csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő, a nemzeti jog értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező bíróság feladata, hogy annak vizsgálata céljából értelmezze e jogot, hogy fennállnak-e esetlegesen objektíve összehasonlítható helyzetek.

49 Meg kell azonban állapítani, hogy – amint arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben lényegében hivatkozott – úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás tárgyára és tartalmára tekintettel a Romániában létrehozott és e tagállamban építési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások és a Romániában létrehozott és munkavállalók más tagállamba való kiküldése által építési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások összehasonlítható helyzetben vannak, mivel ugyanazokat a tevékenységeket végzik, és a román jog hatálya alá tartoznak mind a jövedelemadó, mind pedig az egészségbiztosítási és társadalombiztosítási járulékok tekintetében.

50 Minderre figyelemmel, annak vizsgálata érdekében, hogy van-e objektív különbség az építőipari ágazat azon vállalkozásainak helyzete között, amelyek munkavállalói Románia területén dolgoznak, és azon vállalkozások helyzete között, amelyek munkavállalói más tagállamokban nyújtanak szolgáltatásokat, a probléma azon tényből ered, hogy a kérdést előterjesztő bíróság egyáltalán nem fejti ki az alapügyben szóban forgó adókedvezmények és társadalombiztosítási kedvezmények célját.

51 A kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre juthat, hogy – amint arra a román kormány hivatkozik – az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás arra irányul, hogy növelje a romániai építőiparban foglalkoztatott munkavállalók nettó bérét annak érdekében, hogy

hozzájáruljon ezen alkalmazottak szociális védelméhez, és ily módon választ adjon az ezen ágazatot jellemző munkaerő-nehézségekre, amelyek magának az ágazatnak az életképességét kérdőjelezhetik meg.

52 E tekintetben, jóllehet e kormány rámutatott arra, hogy a nyilvános statisztikák azt tanúsítják, hogy a Romániában aktív munkavállalók még a nyújtott kedvezményekben való részesülés mellett is jóval alacsonyabb munkabért kapnak, mint a más tagállamokban – például a Németországi Szövetségi Köztársaságban és az Osztrák Köztársaságban – előírt minimálbérek, meg kell állapítani, hogy e statisztikák nem zárják ki, hogy bizonyos esetekben e munkavállalók ugyanolyan bért kapjanak, mint a más tagállamokban építési szolgáltatásokat nyújtó munkavállalók, mivel a Bíróság rendelkezésére álló iratokban szereplő információk szerint a jövedelemadó alóli mentesség a 30 000 RON-ig terjedő havi bruttó jövedelmekre vonatkozik.

53 E körülmények között úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás által alkalmazott eltérő bánásmód nem tükröz objektív különbséget a helyzetek között, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A közérdeken alapuló kényszerítő indokok fennállásáról

54 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az az EUM-Szerződéssel összeegyeztethető, jogszerű célt szolgál, és kényszerítő közérdekű indokok igazolják, és tiszteletben tartja az arányosság elvét, amiből azt jelenti, hogy annak alkalmazása megfelelő az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2019. június 18-i Ausztria kontra Németország ítélet, C-591/17, EU:C:2019:504, 139. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. szeptember 7-i Cilevičs és társai ítélet, C-391/20, EU:C:2022:638, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A jelen ügyben, jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által követett célt, a román kormány lényegében arra hivatkozik, hogy e szabályozást közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják, amelyek mindenekelőtt az építőipari munkavállalók szociális védelme biztosításának szükségességéhez, valamint a belső piac keretében a méltányos munkafeltételeknek az uniós szinten fennálló bérszakadék csökkentésével történő biztosításához kapcsolódnak, illetve a színlelt munkaszerződések elleni küzdelemre irányuló célhoz, és ezáltal az adócsalás elleni küzdelemhez, és végül a román építőiparnak a munkaerő azon hiányával kapcsolatos sajátos problémáihoz, amellyel ez az ágazat a szakképzett munkavállalóknak a bérek miatti, külföldre irányuló riasztó migrációja miatt szembesül.

56 Először is, az említett ágazat munkavállalói szociális védelme biztosításának szükségességét illetően, valamint a méltányos munkafeltételek biztosításának tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság által elismert, közérdeken alapuló kényszerítő indokok közé tartozik mind a munkavállalók védelme, mind pedig a foglalkoztatás fenntartása és előmozdítása mint jogszerű szociálpolitikai célkitűzések (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet, C-201/15, EU:C:2016:972, 73–75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 A Bíróság közérdeken alapuló kényszerítő indoknak ismerte el a csalás, különösen a szociális csalás elleni küzdelmet és a visszaélések megelőzését is (lásd ebben az értelemben: 2019. szeptember 12-i Maksimovic és társai ítélet, C-64/18, C-140/18, C-146/18 és C-148/18,

EU:C:2019:723, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint a munkaerőpiaci zavarok elkerülésére irányuló törekvést (2018. november 14-i Danieli & C. Officine Meccaniche és társai ítélet, C-18/17, EU:C:2018:904, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Ezenfelül, a Bíróság kimondta, hogy mivel az Uniónak nemcsak gazdasági, hanem szociális célja is van, az EUM-Szerződésnek az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseiből eredő jogokat egyensúlyba kell hozni a szociálpolitika céljaival, amelyek között – ahogyan az az EUMSZ 151. cikk első bekezdéséből kitűnik – szerepel többek között az élet- és munkakörülmények javítása, valamint a megfelelő szociális védelem (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet, C-201/15, EU:C:2016:972, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 A jelen ügyben igaz, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás főszabály szerint lehetővé teszi, hogy a Romániában dolgozó építőipari munkavállalók számára a nettó bér emelkedését biztosítsák az alapügyben szóban forgó adókedvezményeknek és szociális kedvezményeknek megfelelő összegek arányában. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e szabályozás alkalmas-e arra, hogy koherens és szisztematikus módon biztosítsa az építőipari munkavállalók szociális védelmét azáltal, hogy csökkenti az uniós szinten fennálló bérkülönbséget, megbizonyosodva többek között arról, hogy a vállalkozások a gyakorlatban áthárítják a kapott adókedvezményeket és szociális előnyöket a munkavállalóknak fizetett munkabérekre, ami e bérek emelkedéséhez vezet.

60 Abban az esetben, ha az említett szabályozást alkalmasnak kell tekinteni arra, hogy koherens és szisztematikus módon biztosítsa az elérni kívánt cél elérését, az is szükséges, hogy ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

61 Másodsorban, ami a színlelt munkaszerződések és az adócsalás elleni küzdelmet illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mind a színlelt munkaszerződések elleni küzdelem (lásd ebben az értelemben: 2006. június 15-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-255/04, EU:C:2006:401, 43., 46. és 52. pont), mind az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségessége (lásd ebben az értelemben: 2022. december 22-i Airbnb Ireland és Airbnb Payments UK ítélet, C-83/21, EU:C:2022:1018, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), mind pedig az adócsalás elleni küzdelemközérdeken alapuló kényszerítő indoknak minősül, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben: 2022. február 24-i Pharmacie populaire – La Sauvegarde és Pharma Santé–Réseau Solidaris ítélet, C-52/21 és C-53/21, EU:C:2022:127, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy a színlelt munkaszerződések és az adócsalás elleni küzdelem nem igazolhatja azt, hogy kizárólag azokat a vállalkozásokat fosszák meg az alapügyben szóban forgó adókedvezményektől és szociális kedvezményektől, amelyek munkavállalói szolgáltatásaikat egy másik tagállamban nyújtják. Nem vélelmezhető ugyanis, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának gyakorlása csalásokhoz vezet.

63 Harmadsorban, ami a román építőipar sajátos problémáit illeti, amelyek a szakképzett munkavállalóknak az e területen bérezési okok miatt külföldre történő migrációjából eredő munkaerőhiányhoz kapcsolódnak, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az olyan tisztán gazdasági természetű indokok, mint például a nemzeti gazdaság előmozdítása vagy annak

megfelelő működése, nem igazolhatják a Szerződés által tiltott korlátozásokat (2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet, C-201/15, EU:C:2016:972, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Minderre figyelemmel, amint arra lényegében a főtanácsnok is rámutatott indítványának 45., 46. és 48. pontjában, az azon rendszerszintű kockázatok elleni küzdelem célkitűzéséhez kapcsolódó megfontolások, amelyekkel egy tagállam a fejlődése szempontjából bizonyos jelentőséggel bíró olyan ágazatban szembesül, mint amilyen a jelen ügyben az építőipari ágazat, ezen ágazat életképességének, vagyis fenntarthatóságának biztosítása érdekében olyan közérdeken alapuló kényszerítő indokokhoz hasonlítható, amelyek igazolhatják az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását. Márpedig az adóelőnyt kizárólag az olyan vállalkozások számára biztosító nemzeti szabályozásnak, amelyek munkavállalói e tagállamban végeznek munkát, alkalmasnak kell lennie a hivatkozott cél elérésének koherens és szisztematikus módon történő biztosítására, és nem haladhatja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata (lásd analógia útján: 2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 73. pont).

65 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan tagállami szabályozás, amely az adó- és társadalombiztosítási kedvezményeket kizárólag az építőipari ágazat azon vállalkozásai számára tartja fenn, amelyek tevékenységüket e tagállam területén végzik, és összehasonlítható helyzetben vannak az építőipari ágazat azon vállalkozásaival, amelyek munkavállalóit más tagállamokba küldik ki, feltéve hogy e nemzeti szabályozást közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják, az tiszteletben tartja az arányosság elvét, amiből az következik, hogy e szabályozás alkalmazásának alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt célkitűzés koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására, és ne lépjen túl az e célkitűzés megvalósításához szükséges mértéken.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan tagállami szabályozás, amely az adó- és társadalombiztosítási kedvezményeket kizárólag az építőipari ágazat azon vállalkozásai számára tartja fenn, amelyek tevékenységüket e tagállam területén végzik, és összehasonlítható helyzetben vannak az építőipari ágazat azon vállalkozásaival, amelyek munkavállalóit más tagállamokba küldik ki, feltéve hogy e nemzeti szabályozást közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják, az tiszteletben tartja az arányosság elvét, amiből az következik, hogy e szabályozás alkalmazásának alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására, és ne lépjen túl az e célkitűzés megvalósításához szükséges mértéken.

Aláírások