Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 26 września 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 56 TFUE – Swoboda świadczenia usług – Sektor budowlany – Delegowanie pracowników – Preferencje podatkowe i socjalne przyznawane pracownikom najemnym i przedsiębiorstwom budowlanym – Zwolnienie z podatku dochodowego – Zwolnienie ze składek na ubezpieczenie zdrowotne – Ulga w zakresie składek na zabezpieczenie społeczne – Uregulowanie krajowe ograniczające możliwość korzystania z tych preferencji wyłącznie do przypadku usług budowlanych świadczonych na terytorium kraju – Uregulowanie mające na celu utrzymanie siły roboczej na terytorium kraju i zapobieganie pracy nierejestrowanej ze względów płacowych – Porównywalność sytuacji – Nadrzędne względy interesu ogólnego – Ochrona socjalna pracowników – Zwalczanie oszustw podatkowych – Proporcjonalność

W sprawie C-387/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Satu Mare (sąd okręgowy w Satu Mare, Rumunia) postanowieniem z dnia 2 czerwca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 czerwca 2022 r., w postępowaniu:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (sprawozdawca), A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Şereş, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 lipca 2023 r.,

* Język postępowania: rumuński.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu rumuńskiego – M. Chicu, E. Gane i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – T. Isacu de Groot i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 9 listopada 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 i 56 TFUE oraz art. 20 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym (Dz.U. 2006, L 376, s. 36).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Nord Vest Pro Sani Pro SRL (zwaną dalej „spółką Nord Vest Pro") a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (okręgowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych w Satu Mare, Rumunia) oraz Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi") w przedmiocie odmowy przyznania przez te organy pracownikom sektora budowlanego, którzy działają w innych państwach członkowskich, możliwości skorzystania z preferencji podatkowych i socjalnych przysługujących pracownikom tego sektora, którzy działają na terytorium Rumunii.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/123

3 Dyrektywa 2006/123, zgodnie z jej art. 2 ust. 3, nie ma zastosowania w dziedzinie podatków.

4 Artykuł 20 tej dyrektywy, zatytułowany „Niedyskryminacja", stanowi:

„1. Państwa członkowskie zapewniają, że na usługobiorcę nie są nakładane dyskryminacyjne wymogi z uwagi na jego przynależność państwową lub miejsce zamieszkania.

2. Państwa członkowskie zapewniają, że ogólne warunki dostępu do usługi, udostępnione przez usługodawcę ogółowi ludności, nie zawierają dyskryminacyjnych postanowień dotyczących przynależności państwowej lub miejsca zamieszkania usługobiorcy, nie wykluczając jednak możliwości zachowania różnic w tych warunkach dostępu, które są bezpośrednio uzasadnione obiektywnymi kryteriami".

Dyrektywa 96/71/WE

5 Artykuł 1 dyrektywy 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. 1997, L 18, s. 1), zatytułowany „Zakres stosowania", stanowi:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się do przedsiębiorstw prowadzących działalność w państwie członkowskim, które w ramach świadczenia usług poza jego granicami delegują pracowników zgodnie z ust. 3 na terytorium innego państwa członkowskiego.

[…]

3. Niniejszą dyrektywę stosuje się wówczas, gdy przedsiębiorstwa wymienione w ust. 1 podejmują następujące środki, wybiegające poza granice państwowe:

a) delegują pracowników na własny rachunek i pod swoim kierownictwem na terytorium państwa członkowskiego, w ramach umowy zawartej między przedsiębiorstwem delegującym a odbiorcą usług, działającym w danym państwie członkowskim, o ile istnieje stosunek pracy pomiędzy przedsiębiorstwem delegującym a pracownikiem w ciągu okresu delegowania […]

[…]".

Rozporządzenie nr 883/2004

6 Artykuł 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. 2004, L 166, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 465/2012 z dnia 22 maja 2012 r. (Dz.U. 2012, L 149, s. 4) (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 883/2004"), przewiduje w ust. 1:

„Osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie prowadzi tam swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza 24 miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana, by zastąpić inną delegowaną osobę".

Prawo rumuńskie

Kodeks podatkowy

7 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawa nr 227/2015 – kodeks podatkowy) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.), z późniejszymi zmianami i uzupełnianiami (zwana dalej „kodeksem podatkowym"), przewiduje w art. 60:

„Następujące osoby są zwolnione z podatku dochodowego:

[…]

5) osoby fizyczne w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych, o których mowa w art. 76 ust. 1–3, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2028 r. włącznie, w wypadku których spełnione są łącznie następujące warunki:

a) pracodawcy prowadzą działalność w sektorze budowlanym […];

[…]

b) pracodawcy uzyskują obrót z działalności, o której mowa w lit. a), oraz z innej działalności charakterystycznej dla sektora budowlanego odpowiadający co najmniej 80 % obrotu całkowitego […];

c) miesięczny dochód brutto z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych, o których mowa w art. 76 ust. 1–3, uzyskiwany przez osoby fizyczne, do których stosuje się zwolnienie, oblicza się na podstawie wynagrodzenia brutto za 8 godzin pracy na dzień w wysokości co najmniej 3 000 [lei rumuńskich (RON) (około 610 EUR)] miesięcznie. Zwolnienie ma zastosowanie do kwot miesięcznych dochodów brutto uzyskiwanych przez osoby fizyczne z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych, o których mowa w art. 76 ust. 1–3, osiągających maksymalną wysokość 30 000 RON [(około 6100 EUR)]. W odniesieniu do tej części miesięcznego dochodu brutto, która przekracza 30 000 RON, preferencja podatkowa nie przysługuje;

[…]”.

8 Stosownie do art. 78 kodeksu podatkowego:

„1. Beneficjenci dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę podlegają miesięcznemu ostatecznemu podatkowi, który jest obliczany i pobierany u źródła przez podmioty wypłacające owe dochody.

2. Miesięczny podatek, o którym mowa w ust. 1, ustala się w następujący sposób:

a) w miejscu zatrudnienia, poprzez zastosowanie stawki 10 % do podstawy wymiaru odpowiadającej różnicy między dochodem z tytułu wynagrodzenia za pracę netto, obliczonym poprzez odliczenie od dochodu brutto obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne za jeden miesiąc należnych na mocy prawa rumuńskiego lub międzynarodowych aktów prawnych, których Rumunia jest stroną, a także, w stosownych przypadkach, indywidualnej składki do budżetu państwa należnej zgodnie z prawem, a następującymi elementami:
   (i) odliczenie osobiste przyznane na dany miesiąc;
   (ii) składka związkowa wpłacona w danym miesiącu zgodnie z prawem;
   (iii) składki na emerytalne fundusze oszczędnościowe […];
   (iv) składki na uzupełniające ubezpieczenie zdrowotne oraz usługi medyczne świadczone na zasadzie abonamentu, których koszty ponoszą pracownicy […].

[…]”.

9 Stosownie do art. 80 ust. 1 tego kodeksu:

„Podmioty wypłacające wynagrodzenia za pracę i dochody pokrewne są obowiązane do obliczenia i pobrania podatku dochodowego za każdy miesiąc w dniu wypłaty tych dochodów oraz do wpłacenia

go do budżetu państwa najpóźniej 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który dochody te wypłacono”.

10 Zgodnie z art. 138 lit. a) wspomnianego kodeksu:

„Stawki składek na zabezpieczenie społeczne są następujące:

25 % w przypadku osób fizycznych mających status pracownika najemnego lub zobowiązanych do opłacania składek na zabezpieczenie społeczne na podstawie niniejszej ustawy”.

11 Artykuł 138^1 owego kodeksu stanowi w ust. 1:

„W okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2028 r. włącznie w przypadku osób fizycznych, które uzyskują dochody z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochody pokrewne na podstawie umów o pracę zawartych z pracodawcami prowadzącymi działalność w sektorze budowlanym i spełniającymi warunki określone w art. 60 pkt 5, stawka składki na zabezpieczenie społeczne przewidziana w art. 138 lit. a) zostaje obniżona o 3,75 punktu procentowego”.

12 Artykuł 139 kodeksu podatkowego stanowi w ust. 1 lit. a):

„W przypadku osób fizycznych, które uzyskują dochody z tytułu wynagrodzenia za pracę lub dochody pokrewne, miesięczną podstawą wymiaru składki na zabezpieczenie społeczne jest dochód brutto z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych uzyskany na terytorium kraju i za granicą, zgodnie z przepisami prawodawstwa europejskiego mającego zastosowanie w dziedzinie zabezpieczenia społecznego, a także umowami dotyczącymi systemów zabezpieczenia społecznego, których Rumunia jest stroną; podstawa ta obejmuje:

a) dochody z wynagrodzenia i uposażeń, w gotówce lub w naturze, uzyskane na podstawie umowy o pracę, stosunku służbowego lub szczególnego statusu przewidzianego ustawą […]”.

13 Stosownie do art. 146 ust. 1 tego kodeksu:

„Osoby fizyczne i prawne, które mają status pracodawcy, oraz osoby fizyczne i prawne tak traktowane są obowiązane do obliczenia i pobrania u źródła składek na zabezpieczenie społeczne należnych od osób fizycznych, które uzyskują dochody z tytułu wynagrodzenia za pracę lub dochody pokrewne. Instytucje, o których mowa w art. 136 lit. d)–f), jak również osoby fizyczne i prawne, które są pracodawcami, oraz osoby fizyczne i prawne tak traktowane są obowiązane do obliczenia składek na zabezpieczenie społeczne, do których zapłaty są zobowiązane na mocy prawa, stosownie do przypadku”.

14 Stosownie do art. 154 ust. 1 lit. r) wspomnianego kodeksu:

„Z opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne zwolnione są następujące kategorie osób fizycznych:

[…]

r) osoby fizyczne w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych na podstawie umów o pracę zawartych z pracodawcami działającymi w sektorze budowlanym i spełniającymi warunki określone w art. 60 pkt 5 – w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2028 r. włącznie”.

15 Zgodnie z art. 156 owego kodeksu:

„Stawka składki na ubezpieczenie zdrowotne, do której opłacania są zobowiązane osoby fizyczne, które mają status pracownika najemnego lub na których spoczywa obowiązek opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne na podstawie niniejszej ustawy, wynosi 10 %”.

16 Artykuł 168 kodeksu podatkowego stanowi w ust. 1:

„Osoby fizyczne i prawne, które mają status pracodawcy, oraz osoby fizyczne i prawne tak traktowane są obowiązane do obliczenia i pobrania u źródła składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej od osób fizycznych, które uzyskują dochody z tytułu wynagrodzenia za pracę lub dochody pokrewne”.

Rozporządzenie nr 611/2019 i rozporządzenie nr 2165/2019

17 W akapicie ósmym załącznika 6 do 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 » (rozporządzenia nr 611/138/127/2019 w sprawie zatwierdzenia wzoru, treści i zasad składania „deklaracji dotyczącej obowiązku opłacania składek na zabezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz imiennego rejestru osób ubezpieczonych” oraz zarządzania nią) z dni 31 stycznia i 1 lutego 2019 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 123 z dnia 15 lutego 2019 r., zwanego dalej „rozporządzeniem nr 611/2019”) oraz w akapicie ósmym załącznika 6 do 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 » (rozporządzenia nr 2165/837/743/2019 w sprawie zatwierdzenia wzoru, treści i zasad składania formularza 112 – „deklaracja dotycząca obowiązku opłacania składek na zabezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz imiennego rejestru osób ubezpieczonych” – oraz zarządzania nim) z dni 10, 15 i 17 maja 2019 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 404 z dnia 23 maja 2019 r., zwanego dalej „rozporządzeniem nr 2165/2019”) przewidziano:

„Preferencje podatkowe, o których mowa w art. 60 pkt 5, art. 138^{1}, art. 154 ust. 1 lit. r) i art. 220^{3} ust. 2 kodeksu podatkowego, nie przysługują w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych uzyskiwanych przez najemnych pracowników delegowanych”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

18 Spółka Nord Vest Pro jest spółką prawa rumuńskiego prowadzącą działalność w sektorze budowlanym. W ramach swej działalności świadczy ona między innymi usługi w Niemczech i w Austrii, delegując pracowników w celu wykonywania prac budowlanych na terytorium tych dwóch państw członkowskich.

19 Spółka ta została poddana przez organy podatkowe kontroli, w wyniku której w dniu 10 maja 2021 r. wydano decyzję podatkową. Zdaniem owych organów wspomniana spółka niesłusznie uznała, że jej pracownicy wykonujący prace budowlane w Niemczech i w Austrii mogli skorzystać z przewidzianego w art. 60 pkt 5 kodeksu podatkowego zwolnienia z podatku dochodowego. W ocenie wspomnianych organów zgodnie z art. 78 ust. 2 lit. a) tego kodeksu stawka mająca zastosowanie do tych pracowników wynosiła 10 % dochodu. Organy te stwierdziły również, że spółka Nord Vest Pro niesłusznie uznała, iż obniżenie stawki składki na zabezpieczenie społeczne

i zwolnienie z opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne – przewidziane, odpowiednio, w art. 138[1] i w art. 154 ust. 1 lit. r) wspomnianego kodeksu – mają zastosowanie do pracowników delegowanych za granicę, podczas gdy do tego rodzaju pracowników zastosowanie mają stawki przewidziane w art. 138 lit. a) i w art. 156 owego kodeksu, a mianowicie stawka 25 % w odniesieniu do składek na zabezpieczenie społeczne i stawka 10 % w odniesieniu do składek na ubezpieczenie zdrowotne.

20 Ze względu na wskazane powyżej okoliczności w decyzji podatkowej ustalono korekty finansowe, jakich należało dokonać w odniesieniu do podatku dochodowego i składek, o których mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, na łączną kwotę 331 906 RON (około 67 255 EUR).

21 Regionalna dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce decyzją z dnia 18 października 2021 r. oddaliła odwołanie wniesione przez spółkę Nord Vest Pro od wspomnianej decyzji podatkowej.

22 Spółka ta wniosła na tę decyzję oddalającą skargę do Tribunalul Satu Mare (sądu okręgowego w Satu Mare, Rumunia), który jest sądem odsyłającym.

23 Sąd ten zauważa, że organy podatkowe wydały decyzję podatkową na podstawie art. 60 pkt 5 kodeksu podatkowego w związku z rozporządzeniami nr 611/2019 i 2165/2019, z których wynika, że rozpatrywane w postępowaniu głównym preferencje nie przysługują w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych uzyskiwanych przez najemnych pracowników delegowanych. Ponadto sąd ten zauważa, że korekty finansowe wymogło przyjęcie 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 (nadzwyczajnego rozporządzenia rządu nr 114/2018 w sprawie przyjęcia pewnych środków w dziedzinie inwestycji publicznych oraz pewnych środków podatkowych i budżetowych, zmieniającego i uzupełniającego pewne akty normatywne oraz przedłużającego pewne terminy) z dnia 28 grudnia 2018 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 1116 z dnia 29 grudnia 2018 r.), którego celem, jak wynika z jego uzasadnienia, było w istocie wspieranie działalności sektora budowlanego w Rumunii poprzez przyznanie pracownikom tego sektora działającym na terytorium kraju pewnych preferencji.

24 Zdaniem wspomnianego sądu prawodawca rumuński, ograniczając możliwość korzystania z tych preferencji wyłącznie do owych pracowników, zapewnił przedsiębiorstwom sektora budowlanego działającym w Rumunii korzystniejsze traktowanie podatkowe w porównaniu z traktowaniem podatkowym przedsiębiorstw działających na terytorium innych państw członkowskich. W ocenie owego sądu takie podejście normatywne jest zaś sprzeczne z jednym z głównych celów Unii Europejskiej, jakim jest utworzenie rynku wewnętrznego. Sąd ten uważa, że taki sposób traktowania podatkowego – ze względu na to, że wiąże się z opodatkowaniem przedsiębiorstw sektora budowlanego prowadzących działalność poza terytorium Rumunii w większym stopniu niż przedsiębiorstw działających na terytorium kraju, w związku z czym te pierwsze zostają zniechęcone do świadczenia usług budowlanych poza Rumunią – stanowi bowiem w praktyce poważną przeszkodę w urzeczywistnieniu rynku wewnętrznego.

25 W tych okolicznościach Tribunalul Satu Mare (sąd okręgowy w Satu Mare) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy […] postanowienia [art. 26 i 56 TFUE] oraz przepis [art. 20 dyrektywy 2006/123] należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne są z nimi przepisy prawne takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, zgodnie z którymi ustawodawca rumuński może traktować rumuńskie spółki handlowe, które prowadzą działalność na terytorium państwa rumuńskiego, pod względem podatkowym w sposób odmienny od tych, które prowadzą działalność na terytorium innych państw [członkowskich Unii], z takim skutkiem, że skarżąca spółka, która świadczyła usługi głównie na terytorium [Republiki] Austrii i [Republiki Federalnej] Niemiec, nie korzysta ze zwolnień podatkowych, z których korzystają inne spółki z sektora budowlanego prowadzące działalność na terytorium państwa rumuńskiego [?]”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

26 Rząd rumuński uważa, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ sąd odsyłający nie uwzględnił art. 94 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem, jako że nie wyjaśnił powodów, dla których rozpatruje kwestię wykładni art. 26 i 56 TFUE oraz art. 20 dyrektywy 2006/123, związku między tymi postanowieniami i tym przepisem a uregulowaniem rozpatrywanym w postępowaniu głównym ani wpływu, jaki ich wykładnia, o której dokonanie wnosi, miałaby mieć na rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym.

27 W tym względzie należy przypomnieć, że – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – w ramach współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi konieczność dokonania wykładni prawa Unii, która będzie użyteczna dla sądu krajowego, wymaga, aby sąd krajowy skrupulatnie przestrzegał wymogów dotyczących treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które są wyraźnie określone w art. 94 regulaminu postępowania i które powinny być sądowi odsyłającemu znane (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo). Wymogi te zostały także przypomniane w zaleceniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dla sądów krajowych dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2019, C 380, s. 1).

28 Jest zatem niezbędne, jak stanowi art. 94 lit. c) regulaminu postępowania, by postanowienie odsyłające zawierało omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni lub ważności określonych przepisów prawa Unii, jak również związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim pytanie prejudycjalne dotyczy art. 20 dyrektywy 2006/123, sąd odsyłający nie przedstawił żadnych informacji uzasadniających odwołanie do tego przepisu, wobec czego Trybunałowi nie są znane powody, dla których sąd ten rozpatruje kwestię wykładni wspomnianego przepisu, ani związek, jaki dostrzega on między tym przepisem a uregulowaniem rozpatrywanym w postępowaniu głównym, wbrew wymogom określonym w art. 94 lit. c) regulaminu postępowania. W związku z tym zadane pytanie jest w tym zakresie niedopuszczalne.

30 Co się natomiast tyczy art. 26 i 56 TFUE, sąd odsyłający uważa, że przedsiębiorstwa sektora budowlanego prowadzące działalność poza terytorium Rumunii były traktowane mniej korzystnie niż przedsiębiorstwa działające na terytorium kraju i w konsekwencji były zniechęcane do świadczenia usług budowlanych poza Rumunią. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że postanowienie odsyłające zawiera omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni tych postanowień, jak również związku, jaki dostrzega on w konkretnym kontekście sprawy w postępowaniu głównym między wspomnianymi postanowieniami a uregulowaniem rozpatrywanym w postępowaniu głównym. Należy zatem uznać, że w tym zakresie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny, i udzielić merytorycznej odpowiedzi.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

31 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 26 i 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które zastrzega możliwość korzystania z preferencji podatkowych i socjalnych wyłącznie dla pracowników przedsiębiorstw sektora budowlanego prowadzących działalność na terytorium tego państwa członkowskiego.

32 Na wstępie należy zauważyć, po pierwsze – w zakresie, w jakim zadane pytanie odnosi się do art. 26 TFUE – że postanowienie to może być stosowane samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera postanowień szczególnych. Z uwagi na to, że postanowienie to przewiduje, iż rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym zapewnione są w szczególności swobodny przepływ pracowników i swoboda świadczenia usług, zgodnie z postanowieniami traktatów, oraz na to, że swobody te zostały wprowadzone w życie przez art. 45 i 56 TFUE, nie należy dokonywać wykładni art. 26 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 55, 56 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 grudnia 2021 r., Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, pkt 22).

33 Po drugie, jeżeli chodzi o wątpliwości Komisji Europejskiej co do zgodności uregulowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym z regułami pomocy państwa, wystarczy zauważyć, że ze względu na to, iż w niniejszym przypadku ów aspekt, na który zwróciła uwagę Komisja, wykracza poza zakres pytania prejudycjalnego, nie należy orzekać w tym przedmiocie.

34 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem jedynie do sądu krajowego należy określenie przedmiotu pytań, które zamierza on skierować do Trybunału. W związku z tym, jeżeli potrzeba takiego przeformułowania nie wynika z samego wniosku, Trybunał nie może, na wniosek jednego z uczestników postępowania wymienionych w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, rozpatrywać pytań, które nie zostały mu przedstawione przez sąd krajowy. Jeśli, w miarę rozwoju postępowania, sąd krajowy uznałby za niezbędne uzyskanie dodatkowej wykładni prawa Unii, powinien zwrócić się do Trybunału z nowym wnioskiem (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, pkt 37).

35 Co się tyczy art. 56 TFUE, którego dotyczy zadane pytanie, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika potrzeba przeformułowania. Wniosek ten odnosi się bowiem do sytuacji, w której spółka, której dotyczy postępowanie główne, nie korzystała z rozpatrywanych w postępowaniu głównym preferencji podatkowych i socjalnych „w przypadku pracowników świadczących usługi na terenie Niemiec i Austrii”.

36 W tym względzie należy przypomnieć, że uregulowanie krajowe regulujące czasowe przemieszczanie się pracowników, którzy są wysyłani do innego państwa członkowskiego w celu wykonywania tam prac w ramach świadczenia usług przez ich pracodawcę i którzy powracają do kraju pochodzenia po wykonaniu swoich zadań, nie wchodząc w żadnym momencie na rynek pracy przyjmującego państwa członkowskiego, jest objęte zakresem swobody świadczenia usług (wyroki: z dnia 27 marca 1990 r., Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, pkt 15; z dnia 9 sierpnia 1994 r., Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, pkt 21; z dnia 25 października 2001 r., Finalarte i in., C-49/98, C-50/98, od C-52/98 do C-54/98 i od C-68/98 do C-71/98, EU:C:2001:564, pkt 22, 23; a także z dnia 3 kwietnia 2008 r., Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, pkt 37).

37 Wynika stąd, że rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy przeanalizować wyłącznie w świetle art. 56 TFUE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego świadczenia usług

38 Należy na wstępie przypomnieć, że państwa członkowskie muszą wykonywać swe kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności swobód podstawowych gwarantowanych w traktacie FUE (wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Należy zauważyć, że art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Ograniczeniami swobody świadczenia usług są środki krajowe, które zakazują korzystania z tej swobody, utrudniają je lub zmniejszają jego atrakcyjność (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego i z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że zgodnie z mającym zastosowanie uregulowaniem organy podatkowe odmówiły w odniesieniu do pracowników spółki skarżącej w postępowaniu głównym, których delegowano na terytorium Republiki Federalnej Niemiec i Republiki Austrii, możliwości skorzystania z preferencji przewidzianych w art. 60 pkt 5, art. 138^{1} i art. 154 ust. 1 lit. r) kodeksu podatkowego, które przyznawano natomiast pracownikom wykonującym działalność na terytorium Rumunii. Preferencje te obejmują, po pierwsze, zwolnienie tych pracowników z podatku dochodowego, po drugie, przyznanie im ulgi w zakresie składek na zabezpieczenie społeczne oraz, po trzecie, zwolnienie ich ze składek na ubezpieczenie zdrowotne.

42 Należy stwierdzić, że uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym ma zastosowanie w sposób niedyskryminacyjny do wszystkich przedsiębiorstw sektora budowlanego, zarówno rumuńskich, jak i zagranicznych, o ile ich pracownicy wykonują swoje obowiązki na terytorium Rumunii.

43 Jednakże takie uregulowanie, które ustanawia odmienny system podatkowo-socjalny w zależności od tego, czy zainteresowani pracownicy wykonują swoje zadania w danym państwie członkowskim, czy w innych państwach członkowskich, choć jest ono stosowane bez rozróżnienia do przedsiębiorstw sektora budowlanego zarówno rumuńskich, jak i zagranicznych,

które działają na terytorium Rumunii, może jednak zniechęcać przedsiębiorstwa rumuńskie do świadczenia usług budowlanych w innym państwie członkowskim poprzez delegowanie pracowników na terytorium tego państwa członkowskiego.

44 Takie środki na rzecz pracowników mogą bowiem również – z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – zmniejszać koszty siły roboczej i przynosić w ten sposób korzyść przedsiębiorstwom, o ile prowadzą one działalność na terytorium Rumunii, zmniejszając atrakcyjność świadczenia usług w innym państwie członkowskim.

45 W celu ustalenia, czy uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym można, pomimo jego skutku ograniczającego, uznać za zgodne ze swobodą świadczenia usług w rozumieniu art. 56 TFUE, należy zbadać, czy różnica w traktowaniu, którą uregulowanie to wprowadza, dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jest uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie istnienia obiektywnie porównywalnych sytuacji

46 Porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną państwa członkowskiego należy badać z uwzględnieniem celu zamierzonego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a także ich przedmiotu i treści (wyrok z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Ponadto przy ocenie, czy wynikająca z odnośnego uregulowania różnica w sposobie traktowania odzwierciedla obiektywnie istniejącą różnicę sytuacji, można brać pod uwagę tylko ustanowione w tym uregulowaniu właściwe kryteria rozróżniające (wyrok z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W niniejszym przypadku do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania wykładni prawa krajowego, należy zinterpretowanie tego prawa w celu zweryfikowania ewentualnego istnienia obiektywnie porównywalnych sytuacji.

49 Należy jednak zauważyć, że – jak podniosła w istocie Komisja w uwagach na piśmie – w świetle przedmiotu i treści uregulowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym wydaje się, iż przedsiębiorstwa utworzone w Rumunii, które świadczą usługi budowlane w tym państwie członkowskim, oraz przedsiębiorstwa utworzone w Rumunii, które świadczą usługi budowlane poprzez delegowanie pracowników do innego państwa członkowskiego, znajdują się w sytuacji porównywalnej, ponieważ wykonują taką samą działalność i podlegają systemowi prawa rumuńskiego w odniesieniu do spoczywających na nich obowiązków zarówno w zakresie podatku dochodowego, jak i składek na ubezpieczenie zdrowotne i na zabezpieczenie społeczne.

50 Niemniej jednak trudność w zakresie badania, czy między sytuacją przedsiębiorstw sektora budowlanego, których pracownicy pracują na terytorium Rumunii, a sytuacją przedsiębiorstw świadczących usługi budowlane w innych państwach członkowskich istnieje obiektywna różnica, wiąże się z tym, że sąd odsyłający w żaden sposób nie wskazał celu, jakiemu służą rozpatrywane w postępowaniu głównym preferencje podatkowe i socjalne.

51 Sąd odsyłający mógłby uznać, że – jak podnosi rząd rumuński – rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe ma na celu podwyższenie wynagrodzenia netto pracowników działających w sektorze budowlanym w Rumunii, aby wspierać ochronę socjalną tych pracowników i zaradzić w ten sposób występującym w tym sektorze trudnościom w zakresie siły roboczej, które mogą zagrażać samej jego rentowności.

52 W tym względzie o ile, jak rząd ten zauważył, publiczne statystyki potwierdzają, iż pracownicy działający w Rumunii – nawet korzystając z przyznanych im preferencji – otrzymują wynagrodzenia znacznie niższe od wynagrodzeń minimalnych przewidzianych w innych państwach członkowskich, takich jak Republika Federalna Niemiec i Republika Austrii, o tyle należy zauważyć, że statystyki te nie wykluczają tego, że w niektórych przypadkach pracownicy ci mogą otrzymywać takie same wynagrodzenia jak pracownicy świadczący usługi budowlane w innych państwach członkowskich, ponieważ zgodnie z informacjami zawartymi w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, zwolnienie z podatku dochodowego ma zastosowanie do miesięcznych dochodów brutto osiągających maksymalną wysokość 30 000 RON.

53 W tych okolicznościach wydaje się, że różnica w traktowaniu wprowadzona przez uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym nie odzwierciedla obiektywnie istniejącej różnicy sytuacji, czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego.

W przedmiocie istnienia nadrzędnych względów interesu ogólnego

54 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie swobody świadczenia usług można dopuścić jedynie wtedy, gdy służy ono osiągnięciu uzasadnionego celu zgodnego z traktatem FUE, jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i jest zgodne z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że jego stosowanie musi być odpowiednie do tego, by zagwarantować w sposób spójny i konsekwentny realizację danego celu, i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy, C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 139 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 września 2022 r., Cilevičs i in., C-391/20, EU:C:2022:638, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W niniejszym przypadku, chociaż sąd odsyłający nie precyzuje celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, rząd rumuński podnosi w istocie, że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które są związane przede wszystkim z koniecznością zapewnienia ochrony socjalnej pracowników sektora budowlanego oraz zagwarantowania sprawiedliwych warunków pracy w ramach rynku wewnętrznego poprzez zmniejszenie zachodzących na poziomie Unii różnic w wynagrodzeniach, następnie z celem polegającym na zwalczaniu pracy nierejestrowanej, a tym samym oszustw podatkowych, a wreszcie ze szczególnymi problemami rumuńskiego sektora budowlanego wiążącymi się z niedoborem siły roboczej, z którym sektor ten boryka się ze względu na alarmującą migrację wykwalifikowanych w tej dziedzinie pracowników za granicę ze względów płacowych.

56 Jeżeli chodzi, w pierwszej kolejności, o konieczność zapewnienia ochrony socjalnej pracowników wspomnianego sektora oraz zagwarantowania sprawiedliwych warunków pracy, należy przypomnieć, że nadrzędne względy interesu ogólnego uznane przez Trybunał obejmują zarówno ochronę pracowników, jak i utrzymanie i promowanie zatrudnienia – jako uzasadnione cele polityki społecznej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 73–75 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Za nadrzędne względy interesu ogólnego Trybunał uznał również zwalczanie oszustw, w szczególności związanych z obchodzeniem prawodawstwa socjalnego, i zapobieganie nadużyciom (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2019 r., Maksimovic i in., C-64/18, C-140/18, C-146/18 i C-148/18, EU:C:2019:723, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo), a także dążenie do unikania zakłóceń na rynku pracy (wyrok z dnia 14 listopada 2018 r., Danieli & C. Officine Meccaniche i in., C-18/17, EU:C:2018:904, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Ponadto Trybunał orzekł, że ponieważ Unia ma na celu rozwój gospodarczy i społeczny, prawa wynikające z postanowień traktatu FUE dotyczących swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału powinny być zrównoważone z celami polityki społecznej, wśród których znajdują się między innymi, jak wynika z art. 151 akapit pierwszy TFUE, poprawa warunków życia i pracy oraz odpowiednia ochrona socjalna (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Prawdą jest, że w niniejszym przypadku uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwala co do zasady przyznać pracownikom sektora budowlanego pracującym w Rumunii podwyżkę wynagrodzenia netto współmiernie do kwot odpowiadających rozpatrywanym w postępowaniu głównym preferencjom podatkowym i socjalnym. Sąd odsyłający musi jednak zweryfikować, czy uregulowanie to jest odpowiednie do tego, by zapewnić w sposób spójny i konsekwentny ochronę socjalną pracowników sektora budowlanego poprzez zmniejszenie zachodzących na poziomie Unii różnic w wynagrodzeniach, upewniając się w szczególności, że przedsiębiorstwa uwzględniają w praktyce otrzymane preferencje podatkowe i socjalne w wynagrodzeniach wypłacanych pracownikom, co prowadzi do podwyższenia tych wynagrodzeń.

60 Gdyby należało uznać, że wspomniane uregulowanie jest odpowiednie do tego, by zagwarantować w sposób spójny i konsekwentny realizację zamierzonego celu, konieczne jest jeszcze, by nie wykraczało ono poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia.

61 Co się tyczy, w drugiej kolejności, zwalczania pracy nierejestrowanej i oszustw podatkowych, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenia w korzystaniu ze swobód przepływu gwarantowanych w traktacie FUE, są ponadto zarówno zwalczanie pracy nierejestrowanej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., Komisja/Francja, C-255/04, EU:C:2006:401, pkt 43, 46, 52), jak i konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2022 r., Airbnb Ireland i Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo) oraz zwalczanie oszustw podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Pharmacie populaire – La Sauvegarde i Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 i C-53/21, EU:C:2022:127, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 W tym względzie wystarczy zauważyć, że zwalczanie pracy nierejestrowanej i oszustw podatkowych nie może uzasadniać pozbawienia preferencji podatkowych i socjalnych rozpatrywanych w postępowaniu głównym wyłącznie tych przedsiębiorstw, których pracownicy świadczą pracę w innym państwie członkowskim. Nie można bowiem domniemywać, że korzystanie ze swobody świadczenia usług prowadzi do oszustw.

63 Jeżeli chodzi, w trzeciej kolejności, o szczególne problemy rumuńskiego sektora budowlanego wiążące się z niedoborem siły roboczej spowodowanym migracją wykwalifikowanych w tej dziedzinie pracowników za granicę ze względów płacowych, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że względy o charakterze wyłącznie gospodarczym, takie jak w szczególności promocja gospodarki

krajowej lub jej prawidłowe funkcjonowanie, nie mogą uzasadniać przeszkód zakazanych na mocy traktatu (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Niemniej jednak, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 45, 46 i 48 opinii, względy związane z celem polegającym na zwalczaniu ryzyka systemowego, na jakie narażone jest państwo członkowskie w sektorze o niewątpliwym znaczeniu dla jego rozwoju, takim jak – w niniejszym przypadku – sektor budowlany, aby zapewnić rentowność czy wręcz przetrwanie tego sektora, można zaliczyć do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadniać ograniczenie swobód podstawowych gwarantowanych w traktacie FUE. Uregulowanie krajowe przyznające preferencje podatkowe i socjalne wyłącznie tym przedsiębiorstwom, których pracownicy świadczą pracę w tym państwie członkowskim, musi być wszakże odpowiednie do tego, by zagwarantować w sposób spójny i konsekwentny realizację zamierzonego celu, i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, pkt 73).

65 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które zastrzega możliwość korzystania z preferencji podatkowych i socjalnych wyłącznie dla pracowników przedsiębiorstw sektora budowlanego prowadzących działalność na terytorium tego państwa członkowskiego i znajdujących się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw sektora budowlanego, których pracownicy są delegowani do innych państw członkowskich, pod warunkiem że owo uregulowanie krajowe jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i jest zgodne z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że jego stosowanie musi być odpowiednie do tego, by zagwarantować w sposób spójny i konsekwentny realizację zamierzonego celu, i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia.

W przedmiocie kosztów

66 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które zastrzega możliwość korzystania z preferencji podatkowych i socjalnych wyłącznie dla pracowników przedsiębiorstw sektora budowlanego prowadzących działalność na terytorium tego państwa członkowskiego i znajdujących się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw sektora budowlanego, których pracownicy są delegowani do innych państw członkowskich, pod warunkiem że owo uregulowanie krajowe jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i jest zgodne z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że jego stosowanie musi być odpowiednie do tego, by zagwarantować w sposób spójny i konsekwentny realizację zamierzonego celu, i nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia.

Podpisy