Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 september 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 56 FEUF – Frihet att tillhandahålla tjänster – Byggsektorn – Utstationering av arbetstagare – Skattemässiga och sociala förmåner som beviljas anställda och byggföretag – Befrielse från inkomstskatt – Undantag från inbetalningar till sjukförsäkringen – Minskad arbetsgivaravgift – Nationell lagstiftning enligt vilken endast byggtjänster som utförs inom det nationella territoriet omfattas av dessa förmåner – Lagstiftning som syftar till att behålla arbetskraft inom nationella territoriet och att undvika dolt arbete av löneskäl – Huruvida situationerna är jämförbara – Tvingande skäl av allmänintresse – Socialt skydd för arbetstagare – Bekämpning av skattebedrägeri – Proportionalitet”

I mål C-387/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Satu Mare (Regionala domstolen i Satu Mare, Rumänien) genom beslut av den 2 juni 2022, som inkom till domstolen den 10 juni 2022, i målet

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

mot

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz, P.G. Xuereb (referent), A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 juli 2023,

* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Rumäniens regering, genom M. Chicu, E. Gane och A. Wellman, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom T. Isacu de Groot och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 9 november 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 26 och 56 FEUF samt av artikel 20 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (EUT L 376, 2006, s. 36).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Nord Vest Pro Sani Pro SRL (nedan kallat Nord Vest Pro) och, å andra sidan, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (distriktskontoret för offentliga finanser i Satu Mare, Rumänien) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca, Rumänien) (nedan gemensamt kallade skattemyndigheterna). Målet rör skattemyndigheternas beslut att inte tillerkänna anställda inom byggsektorn som utför arbete i andra medlemsstater samma skattemässiga och sociala förmåner som anställda inom samma sektor som utför arbete i Rumänien.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/123

3 Enligt artikel 2.3 i direktiv 2006/123 ska detta direktiv inte tillämpas på skatteområdet.

4 I artikel 20 i direktivet, med rubriken ”Icke-diskriminering”, föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall se till att tjänstemottagarna inte omfattas av diskriminerande krav som grundas på deras nationalitet eller bosättningsort.

2. Medlemsstaterna skall se till att de allmänna villkoren för tillträde till en tjänst som tjänsteleverantören tillhandahåller allmänheten inte innehåller diskriminerande bestämmelser som grundar sig på tjänstemottagarens nationalitet eller bosättningsort, dock utan att utesluta möjligheten att införa skillnader i villkoren när dessa är direkt motiverade av objektiva faktorer.”

Direktiv 96/71/EG

5 Artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 96/71/EG av den 16 december 1996 om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster (EGT L 18, 1997, s. 1) har rubriken ”Tillämpningsområde”. I den artikeln föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv skall tillämpas på företag som är etablerade i en medlemsstat och som i samband med tillhandahållande av tjänster över gränserna, utstationerar arbetstagare enligt punkt 3, inom en medlemsstats territorium.

…

3. Detta direktiv skall tillämpas om ett företag som anges i punkt 1 vidtar någon av följande gränsöverskridande åtgärder:

a) Utstationering av en arbetstagare för egen räkning och under egen ledning inom en medlemsstats territorium, enligt avtal som ingåtts mellan det utstationerande företaget och mottagaren av tjänsterna, vilken bedriver verksamhet i denna medlemsstat, om det finns ett anställningsförhållande mellan det utstationerande företaget och arbetstagaren under utstationeringstiden.

…”

Förordning nr 883/2004

6 I artikel 12.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 2004, s. 1, och rättelse i EUT L 200, 2004, s. 1), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 465/2012 av den 22 maj 2012 (EUT L 149, 2012, s. 4) (nedan kallad förordning 883/2004), föreskrivs följande:

”En person som arbetar som anställd i en medlemsstat hos en arbetsgivare som normalt bedriver sin verksamhet i den medlemsstaten ska, när arbetsgivaren sänder ut personen för att för arbetsgivarens räkning utföra ett arbete i en annan medlemsstat, fortsätta att omfattas av lagstiftningen i den förstnämnda medlemsstaten, under förutsättning att detta arbete inte förväntas vara längre än 24 månader och att personen inte sänds ut för att ersätta någon annan utsänd person.”

Rumänsk rätt

Skattelagen

7 I artikel 60 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skattelagen) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015), i dess ändrade och kompletterade lydelse (nedan kallad skattelagen), föreskrivs följande:

”Följande personer är befriade från inkomstskatt:

…

5. Fysiska personer, med avseende på inkomst av tjänst och liknande ersättning i den mening som avses i artikel 76.1–76.3, under perioden mellan den 1 januari 2019 och den 31 december 2028, för vilka följande kumulativa villkor är uppfyllda:

a) Arbetsgivarna bedriver verksamhet inom byggsektorn …

…

b) Arbetsgivarnas omsättning från de verksamheter som avses i led a och andra verksamheter som är specifika för byggsektorn ska minst uppgå till 80 procent av den totala omsättningen. …

c) Den månatliga bruttoinkomst av tjänst och liknande ersättning i den mening som avses i artikel 76.1–76.3 som har intjänats av de fysiska personer som omfattas av undantaget ska beräknas utifrån en bruttoinkomst av tjänst för åtta arbetstimmar/dag på minst 3 000 [rumänska lei (RON) (ungefär 610 euro)] per månad. Undantaget ska tillämpas på månatlig bruttoinkomst av tjänst och liknande ersättning i den mening som avses i artikel 76.1–76.3, som har intjänats av fysiska personer, upp till högst 30 000 RON [(ungefär 6 100 euro)]. Skattelättnader tillämpas inte på den del av den månatliga bruttoinkomsten som överstiger 30 000 RON.

…”

8 I artikel 78 i skattelagen föreskrivs följande:

”1) Personer som uppbär inkomst av tjänst är skyldiga att betala en månatlig slutlig skatt som beräknas och innehålls som källskatt av de som betalar ut dessa inkomster.

2) Den månatliga skatt som avses i punkt 1 ska beräknas på följande sätt:

a) på anställningsorten, med tillämpning av en skattesats på 10 procent på beräkningsunderlaget motsvarande skillnaden mellan, å ena sidan, nettolöneinkomsten, beräknad genom att obligatoriska socialavgifter – som ska betalas enligt rumänsk lag eller enligt de internationella rättsliga instrument i vilka Rumänien är part – för en månad dras av från bruttoinkomsten, samt, i förekommande fall, det individuella bidrag till statsbudgeten som ska betalas enligt lag, och, å andra sidan, följande:
   (i) det personliga avdrag som beviljats för den aktuella månaden,
   (ii) de fackliga avgifter som betalats under den aktuella månaden i enlighet med lag,
   (iii) inbetalningar till pensionsfonder …
   (iv) kompletterande sjukförsäkringspremier och sjukvårdsabonnemang och som bekostas av de anställda …

…”

9 I artikel 80.1 i skattelagen föreskrivs följande:

”Den som betalar ut lön och liknande ersättning är skyldig att beräkna och innehålla inkomstskatten för varje månad vid tidpunkten för utbetalningen av dessa inkomster och att överföra den till statsbudgeten senast den 25 i den månad som följer på den månad under vilken dessa inkomster betalas.”

10 I artikel 138 a i skattelagen föreskrivs följande:

”Socialförsäkringsavgifterna ska vara följande:

a) 25 procent för fysiska personer som är anställda eller som är skyldiga att betala socialförsäkringsavgifter enligt denna lag.”

11 I artikel 138[1].1 i skattelagen föreskrivs följande:

”Under perioden mellan den 1 januari 2019 och den 31 december 2028 ska, för fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst eller liknande ersättning från anställningsavtal med arbetsgivare som bedriver verksamhet inom byggsektorn och som uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 60.5, den socialförsäkringsavgift som föreskrivs i artikel 138 a minskas med 3,75 procentenheter.”

12 I artikel 139.1 a i skattelagen föreskrivs följande:

”För fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst eller liknande ersättning ska det månatliga beräkningsunderlaget för socialförsäkringsavgiften utgöras av bruttoinkomsten av tjänst eller liknande ersättning som uppbärs inom nationellt territorium och utomlands, i enlighet med bestämmelserna i tillämplig EU-lagstiftning på området för social trygghet, samt de avtal om socialförsäkringssystem i vilka Rumänien är part, och omfatta följande:

a) lön i kontanter och/eller in natura som erhållits enligt ett anställningsavtal, ett anställningsförhållande eller en särskild ställning som föreskrivs i lag. …”

13 Artikel 146.1 i skattelagen har följande lydelse:

”Fysiska och juridiska personer som är arbetsgivare eller därmed likställda är skyldiga att beräkna och som källskatt innehålla de socialförsäkringsavgifter som ska betalas av fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst eller liknande ersättning. De institutioner som avses i artikel 136 d–f, samt fysiska och juridiska personer som är arbetsgivare eller därmed likställda, ska i förekommande fall beräkna de socialförsäkringsavgifter som de är skyldiga att betala enligt lag.”

14 I artikel 154.1 r i skattelagen föreskrivs följande:

”Följande kategorier av fysiska personer är undantagna från skyldigheten att betala sjukförsäkringsavgifter:

…

r) fysiska personer, för inkomst av tjänst eller liknande ersättning enligt anställningsavtal som ingåtts med arbetsgivare som bedriver verksamhet inom byggsektorn och som uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 60.5 under perioden mellan den 1 januari 2019 och den 31 december 2028.”

15 I artikel 156 i samma lag föreskrivs följande:

”Den sjukförsäkringsavgift som fysiska personer som är anställda, eller som är skyldiga att betala sjukförsäkringsavgifter enligt denna lag, är skyldiga att betala uppgår till 10 procent.”

16 I artikel 168.1 i skattelagen föreskrivs följande:

”Fysiska och juridiska personer som är arbetsgivare eller därmed likställda är skyldiga att beräkna och som källskatt innehålla den sjukförsäkringsavgift som ska betalas av fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst eller liknande ersättning.”

Dekret nr 611/2019 och dekret 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” (dekret nr 611/138/127/2019 om godkännande av modell, innehåll, och förfarande för ingivande och administration av ”deklarationen av betalningsskyldigheter avseende sociala avgifter och inkomstskatt samt registret över försäkrade personer”) av den 31 januari och den 1 februari 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 123 av den 15 februari 2019) (nedan kallat dekret nr 611/2019) och 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” (dekret nr 2165/837/743/2019 om godkännande av modell, innehåll, förfarande för ingivande och administration av blankett 112 ”deklarationen av betalningsskyldigheter avseende sociala avgifter och inkomstskatt samt registret över försäkrade personer”) av den 10, den 15 och den 17 maj 2019 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 404 av den 23 maj 2019) (nedan kallat dekret nr 2165/2019) åtföljs av en bilaga 6. I åttonde stycket i den bilagan anges följande:

”Sådana skattelättnader som avses i artiklarna 60.5, 138[1], 154.1 r och 220c.2 i skattelagen ska inte beviljas för inkomst av tjänst och liknande ersättning som har intjänats av utstationerade arbetstagare.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

18 Nord Vest Pro är ett bolag bildat enligt rumänsk rätt som är verksamt inom byggsektorn. Inom ramen för sin verksamhet tillhandahåller bolaget bland annat tjänster i Tyskland och Österrike i form av utstationering av arbetstagare i syfte att utföra byggnadsarbeten inom dessa båda medlemsstaters territorium.

19 Bolaget blev föremål för en kontroll som genomfördes av skattemyndigheterna, varefter ett beskattningsbeslut fattades den 10 maj 2021. Skattemyndigheterna menade att bolaget felaktigt hade ansett att dess anställda som utförde byggnadsarbeten i Tyskland och Österrike omfattades av det undantag avseende inkomstskatt som föreskrivs i artikel 60.5 i skattelagen. Enligt skattemyndigheterna var den tillämpliga skattesatsen för dessa anställda 10 procent av inkomsten, i enlighet med artikel 78.2 a i skattelagen. Samma myndigheter fann även att Nord Vest Pro felaktigt hade ansett att minskningen av socialförsäkringsavgifterna och undantaget från skyldigheten att betala sjukförsäkringsavgifter, såsom föreskrivs i artikel 138[1] respektive i artikel 154.1 r i nämnda lag, var tillämpliga på anställda som var utstationerade, trots att de tillämpliga satserna på dessa anställda var de som föreskrivs i artikel 138 a och artikel 156 i skattelagen, det vill säga 25 procent för socialförsäkringsavgifter och 10 procent för sjukförsäkringsavgifter.

20 Mot bakgrund av det ovan anförda fastställdes i beskattningsbeslutet de finansiella korrigeringar som skulle göras med avseende på den inkomstskatt och de avgifter som nämns i föregående punkt till ett sammanlagt belopp om 331 906 RON (cirka 67 255 euro).

21 Nord Vest Pros begäran om omprövning av detta beskattningsbeslut avslogs genom beslut av den 18 oktober 2021 av generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca.

22 Bolaget överklagade beslutet om avslag till Tribunalul Satu Mare (Regionala domstolen i Satu Mare, Rumänien), som är hänskjutande domstol i målet vid EU-domstolen.

23 Den hänskjutande domstolen har påpekat att skattemyndigheterna antog nämnda beskattningsbeslut med stöd av artikel 60.5 i skattelagen, jämförd med dekret nr 611/2019 och 2165/2019, av vilken det framgår att de förmåner som är aktuella i det nationella målet inte beviljas för de utstationerade arbetstagarnas inkomst av tjänst och liknande ersättning. Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att de finansiella korrigeringarna har blivit nödvändiga till följd av antagandet av 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 (brådskande regeringsbeslut nr 114/2018 om antagande av vissa åtgärder avseende offentliga investeringar och vissa skatte- och budgetåtgärder samt om ändring och komplettering av vissa lagstiftningsakter och om förlängning av vissa tidsfrister) av den 28 december 2018 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 1116 av den 29 december 2018), vars syfte, såsom framgår av skälen, i huvudsak är att stödja byggsektorns verksamhet i Rumänien genom att bevilja anställda inom denna sektor som utför arbete inom det nationella territoriet vissa förmåner.

24 Enligt den hänskjutande domstolen har den rumänska lagstiftaren, genom att begränsa rätten till dessa förmåner till dessa anställda, tillerkänt företag inom byggsektorn som är verksamma i Rumänien en förmånligare skattemässig behandling än företag som är verksamma i andra medlemsstater. En sådan lagstiftningsstrategi står emellertid i strid med ett av Europeiska unionens huvudmål, närmare bestämt skapandet av en inre marknad. Enligt den hänskjutande domstolen utgör nämligen en sådan skattemässig behandling i praktiken ett stort hinder för fullbordandet av en inre marknad, eftersom den innebär att företag inom byggsektorn som bedriver verksamhet utanför Rumänien beskattas mer än de som är verksamma i landet och följaktligen avskräcks från att tillhandahålla byggtjänster utanför Rumänien.

25 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul Satu Mare (Regionala domstolen i Satu Mare) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i [artiklarna 26 och 56 FEUF och i artikel 20 i direktiv 2006/123] tolkas så, att de utgör hinder för sådant ett nationellt regelverk som det som är aktuellt i förevarande fall, enligt vilket den rumänska lagstiftaren får behandla rumänska rörelseidkande bolag som bedriver förvärvsverksamhet inom den rumänska statens territorium annorlunda i skattehänseende än sådana företag som bedriver förvärvsverksamhet inom andra EU-medlemsstaters territorium, med följden att klagandeföretaget, som har tillhandahållit tjänster främst i Österrike och i Tyskland, inte åtnjuter samma undantag från skatteplikt som andra företag inom byggsektorn som bedriver sin verksamhet inom den rumänska statens territorium?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

26 Den rumänska regeringen anser att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning i den mån den hänskjutande domstolen har åsidosatt artikel 94 c i domstolens rättegångsregler genom att inte precisera vad som föranlett dess fråga om tolkningen av artiklarna 26 och 56 FEUF samt av artikel 20 i direktiv 2006/123, kopplingarna mellan dessa bestämmelser och den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, eller vilka slutsatser den hänskjutande domstolen avser att dra av tolkningen av dessa bestämmelser för avgörandet av tvisten i det nationella målet.

27 I detta avseende erinrar EU-domstolen om att det, enligt fast rättspraxis och inom ramen för det samarbete som har inrättats mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, krävs att den nationella domstolen noggrant iakttar kraven avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande, vilka uttryckligen anges i artikel 94 i rättegångsreglerna och vilka den nationella domstolen förväntas känna till, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (dom av den 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management och Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 68 och där angiven rättspraxis). Dessa krav återfinns också i EU-domstolens rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande (EUT C 380, 2019, s. 1).

28 Det är följaktligen av avgörande betydelse, såsom anges i artikel 94 c i domstolens rättegångsregler, att begäran om förhandsavgörande innehåller en redogörelse för skälen till att den hänskjutande domstolen undrar över tolkningen eller giltigheten av vissa unionsbestämmelser, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan unionsbestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet (dom av den 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management och Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

29 I förevarande fall kan det konstateras att den hänskjutande domstolen, i den mån tolkningsfrågan avser artikel 20 i direktiv 2006/123, inte har lämnat några uppgifter till stöd för att denna bestämmelse nämns, vilket innebär att EU-domstolen varken känner till skälen till att den hänskjutande domstolen undrar över tolkningen av nämnda bestämmelse eller vilket samband den anser föreligga mellan den bestämmelsen och de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet, vilket inte uppfyller kraven i artikel 94 c i rättegångsreglerna. Tolkningsfrågan kan därför inte tas upp till prövning i detta avseende.

30 Vad däremot gäller artiklarna 26 och 56 FEUF anser den hänskjutande domstolen att företag inom byggsektorn som bedriver verksamhet utanför Rumänien behandlas mindre förmånligt än företag som är verksamma inom landet och att de följaktligen avskräcks från att tillhandahålla byggtjänster utanför Rumänien. Under dessa omständigheter finner EU-domstolen att beslutet om hänskjutande innehåller en redogörelse för de skäl som föranlett den hänskjutande domstolens fråga om tolkningen av dessa bestämmelser och om samband som den, i det specifika sammanhanget i det nationella målet, anser föreligga mellan dessa bestämmelser och den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet. I denna del kan begäran om förhandsavgörande således tas upp till prövning och avgöras i sak.

Tolkningsfrågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 26 och 56 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattemässiga och sociala förmåner endast beviljas anställda i byggföretag som utför arbete inom denna medlemsstats territorium.

32 EU-domstolen erinrar inledningsvis, i den del tolkningsfrågan rör artikel 26 FEUF, om att denna bestämmelse endast kan tillämpas fristående i fall som omfattas av unionsrätten och för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler i fördraget. Eftersom det i denna bestämmelse föreskrivs att den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser, där bland annat fri rörlighet för arbetstagare och frihet att tillhandahålla tjänster säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördragen, och eftersom dessa friheter har införts genom artiklarna 45 och 56 FEUF, saknas det anledning att göra en tolkning av artikel 26 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkterna 55 och 56 samt där angiven rättspraxis, och dom av den 16 december 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, punkt 22).

33 Vad vidare gäller Europeiska kommissionens tvivel om huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med reglerna om statligt stöd, är det tillräckligt att påpeka att denna aspekt, som kommissionen har tagit upp, i förevarande fall faller utanför föremålet för tolkningsfrågan, varför det saknas anledning att pröva den.

34 Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstolen att fastställa föremålet för de frågor som den avser att ställa till EU-domstolen. När det av själva begäran om förhandsavgörande inte framgår att en sådan omformulering är nödvändig kan EU-domstolen således inte på begäran av någon av de berörda som nämns i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol pröva frågor som den nationella domstolen inte har ställt. Om den nationella domstolen mot bakgrund av hur tvisten utvecklar sig skulle anse det nödvändigt att erhålla ytterligare uppgifter om tolkningen av unionsrätten, ankommer det på den att på nytt inge begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen (dom av den 19 december 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, punkt 37).

35 Vad gäller artikel 56 FEUF, vilken avses i tolkningsfrågan, framgår det inte av begäran om förhandsavgörande att det är nödvändigt att omformulera den. Denna begäran avser en situation där företaget i fråga i det nationella målet inte åtnjöt de skattemässiga och sociala förmåner som är i fråga i det nationella målet ”för anställda som tillhandahåller tjänster i Tyskland och Österrike”.

36 Det ska i detta hänseende erinras om att nationella bestämmelser som reglerar tillfällig förflyttning av arbetstagare som sänds till en annan medlemsstat för att utföra arbete där i samband med arbetsgivarens tillhandahållande av tjänster och som återvänder till sitt ursprungsland efter det att de har slutfört sitt uppdrag, utan att vid något tillfälle få tillträde till arbetsmarknaden i värdmedlemsstaten, omfattas av friheten att tillhandahålla tjänster (dom av den 27 mars 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, punkt 15, dom av den 9 augusti 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, punkt 21, dom av den 25 oktober 2001, Finalarte m.fl., C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 och C-68/98–C-71/98, EU:C:2001:564, punkterna 22 och 23, och dom av den 3 april 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, punkt 37).

37 Härav följer att förevarande begäran om förhandsavgörande enbart ska prövas mot bakgrund av artikel 56 FEUF.

Huruvida det föreligger en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster

38 Domstolen erinrar inledningsvis om att medlemsstaterna ska utöva sina befogenheter i fråga om direkt beskattning med iakttagande av unionsrätten, särskilt de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

39 Domstolen erinrar om att artikel 56 FEUF utgör hinder för att tillämpa nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

40 Nationella åtgärder som innebär att utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt utgör inskränkningar i nämnda frihet (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

41 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande och av handlingarna i målet att skattemyndigheterna, i enlighet med den tillämpliga lagstiftningen, har nekat anställda i klagandebolaget i det nationella målet, vilka var utstationerade i Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike, de förmåner som föreskrivs i artikel 60 led 5, artikel 138[1] och artikel 154.1 r i skattelagen, vilka däremot beviljas anställda som utför arbete i Rumänien. Dessa förmåner består i, för det första, befrielse från inkomstskatt för dessa anställda, för det andra, lättnader i fråga om deras avgifter till det sociala trygghetssystemet och, för det tredje, ett undantag från deras avgifter till sjukförsäkringen.

42 Domstolen konstaterar att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt på samtliga företag, såväl rumänska som utländska, inom byggsektorn, förutsatt att deras anställda utför sitt arbete i Rumänien.

43 En sådan lagstiftning som inför olika skatte- och socialförsäkringssystem beroende på om de berörda arbetstagarna utför sina arbetsuppgifter i den berörda medlemsstaten eller i andra medlemsstater, trots att den är tillämplig utan åtskillnad på såväl rumänska som utländska företag inom byggsektorn, kan emellertid avhålla rumänska företag från att tillhandahålla byggtjänster i en annan medlemsstat genom att utstationera arbetstagare till nämnda medlemsstat.

44 Sådana åtgärder till förmån för anställda kan nämligen även, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, minska arbetskraftskostnaderna och således ge företagen en fördel så länge de bedriver sin verksamhet i Rumänien, genom att göra det mindre attraktivt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat.

45 För att avgöra huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, trots sin inskränkande verkan, kan anses vara förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 56 FEUF, ska det prövas huruvida den skillnad i behandling som föreskrivs däri avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, analogt, dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

Huruvida det föreligger objektivt jämförbara situationer

46 Frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser (dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

47 Vidare ska endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

48 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen, som är ensamt behörig att tolka den nationella rätten, att tolka den för att pröva huruvida det eventuellt föreligger objektivt jämförbara situationer.

49 Det ska emellertid påpekas att det, såsom kommissionen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, framgår att företag som är etablerade i Rumänien och som tillhandahåller byggtjänster i Rumänien och som tillhandahåller byggtjänster genom att utstationera arbetstagare till en annan medlemsstat befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till syftet med och innehållet i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, eftersom de bedriver samma verksamhet och omfattas av rumänsk rätt vad gäller såväl inkomstskatt som avgifter till sjuk- och socialförsäkring.

50 Vid prövningen av huruvida det föreligger en objektiv skillnad mellan situationen för företag i byggsektorn vars anställda utför arbete i Rumänien och situationen för företag som tillhandahåller byggtjänster i andra medlemsstater, består svårigheten i att den hänskjutande domstolen inte på något sätt har redogjort för det mål som eftersträvas med de skatte- och sociala förmåner som är aktuella i det nationella målet.

51 Den hänskjutande domstolen skulle kunna se sig föranledd att, såsom den rumänska regeringen har gjort gällande, anse att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar till att höja nettolönen för arbetstagare som är verksamma inom byggsektorn i Rumänien, i syfte att bidra till dessa anställdas sociala skydd och således ta itu med de svårigheter i fråga om arbetskraft som kännetecknar denna sektor, vilka kan äventyra sektorns själva livskraft.

52 Även om denna regering har påpekat att den offentliga statistiken visar att anställda som utför arbete i Rumänien, även med åtnjutande av de förmåner som beviljas, erhåller löner som är betydligt lägre än de minimilöner som föreskrivs i andra medlemsstater, såsom Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike, ska det påpekas att denna statistik inte utesluter att dessa anställda i vissa fall kan erhålla samma lön som de som utför byggtjänster i andra medlemsstater, eftersom skattebefrielsen, enligt vad som framgår av handlingarna i målet, är tillämplig på bruttoinkomster på upp till 30 000 RON.

53 Under dessa omständigheter framgår det att den skillnad i behandling som följer av den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte återspeglar någon objektiv skillnad mellan situationerna, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse

54 Domstolen erinrar om att det av fast praxis framgår att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster endast kan godtas om den eftersträvar ett legitimt mål som är förenligt med EUF-fördraget, grundas på tvingande skäl av allmänintresse och görs med iakttagande av proportionalitetsprincipen, vilket innebär att inskränkningen ska vara ägnad att på ett konsekvent och systematiskt sätt säkerställa förverkligandet av målet i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2019, Österrike/Tyskland, C-591/17, EU:C:2019:504, punkt 139 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 september 2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

55 Även om den hänskjutande domstolen i förevarande fall inte har preciserat det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, har den rumänska regeringen i huvudsak gjort gällande att denna lagstiftning är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse som avser, för det första, behovet av att säkerställa socialt skydd för arbetstagare inom byggsektorn och för att säkerställa rättvisa arbetsvillkor på den inre marknaden genom att minska de befintliga löneskillnaderna på unionsnivå, för det andra, målet att bekämpa dolt arbete och genom samma bekämpning av skattebedrägeri och, för det tredje, den rumänska byggsektorns specifika problem till följd av den brist på arbetskraft som denna sektor står inför på grund av den alarmerande migrationen av kvalificerade arbetstagare på detta område till utlandet av löneskäl.

56 Vad för det första gäller behovet av att säkerställa det sociala skyddet för de anställda inom denna sektor och för att garantera skäliga arbetsvillkor, ska det erinras om att såväl skyddet för arbetstagare som bevarandet och främjandet av sysselsättningen som legitima socialpolitiska mål ingår bland de tvingande skäl av allmänintresse som erkänns av domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punkterna 73–75 och där angiven rättspraxis).

57 Domstolen har såsom tvingande skäl av allmänintresse även erkänt bekämpning av bedrägerier, i synnerhet sociala bedrägerier, och förhindrande av missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2019, Maksimovic m.fl., C-64/18, C-140/18, C-146/18 och C-148/18, EU:C:2019:723, punkt 37 och där angiven rättspraxis) samt önskan att undvika störningar på arbetsmarknaden (dom av den 14 november 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche m.fl., C-18/17, EU:C:2018:904, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

58 Dessutom har domstolen slagit fast att eftersom unionen inte endast har ett ekonomiskt, utan även ett socialt ändamål, ska de rättigheter som följer av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital vägas mot de mål som eftersträvas med socialpolitiken. Målen med socialpolitiken ska enligt artikel 151 första stycket FEUF bland annat vara att förbättra levnads- och arbetsvillkor och att åstadkomma ett fullgott socialt skydd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

59 I förevarande fall är det riktigt att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet i princip gör det möjligt att ge arbetstagare inom byggsektorn som arbetar i Rumänien en höjning av nettolönen i proportion till de belopp som motsvarar de skattemässiga och sociala förmåner som är aktuella i det nationella målet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida denna lagstiftning är ägnad att på ett sammanhängande och systematiskt sätt säkerställa det sociala skyddet för arbetstagare inom byggsektorn genom att minska den

befintliga löneskillnaden på unionsnivå, genom att bland annat försäkra sig om att företagen i praktiken övervältrar de skatte- och sociala förmåner som uppbärs på de löner som betalas till arbetstagarna och som leder till en löneökning.

60 För det fall nämnda lagstiftning ska anses vara ägnad att på ett sammanhängande och systematiskt sätt säkerställa att det eftersträvade målet uppnås, krävs det dessutom att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

61 Vad för det andra gäller bekämpningen av dolt arbete och av skattebedrägerier, framgår det av fast rättspraxis att såväl bekämpningen av dolt arbete (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 2006, kommissionen/Frankrike, C-255/04, EU:C:2006:401, punkterna 43, 46 och 52), som behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2022, Airbnb Ireland och Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, punkt 63 och där angiven rättspraxis) och bekämpningen av skattebedrägerier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde och Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 och C-53/21, EU:C:2022:127, punkt 48 och där angiven rättspraxis) utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de fria rörligheter som garanteras genom EUF-fördraget.

62 I detta avseende räcker det att påpeka att bekämpandet av dolt arbete och skatteundandragande inte kan motivera att enbart de företag vars anställda utför sitt arbete i en annan medlemsstat fråntas de skattemässiga och sociala förmåner som är i fråga i det nationella målet. Det kan nämligen inte presumeras att utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster ger upphov till bedrägerier.

63 Vad för det tredje gäller den för den rumänska byggsektorn specifika problematiken med bristen på arbetskraft till följd av att kvalificerade arbetstagare inom denna bransch flyttar utomlands av löneskäl, framgår det av fast rättspraxis att skäl av rent ekonomisk karaktär, såsom exempelvis främjande av den nationella ekonomin eller dess funktion, inte kan motivera hinder som är förbjudna enligt fördraget (dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

64 Såsom generaladvokaten har gjort gällande i punkterna 45, 46 och 48 i sitt förslag till avgörande kan överväganden avseende målet att bekämpa de systemrisker som en medlemsstat står inför inom en sektor av viss betydelse för dess utveckling, såsom i förevarande fall byggsektorn, i syfte att säkerställa sektorns livskraft eller till och med hållbarhet, anses utgöra tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i de grundläggande friheter som garanteras genom EUF-fördraget. Den nationella lagstiftning som innebär att skattemässiga och sociala förmåner endast beviljas företag vars anställda utför sitt arbete i denna medlemsstat ska vara ägnad att på ett sammanhängande och systematiskt sätt säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera att så är fallet (se, analogt, dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 73).

65 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattemässiga och sociala förmåner endast beviljas anställda i företag inom byggsektorn som bedriver verksamhet i denna medlemsstat och som befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för företag inom byggsektorn vars anställda är utstationerade till andra medlemsstater, under förutsättning att denna nationella lagstiftning är motiverad av tvingande

skäl av allmänintresse och iakttar proportionalitetsprincipen, vilket innebär att dess tillämpning på ett konsekvent och systematiskt sätt ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattemässiga och sociala förmåner endast beviljas anställda i företag inom byggsektorn som bedriver verksamhet i denna medlemsstat och som befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för företag inom byggsektorn vars anställda är utstationerade till andra medlemsstater, under förutsättning att denna nationella lagstiftning är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och iakttar proportionalitetsprincipen, vilket innebär att dess tillämpning på ett konsekvent och systematiskt sätt ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

Underskrifter