Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 9ης Νοεμβρίου 2023 [1]

Υπόθεση C-387/22

Nord Vest Pro Sani Pro SRL
κατά
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[αίτηση του Tribunalul Satu Mare (περιφερειακού δικαστηρίου του Satu Mare, Ρουμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Θεμελιώδεις ελευθερίες – Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών ή ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων – Ειδική απαλλαγή από τον φόρο για τους εργαζομένους του κατασκευαστικού τομέα – Μη εφαρμογή της απαλλαγής για τους εργαζομένους που έχουν αποσπαστεί στην αλλοδαπή – Πλεονέκτημα υπέρ του εργοδότη ο οποίος υποχρεούται να παρακρατεί τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών – Κρατική ενίσχυση μέσω της απαλλαγής του εργαζομένου από τον φόρο εισοδήματος»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση καταδεικνύει τα προβλήματα που δημιουργεί στα κράτη μέλη η ιδέα της ελεύθερης εσωτερικής αγοράς, ενόσω υφίστανται μεγάλες μισθολογικές διαφορές μεταξύ τους. Στην περίπτωση αυτή, τα κράτη μέλη με υψηλά μισθολογικά επίπεδα προσελκύουν και απορροφούν το αντίστοιχο εργατικό δυναμικό από τα κράτη μέλη με χαμηλά μισθολογικά επίπεδα. Όταν όμως οι σχετικοί τομείς είναι σημαντικοί για την οικονομική ανάπτυξη του θιγόμενου κράτους μέλους, είναι κατανοητό να λαμβάνονται αντίμετρα, τα οποία αποκαθιστούν την ελκυστικότητα του τομέα έναντι των εργαζομένων στην ημεδαπή.

2. Το μισθολογικό επίπεδο στα κράτη μέλη ρυθμίζεται συχνά μέσω της νομοθετικής καθιέρωσης κατώτατου μισθού. Ωστόσο, τούτο προϋποθέτει ότι οι (προερχόμενοι κατά κανόνα από τον ιδιωτικό τομέα) εργοδότες μπορούν –και επιθυμούν επίσης– να καταβάλλουν τον εν λόγω μισθό. Αυτός είναι ακριβώς ο λόγος για τον οποίο η Ρουμανία, στην προκειμένη περίπτωση, σε συνέχεια μιας αύξησης του κατώτατου μισθού [2], έθεσε επίσης σε εφαρμογή περαιτέρω κίνητρα. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά κατά κύριο λόγο μια ειδική απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος η οποία

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Με βάση τα στοιχεία που παρέσχε η Ρουμανία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το 2018 ο κατώτατος μισθός αυξήθηκε από τα 1 900 ρουμανικά λέι (RON) (που αντιστοιχούν σε περίπου 380 ευρώ) στα 3 000 RON (που αντιστοιχούν σε περίπου 600 ευρώ).

προβλέπεται για τους εργαζομένους του κατασκευαστικού τομέα που υπόκεινται σε φόρο στη Ρουμανία και δεν έχουν αποσπαστεί από τον εργοδότη στην αλλοδαπή, ήτοι εργάζονται στην ημεδαπή.

3. Οι εν λόγω εργαζόμενοι, από τον μισθό των οποίων αρχικώς παρακρατούνταν φόρος εισοδήματος, εισπράττουν πλέον τον μισθό τους χωρίς φορολογική επιβάρυνση. Κατά συνέπεια, λαμβάνουν, εκ του αποτελέσματος, από το κράτος αύξηση μισθού κατά το ποσό του παραλειφθέντος φόρου εισοδήματος. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αποκαθίσταται η ελκυστικότητα του εγχώριου κατασκευαστικού τομέα έναντι των εργαζομένων. Αν η απαλλαγή επεκτεινόταν και στους αποσπασμένους στην αλλοδαπή εργαζομένους, η μισθολογική διαφορά μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής ουδόλως θα μεταβαλλόταν εν τέλει. Επομένως, είναι κατανοητό το ότι η απαλλαγή προβλέφθηκε να ισχύει μόνο για τους εργαζομένους που απασχολούνται στην ημεδαπή. Αυτό που πρέπει να διευκρινιστεί είναι αν τούτο είναι όχι μόνον κατανοητό, αλλά και νόμιμο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης. Η Επιτροπή αμφισβητεί έντονα τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο από απόψεως δικαίου της Ένωσης καθορίζεται από τα άρθρα 56 και 45 ΣΛΕΕ, καθώς και, κατά το αιτούν δικαστήριο, από την οδηγία 2006/123/ΕΚ σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (στο εξής: οδηγία 2006/123) [3].

5. Ωστόσο, το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας 2006/123 έχει ως εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται στις υπηρεσίες παρόχων εγκατεστημένων σε κράτος μέλος.

3. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στον τομέα της φορολογίας.»

B. Η ρουμανική νομοθεσία

6. Το άρθρο 60, σημείο 5, του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας) αποτελεί τη νομική βάση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής φόρου. Έχει ως εξής:

«Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι ακόλουθοι υποκείμενοι στον φόρο: […]

5. τα φυσικά πρόσωπα, όσον αφορά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, από την 1η Ιανουαρίου 2019 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2028, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) οι εργοδότες ασκούν στον κατασκευαστικό τομέα, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες δραστηριότητες:

[3] Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2006, L 376, σ. 36).

i) κατασκευαστική δραστηριότητα κατά την έννοια του κωδικού CAEN 41.42.43 – τμήμα F – Κατασκευαστικός κλάδος/Κατασκευές·

ii) παραγωγή δομικών υλικών, τα οποία ορίζονται από τους ακόλουθους κωδικούς CAEN: […]

iii) […] δραστηριότητες αρχιτεκτόνων και μηχανικών·

b) οι εργοδότες πραγματοποιούν κύκλο εργασιών από τις δραστηριότητες που μνημονεύονται στο στοιχείο a και από άλλες δραστηριότητες που αφορούν ειδικά τον κατασκευαστικό τομέα σε ποσοστό τουλάχιστον 80 % του συνολικού κύκλου εργασιών. Για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις, ήτοι εκείνες που καταχωρίστηκαν στο εμπορικό μητρώο από τον Ιανουάριο του 2019, ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται σωρευτικά από την αρχή του έτους, συμπεριλαμβανομένου του μήνα κατά τον οποίο εφαρμόζεται η απαλλαγή, ενώ για τις υφιστάμενες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους επιχειρήσεις, ως βάση υπολογισμού λαμβάνεται ο συνολικός κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά την προηγούμενη φορολογική χρήση. Για τις υφιστάμενες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους επιχειρήσεις οι οποίες, κατά τη διάρκεια της προηγούμενης φορολογικής χρήσης, πραγματοποίησαν συνολικό κύκλο εργασιών ίσο ή ανώτερο του 80 %, από τις δραστηριότητες που μνημονεύονται στο στοιχείο a, η απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται για ολόκληρο το τρέχον έτος, ενώ για τις υφιστάμενες κατά την ίδια ημερομηνία επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιήσει το εν λόγω ελάχιστο όριο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται η αρχή που ισχύει για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις. Ο εν λόγω κύκλος εργασιών πραγματοποιείται δυνάμει σύμβασης ή εντολής και περιλαμβάνει το εργατικό δυναμικό, τα υλικά, τα μηχανήματα, τα μέσα μεταφοράς, τα εργαλεία, τον εξοπλισμό, καθώς και τις λοιπές επικουρικές δραστηριότητες οι οποίες είναι αναγκαίες για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που μνημονεύονται στο στοιχείο a. Ο κύκλος εργασιών περιλαμβάνει τόσο την πραγματοποιηθείσα όσο και τη μη τιμολογηθείσα παραγωγή·

c) τα ακαθάριστα μηνιαία έσοδα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, τα οποία αποκτούν φυσικά πρόσωπα στα οποία εφαρμόζεται η απαλλαγή, υπολογίζονται επί τη βάσει ακαθάριστων αποδοχών που καταβάλλονται για 8 ώρες ημερήσιας εργασίας και ανέρχονται σε τουλάχιστον 3 000 RON μηνιαίως. Η απαλλαγή ισχύει, μέχρι του ποσού των 30 000 RON κατ' ανώτατο όριο, για τα ακαθάριστα μηνιαία έσοδα από τα μνημονευόμενα στο άρθρο 76, παράγραφοι 1 έως 3, εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα, τα οποία αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα. Το μέρος των ακαθάριστων μηνιαίων εσόδων που υπερβαίνει το ποσό των 30 000 RON δεν τυγχάνει φορολογικών πλεονεκτημάτων·.

d) η απαλλαγή εφαρμόζεται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες που περιλαμβάνονται στην κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, του Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικής Δικαιοσύνης και του Υπουργού Υγείας, Ρουμανία κατ' εφαρμογήν του άρθρου 147, παράγραφος 17· η δήλωση σχετικά με τις υποχρεώσεις καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, τον φόρο εισοδήματος και το ονομαστικό μητρώο ασφαλισμένων αποτελεί υπεύθυνη δήλωση περί του ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής· […]»

7. Δύο αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών [4] προβλέπουν τα εξής:

«Τα φορολογικά πλεονεκτήματα του άρθρου 60, σημείο 5, […] του φορολογικού κώδικα δεν χορηγούνται για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα εξομοιούμενα προς αυτά εισοδήματα που αποκτώνται από αποσπασμένους μισθωτούς.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

8. Στην εταιρία Nord Vest Pro Sani Pro SRL (στο εξής: προσφεύγουσα) διενεργήθηκε έλεγχος από τις φορολογικές αρχές, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού φόρου σχετικά με τις κύριες φορολογικές υποχρεώσεις. Με την πράξη αυτή κρίθηκε ότι «όσον αφορά τους μισθωτούς που απασχολούνται στη Γερμανία και την Αυστρία, η επιχείρηση δεν τυγχάνει της προβλεπόμενης στο άρθρο 60, σημείο 5, του φορολογικού κώδικα απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία». Αντιθέτως, εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής 10 %, με αποτέλεσμα να προκύπτει πρόσθετος φόρος μισθωτών υπηρεσιών ύψους 59 065 RON, που αντιστοιχεί σε περίπου 3 200 ευρώ.

9. Στο πλαίσιο αυτό, οι φορολογικές αρχές έκριναν, επίσης, ότι όσον αφορά τους μισθωτούς που απασχολούνται στη Γερμανία και την Αυστρία, η επιχείρηση δεν τυγχάνει ούτε των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 154, παράγραφος 1, στοιχείο r, του φορολογικού κώδικα και ότι, ως εκ τούτου, το ποσοστό της εισφοράς ασφάλισης ασθενείας ανέρχεται σε 10 %, με αποτέλεσμα να πρέπει να επιβληθεί υποχρέωση καταβολής επιπλέον ποσού ύψους 194 882 RON, τα οποία αντιστοιχούν σε περίπου 39 000 ευρώ. Το ίδιο ισχύει και για το ποσοστό της εισφοράς κοινωνικής ασφάλισης, το οποίο, συνεπώς, ανέρχεται σε 25 %. Ως εκ τούτου, καθορίστηκαν πρόσθετες εισφορές ύψους 77 959 RON, που αντιστοιχούν σε περίπου 15 500 ευρώ. Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα εταιρία άσκησε προσφυγή.

10. Η καθής διοικητική αρχή υποστήριξε ότι η προσφεύγουσα εταιρία εφάρμοσε εσφαλμένα τα ισχύοντα για τον κατασκευαστικό τομέα πλεονεκτήματα στην περίπτωση μισθωτών που απασχολούνταν στη Γερμανία και την Αυστρία. Κατ' ουσίαν, όλες οι προαναφερθείσες διορθώσεις διατάχθηκαν επειδή η καθής διοικητική αρχή έκρινε ότι από την αιτιολογική έκθεση της O.U.G [(Ordonanța de urgență a Guvernului)] nr. 114/2018 (πράξης νομοθετικού περιεχόμενου 114/2018) προκύπτει ότι σκοπός των απαλλαγών ήταν η στήριξη της κατασκευαστικής δραστηριότητας στο έδαφος της Ρουμανίας. Ως εκ τούτου, κατά τη βούληση του νομοθέτη, τα πλεονεκτήματα προβλέφθηκαν μόνο για την περίπτωση άσκησης της κατασκευαστικής δραστηριότητας στην ημεδαπή.

11. Κατά το αιτούν δικαστήριο, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο Ρουμάνος νομοθέτης αντιμετωπίζει διαφορετικά, από φορολογικής άποψης, τις ρουμανικές επιχειρήσεις που ασκούν κερδοσκοπικές δραστηριότητες στο έδαφος του ρουμανικού κράτους σε σχέση με τις ρουμανικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο έδαφος άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά το δικαστήριο αυτό, η εν λόγω νομοθετική προσέγγιση αντιστρατεύεται έναν από τους κύριους σκοπούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι την εγκαθίδρυση εσωτερικής αγοράς. Τούτο δε διότι κάθε επιχείρηση που δραστηριοποιείται εκτός του εδάφους του ρουμανικού κράτους φορολογείται με πολύ υψηλότερο συντελεστή από ό,τι οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο έδαφος του ρουμανικού κράτους. Μια φορολογική πολιτική που αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις του κατασκευαστικού τομέα από το να παρέχουν υπηρεσίες εκτός του εδάφους του ρουμανικού κράτους αποτελεί στην πράξη μείζον εμπόδιο για την εγκαθίδρυση κοινής αγοράς.

[4] Αριθ. 611/2019 της 31ης Ιανουαρίου 2019 και αριθ. 2165/2019 της 10ης Μαΐου 2019, παράρτημα 6, παράγραφος 8.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

12. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Satu Mare (περιφερειακό δικαστήριο του Satu Mare, Ρουμανία), το οποίο επιλήφθηκε της διαφοράς, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχουν τα άρθρα 28 και 56 ΣΛΕΕ και το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, δυνάμει της οποίας ο Ρουμάνος νομοθέτης μπορεί να αντιμετωπίζει διαφορετικά, από φορολογικής άποψης, τις ρουμανικές εμπορικές εταιρίες που ασκούν κερδοσκοπικές δραστηριότητες στο έδαφος του ρουμανικού κράτους σε σχέση με τις ρουμανικές εταιρίες που ασκούν τις εν λόγω δραστηριότητες στο έδαφος άλλων κρατών μελών της Ένωσης, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία παρείχε υπηρεσίες κατά κύριο λόγο στο έδαφος της Αυστρίας και της Γερμανίας, να μη δικαιούται τις φορολογικές απαλλαγές που δικαιούνται άλλες εταιρίες του κατασκευαστικού τομέα οι οποίες δραστηριοποιούνται στο έδαφος του ρουμανικού κράτους;

13. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Ρουμανία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί του ανωτέρω προδικαστικού ερωτήματος και παρέστησαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 6ης Ιουλίου 2023.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί του προδικαστικού ερωτήματος και επί της πορείας της έρευνας

14. Όπως προκύπτει από το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη «διαφορετικ[ή], από φορολογικής άποψης,» μεταχείριση των ρουμανικών επιχειρήσεων αναλόγως του τόπου όπου αυτές παρέχουν υπηρεσίες με τους εργαζομένους τους στον κατασκευαστικό τομέα. Ωστόσο, η προβλεπόμενη στη ρουμανική νομοθεσία διαφορετική φορολογική μεταχείριση αφορά αποκλειστικά και μόνον την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος στον οποίον υπόκεινται οι εργαζόμενοι για την παροχή μισθωτής εργασίας. Από τα εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτουν άλλες φορολογικές απαλλαγές.

15. Επομένως, αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος αποτελεί μόνον η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 60, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα για τα ακαθάριστα μηνιαία έσοδα, μέχρι ορισμένου ποσού, τα οποία προέρχονται από εισοδήματα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από μισθωτή εργασία. Επομένως, τα πλεονεκτήματα που παρέχονται στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης μπορούν να μη ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση (μολονότι ενδέχεται να πρέπει να τύχουν της ίδιας αντιμετώπισης, δεδομένου ότι, βάσει όσων εξέθεσε η Ρουμανία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αφορούν απλώς και μόνον τις εισφορές των εργαζομένων[5], τις οποίες ομοίως παρακρατεί από τον μισθό και καταβάλλει ο εργοδότης).

16. Στο πλαίσιο αυτό, το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα μνημονεύει μόνον τις θεμελιώδεις ελευθερίες των εργοδοτών και την οδηγία 2006/123. Ωστόσο, η οδηγία 2006/123, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 3, δεν εφαρμόζεται στον τομέα της φορολογίας. Η εξαίρεση αυτή καλύπτει όλους τους τομείς της φορολογίας, χωρίς να γίνεται διάκριση με βάση το είδος του φόρου ή των λοιπών συναφών επιβαρύνσεων, καθώς και όλες τις ουσιαστικές και διαδικαστικές

[5] Μολονότι έχει προβλεφθεί επίσης μείωση των εργοδοτικών εισφορών, η μείωση αυτή δεν έχει τεθεί σε ισχύ μέχρι σήμερα, καθώς, κατά τη Ρουμανία, δεν έχει ακόμη περατωθεί η διαδικασία κοινοποίησης στην Επιτροπή.

πτυχές του εν λόγω τομέα δικαίου, συμπεριλαμβανομένων επομένως και των τρόπων είσπραξης των οποιασδήποτε φύσεως φορολογικών επιβαρύνσεων [6]. Συνεπώς, η ενδεχόμενη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων των Ρουμάνων φορέων παροχής υπηρεσιών (επιχειρήσεων) μπορεί να εκτιμηθεί μόνον υπό το πρίσμα των θεμελιωδών ελευθεριών.

17. Αντιθέτως, ο προβαλλόμενος στο δικόγραφο της προσφυγής της Επιτροπής ισχυρισμός περί ύπαρξης απαγορευμένης ενίσχυσης, πρώτον, βαίνει πέραν του προδικαστικού ερωτήματος και της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Το αιτούν δικαστήριο δεν θέτει το ζήτημα αυτό και, ως εκ τούτου, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Ρουμανία, δεν έχει παράσχει αναλυτικά στοιχεία συναφώς, ώστε να μπορεί να εξεταστεί αν υφίσταται εν προκειμένω απαγορευμένη ενίσχυση [7].

18. Επίσης, όπως θα εξηγηθεί λεπτομερέστερα (σημεία 21 επ. των παρουσών προτάσεων), η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος που προβλέπεται για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία αποκτούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία δεν αποτελεί πλεονέκτημα υπέρ των επιχειρήσεων που απασχολούν τα πρόσωπα αυτά. Επομένως, η μείωση της παρακράτησης από τον μισθό των εργαζομένων αφορά αποκλειστικά τους εργαζομένους στον κατασκευαστικό τομέα, οι οποίοι είναι οι μόνοι πραγματικοί δικαιούχοι της μείωσης αυτής [8]. Σε τελική ανάλυση, η υπό κρίση υπόθεση αφορά αποκλειστικά και μόνον ένα είδος κλαδικής αύξησης του κατώτατου μισθού. Συνεπώς, τούτο αρκεί για να θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ μιας επιχείρησης. Άλλο έμμεσο πλεονέκτημα υπέρ μεμονωμένων Ρουμάνων εργολάβων δεν έχει προβληθεί από την προσφεύγουσα εταιρία ούτε έχει εκτεθεί αναλυτικότερα από το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

19. Δεύτερον, εξέταση υπό το πρίσμα των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ ούτως ή άλλως δεν είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Για παράδειγμα, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, κατά πάγια νομολογία, οι υπόχρεοι καταβολής ενός φόρου δεν μπορούν να προβάλουν τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή που απολαύουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτοί να απαλλαγούν από τον εν λόγω φόρο [9]. Διαφορετική είναι η περίπτωση όταν τα έσοδα από τον φόρο χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση της ενίσχυσης και επηρεάζουν άμεσα το ποσό της ενίσχυσης [10]. Τέτοια περίπτωση όμως δεν συντρέχει εν προκειμένω. Επομένως, ακόμη και αν η απαλλαγή μη αποσπασμένων εργαζομένων στην αλλοδαπή από τον φόρο εισοδήματος συνιστούσε ενίσχυση, η προσφεύγουσα εταιρία δεν θα μπορούσε να απαιτήσει να τύχει ομοίως της ενίσχυσης αυτής (και επομένως να απαλλαγεί και η ίδια) και κατά μείζονα λόγο δεν θα μπορούσε να το απαιτήσει για άλλους τρίτους (ήτοι για εργαζομένους της).

[6] Βλ. αποφάσεις της 27ης Απριλίου 2022, Airbnb Ireland (C-674/20, EU:C:2022:303, σκέψη 27), και της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (C-338/01, EU:C:2004:253, σκέψη 66).

[7] Επιπλέον, κατά τη Ρουμανία, ένα άλλο –μη κρίσιμο εν προκειμένω– σκέλος της δέσμης μέτρων (η σχεδιαζόμενη μείωση των εργοδοτικών εισφορών) που αποβλέπουν στην αύξηση του κατώτατου μισθού στον κατασκευαστικό τομέα έχει κοινοποιηθεί στην Επιτροπή. Εάν τούτο ευσταθεί –πάντως, κατά δήλωση της Επιτροπής, η κοινοποίηση δεν έχει παραληφθεί–, η επιχειρηματολογία της Επιτροπής θα μπορεί σχεδόν να θεωρηθεί ως αντιφατική συμπεριφορά. Βλ., όσον αφορά την αρχή venire contra factum proprium, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2014, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-385/13 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2350, σκέψη 67). Στο ίδιο πνεύμα, επίσης, απόφαση της 15ης Ιουνίου 2023, Bank M. (Συνέπειες της ακύρωσης της σύμβασης) (C-520/21, EU:C:2023:478, σκέψη 81).

[8] Υπό την έννοια αυτή έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο σε μια υπόθεση που αφορούσε μείωση της παρακράτησης από τον μισθό εργαζομένων σε αλιευτικές επιχειρήσεις, βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726, σκέψη 46).

[9] Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 36), της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 21), της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.), της 27ης Οκτωβρίου 2005, Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 42 επ.), και της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[10] Πρβλ. αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, Carrefour Hypermarchés κ.λπ. (C-510/16, EU:C:2018:751, σκέψη 19), της 10ης Νοεμβρίου 2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital κατά Επιτροπής (C-449/14 P, EU:C:2016:848, σκέψη 68), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, σκέψη 99).

20. Κατά συνέπεια, το μόνο ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί είναι αν η προνομιακή φορολογική μεταχείριση των εργαζομένων του κατασκευαστικού τομέα που απασχολούνται στην ημεδαπή αντιβαίνει στις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστούν οι όροι εφαρμογής του φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., κατωτέρω, υπό Β), προκειμένου να μπορεί να διαπιστωθεί τυχόν περιορισμός συγκεκριμένης θεμελιώδους ελευθερίας. Δεδομένου ότι, στον τομέα του φορολογικού δικαίου, από τις θεμελιώδεις ελευθερίες απορρέει απλώς και μόνον απαγόρευση των διακρίσεων, θα πρέπει στη συνέχεια να εξεταστεί αν υφίσταται δυσμενής μεταχείριση της διασυνοριακής περίπτωσης. Τούτο δε προϋποθέτει, κατά το Δικαστήριο, το να υφίσταται κατ' αρχάς μια αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση (βλ., κατωτέρω, υπό Γ). Εφόσον υφίσταται αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση, τίθεται το ζήτημα της δικαιολόγησης της άνισης μεταχείρισης. Τούτο δε διότι, με την προνομιακή φορολογική μεταχείριση, η Ρουμανία αποσκοπεί στην αύξηση του μισθολογικού επιπέδου στον εγχώριο κατασκευαστικό τομέα, προκειμένου να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία του εγχώριου κατασκευαστικού κλάδου (βλ., κατωτέρω, υπό Δ).

Β. Οι όροι εφαρμογής της απαλλαγής από τον φόρο

21. Η εφαρμοστέα θεμελιώδης ελευθερία προσδιορίζεται σε συνάρτηση με το αντικείμενο της επίμαχης ρύθμισης[11]. Οι μνημονευόμενες στο προδικαστικό ερώτημα απαλλαγές απορρέουν από το άρθρο 60, σημείο 5, του φορολογικού κώδικα. Η διάταξη αυτή διέπει τους υποκειμένους στον φόρο που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Πρόκειται αποκλειστικά και μόνο για φυσικά πρόσωπα που έχουν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, δηλαδή για μισθωτούς εργαζομένους. Επομένως, ο δικαιούχος της απαλλαγής αυτής δεν είναι επιχείρηση, αλλά εργαζόμενος. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να απασχολείται από εργοδότη που ασκεί ορισμένες δραστηριότητες στον κατασκευαστικό τομέα. Επιπλέον, η απαλλαγή χορηγείται μέχρι ορισμένο ποσό. Ως εκ τούτου, φαίνεται ότι πρόκειται για ένα είδος ειδικής απαλλαγής από τον φόρο για τους εργαζομένους του κατασκευαστικού τομέα οι οποίοι οφείλουν φόρο εισοδήματος στη Ρουμανία και δεν είναι αποσπασμένοι στην αλλοδαπή, ήτοι απασχολούνται στην ημεδαπή.

22. Επομένως, αφενός, οι εργαζόμενοι του κατασκευαστικού τομέα τυγχάνουν διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης ανάλογα με το αν απασχολούνται στη Ρουμανία ή αν έχουν αποσπαστεί από τον εργοδότη τους σε άλλο κράτος μέλος. Αφετέρου, οι υποκείμενοι στον φόρο με ισόποσα εισοδήματα από μισθωτή εργασία φορολογούνται διαφορετικά ανάλογα με τον τομέα στον οποίο απασχολούνται στην ημεδαπή. Η τελευταία αυτή συνέπεια μπορεί μεν να φαίνεται προβληματική υπό το πρίσμα της γενικώς αναγνωρισμένης αρχής της ομοιόμορφης φορολόγησης. Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν αποτελεί –τουλάχιστον όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος των κρατών μελών– αρχή του δικαίου της Ένωσης. Το ζήτημα αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση συνάδει με το ρουμανικό Σύνταγμα μπορεί να επιλυθεί μόνον από το ρουμανικό Συνταγματικό Δικαστήριο και όχι από το Δικαστήριο.

23. Συνεπώς, εν προκειμένω, πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικά και μόνον η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εργαζομένων του κατασκευαστικού τομέα ανάλογα με το αν απασχολούνται στη Ρουμανία ή αν έχουν αποσπαστεί από τον εργοδότη τους σε άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση υπόθεση εταιρία είναι νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν μπορεί να έχει εισοδήματα από μισθωτή εργασία. Κατά κανόνα, ένα νομικό πρόσωπο δεν οφείλει τον συνήθη φόρο εισοδήματος, αλλά μόνο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

[11] Πάγια νομολογία, βλ. αποφάσεις της 19ης Ιουνίου 2014, Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor (C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 24), της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 28), καθώς και, ιδίως, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 90), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψεις 31 έως 33).

Επομένως, η προσφεύγουσα εταιρία ουδόλως μπορεί να τύχει της εν λόγω απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος. Προφανώς, η προσφυγή αποτελεί απόρροια μιας πράξης επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας επειδή παρακράτησε λιγότερο φόρο μισθωτών υπηρεσιών (και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης) από τους μισθούς των αποσπασμένων εργαζομένων της. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι δεν είναι καθοριστικό το αν μια ρύθμιση απευθύνεται τυπικά στον εργοδότη, εφόσον στην ουσία αφορά τον εργαζόμενο [12].

24. Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών που επιβλήθηκε με την πράξη επιβολής φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας ως εργοδότριας αποτελεί, κανονικά, απλώς και μόνον προκαταβολή του οφειλόμενου από τον εργαζόμενο φόρου εισοδήματος και, επομένως, αποτελεί απλώς και μόνο μια ειδική τεχνική είσπραξης του φόρου εισοδήματος που οφείλεται από τον εργαζόμενο. Ο σκοπός της τεχνικής αυτής είναι συνήθως να διασφαλίζει τη συνεχή εισροή φόρου εισοδήματος προς τον φορολογικό πιστωτή, πριν μπορέσει ο πραγματικός οφειλέτης του φόρου (ο εργαζόμενος) να δαπανήσει το ποσό αυτό διαφορετικά. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ο εργοδότης παρακρατεί μέρος του μισθού απευθείας στην πηγή και δεν το καταβάλλει στον εργαζόμενο, αλλά στο Δημόσιο Ταμείο. Ωστόσο, όταν ο εργοδότης εκπληρώνει την υποχρέωσή του να καταβάλει τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, δεν καταβάλλει τον φόρο αυτό για δικό του λογαριασμό, αλλά για λογαριασμό του εργαζομένου.

25. Πρόκειται για μια πολύ αποτελεσματική διαδικασία είσπραξης φόρων με τη συμμετοχή του (συνήθως ανήκοντος στον ιδιωτικό τομέα) εργοδότη. Ωστόσο, τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι, μέσω του φόρου μισθωτών υπηρεσιών τον οποίο υποχρεούται να καταβάλλει ο εργοδότης, εισπράττεται ο φόρος εισοδήματος του εργαζομένου. Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι, στο πλαίσιο αυτό, ο εργοδότης ενεργεί απλώς ως ενδιάμεσος και ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο ελάφρυνσης των εισφορών των μισθωτών παραμένει, ως εκ τούτου, ουδέτερο έναντι του εργοδότη [13]. Η εν λόγω υποχρέωση παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών εξακολουθεί εν προκειμένω να ισχύει για όλους τους εργοδότες, δεδομένου ότι η ρύθμιση αφορά απλώς και μόνον ένα επιπλέον ποσό απαλλαγής που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη. Επομένως, εξακολουθεί να πρέπει να υπολογίζεται φόρος μισθωτών υπηρεσιών ακόμη και για τους μισθωτούς που απασχολούνται στην ημεδαπή [14].

26. Συνεπώς, μολονότι εκδόθηκε πράξη επιβολής φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, το ποσό του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που πρέπει να παρακρατηθεί δεν ενέχει μειονέκτημα για την προσφεύγουσα εταιρία ως εργοδότη, αλλά μπορεί, το πολύ, να ενέχει μειονέκτημα για τους εργαζομένους της που είναι αποσπασμένοι σε άλλα κράτη μέλη. Τούτο έχει καθοριστική σημασία για το ζήτημα ποια θεμελιώδης ελευθερία πρέπει να εξεταστεί.

[12] Βλ., ρητώς, όσον αφορά τις εργοδοτικές εισφορές για ασκούμενους εργαζομένους: απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 1991, Le Manoir (C-27/91, EU:C:1991:441, σκέψη 9).

[13] Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726, σκέψη 43).

[14] Αυτή είναι η ειδοποιός διαφορά από την απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor (C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 30), στην οποία μια ειδική υποχρέωση παρακράτησης φόρου στην πηγή αντιμετωπίστηκε ως περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

Γ. Περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας

1. Ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων έναντι του περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

27. Δεδομένου ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει το άρθρο 60, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα συνιστά απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος που οφείλουν οι εργαζόμενοι, δεν συνιστά άμεσο περιορισμό της εκ μέρους του εργοδότη ελεύθερης παροχής υπηρεσιών κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, τίθεται ζήτημα μόνο προσβολής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων κατά το άρθρο 45 ΣΛΕΕ[15]. Αντιθέτως, ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι υφίσταται ταυτόχρονα έμμεση προσβολή της εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρίας ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν είναι πειστικός.

28. Αφενός, δεν έχει εκτεθεί ούτε από το αιτούν δικαστήριο ούτε από την προσφεύγουσα εταιρία ότι, λόγω της φορολογικής απαλλαγής, έχει καταστεί δυσχερέστερη η εύρεση εργαζομένων, στον ρουμανικό κατασκευαστικό τομέα, που θα μπορούσαν να αποσπαστούν στην αλλοδαπή. Τούτο, εξάλλου, δεν είναι εν προκειμένω πιθανό, δεδομένου ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα εταιρία είχε αποσπάσει εργαζομένους στη Γερμανία και την Αυστρία. Ακόμη και με την απαλλαγή από τον ρουμανικό φόρο εισοδήματος [10 % επί του κατώτατου μισθού των 3 000 RON, ήτοι περίπου 60 ευρώ μηνιαίως, με αποτέλεσμα ο καθαρός κατώτατος μισθός να ανέρχεται στα 3 000 RON (περίπου 600 ευρώ) αντί για 2 700 RON], εξακολουθεί να είναι σαφές το μισθολογικό χάσμα με τις δύο αυτές χώρες. Βάσει των στοιχείων που παρασχέθηκαν από τη Ρουμανία, ο κατώτατος μισθός στη Γερμανία ανερχόταν το 2022 σε 1 621 ευρώ. Ως εκ τούτου, η απόσπαση στο εν λόγω κράτος μέλος φαίνεται να παραμένει ελκυστική.

29. Αφετέρου, η επιχειρηματολογία αυτή θα συνεπαγόταν ότι κάθε αύξηση του κατώτατου μισθού, για παράδειγμα στον κατασκευαστικό τομέα στη Γαλλία, θα συνιστούσε έμμεσο περιορισμό της εκ μέρους των εγκατεστημένων στη Γαλλία κατασκευαστικών επιχειρήσεων ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, με τη λογική αυτή, θα ήταν δυσχερέστερο για τις επιχειρήσεις αυτές να αποσπούν εργαζομένους σε άλλα κράτη μέλη. Ωστόσο, δύσκολα θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η τροποποίηση του κατώτατου μισθού σε ένα κράτος μέλος χρήζει, υπό τις παρούσες συνθήκες, δικαιολόγησης υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης. Αντιθέτως, οι μισθολογικές διαφορές μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών αποτελούν επί του παρόντος αναπόσπαστο μέρος της Ένωσης. Κατά συνέπεια, η τροποποίηση του κατώτατου μισθού σε ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως έμμεσος περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών εκείνων που επιθυμούν να απασχολήσουν ημεδαπούς εργαζομένους σε άλλα κράτη μέλη (βλ., επίσης, άρθρο 153, παράγραφος 5, ΣΛΕΕ).

30. Επομένως, επιβεβαιώνεται το ανωτέρω συναχθέν συμπέρασμα ότι λόγω της ειδικής απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος η οποία προβλέπεται για τους εργαζομένους του κατασκευαστικού τομέα που απασχολούνται στην ημεδαπή μπορεί να τεθεί «μόνο» ζήτημα περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων κατά το άρθρο 45 ΣΛΕΕ.

[15] Βλ., για παράδειγμα, όσον αφορά την απαλλαγή των εργαζομένων από τον φόρο ανάλογα με την έδρα του εργοδότη, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 32).

2. Περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων

31. Το άρθρο 45, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας. Εν προκειμένω, όμως, το ποσό απαλλαγής δεν διαφοροποιείται ανάλογα με την ιθαγένεια.

32. Ωστόσο, θα μπορούσε να υφίσταται απαγορευμένο βάσει του άρθρου 45, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αρύονται απευθείας από τη Συνθήκη, να εγκαταλείπουν το κράτος μέλος καταγωγής τους και να μεταβαίνουν στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό και να ασκήσουν εκεί δραστηριότητα.

33. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 45 ΣΛΕΕ απαγορεύει, συναφώς, κάθε εθνικό μέτρο το οποίο δύναται να θίξει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους της Ένωσης, της θεμελιώδους ελευθερίας που κατοχυρώνεται από το άρθρο αυτό[16]. Στο μέτρο που η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος μειώνει το μισθολογικό χάσμα μεταξύ των εργαζομένων που απασχολούνται στη Ρουμανία και εκείνων που απασχολούνται σε άλλα κράτη μέλη, η απασχόληση των εργαζομένων στην αλλοδαπή καθίσταται λιγότερο ελκυστική. Επομένως, αν η απαλλαγή εξεταζόταν μεμονωμένα, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

34. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως –κυρίως στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκατάστασης και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών– ότι οι ρυθμίσεις κρατών μελών σχετικά με τους όρους και το επίπεδο της φορολογίας εμπίπτουν στη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, στο μέτρο που δεν εισάγουν διακρίσεις σε βάρος της διασυνοριακής κατάστασης σε σύγκριση με την εγχώρια κατάσταση[17].

35. Ωστόσο, η επίμαχη ειδική απαλλαγή από τον φόρο συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία στον κατασκευαστικό τομέα ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο αποκτώνται. Τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή ένας «αποσπασμένος εργαζόμενος» δεν μπορούν να τύχουν της φορολογικής απαλλαγής, ενώ τα εισοδήματα που αποκτώνται στην ημεδαπή μπορούν. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση της διασυνοριακής περίπτωσης δύναται, εξεταζόμενη αφηρημένα, να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την απασχόληση στην αλλοδαπή ως τρόπο άσκησης της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται φορολογική υποχρέωση στη Ρουμανία).

[16] Αποφάσεις της 10ης Οκτωβρίου 2019, Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, σκέψη 41), της 18ης Απριλίου 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, σκέψη 33), της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 36), και της 26ης Ιανουαρίου 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, σκέψεις 37 έως 39).

[17] Πρβλ. αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47), της 14ης Απριλίου 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 29), και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 51 έως 53), καθώς και διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, KBC-bank (C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 80).
Ειδικά όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 20), και της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

3. Αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση

36. Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τέτοια διαφορετική μεταχείριση αντιβαίνει στις θεμελιώδεις ελευθερίες μόνον όταν αφορά καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Στο πλαίσιο αυτό, η συγκρισιμότητα μιας διασυνοριακής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται με τις επίμαχες εθνικές διατάξεις [18].

37. Σκοπός της επίμαχης απαλλαγής από τον φόρο είναι η αύξηση του μισθολογικού επιπέδου στον εγχώριο κατασκευαστικό τομέα. Προφανώς, δεν υπήρχε περιθώριο για περαιτέρω αύξηση του κατώτατου μισθού στη Ρουμανία. Για τον λόγο αυτό, το ρουμανικό κράτος αποφάσισε να αυξήσει περαιτέρω τους μισθούς παραιτούμενο από τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος. Υπό το πρίσμα και μόνον του εν λόγω σκοπού, όπως επισημαίνει η Ρουμανία, οι εργαζόμενοι που είναι αποσπασμένοι σε άλλα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμοι με τους εργαζομένους που απασχολούνται στην ημεδαπή. Ο κατώτατος μισθός σε ένα κράτος μέλος αφορά αποκλειστικά και μόνον το έδαφος του κράτους αυτού, ενώ το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας 96/71/ΕΚ [19] διευκρινίζει ότι, για τους αποσπασμένους εργαζομένους στον κατασκευαστικό τομέα, εφαρμόζονται οι κανόνες σχετικά με τις αποδοχές που ισχύουν στο εκάστοτε κράτος απασχόλησης. Επομένως, ελλείψει συγκρισιμότητας, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων.

38. Η Επιτροπή υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι, εν προκειμένω, η συγκρισιμότητα προκύπτει από το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι ασκούν την ίδια δραστηριότητα –την οποία απλώς ασκούν ενίοτε στην ημεδαπή και ενίοτε στην αλλοδαπή–, αλλά υπόκεινται σε διαφορετική φορολογία. Οι διιστάμενες απόψεις υποδηλώνουν ότι το κριτήριο της αντικειμενικής συγκρισιμότητας επικαλύπτεται με τη δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχείρισης.

39. Επιπλέον, όπως ήδη έχω επισημάνει σε άλλες προτάσεις μου [20], το κριτήριο της συγκρισιμότητας είναι πολύ ασαφές. Λαμβανομένου υπόψη ότι όλα τα πραγματικά περιστατικά είναι τρόπον τινά συγκρίσιμα, εφόσον δεν είναι πανομοιότυπα [21], η αποδοχή ή απόρριψη της ύπαρξης αντικειμενικής συγκρισιμότητας φαίνεται να πραγματοποιείται αυθαίρετα και πρέπει να χρησιμοποιείται, το πολύ, σε προφανείς περιπτώσεις.

40. Τούτο προκύπτει από την πρόσφατη εξέλιξη της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τις λεγόμενες οριστικές ζημίες. Για παράδειγμα, στην απόφαση Bevola [22], σε αντίθεση με την απόφαση W [23], έγινε δεκτή η αντικειμενική συγκρισιμότητα μεταξύ μιας αλλοδαπής και μιας ημεδαπής μόνιμης εγκατάστασης. Η μόνη διαφορά μεταξύ των δύο υποθέσεων συνίστατο στο ότι η μη συνεκτίμηση των ζημιών της αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης προέκυψε, στη μία περίπτωση,

[18] Αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, σκέψη 31), της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 32), της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 53), της 12ης Ιουνίου 2014, SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28), και της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22).

[19] Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 1997 (ΕΕ 1997, L 18, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2018/957 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 28ης Ιουνίου 2018 (ΕΕ 2018, L 173, σ. 16).

[20] Βλ. σχετικά τις προτάσεις μου στην υπόθεση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, σημεία 21 έως 28) καθώς και, επί της βάσης αυτής, τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 46), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημείο 38) και AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, σημείο 30).

[21] Βεβαίως, είναι γνωστό το ρητό ότι δεν μπορούμε να συγκρίνουμε μήλα με πορτοκάλια. Αλλά ακόμη και τα μήλα και τα πορτοκάλια έχουν κοινά σημεία (όπως ότι αμφότερα είναι φρούτα) και, ως εκ τούτου, είναι όντως συγκρίσιμα από την άποψη αυτή.

[22] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 30 έως 40).

[23] Απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2022, W (Δυνατότητα εκπτώσεως των οριστικών ζημιών μόνιμης εγκαταστάσεως κείμενης στην αλλοδαπή) (C-538/20, EU:C:2022:717, σκέψεις 18 έως 22).

από συμφωνία αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) και, στην άλλη περίπτωση, από μονομερή ρύθμιση. Ωστόσο, το ζήτημα αν η ημεδαπή και η αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση μπορούν να τύχουν διαφορετικής μεταχείρισης αποτελεί ζήτημα δικαιολόγησης [24].

41. Επομένως, αν αποκλειστεί εν προκειμένω το κριτήριο της αντικειμενικής συγκρισιμότητας, το μόνο που θα πρέπει να εξεταστεί είναι αν μπορεί να δικαιολογηθεί η διαφορετική φορολόγηση των εργαζομένων του κατασκευαστικού τομέα ανάλογα με το αν έχουν αποσπαστεί στην αλλοδαπή.

Δ. Δικαιολόγηση του περιορισμού

42. Περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον είναι πρόσφορος να διασφαλίσει την υλοποίηση του επίμαχου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [25].

43. Μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, για παράδειγμα, την επιβράβευση της επαγγελματικής πείρας στη μισθολογική πολιτική [26] και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων [27].

44. Αντιθέτως, στο πλαίσιο της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών [28], ως επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος θεωρήθηκαν η κοινωνική προστασία των εργαζομένων [29], η αποφυγή του αθέμιτου ανταγωνισμού εκ μέρους επιχειρήσεων που αμείβουν τους αποσπασμένους εργαζομένους τους σε επίπεδο χαμηλότερο από τον κατώτατο μισθό, στο μέτρο που ο σκοπός αυτός αποσκοπεί επίσης στην προστασία των εργαζομένων μέσω της καταπολέμησης του κοινωνικού ντάμπινγκ [30], καθώς και η πάταξη της απάτης, ιδίως στον τομέα της κοινωνικής νομοθεσίας, και η πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών [31]. Στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκαταστάσεως, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι εντάσσονται στην κοινωνική πολιτική η προστασία των εργαζομένων [32] καθώς και η αύξηση της απασχόλησης και των προσλήψεων [33].

[24] Για παράδειγμα, το σύστημα των διμερών συμβάσεων μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογεί περισσότερο τη διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο –βλ. J. Kokott (επιμ.), *EU Tax Law*, Μόναχο 2022, § 5, σημείο 98.

[25] Αποφάσεις της 10ης Οκτωβρίου 2019, Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, σκέψη 55), της 8ης Μαΐου 2019, Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-24/17, EU:C:2019:373, σκέψη 84), της 5ης Δεκεμβρίου 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 36), της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 47), της 8ης Νοεμβρίου 2012, Radziejewski (C-461/11, EU:C:2012:704, σκέψη 33), και της 16ης Μαρτίου 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143, σκέψη 38).

[26] Αποφάσεις της 10ης Οκτωβρίου 2019, Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, σκέψη 57), και της 3ης Οκτωβρίου 2006, Cadman (C-17/05, EU:C:2006:633, σκέψη 34).

[27] Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[28] Απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2014, De Clercq κ.λπ. (C-315/13, EU:C:2014:2408, σκέψη 65).

[29] Αποφάσεις της 7ης Οκτωβρίου 2010, Santos Palhota κ.λπ. (C-515/08, EU:C:2010:589, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 18ης Ιουλίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-490/04, EU:C:2007:430, σκέψη 70), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2019, Maksimovic κ.λπ. (C-64/18, C-140/18, C-146/18 και C-148/18, EU:C:2019:723, σκέψη 37).

[30] Πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2004, Wolff & Müller (C-60/03, EU:C:2004:610, σκέψεις 35, 36 και 41).

[31] Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2019, Maksimovic κ.λπ. (C-64/18, C-140/18, C-146/18 και C-148/18, EU:C:2019:723, σκέψη 37).

[32] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 74 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45. Κατά πάγια νομολογία, η προστασία του συμφέροντος της εθνικής οικονομίας δεν μπορεί, ως λόγος αμιγώς οικονομικής φύσεως, να δικαιολογήσει απαγορευμένους από τη Συνθήκη περιορισμούς [34]. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγοι σχετικοί με τη διατήρηση των θέσεων εργασίας μπορούν να αποτελέσουν δικαιολογητικό λόγο [35]. Για παράδειγμα, στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο σκοπός του περιορισμού των συστημικών κινδύνων στην αγορά ακινήτων έχει θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος [36].

46. Εκ πρώτης όψεως, η διαφύλαξη της εύρυθμης λειτουργίας του κατασκευαστικού κλάδου δεν εμπίπτει στους ανωτέρω απαριθμούμενους δικαιολογητικούς λόγους. Ωστόσο, οι νομολογιακά διαμορφωμένοι κατάλογοι πιθανών δικαιολογητικών λόγων, εξ ορισμού, δεν έχουν εξαντλητικό χαρακτήρα. Συνεπώς, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη και άλλοι παρεμφερείς δικαιολογητικοί λόγοι. Τέτοιος λόγος θα μπορούσε, εν πρώτοις, να είναι η διατήρηση των θέσεων εργασίας στον κατασκευαστικό τομέα. Εξίσου δυνατή φαίνεται η επίκληση της καταπολέμησης των συστημικών κινδύνων στον τομέα αυτόν, ήτοι της ζημίας που υφίσταται ο εν λόγω τομέας από την έλλειψη εργατικού δυναμικού λόγω του πολύ χαμηλού μισθολογικού επιπέδου.

47. Πράγματι, όπως επισήμανε η Ρουμανία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η απαλλαγή από τον φόρο αποσκοπεί στην αύξηση των μισθών των εργαζομένων στον εν λόγω τομέα (ήτοι στον κατασκευαστικό κλάδο), δεδομένου ότι η αύξηση του κατώτατου μισθού δεν θεωρήθηκε αφ' εαυτής επαρκής για την καταπολέμηση της μετανάστευσης του εργατικού δυναμικού. Ένας περαιτέρω σκοπός συνίσταται στην κοινωνική προστασία των εργαζομένων με τη βελτίωση της μέχρι τούδε χαμηλής μισθολογικής δομής. Η διασφάλιση της ύπαρξης επαρκούς εγχώριου εργατικού δυναμικού μέσω ενός είδους κλαδικού κατώτατου μισθού αρκεί για να θεωρηθεί ότι συντρέχει επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος.

48. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο όσον αφορά τους τομείς που είναι αναγκαίοι σε μια κοινωνία. Κάθε σύγχρονη κοινωνία εξαρτάται από την ύπαρξη λειτουργικών υποδομών. Ο κατασκευαστικός τομέας είναι απαραίτητος για τη διατήρηση και την ανάπτυξη των υποδομών αυτών. Συνεπώς, η διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του εγχώριου κατασκευαστικού κλάδου μέσω της αύξησης του μισθολογικού επιπέδου στον εν λόγω τομέα, προκειμένου να αποφευχθεί η περαιτέρω μετανάστευση εργατικού δυναμικού στον τομέα αυτόν, πρέπει επίσης να γίνει δεκτή ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος.

49. Ο αντίλογος της Επιτροπής ότι πρόκειται για λόγους αμιγώς οικονομικής φύσεως δεν είναι πειστικός. Το ζητούμενο εν προκειμένω δεν είναι τόσο η ενίσχυση του εγχώριου κατασκευαστικού κλάδου όσο η διασφάλιση της ίδιας της ύπαρξης κατασκευαστικού κλάδου στο εθνικό έδαφος. Συγκεκριμένα, χωρίς αύξηση του κατώτατου μισθού, δεν μπορεί να αναμένεται ότι το κενό αυτό θα καλυφθεί από εργαζομένους από άλλα κράτη μέλη. Το όφελος δεν το καρπώνεται μόνον η οικονομία, αλλά πρωτίστως το εργατικό δυναμικό και η κοινωνία.

50. Το μέτρο (ειδική απαλλαγή από τον φόρο) είναι –λαμβανομένης υπόψη της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχεται στον εθνικό νομοθέτη– πρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Συγκεκριμένα, δεν είναι προδήλως απίθανο να παρακινηθούν, με το μέτρο αυτό,

[34] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 72). Πρβλ. εξάλλου, μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SETTG (C-398/95, EU:C:1997:282, σκέψεις 22 και 23), της 6ης Ιουνίου 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψεις 47 και 48), καθώς και της 4ης Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-367/98, EU:C:2002:326, σκέψη 52, και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το ίδιο ισχύει και στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate (C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 70).

[35] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 75). Πρβλ., επίσης, απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2007, Geurts και Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631, σκέψη 26).

[36] Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate (C-478/19 και C-479/19, EU:C:2021:1015, σκέψη 73).

περισσότεροι εργαζόμενοι του κατασκευαστικού τομέα να απασχοληθούν στη Ρουμανία. Με το εν λόγω μέτρο αυξάνεται αντίστοιχα ο καθαρός μισθός τους και αποκαθίσταται η ελκυστικότητα της απασχόλησης στην ημεδαπή.

51. Επίσης, η επίμαχη απαλλαγή δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου, καθώς οι θεμελιώδεις ελευθερίες αποσκοπούν στην προστασία της ελευθερίας των πολιτών της Ένωσης. Όπως προκύπτει από προσεκτικότερη εξέταση, η παραίτηση του ρουμανικού κράτους από την είσπραξη φόρων δεν περιορίζει την ελευθερία του ατόμου, αλλά την αυξάνει συνολικά. Τούτο δε διότι, σε σύγκριση με την προγενέστερη κατάσταση, η απασχόληση στην αλλοδαπή δεν καθίσταται λιγότερο ελκυστική για τον εργαζόμενο που υπόκειται στον φόρο στη Ρουμανία (το δικό του καθεστώς δεν μεταβάλλεται). Μόνον η απασχόληση στην ημεδαπή καθίσταται ελκυστικότερη. Κατά συνέπεια, απλώς μειώνεται το πλεονέκτημα που αποκομίζεται σε σύγκριση με την απασχόληση στην ημεδαπή. Δεν προκύπτει ότι υφίστανται εξίσου πρόσφορα και ηπιότερα μέτρα για την προσέγγιση των διαφορετικών μισθολογικών επιπέδων, κατά μείζονα λόγο διότι η Ρουμανία είχε ήδη προβεί προηγουμένως σε αύξηση του κατώτατου μισθού.

52. Τέλος, εκτός από τον πρόσφορο και τον αναγκαίο χαρακτήρα, πρέπει να εξεταστεί και η αναλογικότητα εν στενή εννοία[37]. Βάσει της αρχής αυτής, τα λαμβανόμενα μέτρα, ακόμη και όταν είναι πρόσφορα και αναγκαία για την επίτευξη θεμιτών σκοπών, δεν επιτρέπεται να επάγονται μειονεκτήματα δυσανάλογα προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς.

53. Η βλάβη και/ή η άνιση μεταχείριση την οποία υφίστανται όσοι επιθυμούν να συνεχίσουν να απασχολούνται στον κατασκευαστικό τομέα στην αλλοδαπή δεν είναι εν προκειμένω σοβαρή. Κάθε εργαζόμενος που υπόκειται στον φόρο στη Ρουμανία μπορεί, εφόσον οι όροι ανταποκρίνονται στις προσδοκίες του, να συνεχίσει να απασχολείται στην αλλοδαπή υπό τους ίδιους όρους όπως προηγουμένως. Απλώς πλέον καθίσταται κάπως ελκυστικότερη η απασχόληση στην ημεδαπή λόγω της ανόδου του εγχώριου μισθολογικού επιπέδου την οποία συνεπάγεται η απαλλαγή από τον φόρο. Επιπλέον, τα επίμαχα μέτρα έχουν περιορισμένο χαρακτήρα, τόσο ποσοτικά (λόγω του φορολογικού συντελεστή και του ποσού απαλλαγής) όσο και χρονικά (η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2019 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2028), και, επιπλέον, απλώς και μόνον αυξάνουν ένα μισθολογικό επίπεδο το οποίο υπολείπεται του μέσου όρου στην Ένωση.

54. Όπως ορθώς επισημαίνει η Ρουμανία, η επίτευξη παρεμφερών μισθολογικών επιπέδων εντός της Ένωσης (υπό την έννοια της προσέγγισης των συνθηκών διαβίωσης) δεν αποτελεί ακατάλληλο σκοπό. Κατά τη στάθμιση που πρέπει εν τέλει να πραγματοποιηθεί μεταξύ των δύο επίμαχων έννομων αγαθών (διασφάλιση, αφενός, της εύρυθμης λειτουργίας του κατασκευαστικού κλάδου και, αφετέρου, της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων), υπερισχύει ο υπό κρίση σκοπός του ρουμανικού μέτρου λόγω της λιγότερο σοβαρής επέμβασης που συνεπάγεται και λόγω της σπουδαιότητας του οικείου τομέα. Συνεπώς, το μέτρο είναι κατάλληλο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης (αναλογικό υπό στενή έννοια) και, ως εκ τούτου, συνολικά αναλογικό. Επομένως, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αποσπασμένων εργαζομένων και των μη αποσπασμένων εργαζομένων που αποκτούν φορολογητέα εισοδήματα στον κατασκευαστικό τομέα της Ρουμανίας δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.

[37] Βλ. τις προτάσεις μου στις υποθέσεις PrivatBank κ.λπ. (C-78/21, EU:C:2022:738, σημείο 88) και G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, σημείο 112).

VI. Πρόταση

55. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunalul Satu Mare (περιφερειακό δικαστήριο του Satu Mare, Ρουμανία) ως εξής:

Δεν αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (άρθρο 45 ΣΛΕΕ) εθνική ρύθμιση, όπως η εν προκειμένω επίμαχη, βάσει της οποίας οι εργαζόμενοι που υπόκεινται στον φόρο στην ημεδαπή και απασχολούνται από εργοδότη που ασκεί κερδοσκοπικές δραστηριότητες στον εγχώριο κατασκευαστικό τομέα τυγχάνουν, εφόσον δεν έχουν αποσπαστεί στην αλλοδαπή, ειδικής απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος, προκειμένου να μειωθεί η μετανάστευση εργατικού δυναμικού από τον εγχώριο κατασκευαστικό τομέα λόγω του κατώτατου μισθού που υπολείπεται του μέσου όρου στην Ένωση.