



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

26. september 2024*

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 56 – Teenuste osutamise vabadus – Ehitussektor – Töötajate lähetamine – Töötajatele ja ehitusettevõtjatele kohaldatavad maksu- ja sotsiaalsoodustused – Tulumaksuvabastus – Ravikindlustusmaksetest vabastamine – Sotsiaalkindlustusmaksete vähendamine – Riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt kehtivad need soodustused üksnes riigi territooriumil osutatud ehitusteenustele – Riigisisesed õigusnormid, mille eesmärk on tagada tööjõud riigi territooriumil ja vältida deklareerimata tööd töötasuga seotud põhjustel – Olukordade sarnasus – Ülekaalukast üldisest huvist tulenevad põhjused – Töötajate sotsiaalne kaitse – Maksupettustevastane võitlus – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-387/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia) 2. juuni 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juunil 2022, menetluses

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

versus

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud T. von Danwitz, P. G. Xuereb (ettekandja), A. Kumin ja I. Ziemeles,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Șereș,

arvestades kirjalikku menetlust ja 6. juuli 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Rumeenia valitsus, esindajad: M. Chicu, E. Gane ja A. Wellman,

* Kohtumenetluse keel: rumeeania.

– Euroopa Komisjon, esindajad: T. Isacu de Groot ja W. Roels,
olles 9. novembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

kohtuotsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 26 ja 56 ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 12. detsembri 2006. aasta direktiivi 2006/123/EÜ teenuste kohta siseturul (ELT 2006, L 376, lk 36) artikli 20 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Nord Vest Pro Sani Pro SRLi (edaspidi „Nord Vest Pro“) ning teiselt poolt Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (riigi maksuameti Satu Mare maakonna maksukeskus, Rumeenia) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskus, Rumeenia) (edaspidi koos „maksuhaldurid“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et need haldurid keeldusid kohaldamast ehitussektori töötajatele, kes tegutsevad teistes liikmesriikides, maksu- ja sotsiaalsoodustusi, mis on sellesama sektori töötajatel, kes tegutsevad Rumeenia territooriumil.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/123

- 3 Direktiivi 2006/123 artikli 2 lõike 3 kohaselt ei kohaldata seda direktiivi maksustamisvaldkonna suhtes.
- 4 Direktiivi artiklis 20 „Mittediskrimineerimine“ on sätestatud:

„1. Liikmesriigid tagavad, et teenuse kasutajatele ei kohaldata diskrimineerivaid nõudeid nende kodakondsuse või elukoha tõttu.

2. Liikmesriigid tagavad, et teenuseosutaja poolt avalikkusele üldiselt kättesaadavaks tehtud teenusele juurdepääsu üldtingimused ei sisalda diskrimineerivaid sätteid, mis on seotud teenuse kasutaja kodakondsuse või elukohaga, kuid ilma et see välistaks võimaluse näha juurdepääsutingimuste puhul ette erisused, kui need on otseselt õigustatud objektiivsete kriteeriumidega.“

Direktiiv 96/71/EÜ

- 5 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. detsembri 1996. aasta direktiivi 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega (EÜT 1997, L 18, lk 1; ELT eriväljaanne 05/02, lk 431) artiklis 1 on sätestatud:

„1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse liikmesriigis asuvate ettevõtjate suhtes, kes seoses riikidevahelise teenuste osutamisega lähetavad töötajaid lõike 3 kohaselt liikmesriigi territooriumile.

[...]

3. Käesolevat direktiivi kohaldatakse niivõrd, kuivõrd lõikes 1 nimetatud ettevõtjad võtavad ühe järgmistest riikidevahelistest meetmetest:

- a) ettevõtja lähetab töötajad liikmesriigi territooriumile oma nimel ja juhtimisel lepingu alusel, mis on sõlmitud lähetava ettevõtja ja kõnealuses liikmesriigis tegutseva lepinguosalise vahel, kellele teenused on mõeldud, kui lähetav ettevõtja ja töötaja on lähetamise ajaks sõlminud töösuhte;

[...]“.

Määrus nr 883/2004

- 6 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 883/2004 sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta (ELT 2004, L 200, lk 1; ELT eriväljaanne 05/05, lk 72; parandus ELT 2009, L 202, lk 90), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 22. mai 2012. aasta määrusega (EL) nr 465/2012 (ELT 2012, L 149, lk 4) (edaspidi „määrus nr 883/2004“), artikli 12 lõikes 1 on ette nähtud:

„Isiku suhtes, kes töötab liikmesriigis tööandja heaks, kes tavaliselt seal tegutseb, ning kelle tööandja lähetab teise liikmesriiki selle tööandja nimel tööd tegema, kohaldatakse jätkuvalt esimese liikmesriigi õigusakte, tingimusel et sellise töö eeldatav kestus ei ületa 24 kuud ning teda ei saadeta teist lähetatud isikut asendada.“

Rumeenia õigus

Maksuseadustik

- 7 8. septembri 2015. aasta seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 688, 10.9.2015), mida on hiljem muudetud ja täiendatud (edaspidi „maksuseadustik“), artiklis 60 on ette nähtud:

„Tulumaksust on vabastatud järgmised maksukohustuslased:

[...]

5. füüsilised isikud palgatulu ja sellega võrdsustatud tulu osas vastavalt artikli 76 lõigetele 1–3 ajavahemikus 1. jaanuarist 2019 kuni 31. detsembrini 2028, mille puhul on kumulatiivselt täidetud järgmised tingimused:

a) tööandjad tegutsevad ehitussektoris [...]

[...]

b) tööandjate kogukäibest vähemalt 80% moodustavad punktis a nimetatud tegevusalad ja muud ehitusega seotud tegevusalad. [...]

c) igakuist brutotulu artikli 76 lõigetes 1–3 sätestatud töötasust ja sellega võrdsustatud tulust, mida saavad füüsilised isikud, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust, arvutatakse vähemalt 3000 [Rumeenia] leu (ligikaudu 610 euro) suuruse igakuise brutotöötasu alusel kaheksa töötunni eest päevas. Maksusoodustust kohaldatakse igakuisele brutotulule suurusega kuni 30 000 leud [ligikaudu 6100 eurot], mis pärineb füüsilise isiku artikli 76 lõigetes 1–3 sätestatud töötasust ja sellega võrdsustatud tulust. Maksusoodustust ei kohaldata igakuise brutosissetuleku osale, mis ületab 30 000 leud;

[...]“.

8 Maksuseadustiku artiklis 78 on sätestatud:

„(1) Palgatulu saajad peavad tasuma igakuist lõplikku maksu, mille arvutavad ja peavad kinni selle tulu maksjad.

(2) Lõikes 1 sätestatud igakuine maks määratakse kindlaks järgmiselt:

a) töötamiskohas, kohaldades 10protsendilist määra arvutamise alusele, mis vastab järgmiste summade vahele: netopalgatulu, mis arvutatakse nii, et brutotulust arvutatakse maha kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed ühe kuu kohta, mida tuleb tasuda Rumeenia seaduse või rahvusvaheliste õigusaktide alusel, mille osaline Rumeenia on, ja vajaduse korral seaduse alusel riigieelarvesse tehtav individuaalne sissemakse, ning järgmised elemendid:

(i) kõnealuse kuu eest ette nähtud isiklik maksuvaba summa;

(ii) vastavalt seadusele kõnealusel kuul tasutud ametiühingumakse;

(iii) sissemaksed pensionihoiuste fondi [...]

(iv) täiendavad ravikindlustusmaksed ja raviteenused, mida osutatakse abonemendi alusel, mille kulud kannavad töötajad [...]

[...]“.

9 Seadustiku artikli 80 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Palga ja sellega võrdsustatud tulu maksjad peavad tulumaksu arvutama ja kinni pidama iga kuu kohta selle tulu väljamaksmise kuupäeval ning kandma selle riigieelarvesse hiljemalt selle kuu 25. kuupäevaks, mis järgneb kuule, mille eest tulu välja makstakse.“

- 10 Seadustiku artikli 138 punktis a on sätestatud:

„Sotsiaalkindlustusmaksete määrad on järgmised:

25% füüsiliste isikute puhul, kes on töötajad või kes on kohustatud tasuma sotsiaalkindlustusmaks käesoleva seaduse alusel.“

- 11 Seadustiku artikli 138¹ lõikes 1 on ette nähtud:

„Ajavahemikul 1. jaanuarist 2019 kuni 31. detsembrini 2028 (kaasa arvatud) vähendatakse füüsiliste isikute puhul, kes saavad ehitussektoris tegutsevate tööandjatega sõlmitud töölepingute alusel palgatulu ja sellega võrdsustatud tulu ning kes vastavad artikli 60 punktis 5 sätestatud tingimustele, artikli 138 punktis a ette nähtud sotsiaalkindlustusmaksete määra 3,75 protsendipunkti võrra.“

- 12 Maksuseadustiku artikli 139 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Füüsiliste isikute puhul, kes saavad palgatulu või sellega võrdsustatud tulu, on sotsiaalkindlustusmaksete arvutamise igakuine alus brutopalgatulu ja sellega võrdsustatud tulu, mis on saadud riigi territooriumil ja välismaal vastavalt sotsiaalkindlustuse valdkonnas kohaldatavatele Euroopa õigusaktidele, samuti sotsiaalkindlustussüsteeme käsitlevatele lepingutele, mille osaline Rumeenia on, ning see hõlmab järgmist:

a) sularahas ja/või boonusena palgatulu ja töötasu, mis on saadud töölepingu, töösuhte või seadusega ette nähtud eristaatuse alusel. [...]“.

- 13 Seadustiku artikli 146 lõikes 1 on ette nähtud:

„Füüsilised ja juriidilised isikud, kes on tööandjad või nendega võrdsustatud isikud, peavad arvutama ja kinni pidama sotsiaalkindlustusmaksed, mida peavad tasuma füüsilised isikud, kes saavad palgatulu või sellega võrdsustatud tulu. Artikli 136 punktides d–f nimetatud asutused ning füüsilised ja juriidilised isikud, kes on tööandjad või nendega võrdsustatud isikud, peavad arvutama sotsiaalkindlustusmaksed, mida nad peavad seaduse alusel tasuma, kui asjakohane.“

- 14 Seadustiku artikli 154 lõike 1 punkt r on sõnastatud järgmiselt:

„Ravikindlustusmaksete tasumisest on vabastatud järgmised füüsiliste isikute kategooriad:

[...]

r) füüsilised isikud palgatulu ja sellega võrdsustatud tulu osas töölepingute alusel, mis on sõlmitud ehitussektoris tegutsevate tööandjatega, ja kes vastavad artikli 60 punktis 5 ette nähtud tingimustele, ajavahemikus 1. jaanuarist 2019 kuni 31. detsembrini 2028 (kaasa arvatud).

- 15 Sama seadustiku artiklis 156 on ette nähtud:

„Sellise ravikindlustusmaks määra, mida peavad tasuma füüsilised isikud, kes on töötajad või kes on kohustatud tasuma ravikindlustusmaksed käesoleva seaduse alusel, on 10%.“

- 16 Maksuseadustiku artikli 168 lõikes 1 on sätestatud:

„Füüsilised ja juriidilised isikud, kes on tööandjad või nendega võrdsustatud isikud, peavad arvutama ja kinni pidama ravikindlustusmaksed, mida peavad tasuma füüsilised isikud, kes saavad palgatulu või sellega võrdsustatud tulu.“

Määrus nr 611/2019 ja määrus nr 2165/2019

- 17 31. jaanuari ja 1. veebruari 2019. aasta määruse nr 611/138/127/2019, millega kiidetakse heaks „Deklaratsiooni kindlustatud isikute sotsiaalkindlustusmaksete ja tulumaksu tasumise ning kindlustatud isikute teaberegistri kohta“ mudel, sisu, ankeedi edastamise ja haldamise meetodid (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“; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 123, 15.2.2019, edaspidi „määrus nr 611/2019“), ning 10., 15. ja 17. mai 2019. aasta määruse nr 2165/837/743/2019, millega kiidetakse heaks ankeedi 112 „Deklaratsioon kindlustatud isikute sotsiaalkindlustusmaksete ja tulumaksu tasumise ning kindlustatud isikute teaberegistri kohta“ mudel, sisu, ankeedi edastamise ja haldamise meetodid (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“; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 404, 23.5.2019, edaspidi „määrus nr 2165/2019“), lisa 6 kaheksandas lõigus on sätestatud:

„Maksuseadustiku artikli 60 punktis 5, artiklis 138¹, artikli 154 lõike 1 punktis r ja artikli 220³ lõikes 2 sätestatud maksusoodustusi ei kohaldata lähetatud töötajatele makstud palgatulule ja sellega võrdsustatud tulule.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 18 Nord Vest Pro on Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühing, kes tegutseb ehitussektoris. Oma tegevuse raames osutab ta muu hulgas Saksamaal ja Austrias töötajate lähetamise vormis teenuseid, et teha ehitustöid nende kahe liikmesriigi territooriumil.
- 19 Maksuhaldurid kontrollisid seda äriühingut ja selle tulemusel koostati 10. mail 2021 maksuotsus. Nende arvates leidis äriühing ekslikult, et tema Saksamaal ja Austrias ehitustöid tegevatel töötajatel on õigus tulumaksuvabastusele, mis on ette nähtud maksuseadustiku artikli 60 punktis 5. Maksuhaldurid olid seisukohal, et vastavalt seadustiku artikli 78 lõike 2 punktile a on nende töötajate suhtes kohaldatav tulumaksumäär 10%. Nad leidsid samuti, et Nord Vest Pro oli ekslikult arvamisel, et sotsiaalkindlustusmaksete määra vähendamine ja ravikindlustusmaksetest vabastamine, nagu see on vastavalt ette nähtud maksuseadustiku artiklis 138¹ ja artikli 154 lõike 1 punktis r, on kohaldatav välismaale lähetatud töötajatele, samas kui seda liiki töötajatele tuli kohaldada sama seadustiku artikli 138 punktis a ja artiklis 156 ette nähtud määrasid, milleks on sotsiaalkindlustusmaksete puhul 25% ja ravikindlustusmaksete puhul 10%.
- 20 Eeltoodud asjaolusid arvestades määrati maksuotsuses finantskorrektsioonid, mida tuli käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis mainitud tulumaksu ja maksete puhul teha kogusummas 331 906 Rumeenia leud (ligikaudu 67 255 eurot).

- 21 Kaebuse, mille Nord Vest Pro selle maksuotsuse peale esitas, jättis riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskus 18. oktoobri 2021. aasta otsusega rahuldamata.
- 22 Äriühing esitas selle rahuldamata jätmise peale kaebuse Tribunalul Satu Marele (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 23 Nimetatud kohus märgib, et maksuhaldurid tegid maksuotsuse maksuseadustiku artikli 60 punkti 5 alusel koostoimes määrustega nr 611/2019 ja nr 2165/2019, millest tuleneb, et põhikohtuasjas kõnealuseid soodustusi ei kohaldata lähetatud töötajate palgatulule ja sellega võrdsustatud tulule. Kõnealune kohus toob lisaks esile, et need finantskorrektsioonid osutuvad vajalikuks, kuna võeti vastu 28. detsembri 2018. aasta valitsuse erakorraline määrus nr 114/2018 avaliku sektori investeeringute ning teatavate maksu- ja eelarvemeetmete kohta, millega muudetakse ja täiendatakse teatavaid õigusakte ja pikendatakse teatavaid tähtaegu (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; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr°1116, 29.12.2018), mille eesmärk oli määruse seletuskirja kohaselt toetada ehitussektori tegevust Rumeenias, kohaldades selle sektori töötajatele, kes tegutsevad riigi territooriumil, teatavaid soodustusi.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kohtles Rumeenia seadusandja, piirates nende soodustuste kohaldamist vaid nimetatud töötajatega, maksualaselt soodsamalt neid ehitussektori ettevõtjaid, kes tegutsevad Rumeenias, võrreldes ettevõtjatega, kes tegutsevad teiste liikmesriikide territooriumil. Selline seadusandlik lähenemisviis oleks aga vastuolus Euroopa Liidu ühe peamise eesmärgiga, milleks on siseturu loomine. Taoline maksualane kohtlemine – mis tähendaks, et ehitussektori ettevõtjaid, kes tegutsevad väljaspool Rumeenia territooriumi, maksustatakse rohkem kui neid, kes tegutsevad riigi territooriumil, mistõttu pärsitakse nende ehitusteenuste osutamist väljaspool Rumeeniat – kujutab endast praktikas olulist takistust siseturu väljakujundamisele.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL artikleid 26 ja 56 ning direktiivi 2006/123 artiklit 20] tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline õiguslik olukord, nagu on kõne all käesolevas asjas ning mille kohaselt Rumeenia seadusandja võib kohelda maksualaselt erinevalt neid Rumeenia ettevõtjaid, kes tegutsevad tulu saamisele suunatud tegevusega Rumeenia riigi territooriumil, ning [neid Rumeenia ettevõtjaid, kes tegelevad sellega] teiste [liidu] liikmesriikide territooriumil, mistõttu kaebajale, kes osutas oma teenuseid peamiselt Austria [Vabariigi] ja Saksamaa [Liitvabariigi] territooriumil, ei kohaldata maksuvabastusi, mida saavad teised ehitussektori ettevõtjad, kes tegutsevad Rumeenia riigi territooriumil[?]“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 26 Rumeenia valitsus leiab, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on rikkunud Euroopa Kohtu kodukorra artikli 94 punkti c, kuna ta ei ole täpsustanud põhjusi, miks tal tekkisid küsimused ELTL artiklite 26 ja 56 ning direktiivi 2006/123 artikli 20 tõlgendamise kohta, seoseid põhikohtuasjas kõnealuste sätete ja õigusnormide vahel, ega järeldusi, mida ta kavatseb põhikohtuasja lahendamiseks teha nende sätete soovitud tõlgendusest.

- 27 Selle kohta tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale eeldab Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames vajadus anda liidu õiguse tõlgendus, mis oleks liikmesriigi kohtule tarvilik, et viimane järgib hoolsalt eelotsusetaotluse sisule esitatavaid nõudeid, mis on kodukorra artiklis 94 sõnaselgelt ära toodud ja mille puhul eeldatakse, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on nendest teadlik (6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Consorzio Italian Management ja Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks kajastavad neid nõudeid ka Euroopa Liidu Kohtu soovitusel liikmesriikide kohtutele eelotsuse taotlemiseks (ELT 2019, C 380, lk 1).
- 28 Seega – nagu on ette nähtud kodukorra artikli 94 punktis c – on tingimata vajalik, et eelotsusetaotlus sisaldaks selgitust selle kohta, millistel põhjustel liikmesriigi kohus tõstatab liidu õigusnormide tõlgendamise või kehtivuse küsimuse ning millist seost ta nende õigusnormide ja põhikohtuasjas kohaldatavate riigisiseste õigusnormide vahel näeb (6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Consorzio Italian Management ja Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et osas, milles eelotsuse küsimus puudutab direktiivi 2006/123 artiklit 20, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus esitanud ühtegi viidet selle sätte mainimise põhjendamiseks, mistõttu ei ole Euroopa Kohtule teada põhjused, miks see kohus esitas selle sätte tõlgendamise küsimuse, ega seda, millist seost ta näeb selle sätte ja põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide vahel, mis on vastuolus kodukorra artikli 94 punktis c sätestatud nõuetega. Järelikult on esitatud küsimus selles osas vastuvõetamatu.
- 30 Mis puudutab aga ELTL artikleid 26 ja 56, siis on eelotsusetaotluse esitanud kohus arvamusel, et ehitussektori ettevõtjaid, kes tegutsevad väljaspool Rumeenia territooriumi, koheldakse ebasoodsamalt kui riigi territooriumil tegutsevaid ettevõtjaid ning seetõttu on pärsitud nende ehitusteenuste osutamine väljaspool Rumeeniat. Neil asjaoludel tuleb leida, et eelotsusetaotlus sisaldab selgitust selle kohta, millistel põhjustel liikmesriigi kohus esitas nende sätete tõlgendamise küsimuse ning millist seost ta põhikohtuasja konkreetses kontekstis nende sätete ja põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide vahel näeb. Seega tuleb asuda seisukohale, et selles osas on eelotsusetaotlus vastuvõetav ja taotlusele tuleb vastata sisuliselt.

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 31 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 26 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse maksu- ja sotsiaalsoodustusi üksnes selle liikmesriigi territooriumil tegutsevate ehitusettevõtjate töötajatele.
- 32 Sissejuhatuseks tuleb esiteks märkida, et selles osas, milles esitatud küsimus puudutab ELTL artiklit 26, kohaldatakse seda sätet iseseisvalt ainult liidu õigusega reguleeritavates olukordades, mille suhtes ei ole aluslepingus ette nähtud erinorme. Kuna aga nimetud sättes on ette nähtud, et siseturg hõlmab sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse muu hulgas töötajate vaba liikumine ja teenuste vaba osutamine vastavalt aluslepingute sätetele, ja kuna neid vabadusi on rakendatud ELTL artiklitega 45 ja 56, siis ei ole ELTL artiklit 26 vaja tõlgendada (vt selle kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, punkt 22).

- 33 Teiseks, mis puudutab Euroopa Komisjoni kahtlusi põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kooskõla kohta riigiabi eeskirjadega, siis piisab, kui märkida, et kuna käesoleval juhul jääb see komisjoni esitatud aspekt väljapoole eelotsuse küsimuse eset, ei ole vaja selle kohta otsust teha.
- 34 Nimelt on kohtupraktikas välja kujunenud, et ainult liikmesriigi kohus saab kindlaks määrata Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste eseme. Seega, kuna taotlusest endast ei nähtu vajadust selliseks ümbersõnastamiseks, ei saa Euroopa Kohus hakata analüüsima Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud isiku taotluse alusel küsimusi, mida liikmesriigi kohus ei ole talle esitanud. Kui liikmesriigi kohus leiab menetluse edasises käigus, et vajab liidu õiguse täiendavat tõlgendust, peab ta esitama Euroopa Kohtule uue eelotsusetaotluse (19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, punkt 37).
- 35 Seoses esitatud küsimuses viidatud ELTL artikliga 56 olgu märgitud, et eelotsusetaotlusest ei ilmne ümbersõnastamise vajadust. Nimelt on taotluses viidatud olukorrale, kus põhikohtuasjas kõnealuse ettevõtja suhtes ei kohaldata põhikohtuasjas kõnealuseid maksu- ja sotsiaalsoodustusi „nendele töötajatele, kes osutavad teenuseid Saksamaal ja Austrias“.
- 36 Sellega seoses tuleb meenutada, et teenuste osutamise vabaduse kohaldamisalasse kuuluvad riigisisesed õigusnormid, mis reguleerivad nende töötajate ajutist siirdumist teise liikmesriiki, kes on sinna saadetud, et teha seal tööd nende tööandja poolt teenuste osutamise raames, ja kes pöörduvad pärast oma ülesande täitmist tagasi oma päritoluriiki, sisenemata hetkekski vastuvõtva liikmesriigi tööturule (27. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, punkt 15; 9. augusti 1994. aasta kohtuotsus Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, punkt 21; 25. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Finalarte jt, C-49/98, C-50/98, C-52/98–C-54/98 ja C-68/98–C-71/98, EU:C:2001:564, punktid 22 ja 23, ning 3. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, punkt 37).
- 37 Sellest järeldub, et käesolevat eelotsusetaotlust tuleb analüüsida üksnes ELTL artikli 56 seisukohast.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine

- 38 Kõigepealt on oluline meenutada, et liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel otsese maksustamise valdkonnas järgima liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Tähtis on märkida, et ELTL artikliga 56 on vastuolus igasuguse riigisese õigusnormi kohaldamine, mille toime muutub liikmesriikidevaheline teenuste osutamine võrreldes puhtalt liikmesriigisese teenuste osutamisega raskemaks (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on sellised liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et vastavalt kohaldatavatele õigusnormidele keeldusid maksuhaldurid põhikohtuasja kaebajaks oleva äriühingu töötajatele, kes olid lähetatud Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi territooriumile, kohaldamast maksuseadustiku artikli 60 punktis 5, artiklis 138¹ ja artikli 154

lõike 1 punktis r ette nähtud soodustusi, mida seevastu kohaldatai Rumeenia territooriumil tegutsevatele töötajatele. Need soodustused seisnevad esiteks nende töötajate tulumaksust vabastamises, teiseks nende sotsiaalkindlustusmaksete vähendamises ja kolmandaks nende ravikindlustusmaksetest vabastamises.

- 42 Tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme kohaldatakse diskrimineerimata kõikide nii Rumeenia kui ka välisriikide ehitusettevõtjate suhtes, kui nende töötajad täidavad oma ülesandeid Rumeenia territooriumil.
- 43 Siiski võivad sellised õigusnormid, mis kehtestavad erineva maksu- ja sotsiaalregulatsiooni olenevalt sellest, kas asjaomased töötajad täidavad oma ülesandeid asjaomases liikmesriigis või teistes liikmesriikides, kuigi neid kohaldatakse vahet tegemata nii Rumeenia kui ka välisriikide ehitusettevõtjatele, kes tegutsevad Rumeenia territooriumil, pärssida Rumeenia ettevõtjate tahet osutada ehitusteenuseid teises liikmesriigis, lähetades töötajaid selle liikmesriigi territooriumile.
- 44 Nimelt võivad sellised töötajate kasuks võetud meetmed – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – vähendada tööjõukulusid ja seega anda ettevõtjatele eelise, kui nende tegevus toimub Rumeenia territooriumil, muutes teenuste osutamise teises liikmesriigis vähem atraktiivseks.
- 45 Selleks, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme saab vaatamata nende piiravale mõjule pidada ELTL artikli 56 tähenduses teenuste osutamise vabadusega kooskõlas olevaks, tuleb analüüsida, kas nendega kehtestatud erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kas need on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt analoogia alusel 16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate, C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

Objektiivselt sarnaste olukordade esinemine

- 46 Piiriülese ja liikmesriigisisese olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste riigisiseste õigusnormide eesmärgi ning nende reguleerimiseseme ja sisu alusel (16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate, C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Lisaks tuleb selleks, et hinnata, kas sellisest regulatsioonist tulenev erinev kohtlemine põhineb objektiivselt erinevatel olukordadel, arvesse võtta ainult asjasse puutuva regulatsiooniga kehtestatud asjakohaseid eristamiskriteeriume (16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate, C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 48 Käesoleval juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes on ainsana pädev tõlgendama riigisisest õigust, seda teha, et kontrollida, kas esinevad objektiivselt sarnased olukorrad.
- 49 Tuleb siiski märkida, nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades sisuliselt väitis, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide eset ja sisu arvestades on selge, et Rumeenias asutatud ettevõtjad, kes osutavad ehitusteenuseid selles liikmesriigis, ja Rumeenias asutatud ettevõtjad, kes osutavad ehitusteenuseid, lähetades töötajaid teise liikmesriiki, on sarnases olukorras, kuna nende tegevus on sama ja neile kohaldatakse Rumeenia õigusnorme, mis puudutavad nii tulumaksuga kui ka ravikindlustuse ja sotsiaalkindlustuse maksetega seotud kohustusi.

- 50 Samas, kui analüüsida, kas ehitusettevõtjate töötajate, kes töötavad Rumeenia territooriumil, ja teistes liikmesriikides ehitusteenuseid osutatavate ettevõtjate töötajate olukord on objektiivselt erinev, seisneb raskus asjaolus, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei selgita üldse põhikohtuasjas kõnealuste maksu- ja sotsiaalsoodustuste eesmärki.
- 51 Eelotsusetaotluse esitanud kohus võib asuda seisukohale, nagu väidab Rumeenia valitsus, et põhikohtuasjas kõnealuste riigisiseste õigusnormide eesmärk on suurendada Rumeenias ehitussektoris tegutsevate töötajate netotöötasu, et aidata kaasa nende töötajate sotsiaalkaitsele ja seega tegeleda seda sektorit iseloomustavate tööjõuprobleemidega, mis võivad seada kahtluse alla isegi sektori elujõulisuse.
- 52 Kuigi Rumeenia valitsus märkis, et avalik statistika annab tunnistust sellest, et isegi kohaldatud soodustuste korral saavad Rumeenias töötavad töötajad märkimisväärselt madalamat töötasu kui miinimumtöötasu, mis on ette nähtud teistes liikmesriikides, nagu Saksamaa Liitvabariik ja Austria Vabariik, tuleb märkida, et see statistika ei välista, et teatavatel juhtudel võivad need töötajad saada sama töötasu kui need töötajad, kes osutavad ehitusteenuseid teistes liikmesriikides, kuna Euroopa Kohtu käsutuses olevas toimikus sisalduva teabe kohaselt kohaldatakse tulumaksuvabastust igakuisele brutotulule, mis on kuni 30 000 leud.
- 53 Neil asjaoludel on selge, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega ette nähtud erinev kohtlemine ei kajasta olukordade objektiivset erinevust, kuid seda peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Ülekaaluka üldise huvi esinemine

- 54 Olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab teenuste osutamise vabadust piirav meede olla lubatud üksnes tingimusel, et sellega taotletakse õiguspäraselt eesmärki, mis on EL toimimise lepinguga kooskõlas, see on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ning järgib proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et meetme kohaldamine on sobiv, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ja see ei lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 18. juuni 2019. aasta kohtuotsus Austria vs. Saksamaa, C-591/17, EU:C:2019:504, punkt 139 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. septembri 2022. aasta kohtuotsus Cilevičs jt, C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Kuigi käesoleval juhul ei täpsusta eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas kõnealuste riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki, väidab Rumeenia valitsus sisuliselt, et need on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis puudutab kõigepealt vajadust tagada ehitussektori töötajate sotsiaalne kaitse ning siseturul õiglased töötingimused, vähendades liidu tasandil esinevat töötasu erinevust, seejärel eesmärgiga võidelda deklareerimata tööga ja samavõrra maksupettustega ning lõpuks Rumeenia ehitussektori spetsiifiliste probleemidega, mis on seotud tööjõupuudusega, mis esineb selles sektoris nimetatud valdkonnas kvalifitseeritud töötajate muret tekitava rände tõttu välismaale töötasuga seotud põhjustel.
- 56 Mis puudutab esiteks vajadust tagada nimetatud sektori töötajate sotsiaalne kaitse ning õiglased töötingimused, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on tunnustanud ülekaaluka üldise huvina nii töötajate kaitset kui ka tööhõive säilitamist ja edendamist kui sotsiaalpoliitika õiguspäraseid eesmärke (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punktid 73–75 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 57 Euroopa Kohus on samuti ülekaalukaks üldiseks huviks tunnistanud pettustevastase võitluse, sealhulgas sotsiaalvaldkonnas, ja kuritarvituste ennetamise (vt selle kohta 12. septembri 2019. aasta kohtuotsus Maksimovic jt, C-64/18, C-140/18, C-146/18 ja C-148/18, EU:C:2019:723, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika) ning tööturul häirete vältimise (14. novembri 2018. aasta kohtuotsus Danieli & C. Officine Meccaniche jt, C-18/17, EU:C:2018:904, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 58 Peale selle otsustas Euroopa Kohus, et kuna liidu eesmärk on majanduslik ja sotsiaalne, siis kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumist käsitlevatest EL toimimise lepingu sätetest tulenevaid õigusi peab tasakaalustama sotsiaalpoliitika eesmärkidega, mille hulgas on vastavalt ELTL artikli 151 esimesele lõigule parandatud elamis- ja töötingimused ning piisav sotsiaalkaitse (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 59 Käesoleval juhul on tõsi, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid võimaldavad põhimõtteliselt suurendada Rumeenias töötavate ehitussektori töötajate netotöötasu proportsionaalselt summadega, mis vastavad põhikohtuasjas käsitletavatele maksu- ja sotsiaalsoodustustele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kontrollida, kas need õigusnormid on sobivad, et tagada ühtselt ja süstemaatiliselt ehitussektori töötajate sotsiaalkaitse, vähendades liidu tasandil esinevat töötasu erinevust ning tagades eelkõige, et ettevõtjad tegelikult ka annavad töötajatele edasi makstud töötasu pealt saadud maksu- ja sotsiaalsoodustused, mis toob kaasa töötasu tõusu.
- 60 Juhul, kui neid õigusnorme tuleb pidada sobivaks, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ei tohi need minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 61 Teiseks, mis puudutab deklareerimata töö ja maksupettuste vastast võitlust, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ülekaalukat üldist huvi, mis võivad põhjendada EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste piiranguid, kujutavad endast nii võitlus deklareerimata töö vastu (vt selle kohta 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-255/04, EU:C:2006:401, punktid 43, 46 ja 52) kui ka vajadus tagada maksude tõhus sissenõudmine (vt selle kohta 22. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Airbnb Ireland ja Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika) ning maksupettustevastane võitlus (vt selle kohta 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Sellega seoses piisab, kui märkida, et deklareerimata töö ja maksupettuste vastane võitlus ei saa põhjendada seda, et üksnes need ettevõtjad, kelle töötajad täidavad oma tööülesandeid teises liikmesriigis, jäävad ilma põhikohtuasjas käsitletavatest maksu- ja sotsiaalsoodustustest. Nimelt ei saa eeldada, et teenuste osutamise vabaduse kasutamine toob kaasa pettuse.
- 63 Kolmandaks, mis puudutab Rumeenia ehitussektori spetsiifilisi probleeme, mis on seotud tööjõupuudusega, mis on tingitud selles valdkonnas kvalifitseeritud töötajate välismaale rändest töötasuga seotud põhjustel, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa puhtmajanduslike kaalutlustega, nagu eelkõige liikmesriigi majanduse ja selle toimimise edendamine, põhjendada aluslepingus keelatud piiranguid (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 64 Sellegipoolest, nagu sisuliselt väidab kohtujurist oma ettepaneku punktides 45, 46 ja 48, sarnanevad ülekaaluka üldise huviga, mis võib põhjendada EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste piiramist, sellised kaalutlused, mis on seotud eesmärgiga võidelda süsteemsete riskide vastu – mis esinevad liikmesriigis valdkonnas, mis on tema arengu seisukohast kindlasti oluline ja milleks käesoleval juhul on ehitussektor –, et saavutada ehitussektori elujõulisuse või isegi selle jätkuvuse tagamine. Riigisisised õigusnormid, millega kohaldatakse maksu- ja sotsiaalsoodustusi üksnes ettevõtjatele, kelle töötajad täidavad oma töökohustusi selles liikmesriigis, peavad olema sobivad, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik, ja seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus (vt analoogia alusel 16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate, C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 73).
- 65 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kohaldatakse maksu- ja sotsiaalsoodustusi üksnes nende ehitussektori ettevõtjate töötajatele, kes tegutsevad selle liikmesriigi territooriumil ja on sarnases olukorras nende ehitussektori ettevõtjatega, kelle töötajad on lähetatud teistesse liikmesriikidesse, tingimusel et need riigisisised õigusnormid on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ja järgivad proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et nende kohaldamine on sobiv, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

Kohtukulud

- 66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kohaldatakse maksu- ja sotsiaalsoodustusi üksnes nende ehitussektori ettevõtjate töötajatele, kes tegutsevad selle liikmesriigi territooriumil ja on sarnases olukorras nende ehitussektori ettevõtjatega, kelle töötajad on lähetatud teistesse liikmesriikidesse, tingimusel et need riigisisised õigusnormid on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga ja järgivad proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et nende kohaldamine on sobiv, et tagada taotletava eesmärgi saavutamine ühtselt ja süstemaatiliselt, ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

Allkirjad