

Asia C-387/22

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

10.6.2022

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul Satu Mare (Satu Maren alioikeus, Romania)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

2.6.2022

Valittaja:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Vastapuolet:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[–]

TRIBUNALUL SATU MARE
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(Satu Maren alioikeus, hallinnollisissa ja vero-oikeudellisissa riita-asioissa
toimivaltainen 2. siviilijaosto)

[–]

2.6.2022 pidetyn julkisen istunnon perusteella tehty
PÄÄTÖS

[–]

valittajan, Nord Vest Pro Sani Pro SRL -yhtiön [–], ja vastapuolten, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Maren (Satu Maren maakunnallinen julkisen talouden hallintoyksikkö) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca Serviciul Soluționare Contestații 2 (Cluj-Napocan alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto – riita-asioiden 2.

osasto) [– –], välisessä hallinnollisessa ja vero-oikeudellisessa riita-asiassa, joka koskee verotukseen liittyviä hallintopäätöksiä koskevaa muutoksenhakua.

[– –]

[– –]

[kansallista prosessioikeutta koskevia kysymyksiä]

Asian kohde – Verotukseen liittyviä hallintopäätöksiä koskeva muutoksenhaku:

– Cluj-Napocan alueellisen julkisesta taloudesta vastaavan viraston, Satu Maren maakunnallisen julkisen talouden hallintoyksikön tekemien verotuspäätöksen nro F/SM 178/10.05.2021 ja verotarkastuspöytäkirjan nro F/SM 167/10.05.2021 osittainen kumoaminen.

– Cluj-Napocan alueellisen julkisesta taloudesta vastaavan viraston riita-asioiden 2. osaston 18.10.2021 oikaisuvaatimukseen antaman ratkaisun nro 338 kumoaminen.

TRIBUNALUL SATU MARE

esittää Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla seuraavan

ENNAKKORATKAISUPYYNNÖN

A. TOSISEIKAT

[– –]

[valittajan esittämät kysymykset, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muotoillut ennakkoratkaisukysymykseksi päätöslauselmassa]

Euroopan unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan mukaisesti Tribunalul Satu Mare esittää seuraavaa:

Tosiseikat

A. Veroviranomaiset tekivät valittajana olevassa yhtiössä tarkastuksen, jonka perusteella tehtiin pääasiallisia verovelkoja koskeva verotuspäätös. Verovelat liittyivät oikeushenkilöä koskevassa verotarkastuksessa nro F-SM 178/10.05.2021 [– –] todettuihin eroavuuksiin veron määräytymisperusteissa. [– –] Verotarkastuspöytäkirjan nro F/SM 167/10.05.2021 laatimisen seurauksena todettiin, että niiden työntekijöiden osalta, jotka tarjoavat palveluja Saksassa ja Itävallassa, yhtiöön ei sovelleta verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) 60 §:n 5 momentissa tarkoitettua, työsuhteesta

saatavasta palkasta kannettavaa veroa koskevaa vapautusta ja että sovellettava verokanta on verokoodeksista annetun lain 78 §:n 2 momentin a kohdan mukaisesti 10 prosenttia, mistä seuraa 59 065 Romanian leun (RON) suuruinen erotus.

Lisäksi 31.1.2019 annetun asetuksen nro 611/2019 ja 10.5.2019 112-lomakkeen mallin, sisällön, toimittamistapojen ja käsittelyn hyväksymisestä annetun asetuksen nro 2165/837/743/2019 liitteen 6 ”Sosiaalivakuutusmaksuja ja ansiotuloveroa koskevista maksuvelvoitteista ja vakuutettujen henkilöiden rekisteristä annettavan ilmoituksen (112-lomake) täyttöohjeet” mukaisesti täsmennettiin seuraavaa: ”Verokoodeksista annetun lain 60 §:n 5 momentissa, 138¹ §:ssä, 154 §:n 1 momentin r kohdassa ja 220³ §:n 2 momentissa tarkoitettuja verohelpotuksia ei sovelleta työsuhteesta saataviin ansiotuloihin eikä näihin rinnastettaviin, lähetettyjen työntekijöiden ansaitsemiin tuloihin.”

Vastaavasti vastapuolina olevien viranomaisten kanta on ollut se, että Saksassa ja Itävallassa palveluja tarjoavien työntekijöiden osalta yhtiöön ei sovelleta verokoodeksista annetun lain 154 §:n 1 momentin r kohdan mukaisia verovapautuksia ja että sairausvakuutusmaksu on verokoodeksista annetun lain 156 §:n mukaisesti 10 prosenttia, mistä seuraa 194 882 Romanian leun suuruinen erotus.

Verokoodeksista annetun lain 138¹ §:n 1 momentissa säädettyjen vapautusten osalta katsottiin, ettei niitä sovelleta valittajana olevaan yhtiöön ja että vakuutusmaksu on siten 25 prosenttia verokoodeksista annetun lain 138 §:n a kohdan mukaisesti, jonka sanamuoto on seuraava: ”Vakuutusmaksun määrät ovat seuraavat: a) 25 prosenttia niiden luonnollisten henkilöiden osalta, jotka ovat työsuhteessa tai joista on maksettava vakuutusmaksua.” Tästä syystä todettiin, että vakuutusmaksuja koskeva erotus oli 77 959 Romanian leuta.

Yhteenvedon voidaan todeta, että vastapuolena oleva viranomainen katsoi valittajayhtiön soveltaneen virheellisesti vapautuksia Saksassa ja Itävallassa työskennelleisiin rakennusalan työntekijöihin sen ilmoittaessa rakennusalan toimintaa harjoittavien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden vakuutusmaksut. Tältä osin todettiin, että yritys oli aivan oikein laskenut työstä maksettavan vakuutusmaksun määräksi 17 544 leuta soveltamalla verokoodeksista annetun lain 220³ §:n 1 momentin mukaista 2,25 prosenttiosuutta sellaisten työntekijöiden tapauksessa, jotka olivat työskennelleet 1.10.2019 ja 28.2.2021 välisenä aikana Saksassa ja Itävallassa, mutta se oli virheellisesti ilmoittanut heidän osaltaan ”rakennusalan maksuhelpotuksen” kohdassa ”Vakuutusmaksu sellaisten luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden työstä, jotka ovat työnantajan ominaisuudessa ja toimivat rakennusalanalla”.

Nämä kaikki oikaisut määrättiin sen vuoksi, että vastapuolena olevan viranomaisen näkemyksen mukaan asetuksen (ordonanța de urgență a Guvernului) nro 114/2018 taustalla olleesta selonteosta käy ilmi, että kyseisen asetuksen tarkoituksena oli tukea Romanian rakennusalan toimintaa: lainsäätäjän

tarkoituksena oli siten säätää helpotuksia niihin tilanteisiin, joissa rakennustoimintaa harjoitettiin Romanian alueella.

Hallinnollisen rikkomuksen toteamista koskeva oikeusperusta kansallisessa oikeudessa

B. Nyt tarkasteltavassa hallinto-oikeudellisessa menettelyssä muutoksenhaun kohteena olevan verotuspäätöksen oikeusperusta on verokoodeksista annetun lain 60 §:n 5 momentti luettuna yhdessä 31.1.2019 annetun asetuksen nro 611/2019 ja 10.5.2019 112-lomakkeen mallin, sisällön, toimittamistapojen ja käsittelyn hyväksymisestä annetussa asetuksessa nro 2165/837/743/2019 olevan liitteen 6 ”112-lomakkeen täyttöohjeet” kanssa.

60 § – Vapautukset

5. luonnolliset henkilöt jäljempänä 76 §:n 1–3 momentissa tarkoitetun työsuhteesta saatavan palkan ja siihen rinnastettavien ansioiden osalta 1.1.2019 ja 31.12.2028 väliseltä ajalta, kyseiset päivämäärät mukaan luettuina, kun heidän osaltaan täytyvät samanaikaisesti kaikki seuraavat edellytykset:

a) Työnantajat harjoittavat rakennusalaalla toimintaa, johon kuuluu:

(i) NACE-luokituksen 41, 42 ja 43 luokat käsittävässä pääluokassa F – Rakentaminen määritelty rakennustoiminta;

(ii) seuraavissa NACE-luokissa määriteltyjen rakennusmateriaalien tuotantoon liittyvät toimialat:

2312 – Tasolasin muotoilu ja muokkaus;

2331 – Keraamisten tiilien ja laattojen valmistus;

2332 – Poltettujen tiilien ja muun rakennuskeramiikan valmistus;

2361 – Betonituotteiden valmistus rakennustarkoituksiin;

2362 – Kipsituotteiden valmistus rakennustarkoituksiin;

2363 – Valmisbetonin valmistus;

2364 – Muurauslaastin valmistus;

2369 – Muiden betoni-, kipsi- ja sementtituotteiden valmistus;

2370 – Kiven leikkaaminen, muotoilu ja viimeistely;

2223 – Rakennusmuovien valmistus;

1623 – Muiden rakennuspuusepäntuotteiden valmistus;

- 2512 – Metalliovien ja -ikkunoiden valmistus;
- 2511 – Metallirakenteiden ja niiden osien valmistus;
- 0811 – Koriste- ja rakennuskiven, kalkkikiven, kipsin, liidun ja liuskekiven louhinta;
- 0812 – Soran ja hiekan otto;
- 2351 – Sementin valmistus;
- 2352 – Kalkin ja kipsin valmistus;
- 2399 – Muualla luokittelemattomien ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus;
- (iii) 711 – Arkkitehti- ja insinööripalvelut ja niihin liittyvä tekninen konsultointi;
- b) Työnantajien edellä a kohdassa tarkoitetuista toiminnoista ja muista rakennusalalle ominaisista toiminnoista saaman liikevaihdon määrä on vähintään 80 prosenttia kokonaisliikevaihdosta. Uusien yhtiöiden, eli tammikuusta 2019 alkaen kaupparekisteriin merkittyjen yhtiöiden, liikevaihto lasketaan vuoden alusta lukien se kuukausi mukaan luettuna, jona vapautusta sovelletaan, ja kunkin vuoden tammikuun 1. päivänä olemassa olevien yhtiöiden osalta laskuperusteena käytetään edeltävän tilikauden aikana toteutunutta liikevaihtoa. Kunkin vuoden tammikuun 1. päivänä olemassa oleville yhtiöille, jotka ovat edeltävän tilikauden aikana saaneet a kohdassa mainituista toiminnoista vähintään 80 prosenttia liikevaihdostaan, myönnetään verohelpotus koko kuluvalle vuodelle, ja samana päivänä olemassa oleviin yhtiöihin, jotka eivät ole saavuttaneet kyseistä vähimmäisliikevaihtoa, sovelletaan uusien yhtiöiden periaatetta. Tämä liikevaihto on saatu sopimuksen tai toimeksiannon perusteella, ja se kattaa työn, materiaalit, työkalut, kuljetukset, rakennustarvikkeet, varusteet sekä muut kohdassa a tarkoitettujen toimintojen suorittamiseksi tarvittavat oheistoiminnot. Liikevaihto käsittää sekä toteutuneen että laskuttamattoman tuotannon;
- c) Sellaisten luonnollisten henkilöiden, joihin vapautusta sovelletaan, jäljempänä 76 §:n 1–3 momentissa tarkoitettu työsuhteesta saatava palkka ja siihen rinnastettavat ansiot lasketaan 8 tunnin päivittäisestä työstä maksettavan, vähintään 3 000 Romanian leun bruttokuukausipalkan mukaan. Vapautusta sovelletaan luonnollisten henkilöiden jäljempänä 76 §:n 1–3 momentissa tarkoitettujen työsuhteesta saatavan palkan ja siihen rinnastettavien ansioiden kuukausittaiseen bruttomäärään enintään 30 000 Romanian leuhun saakka. Mainitun 30 000 Romanian leun määrän ylittävään osaan kuukausittaisesta bruttoansiosta ei sovelleta verohelpotuksia.
- d) Vapautusta sovelletaan 147 §:n 17 momentissa tarkoitettujen valtiovarainministerin, työn ja sosiaalisen oikeudenmukaisuuden ministerin sekä terveysministerin yhteisen asetuksen ohjeiden mukaisesti, ja

sosiaalivakuutusmaksuja ja ansiotuloveroa koskevia maksuvelvoitteita sekä vakuutettujen henkilöiden rekisteriä koskeva ilmoitus on vapautuksen soveltamisedellytysten täyttämiseksi kunnian ja omantunnon kautta annettava vakuutus.

e) Edellä b kohdassa tarkoitettu verohelpotuksen soveltamista varten tehtävästä liikevaihdon laskennasta määrätään kansallisen strategia- ja suunnittelukomitean puheenjohtajan asetuksella, joka julkaistaan kyseisen viranomaisen verkkosivustolla.

Valtiovarainministerin asetus nro 611/2019, liite 6, kahdeksas kohta

”Verokoodeksista annetun lain 60 §:n 5 momentissa, 138¹ §:ssä, 154 §:n 1 momentin r kohdassa ja 220³ §:n 2 momentissa tarkoitettuja verohelpotuksia ei sovelleta työsuhteesta saataviin ansiotuloihin eikä näihin rinnastettaviin, lähetettyjen työntekijöiden ansaitsemiin tuloihin.”

Sosiaalivakuutusmaksuja ja ansiotuloveroa koskevista maksuvelvoitteista ja vakuutettujen henkilöiden rekisteristä annettavan ilmoituksen (112-lomake) mallin, sisällön, toimittamistapojen ja käsittelyn hyväksymisestä annettu valtiovarainministerin asetus, liite 6, kahdeksas kohta

”Verokoodeksista annetun lain 60 §:n 5 momentissa, 138¹ §:ssä, 154 §:n 1 momentin r kohdassa ja 220³ §:n 2 momentissa tarkoitettuja verohelpotuksia ei sovelleta työsuhteesta saataviin ansiotuloihin eikä näihin rinnastettaviin, lähetettyjen työntekijöiden ansaitsemiin tuloihin.”

Nyt tarkasteltavaan asiaan oletettavasti sovellettava unionin oikeuden oikeusperusta

C. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan unionin oikeutta on sovellettava ensisijaisesti, ja valittajayhtiön esittämä vaatimus perustuu SEUT 26 ja SEUT 56 artiklan määräyksiin sekä erityisesti palveluista sisämarkkinoilla [– –] annettuun direktiiviin 2006/123/EY, jossa viitataan SEUT 26 artiklaan.

SEUT 26 artikla (aiempi EY-sopimuksen 14 artikla)

1. Unioni hyväksyy perussopimusten asiaa koskevien määräysten mukaisesti toimenpiteet, joiden tarkoituksena on toteuttaa sisämarkkinat tai varmistaa niiden toiminta.
2. Sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan perussopimusten määräysten mukaisesti.

3. Neuvosto määrittelee komission ehdotuksesta ne suuntaviivat ja edellytykset, jotka ovat tarpeen tasapainoisen edistymisen takaamiseksi kaikilla kyseisillä aloilla.

SEUT 56 artikla

SEUT 56 artikla (aiempi EY-sopimuksen 49 artikla)

Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun jäsenvaltioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa.

Euroopan parlamentti ja neuvosto voivat tavallista lainsäätämisympäristystä noudattaen ulottaa tämän luvun määräykset koskemaan myös sellaisia palvelujen tarjoajia, jotka ovat kolmannen maan kansalaisia, mutta jotka ovat sijoittautuneet unioniin.

Palveluista sisämarkkinoilla [– –] annettu direktiivi 2006/123/EY

20 artikla Syrjimättömyys

1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että vastaanottajalle ei aseteta syrjiviä vaatimuksia, jotka perustuvat tämän kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan.

2. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että palvelun käytön yleiset edellytykset, jotka palveluntarjoaja saattaa yleiseen tietoon, eivät sisällä vastaanottajan kansallisuuteen tai asuinpaikkaan perustuvia syrjiviä ehtoja, sanotun kuitenkaan estämättä mahdollisuutta vahvistaa objektiivisin perustein suoraan perusteltavissa olevia erilaisia käytön edellytyksiä.

Edellä esitettyjen tosiseikkojen ja sovellettavan lainsäädännön perusteella voidaan helposti todeta, että Romanian lainsäätäjä kohtelee Romanian valtion alueella kaupallista toimintaa harjoittavia romanialaisia yhtiöitä verotuksen näkökulmasta [– –] eri tavalla [– –] kuin kaupallista toimintaa muiden [unionin jäsen]valtioiden alueella harjoittavia yhtiöitä niin, että valittajayhtiöön, joka on tarjonnut palveluja pääosin Itävallan ja Saksan alueella, ei sovelleta verovapautuksia, joita muut, Romanian valtion alueella toimintaansa harjoittavat rakennusalan yhtiöt voivat hyödyntää.

Tällainen lainsäädännön linjaus on ristiriidassa yhden Euroopan unionin tärkeimmän tavoitteen, nimittäin sisämarkkinoiden toteuttamisen, kanssa, koska jokaiseen sellaiseen yhtiöön, joka harjoittaa toimintaa Romanian valtion alueen ulkopuolella, sovelletaan huomattavasti korkeampaa verotusta kuin yhtiöihin, jotka harjoittavat toimintaa Romanian valtion alueella, ja veropolitiikka, joka vähentää kaikkien rakennusalan yhtiöiden halukkuutta tarjota palvelujaan Romanian valtion alueen ulkopuolella, on tosiasiallisesti huomattava este yhteisten [– –] markkinoiden toteutumiselle.

D. Johtopäätökset

Näin ollen kansallinen tuomioistuin päättää, että SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle on esitettävä seuraava ennakkoratkaisukysymys:

[– –]

**NÄILLÄ PERUSTEILLA
LAIN NIMESSÄ
TUOMIOISTUIN MÄÄRÄÄ SEURAAVAA**

Hyväksytään valittajan, Nord Vest Pro Sani Pro SRL -yhtiön, vaatimus ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä Euroopan unionin tuomioistuimelle.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan mukaisesti Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko edellä mainittuja unionin oikeuden säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä nyt tarkasteltavassa asiassa kyseessä olevan kaltaiselle sääntelylle, jonka nojalla Romanian lainsäätäjät voi kohdella Romanian valtion alueella kaupallista toimintaa harjoittavia romanialaisia yhtiöitä verotuksen näkökulmasta eri tavalla kuin kaupallista toimintaa muiden unionin jäsenvaltioiden alueella harjoittavia yhtiöitä niin, että valittajayhtiöön, joka on tarjonnut palveluja pääosin Itävallan ja Saksan alueella, ei sovelleta verovapautuksia, joita muut, Romanian valtion alueella toimintaansa harjoittavat rakennusalan yhtiöt voivat hyödyntää?

[– –]

[– –] [menettelyä koskevia seikkoja, allekirjoitukset]