ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

26 september 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 56 VWEU – Vrij verrichten van diensten – Bouwsector – Detachering van werknemers – Fiscale en sociale voordelen voor werknemers en bouwondernemingen – Vrijstelling van de inkomstenbelasting – Vrijstelling van ziekteverzekeringspremies – Verlichting van socialezekerheidsbijdragen – Nationale regeling die deze voordelen voorbehoudt aan bouwactiviteiten die op nationaal grondgebied worden verricht – Regeling ter behoud van de arbeidskrachten op het nationale grondgebied en ter voorkoming van zwartwerk om loonredenen – Vergelijkbaarheid van situaties – Dwingende redenen van algemeen belang – Sociale bescherming van werknemers – Bestrijding van belastingfraude – Evenredigheid”

In zaak C-387/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Satu Mare (rechter in eerste aanleg Satu Mare, Roemenië) bij beslissing van 2 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 10 juni 2022, in de procedure

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

tegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (rapporteur), A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 juli 2023,

* Procestaal: Roemeens.

gelet op de opmerkingen van:

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door M. Chicu, E. Gane en A. Wellman als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door T. Isacu de Groot en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 november 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 26 en 56 VWEU en van artikel 20 van richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PB 2006, L 376, blz. 36).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Nord Vest Pro Sani Pro SRL (hierna: „Nord Vest Pro”), enerzijds, en de Administrație Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (departementsbestuur openbare financiën Satu Mare, Roemenië) en de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionaal directoraat-generaal openbare financiën Cluj-Napoca, Roemenië) (hierna samen: „belastingdienst”), anderzijds, over de weigering van deze dienst om werknemers in de bouwsector die hun werkzaamheden in andere lidstaten verrichten de fiscale en sociale voordelen te laten genieten die gelden voor werknemers in dezelfde sector die op Roemeens grondgebied werkzaam zijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/123

3 Volgens artikel 2, lid 3, van richtlijn 2006/123 is deze richtlijn niet van toepassing op het gebied van belastingen.

4 Artikel 20 van deze richtlijn heeft als opschrift „Discriminatieverbod” en bepaalt:

„1. De lidstaten zien erop toe dat op de afnemer geen discriminerende eisen op grond van zijn nationaliteit of verblijfplaats van toepassing zijn.

2. De lidstaten zien erop toe dat de algemene voorwaarden voor toegang tot een dienst, die door de dienstverrichter toegankelijk voor het publiek worden gemaakt, geen discriminatoire bepalingen in verband met de nationaliteit of verblijfplaats van de afnemer bevatten, zonder evenwel de mogelijkheid uit te sluiten om verschillende voorwaarden voor toegang te stellen wanneer die verschillen rechtstreeks door objectieve criteria worden gerechtvaardigd.”

Richtlijn 96/71

5 Artikel 1 van richtlijn 96/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 1996 betreffende de terbeschikkingstelling van werknemers met het oog op het verrichten van diensten (PB 1997, L 18, blz. 1) heeft als opschrift „Toepassingsgebied" en bepaalt:

„1. Deze richtlijn is van toepassing op in een lidstaat gevestigde ondernemingen die in het kader van transnationale dienstverrichtingen, overeenkomstig lid 3, werknemers ter beschikking stellen op het grondgebied van een lidstaat.

[...]

3. Deze richtlijn is van toepassing voor zover de in lid 1 bedoelde ondernemingen een van de volgende transnationale maatregelen nemen:

a) een werknemer voor hun rekening en onder hun leiding op het grondgebied van een lidstaat ter beschikking stellen, in het kader van een overeenkomst tussen de onderneming van herkomst en de ontvanger van de dienst die in deze lidstaat werkzaam is, voor zover er gedurende de periode van terbeschikkingstelling een dienstverband tussen de onderneming van herkomst en de werknemer bestaat, [...]

[...]"

Verordening nr. 883/2004

6 Artikel 12, lid 1, van verordening (EG) nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PB 2004, L 166, blz. 1, met rectificatie in PB 2004, L 200, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EU) nr. 465/2012 van het Europees Parlement en de Raad van 22 mei 2012 (PB 2012, L 149, blz. 4; hierna: „verordening nr. 883/2004"), luidt:

„Degene die werkzaamheden in loondienst verricht in een lidstaat voor rekening van een werkgever die daar zijn werkzaamheden normaliter verricht, en die door deze werkgever wordt gedetacheerd om voor zijn rekening werkzaamheden in een andere lidstaat te verrichten, blijft onderworpen aan de wetgeving van de eerstbedoelde lidstaat, mits de te verwachten duur van die werkzaamheden niet meer dan 24 maanden bedraagt en de betrokkene niet wordt uitgezonden om een andere gedetacheerde persoon te vervangen."

Roemeens recht

Belastingwetboek

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) van 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 688 van 10 september 2015), zoals nadien gewijzigd en aangevuld (hierna: „belastingwetboek"), bepaalt in artikel 60:

„De volgende belastingplichtigen zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting:

[...]

5. natuurlijke personen, met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking en daarmee gelijkgestelde inkomsten als bedoeld in artikel 76, leden 1 tot en met 3, gedurende de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2028, voor wie cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) de werkgevers verrichten activiteiten in de bouwsector [...]:

[...];

b) de werkgevers behalen ten minste 80 % van hun totale omzet uit de onder a) bedoelde activiteiten en andere specifieke activiteiten in de bouwsector. [...];

c) de maandelijkse bruto-inkomsten uit dienstbetrekking en de daarmee gelijkgestelde inkomsten als bedoeld in artikel 76, leden 1 tot en met 3, die worden gerealiseerd door de natuurlijke personen op wie de vrijstelling van toepassing is, worden berekend op basis van een brutoloon voor acht werkuren/dag van ten minste 3 000 [Roemeense leu (RON) (ongeveer 610 EUR)] per maand. De vrijstelling is van toepassing op de maandelijkse bruto-inkomsten uit dienstbetrekking en die welke worden gelijkgesteld met de lonen als bedoeld in artikel 76, leden 1 tot en met 3, die door natuurlijke personen worden gerealiseerd, tot een maximum van 30 000 RON [(ongeveer 6 100 EUR)]. Het deel van de maandelijkse bruto-inkomsten dat meer dan 30 000 RON bedraagt, komt niet in aanmerking voor belastingvoordelen;

[...]”

8 Artikel 78 van het belastingwetboek bepaalt:

„(1) Wie inkomsten uit dienstbetrekking ontvangt, betaalt een definitieve maandelijkse belasting, die wordt berekend en aan de bron wordt ingehouden door wie deze inkomsten uitbetaalt.

(2) De maandelijkse belasting als bedoeld in lid 1 wordt vastgesteld als volgt:

a) in de gebruikelijke arbeidsplaats, door een tarief van 10 % toe te passen op de berekeningsgrondslag die gelijk is aan het verschil tussen de netto-inkomsten uit dienstbetrekking – berekend door van de bruto-inkomsten de krachtens de Roemeense wet of de internationale rechtsinstrumenten waarbij Roemenië partij is, verplichte socialezekerheidspremies voor één maand af te trekken evenals, indien van toepassing, de individuele bijdrage aan de staatsbegroting die overeenkomstig de wet verschuldigd is – en de volgende elementen:
   (i) de persoonlijke belastingvrije som voor de maand in kwestie;
   (ii) de in de maand in kwestie overeenkomstig de wet betaalde vakbondspremie;
   (iii) bijdragen aan pensioenspaarfondsen [...];
   (iv) premies voor de aanvullende ziektekostenverzekering, alsmede medische diensten in de vorm van abonnementen, waarvan de kosten door de werknemers worden gedragen [...];

[...]”

9 Artikel 80, lid 1, van dat wetboek luidt als volgt:

„Wie lonen en daarmee gelijkgestelde inkomsten uitbetaalt, is verplicht de inkomstenbelasting voor elke maand te berekenen en in te houden op de datum van betaling van die inkomsten en deze over te

maken aan de staatsbegroting uiterlijk op de 25e van de maand die volgt op die waarin die inkomsten worden betaald."

10 In artikel 138, onder a), van dat wetboek is bepaald:

„De tarieven van de socialezekerheidsbijdragen zijn:

25 % voor natuurlijke personen die werknemer zijn of krachtens deze wet socialezekerheidsbijdragen verschuldigd zijn."

11 Artikel 138 bis, lid 1, van dit wetboek bepaalt:

„Voor natuurlijke personen met inkomsten uit dienstbetrekking of daarmee gelijkgestelde inkomsten, afkomstig van arbeidsovereenkomsten met in de bouwsector actieve werkgevers die voldoen aan de voorwaarden van artikel 60, punt 5, wordt het in artikel 138, onder a), bedoelde tarief van de socialezekerheidsbijdragen gedurende de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2028 met 3,75 procentpunten verlaagd."

12 Artikel 139, lid 1, onder a), van het belastingwetboek luidt:

„Voor natuurlijke personen die inkomsten uit dienstbetrekking of daarmee gelijkgestelde inkomsten ontvangen, worden de socialezekerheidsbijdragen maandelijks berekend op basis van de op het nationale grondgebied en in het buitenland ontvangen bruto-inkomsten uit lonen en daarmee gelijkgestelde inkomsten, overeenkomstig de op het gebied van sociale zekerheid toepasselijke Europese wetgeving evenals de overeenkomsten betreffende socialezekerheidsstelsels waarbij Roemenië partij is. De berekeningsbasis omvat:

a) de inkomsten uit lonen en salarissen, in geld en/of in natura, verkregen in het kader van een arbeidsovereenkomst, een dienstverhouding of een bij wet bepaalde bijzondere status. […]"

13 Artikel 146, lid 1, van dit wetboek luidt:

„Natuurlijke personen en rechtspersonen die de hoedanigheid van werkgever of daarmee gelijkgestelde persoon hebben, zijn verplicht de socialezekerheidsbijdragen die verschuldigd zijn door natuurlijke personen die inkomsten uit dienstbetrekking of daarmee gelijkgestelde inkomsten ontvangen te berekenen en bij de bron in te houden. De in artikel 136, onder d) tot en met f), bedoelde instellingen, alsmede de natuurlijke personen en rechtspersonen die werkgevers of daarmee gelijkgestelde personen zijn, zijn verplicht de socialezekerheidsbijdragen te berekenen die zij in voorkomend geval krachtens de wet zijn verschuldigd."

14 Artikel 154, lid 1, onder r), van dat wetboek bepaalt:

„De volgende categorieën natuurlijke personen zijn vrijgesteld van de betaling van ziekteverzekeringspremies:

[…]

r) natuurlijke personen, voor inkomsten uit dienstbetrekking en daarmee gelijkgestelde inkomsten, op basis van arbeidsovereenkomsten met werkgevers die in de bouwsector actief zijn en die voldoen aan de voorwaarden van artikel 60, punt 5, gedurende de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2028."

15 Artikel 156 van dit wetboek luidt als volgt:

„Het tarief van de ziekteverzekeringspremies die natuurlijke personen die werknemer zijn of krachtens deze wet verplicht zijn de ziekteverzekeringspremies te betalen, bedraagt 10 %."

16 Artikel 168, lid 1, van het belastingwetboek bepaalt:

„Natuurlijke personen en rechtspersonen die de hoedanigheid van werkgever of daarmee gelijkgestelde persoon hebben, zijn verplicht de ziekteverzekeringspremies die verschuldigd zijn door natuurlijke personen die inkomsten uit dienstbetrekking of daarmee gelijkgestelde inkomsten ontvangen te berekenen en bij de bron in te houden."

Besluit nr. 611/2019 en besluit nr. 2165/2019

17 Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate" (besluit nr. 611/138/127/2019 tot goedkeuring van het model, de inhoud, de wijze van toezending en het beheer van de „verklaring betreffende de verplichte betaling van socialezekerheidsbijdragen en inkomstenbelasting, en het namenregister van de verzekerden") van 31 januari en 1 februari 2019 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 123 van 15 februari 2019; hierna: „besluit nr. 611/2019"), en Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligțiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate" (besluit nr. 2165/837/743/2019 tot goedkeuring van het model, de inhoud, de wijze van toezending en het beheer van formulier 112 „Verklaring betreffende de verplichte betaling van socialezekerheidsbijdragen en inkomstenbelasting, en het namenregister van de verzekerden" van 10, 15 en 17 mei 2019 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 404 van 23 mei 2019; hierna: „besluit nr. 2165/2019") bepalen in bijlage 6, achtste alinea:

„De belastingvoordelen als bedoeld in artikel 60, punt 5, artikel 138 bis, artikel 154, lid 1, onder r), en artikel 220 quater, lid 2, van het belastingwetboek worden niet toegekend voor inkomsten uit dienstbetrekking en voor daarmee gelijkgestelde inkomsten die worden gerealiseerd door gedetacheerde werknemers."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

18 Nord Vest Pro is een vennootschap naar Roemeens recht die actief is in de bouwsector. In het kader van haar activiteiten verricht zij onder meer in Duitsland en Oostenrijk diensten waarbij werknemers naar het grondgebied van deze twee lidstaten worden gedetacheerd met het oog op de uitvoering van bouwwerkzaamheden.

19 De belastingdienst heeft bij deze vennootschap een controle uitgevoerd, waarna op 10 mei 2021 een belastingaanslag is vastgesteld. Volgens die dienst had deze vennootschap ten onrechte aangenomen dat haar werknemers die bouwwerkzaamheden in Duitsland en Oostenrijk verrichtten, recht hadden op de vrijstelling van artikel 60, punt 5, van het belastingwetboek inzake de inkomstenbelasting. Volgens de belastingdienst bedroeg het op deze werknemers toepasselijke tarief krachtens artikel 78, lid 2, onder a), van dat wetboek 10 % van de inkomsten. De belastingdienst was ook van mening dat Nord Vest Pro er ten onrechte van was uitgegaan dat

het verlaagde tarief van de socialezekerheidsbijdragen en de vrijstelling van betaling van de ziekteverzekeringspremies, zoals geregeld in respectievelijk artikel 138 bis en artikel 154, lid 1, onder r), van die wet, van toepassing waren op naar het buitenland gedetacheerde werknemers, terwijl voor dit soort werknemers de tarieven van artikel 138, onder a), en artikel 156 van dat wetboek van toepassing waren, te weten een tarief van 25 % voor de socialezekerheidsbijdragen en 10 % voor de ziekteverzekeringspremies.

20 Gelet op het voorgaande werden de financiële correcties die uit hoofde van de inkomstenbelasting en de in het vorige punt van dit arrest genoemde bijdragen moesten worden toegepast in de belastingaanslag vastgesteld op een totaalbedrag van 331 906 RON (ongeveer 67 255 EUR).

21 Het door Nord Vest Pro tegen deze belastingaanslag ingediende bezwaar is bij besluit van 18 oktober 2021 afgewezen door het regionaal directoraat-generaal openbare financiën van Cluj-Napoca.

22 Deze vennootschap heeft tegen die afwijzing beroep ingesteld bij de Tribunal Satu Mare (rechter in eerste aanleg Satu Mare, Roemenië), de verwijzende rechter.

23 Deze rechter merkt op dat de belastingdienst deze aanslag heeft vastgesteld op grond van artikel 60, punt 5, van het belastingwetboek, gelezen in samenhang met besluiten nr. 611/2019 en nr. 2165/2019, waaruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voordelen niet worden toegekend voor de door de gedetacheerde werknemers ontvangen inkomsten uit dienstbetrekkingen en daarmee gelijkgestelde inkomsten. Voorts merkt hij op dat de financiële correcties noodzakelijk waren geworden als gevolg van de vaststelling van 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 (noodverordening nr. 114/2018 van de regering tot vaststelling van bepaalde maatregelen op het gebied van overheidsinvesteringen en van bepaalde fiscale en budgettaire maatregelen, tot wijziging en aanvulling van bepaalde wetgevingshandelingen, en tot verlenging van bepaalde termijnen) van 28 december 2018 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 1116 van 29 december 2018), die blijkens de memorie van toelichting ervan in wezen tot doel had de activiteit van de bouwsector in Roemenië te ondersteunen door bepaalde voordelen toe te kennen aan de werknemers in deze sector die op het nationale grondgebied actief zijn.

24 Volgens de verwijzende rechter heeft de Roemeense wetgever, door deze voordelen te beperken tot deze werknemers, bouwondernemingen die in Roemenië actief zijn, fiscaal gunstiger behandeld dan ondernemingen die in andere lidstaten actief zijn. Een dergelijke wetgevende benadering druist in tegen een van de voornaamste doelstellingen van de Europese Unie, te weten de totstandbrenging van een interne markt. Een dergelijke fiscale behandeling, die impliceert dat bouwondernemingen die hun activiteiten buiten het Roemeense grondgebied verrichten, zwaarder worden belast dan diegene die op het nationale grondgebied actief zijn, zodat zij worden ontmoedigd om bouwwerkzaamheden buiten Roemenië te verrichten, vormt in de praktijk een belangrijke belemmering van de verwezenlijking van een gemeenschappelijke markt.

25 In die omstandigheden heeft de Tribunal Satu Mare de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 26 en 56 VWEU en artikel 20 van [richtlijn 2006/123] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten dan wel niet verzetten tegen een wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de Roemeense wetgever Roemeense ondernemingen die op het Roemeense grondgebied winstgevende activiteiten verrichten, fiscaal gezien anders behandelt dan Roemeense ondernemingen die deze activiteiten op het grondgebied van andere lidstaten van de Unie verrichten, zodat verzoekster die voornamelijk op het grondgebied van [de Republiek Oostenrijk] en [de Bondsrepubliek Duitsland] diensten heeft verricht, niet in aanmerking komt voor de belastingvrijstellingen die gelden voor andere ondernemingen in de bouwsector die hun activiteiten op het Roemeense grondgebied verrichten?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

26 De Roemeense regering is van mening dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is, aangezien de verwijzende rechter artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof heeft geschonden door niet aan te geven waarom hij twijfelt over de uitlegging van de artikelen 26 en 56 VWEU en artikel 20 van richtlijn 2006/123, wat het verband is tussen deze bepalingen en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regelgeving en welke gevolgen hij voor de beslechting van het hoofdgeding aan de gevraagde uitlegging van die bepalingen wil verbinden.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat het – volgens vaste rechtspraak – in het kader van de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, noodzakelijk is dat deze rechter nauwgezet de vereisten met betrekking tot de inhoud van een verzoek om een prejudiciële beslissing naleeft zoals die uitdrukkelijk zijn vermeld in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering, dat de verwijzende rechter wordt geacht te kennen (arrest van 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management en Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Die vereisten worden overigens in herinnering gebracht in de aanbevelingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (PB 2019, C 380, blz. 1).

28 Zo is het onontbeerlijk dat, zoals is bepaald in artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering, de verwijzingsbeslissing een uiteenzetting bevat van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van een aantal Unierechtelijke bepalingen vragen te stellen alsook het verband tussen die bepalingen en de op het hoofdgeding toepasselijke nationale wettelijke regeling (arrest van 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management en Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter, voor zover de prejudiciële vraag betrekking heeft op artikel 20 van richtlijn 2006/123, geen enkele aanwijzing heeft verstrekt ter ondersteuning van de vermelding van deze bepaling, zodat het Hof – in strijd met de vereisten van artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering – niet op de hoogte is van de

redenen waarom deze rechter twijfelt over de uitlegging van die bepaling, noch van het verband dat hij legt tussen deze bepaling en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling. In zoverre is de gestelde vraag dan ook niet-ontvankelijk.

30 Wat de artikelen 26 en 56 VWEU betreft, is de verwijzende rechter daarentegen van oordeel dat bouwondernemingen die hun activiteiten buiten het Roemeense grondgebied verrichten, minder gunstig werden behandeld dan die welke op het nationale grondgebied actief zijn, zodat zij werden ontmoedigd om buiten Roemenië bouwwerkzaamheden te verrichten. In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat in de verwijzingsbeslissing wordt uiteengezet waarom de verwijzende rechter twijfelt over de uitlegging van deze bepalingen en welk verband hij precies legt tussen die bepalingen en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, in de specifieke context van het hoofdgeding. In zoverre moet dan ook worden geoordeeld dat het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk is en ten gronde moet worden beantwoord.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

31 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 26 en 56 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die fiscale en sociale voordelen voorbehoudt aan werknemers van bouwondernemingen die hun activiteiten op het grondgebied van die lidstaat verrichten.

32 Vooraf zij ten eerste opgemerkt dat voor zover de gestelde vraag verwijst naar artikel 26 VWEU, deze bepaling slechts autonoom toepassing kan vinden in situaties waarin het Unierecht geldt, maar waarvoor in het Verdrag geen specifieke discriminatieverboden zijn neergelegd. Aangezien die bepaling bepaalt dat de interne markt een ruimte zonder binnengrenzen omvat waarin onder meer het vrije verkeer van werknemers en het vrije verkeer van diensten zijn gewaarborgd volgens de bepalingen van de Verdragen en deze vrijheden ten uitvoer zijn gelegd bij de artikelen 45 en 56 VWEU, hoeft artikel 26 VWEU niet te worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punten 55 en 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 december 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, punt 22).

33 Wat ten tweede de twijfels van de Commissie over de verenigbaarheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling met de staatssteunregels betreft, hoeft slechts te worden opgemerkt dat, aangezien dit door de Commissie opgeworpen aspect in casu buiten het voorwerp van de prejudiciële vraag valt, daarover geen uitspraak behoeft te worden gedaan.

34 Volgens vaste rechtspraak staat het namelijk uitsluitend aan de nationale rechter om het voorwerp te bepalen van de vragen die hij het Hof wil stellen. Wanneer de noodzaak van herformulering niet uit het verzoek zelf blijkt, kan het Hof zich dus niet op verzoek van een van de belanghebbenden vermeld in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie buigen over vragen die de nationale rechter niet heeft gesteld. Wanneer de nationale rechter wegens het verloop van het geding meent aanvullende gegevens over de uitlegging van het Unierecht nodig te hebben, staat het aan hem om zich opnieuw tot het Hof te wenden (arrest van 19 december 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, punt 37).

35 Wat artikel 56 VWEU betreft, waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing niet dat een herformulering noodzakelijk is. Dit verzoek heeft namelijk betrekking op een situatie waarin de betrokken vennootschap niet in aanmerking kwam voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale en sociale voordelen „voor werknemers die in Duitsland en Oostenrijk diensten verrichten".

36 In dit verband zij eraan herinnerd dat een nationale regeling die de tijdelijke verplaatsing regelt van werknemers die naar een andere lidstaat worden gezonden voor het verrichten van werkzaamheden in het kader van een dienstverrichting van hun werkgever en die na voltooiing van hun taak terugkeren naar hun land van herkomst, zonder dat zij op enig moment toegang krijgen tot de arbeidsmarkt van de ontvangende lidstaat, onder het vrij verrichten van diensten valt (arresten van 27 maart 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, punt 15; 9 augustus 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, punt 21; 25 oktober 2001, Finalarte e.a., C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 en C-68/98–C-71/98, EU:C:2001:564, punten 22 en 23, en 3 april 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, punt 37).

37 Hieruit volgt dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing uitsluitend in het licht van artikel 56 VWEU moet worden onderzocht.

Bestaan van een beperking van het vrij verrichten van diensten

38 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de lidstaten hun bevoegdheid op het gebied van directe belastingen moeten uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en met name van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden (arrest van 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Artikel 56 VWEU verzet zich tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing en uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de belastingautoriteiten overeenkomstig de toepasselijke wetgeving hebben geweigerd de voordelen van artikel 60, punt 5, artikel 138 bis en artikel 154, lid 1, onder r), van het belastingwetboek toe te passen ten aanzien van de werknemers van verzoekster in het hoofdgeding die naar het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk waren gedetacheerd. Die voordelen werden daarentegen wel toegekend aan werknemers die hun werkzaamheden op het Roemeense grondgebied uitoefenen. Deze voordelen bestaan, ten eerste, in de vrijstelling van inkomstenbelasting voor deze werknemers, ten tweede, in de verlichting van hun socialezekerheidsbijdragen en, ten derde, in de vrijstelling van hun ziekteverzekeringspremies.

42 Vastgesteld moet worden dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling zonder discriminatie van toepassing is op alle bouwondernemingen, zowel Roemeense als buitenlandse, voor zover hun werknemers hun functie uitoefenen op het grondgebied van Roemenië.

43 Een dergelijke regeling, die een verschillende fiscale en sociale regeling invoert naargelang de betrokken werknemers hun taken in de betrokken lidstaat dan wel in andere lidstaten verrichten, hoewel zij zonder onderscheid van toepassing is op zowel Roemeense als buitenlandse bouwondernemingen die op het Roemeense grondgebied actief zijn, kan Roemeense ondernemingen er niettemin van weerhouden in een andere lidstaat diensten in de bouwsector te verstrekken door werknemers naar het grondgebied van die lidstaat te detacheren.

44 Dergelijke maatregelen ten gunste van werknemers kunnen namelijk, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, ook de arbeidskosten verlagen en aldus ondernemingen een voordeel verschaffen voor zover hun activiteiten op het Roemeense grondgebied worden verricht, doordat zij het verrichten van diensten in een andere lidstaat minder aantrekkelijk maken.

45 Om vast te stellen of de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, ondanks de beperkende werking ervan, kan worden geacht verenigbaar te zijn met het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 56 VWEU, moet worden onderzocht of het daarbij ingevoerde verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, dan wel wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie naar analogie arrest van 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:1015, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Bestaan van objectief vergelijkbare situaties

46 Bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid van een grensoverschrijdende situatie met een binnenlandse situatie van de lidstaat moet er rekening worden gehouden met het door de nationale bepalingen nagestreefde doel, alsmede met het voorwerp en de inhoud van die bepalingen (arrest van 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:1015, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Enkel de criteria die in de betreffende regeling als relevante onderscheidingscriteria zijn opgenomen, moeten in aanmerking worden genomen om te beoordelen of het uit die regeling voortvloeiende verschil in behandeling een objectief verschil tussen de in het geding zijnde situaties weerspiegelt (arrest van 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:1015, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In casu staat het aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om dat recht uit te leggen teneinde na te gaan of er eventueel sprake is van objectief vergelijkbare situaties.

49 Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen in wezen heeft betoogd, zij evenwel opgemerkt dat ondernemingen die in Roemenië zijn opgericht en in die lidstaat bouwdiensten verrichten, en ondernemingen die in Roemenië zijn opgericht en bouwdiensten verrichten door werknemers te detacheren naar een andere lidstaat, zich, gelet op het voorwerp en de inhoud van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, in een vergelijkbare situatie bevinden, aangezien zij dezelfde activiteiten verrichten en aan het Roemeense recht zijn onderworpen wat betreft hun verplichtingen op het gebied van de inkomstenbelasting, de ziekteverzekeringspremies en de sociale zekerheidsbijdragen.

50 Bij het onderzoek of er een objectief verschil bestaat tussen de situatie van bouwondernemingen waarvan de werknemers op het Roemeense grondgebied werken, en die van ondernemingen die in andere lidstaten bouwwerkzaamheden verrichten, rijst evenwel het probleem dat de verwijzende rechter geenszins uiteenzet welk doel met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale en sociale voordelen wordt nagestreefd.

51 De verwijzende rechter zou kunnen oordelen dat, zoals de Roemeense regering betoogt, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling ertoe strekt het nettoloon van de werknemers in de bouwsector in Roemenië te verhogen teneinde bij te dragen tot de sociale bescherming van deze werknemers en aldus het hoofd te bieden aan het tekort aan arbeidskrachten in deze sector, die de levensvatbaarheid zelf van deze sector in gevaar kan brengen.

52 In dit verband heeft deze regering weliswaar opgemerkt dat uit de overheidsstatistieken blijkt dat de in Roemenië werkzame werknemers, zelfs met de toegekende voordelen, veel lagere lonen ontvangen dan de minimumlonen die in andere lidstaten, zoals de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk, zijn vastgesteld, maar deze statistieken sluiten niet uit dat deze werknemers in bepaalde gevallen hetzelfde loon kunnen ontvangen als werknemers die in andere lidstaten bouwwerkzaamheden verrichten, aangezien volgens de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt, de belastingvrijstelling op de inkomsten geldt voor maandelijkse bruto-inkomsten tot 30 000 RON.

53 In die omstandigheden weerspiegelt het verschil in behandeling door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling kennelijk geen objectief verschil in situaties, hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan.

Bestaan van dwingende redenen van algemeen belang

54 Een beperking van de vrijheid van dienstverrichting is volgens vaste rechtspraak slechts toelaatbaar indien zij een met het VWEU verenigbaar rechtmatig doel nastreeft, wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang en het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt, wat inhoudt dat de toepassing ervan geschikt moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken (zie in die zin arresten van 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, EU:C:2019:504, punt 139 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 september 2022, Cilevičs e.a., C-391/20, EU:C:2022:638, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 In casu preciseert de verwijzende rechter weliswaar niet welk doel de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling nastreeft, maar voert de Roemeense regering in wezen aan dat deze regeling wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang die verband houden met, om te beginnen, de noodzaak om de sociale bescherming van werknemers in de bouwsector te waarborgen en billijke arbeidsvoorwaarden in het kader van de interne markt te waarborgen door de op Unieniveau bestaande loonkloof te verkleinen, voorts, de doelstelling om zwartwerk – en daarmee ook belastingfraude – te bestrijden en, ten slotte, de specifieke problemen van de Roemeense bouwsector in verband met het tekort aan arbeidskrachten waarmee deze sector te kampen heeft als gevolg van de alarmerende emigratie om loonredenen van ter zake gekwalificeerde arbeiders.

56 Wat in de eerste plaats de noodzaak betreft om de sociale bescherming van de werknemers in die sector en billijke arbeidsvoorwaarden te waarborgen, zij eraan herinnerd dat de bescherming van de werknemers en het behoud en de bevordering van de werkgelegenheid, als rechtmatige

doelstellingen van sociaal beleid, door het Hof erkende dwingende vereisten van algemeen belang zijn (zie in die zin arrest van 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punten 73-75 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Als dwingende vereisten van algemeen belang heeft het Hof ook erkend: de bestrijding van fraude, met name sociale fraude, voorkoming van misbruik (zie in die zin arrest van 12 september 2019, Maksimovic e.a., C-64/18, C-140/18, C-146/18 en C-148/18, EU:C:2019:723, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en het vermijden van verstoringen van de arbeidsmarkt (arrest van 14 november 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche e.a., C-18/17, EU:C:2018:904, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat aangezien de Unie een economisch en sociaal doel heeft, de uit het VWEU voortvloeiende rechten met betrekking tot het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal dienen te worden afgewogen tegen de doelen van de sociale politiek, waaronder met name, zoals blijkt uit artikel 151, eerste alinea, VWEU, de verbetering van de levensomstandigheden en de arbeidsvoorwaarden, alsmede een adequate sociale bescherming (zie in die zin arrest van 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 In casu is het juist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling het in beginsel mogelijk maakt het nettoloon van de in Roemenië in de bouwsector werkzame werknemers te verhogen met de bedragen die overeenkomen met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale en sociale voordelen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze regeling geschikt is om op coherente en systematische wijze de sociale bescherming van de werknemers in de bouwsector te waarborgen door het op Unieniveau bestaande loonverschil te verkleinen. Hiervoor moet hij er zich met name van vergewissen dat de ondernemingen de ontvangen fiscale en sociale voordelen in de praktijk doorberekenen in de aan de werknemers betaalde lonen, waardoor deze lonen stijgen.

60 Indien die regeling geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen, mag zij niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken.

61 Wat in de tweede plaats de bestrijding van zwartwerk en belastingfraude betreft, is het vaste rechtspraak dat de bestrijding van zwartwerk (zie in die zin arrest van 15 juni 2006, Commissie/Frankrijk, C-255/04, EU:C:2006:401, punten 43, 46 en 52), de noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen (zie in die zin arrest van 22 december 2022, Airbnb Ireland en Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en de bestrijding van belastingfraude (zie in die zin arrest van 24 februari 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 en C-53/21, EU:C:2022:127, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak) eveneens dwingende redenen van algemeen belang vormen die beperkingen van de uitoefening van de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen.

62 In dit verband is het voldoende om op te merken dat de bestrijding van zwartwerk en belastingfraude niet kan rechtvaardigen dat alleen de ondernemingen waarvan de werknemers hun arbeidsprestaties in een andere lidstaat verrichten, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale en sociale voordelen worden ontzegd. Er kan namelijk niet van worden uitgegaan dat de uitoefening van het vrij verrichten van diensten tot gevallen van fraude leidt.

63 Wat in de derde plaats de specifieke problemen van de Roemeense bouwsector betreft die verband houden met het gebrek aan arbeidskrachten als gevolg van de emigratie om loonredenen van ter zake gekwalificeerde arbeiders, is het vaste rechtspraak dat overwegingen van zuiver economische aard, zoals met name de bevordering van de nationale economie of de goede werking daarvan, door het Verdrag verboden belemmeringen niet kunnen rechtvaardigen (arrest van 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Overwegingen die verband houden met de doelstelling systeemrisico's te bestrijden waarmee een lidstaat wordt geconfronteerd in een sector die van onmiskenbaar belang is voor zijn ontwikkeling – zoals in casu de bouwsector – teneinde de levensvatbaarheid of zelfs het voortbestaan van die sector te verzekeren, zijn, zoals de advocaat-generaal in de punten 45, 46 en 48 van haar conclusie in wezen betoogt, gelijk te stellen met dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen rechtvaardigen. De nationale regeling die fiscale en sociale voordelen enkel toekent aan ondernemingen waarvan de werknemers hun arbeidsprestaties in die lidstaat verrichten, moet geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling op coherente en systematische wijze te waarborgen en mag niet verder gaan dan noodzakelijk is om die doelstelling te bereiken, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan (zie naar analogie arrest van 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:1015, punt 73).

65 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat die fiscale en sociale voordelen voorbehoudt aan werknemers van bouwondernemingen die hun activiteiten op het grondgebied van die lidstaat uitoefenen en zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van bouwondernemingen waarvan de werknemers naar andere lidstaten worden gedetacheerd, mits die nationale regeling wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang en zij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt, wat inhoudt dat de toepassing ervan geschikt moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat die fiscale en sociale voordelen voorbehoudt aan werknemers van bouwondernemingen die hun activiteiten op het grondgebied van die lidstaat uitoefenen en zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van bouwondernemingen waarvan de werknemers naar andere lidstaten worden gedetacheerd, mits die nationale regeling wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang en zij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt, wat inhoudt dat de toepassing ervan geschikt moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.

ondertekeningen