

**Kohtuasi C-387/22**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

10. juuni 2022

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

2. juuni 2022

**Kaebaja:**

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

**Vastustajad:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

---

[...]

TRIBUNALUL SATU MARE  
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL  
(Satu Mare esimese astme kohtu teine tsiviilkoda, kellel on pädevus haldus- ja maksuvaldkonnas)

[...]

OTSUS

pärast 2. juuni 2022. aasta avalikku kohtuistungit

[...]

Haldus- ja maksukaebuses kaebaja, NORD VEST PRO SANI PRO SRL [...] ja vastustajate ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE (riigi maksuameti Satu Mare maakonna maksukeskus, Rumeenia) [...] ning DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 2

(riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskus, vaiete 2. talitlus, Rumeenia)  
[...], mille ese on maksuhaldusaktide vaidlustamine.

[...]

[...]

(riigisisese menetlusõiguse küsimused)

Kohtuasja ese – maksuhaldusaktide peale esitatud kaebus:

- Riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskuse, riigi maksuameti Satu Mare maakonna maksukeskuse väljastatud maksuotsuse nr F/SM 178/10.05.2021 ja maksukontrolli aruande nr F/SM 167/10.05.2021 osaline tühistamine.
- Riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskuse vaiete 2. talitluse tehtud 18.10.2021 otsuse nr 338, millega tehakse otsus halduskaebuses, tühistamine.

## TRIBUNALUL

esitab Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel järgmise

## EELOTSUSETAOTLUSE

### A. ASJAOLUD

[...]

[kaebaja esitatud küsimused, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus resolutiivosas  
ümber sõnastas]

Kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu kodukorra artiklis 94 sätestatuga märgib  
käsitlev kohus järgmist:

#### Asjaolud

A. Maksuhaldurid viisid kaebajast äriühingus läbi kontrolli, mille tulemusel nad väljastasid maksuotsuse nr F-SM 178/10.05.2021, mille esemeks olid põhilised maksuvõlad, mis olid seotud juriidiliste isikute juures läbi viidud maksukontrolli raames tuvastatud maksubaaside erinevustega [...] (.) [...] Pärast maksukontrolli aruande nr F/SM 167/10.05.2021 koostamist kinnitati, et „töötajate puhul, kes osutavad teenuseid Saksamaal ja Austrias, ei kohaldata äriühingu suhtes seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik (legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) artikli 60 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastust seoses palgatulu tulumaksuga, ning et seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 78 lõike 2 kohaselt on kohaldatav [maksumäär] 10%, millest tuleneb 59 065 Rumeenia leu suurune erinevus.

31.01.2019 meetmes nr 611/2019 ja 10. mai 2019. aasta meetmes nr 2165/837/743/2019 ankeedi 112 mudeli, sisu, ankeedi edastamise ja haldamise meetodite heakskiitmise kohta, mis sisaldub lisas 6 – Ankeedi 112 „Deklaratsioon kindlustatud isikute sotsiaalmaksete ja tulumaksu tasumise ning kindlustatud isikute teaberegistri kohta“ täitmise juhend, täpsustati järgmist: „Maksuseadustiku artikli 60 punktis 5, artiklis 138<sup>1</sup> või artikli 154 lõike 1 punktis r ja artikli 220<sup>3</sup> lõikes 2 sätestatud maksusoodustusi ei anta palgatulust ja sellega võrdsustatavast tulust, mida saavad lähetatud töötajad“.

Samas tähenduses leidsid vastustajatest ametiasutused, et töötajate eest, kes osutavad teenuseid Saksamaal ja Austrias, ei kohaldata äriühingule maksuvabastusi, mis on ette nähtud seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 154 lõike 1 punktis r, ning et seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 156 kohaselt on ravikindlustusmakse maksumäär 10%, millest tuleneb 194 882 Rumeenia leu suurune erinevus.

Seoses maksuvabastustega, mis on ette nähtud seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik artikli 138<sup>1</sup> lõikes 1, leiti, et need ei ole [kaebajast] äriühingu suhtes kohaldatavad ning et järelikult on sotsiaalkindlustusmakse maksumäär 25% seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 138 punkti a tähenduses, mille kohaselt: „Sotsiaalkindlustusmakse maksumäärad on järgmised: a) 25% füüsilistele isikutele, kellel on töötaja staatus või kelle suhtes kehtib sotsiaalkindlustusmaksete tasumise kohustus“ –; sel põhjusel tehti kindlaks 77 959 Rumeenia leu suurune maksuerinevus.

Kokkuvõttes leidis vastustajast ametiasutus, et kõnealune äriühing kohaldas neid ehitussektori maksusoodustusi ekslikult töötajatele, kes töötasid Saksamaal ja Austrias, deklareerides töölt tasutavad sotsiaalkindlustusmaksed, mida peavad tasuma võlgnevad füüsilised ja juriidilised isikud, kes tegelevad oma majandustegevusega ehitussektoris. Selles osas tehti kindlaks, et äriühing arvutas õigesti töölt tasutava sotsiaalkindlustusmakse summas 17 544 Rumeenia leud, kohaldades seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 220<sup>3</sup> lõikes 1 ette nähtud protsendimäära 2,25% töötajate puhul, kes töötasid Saksamaal ja Austrias ajavahemikus 1. oktoober 2019–28. veebruar 2021, kuid ta deklareeris selle nende puhul valesti „ehitussektori soodustuseks“ real „Töö pealt tasutav sotsiaalkindlustusmakse, mida peavad tasuma võlgnevad füüsilised ja juriidilised isikud, kes on tööandjad ja kes tegutsevad ehitussektoris“.

Sisuliselt kehtestati kõik nimetatud korrektsioonid seetõttu, et vastustajast ametiasutus leidis, et O.U.G. [Ordonanța de urgență a Guvernului] nr 114/2018 (dekreetseadus nr 114/2018) vastuvõtmise aluseks olevast lisatud aruandest tuleneb, et selle õigusakti vastuvõtmise eesmärk oli toetada ehitussektori tegevust Rumeenias; järelikult on seadusandja tahtel soodustused ette nähtud juhul, kui ehitustegevusega tegeletakse riigi territooriumil.

## Haldusrikkumise tuvastamise alus riigisiseses õiguses

B. Halduskohtule esitatud kaebuse raames on maksu[otsuse] õiguslik alus maksuseadustiku artikli 60 punkt 5 koostoimes 31.01.2019 meetme nr 611/2019 sätetega ja 10. mai 2019. aasta meetme nr 2165/837/743/2019 ankeedi 112 mudeli, sisu, ankeedi edastamise ja haldamise meetodite heakskiitmise kohta, lisa 6 – Ankeedi 112 täitmise juhend sätetega.

### Artikkel 60 – Maksuvabastused

5. füüsilised isikud, seoses palgatulu ja sellega võrdsustatud tuluga, mis on sätestatud artikli 76 lõigetes 1–3, ajavahemikul 1. jaanuar 2019–31. detsember 2028, mille puhul on kumulatiivselt täidetud järgmised tingimused:

a) tööandjad tegelevad ehitussektoris majandustegevusega, mille hulka kuuluvad:

(i) CAENi koodi 41.42.43 alla kuuluv ehitustegevus – F jagu – Ehitus;

(ii) ehitusmaterjale tootvad sektorid, mis on klassifitseeritud järgmiste CAENi koodidega:

2312 – Lehtklaasi vormimine ja töötlemine;

2331 – Keraamiliste kivide ja plaatide tootmine;

2332 – Põletatud savist telliste, kivide ja muude ehitustoodete tootmine;

2361 – Betoonest ehitustoodete tootmine;

2362 – Kipsist ehitustoodete tootmine;

2363 – Valmis betooniseegu tootmine;

2364 – Mörditootmine;

2369 – Muude betoon-, kips- ja tsementtoodete tootmine;

2370 – Kivilõikamine, -vormimine ja -viimistlus;

2223 – Plastist ehitustoodete tootmine;

1623 – Ehituspusepa- ja tiseritoodete tootmine;

2512 – Metalluste ja -akende tootmine;

2511 – Metallkonstruktsioonide ja nende osade tootmine;

0811 – Dekoratiiv- ja ehituskivi, lubjakivi, kipsi, kriidi ja kiltkivi kaevandamine;

- 0812 – Kruusa- ja liivakarjäärde tegevus;
- 2351 – Tsemenditootmine;
- 2352 – Lubja- ja kipsitootmine;
- 2399 – Mujal liigitamata muude mittemetalsetest mineraalidest toodete tootmine;
- (iii) 711 – Arhitektuuri-, inseneri- ja muude tehniliste õpingute tegevused;
- b) tööandjate punktis a sätestatud tegevuste ja muude ehitussektori konkreetsete tegevuste käive on vähemalt 80% kogukäibest. Äsja asutatud äriühingute puhul, st nende, mis kanti äriregistrisse alates 2019. aasta jaanuarist, arvutatakse käivet alates aasta algusest, kaasa arvatud kuu, mil maksuvabastust kohaldatakse, ja iga aasta 1. jaanuaril olemasolevate äriühingute puhul peetakse maksustatavaks väärtuseks eelmisel majandusaastal saadud kogukäivet. Iga aasta 1. jaanuaril olemasolevatele äriühingutele, kelle punktis a viidatud tegevustest tulenev kogukäive oli eelmise majandusaasta jooksul võrdne 80%-ga või sellest suurem, antakse maksusoodustused kogu jooksuks aastaks, ning samal kuupäeval olemas olnud äriühingutele, kes ei saavutanud seda käibe miinimummäära, kohaldatakse äsja asutatud äriühingute põhimõtet. Käive saadakse lepingu või korralduse alusel ja see katab tööjõudu, materjale, tööriistu, transporti, varustust, vahendite jaotust ning muid lisategevusi, mis on vajalikud punktis a sätestatud tegevuste elluviimiseks. Käive hõlmab nii realiseeritud toodangut kui ka mittearvestuslikku toodangut;
- c) artikli 76 lõigetes 1–3 sätestatud igakuist palga kogutulu ja sellega võrdsustatud tulu, mida saavad füüsilised isikud, kelle suhtes kohaldatakse maksusoodustust, arvutatakse vähemalt 3000 Rumeenia leu suuruse igakuise kogutöötasu alusel 8 töötunni/päeva eest. Maksuvabastust kohaldatakse kogukuupalga summadele, mis võrdsustatakse artikli 76 lõigetes 1–3 sätestatud töötasudega, mida saavad füüsilised isikud, kuni maksimaalselt 30 000 Rumeenia leuni. Sellele osale kogukuupalgast, mis ületab 30 000 Rumeenia leud, ei kohaldata maksusoodustusi.
- d) maksusoodustust kohaldatakse kooskõlas rahandus-, töö- ja sotsiaalse õigluse ning tervishoiuministri ühise määruse, mis on ette nähtud artikli 147 lõikes 17, sätetega ja deklaratsioon kindlustatud isikute sotsiaalmaksete ja tulumaksu tasumise ning kindlustatud isikute teaberegistri kohta kujutab endast ausõnalist kinnitust maksusoodustuse kohaldamise tingimuste täitmiseks;
- e) maksusoodustuse kohaldamiseks kasutatav käibe arvutamise meetod, mis on ette nähtud punktis b, sätestatakse strateegia ja programmitöö riikliku komisjoni presidendi määrusega, mis avaldatakse kõnealuse ametiasutuse veebilehel.

**Rahandusministri määrus nr 611/2019, lisa 6 kaheksas lõik**

„Maksuseadustiku artikli 60 punktis 5, artiklis 138<sup>1</sup>, artikli 154 lõike 1 punktis r ja artikli 220<sup>3</sup> lõikes 2 sätestatud maksusoodustusi ei tehta lähetatud töötajatele makstud palgatulust ja sellega võrdsustatud tulust“.

**Rahandusministri määrus [nr] 2165/2019, millega kiidetakse heaks ankeedi 112 „Deklaratsioon kindlustatud isikute sotsiaalmaksete ja tulumaksu tasumise ning kindlustatud isikute teaberegistri kohta“ mudel, sisu, ankeedi edastamise ja haldamise meetodid, lisa 6 kaheksas lõik**

„Maksuseadustiku artikli 60 punktis 5, artiklis 138<sup>1</sup>, artikli 154 lõike 1 punktis r ja artikli 220<sup>3</sup> lõikes 2 sätestatud maksusoodustusi ei tehta lähetatud töötajatele makstud palgatulust ja sellega võrdsustatud tulust“.

### **Käesolevas kohtuasjas eeldatavalt kohaldatav liidu õiguse alus**

C. Käesoleva kohtu arvates kohaldatakse [liidu] õigust esmajärjekorras ja kaebuse esitajast äriühingu esitatud küsimus rajaneb ELTL artiklite 26 ja 56 sätetel, ning eelkõige direktiivil 2006/123/EÜ [...] teenuste kohta siseturul, milles viidatakse ELTL artiklile 26.

Artikkel 26 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 14)

1. Liit võtab meetmeid siseturu rajamiseks või toimimise tagamiseks vastavalt aluslepingute asjakohastele sätetele.
2. Siseturg hõlmab sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt aluslepingute sätetele.
3. Komisjoni ettepaneku põhjal määrab nõukogu kindlaks suunised ja tingimused, mis on vajalikud tasakaalustatud edasimineku tagamiseks kõigis asjassepuutuvates sektorites.

ELTL artikkel 56

Artikkel 56 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 49)

Järgnevate sätete kohaselt keelatakse liidu piires teenuste osutamise vabaduse piirangud liikmesriikide kodanike suhtes, kes asuvad mõnes teises liikmesriigis kui see isik, kellele teenuseid pakutakse.

Euroopa Parlament ja nõukogu võivad seadusandliku tavamenetluse kohaselt kohaldada käesoleva peatüki sätteid kolmanda riigi kodanike suhtes, kes osutavad teenuseid ja asuvad liidu piires.

Direktiiv 2006/123/EÜ [...] teenuste kohta siseturul

Artikkel 20 „Mittediskrimineerimine“

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.

Eespool kirjeldatud asjaolusid ja kohaldatavaid õigusnorme arvestades on lihtne leida, et Rumeenia seadusandja kohtleb [...] maksustamise seisukohast [...] Rumeenia äriühinguid, kes tegelevad tulutoova tegevusega Rumeenia riigi territooriumil, erinevalt äriühingutest, kes tegelevad tulutoova tegevusega teiste [Euroopa Liidu] riikide territooriumidel, nii et [kaebajast äriühingule], kes osutas teenuseid peamiselt Austrias ja Saksamaal, ei kohaldata maksusoodustusi, mida saavad teised ehitussektori äriühingud, kes tegelevad oma majandustegevusega Rumeenia riigi territooriumil.

Selline õiguslik lähenemisviis on vastuolus Euroopa Liidu põhieesmärkidega, st siseturu loomisega, kuna iga äriühingu suhtes, kes tegeleb majandustegevusega väljaspool Rumeenia riigi territooriumit, kohaldatakse märksa kõrgemat maksustamist kui äriühingutele, kes tegelevad majandustegevusega Rumeenia riigi territooriumil, ja maksupoliitika, mis sunnib kõiki ehitussektori äriühinguid hoiduma teenuste osutamisest väljaspool Rumeenia riigi territooriumit, kujutab endast faktiliselt suurt takistust ühisturu [...] loomisele.

#### **D. KOKKUVÕTE**

Sellest tulenevalt otsustab liikmesriigi kohus, et ELTL artiklit 267 arvestades tuleb Euroopa Liidu Kohtule esitada järgmine eelotsuse küsimus:

[...]

#### **NENDEL PÕHJUSTEL, SEADUSE NIMEL OTSUSTAB**

Kaebaja NORD VEST PRO SANI PRO SRL esitatud taotlus Euroopa Liidu Kohtule eelotsuse esitamise kohta rahuldatakse.

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 kohaselt esitatakse Euroopa Liidu Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

*Kas [Euroopa Liidu] õiguse eespool viidatud sätteid tuleb tõlgendada [nii], et nendega on vastuolus/ei ole vastuolus selline õiguslik raamistik, nagu see, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas, millest tulenevalt võib Rumeenia seadusandja kohelda maksustamise seisukohast erinevalt Rumeenia*

*äriühinguid, kes tegelevad tulutoova tegevusega Rumeenia riigi territooriumil, äriühingutest, kes tegelevad tulutoova tegevusega teiste [liidu liikmes]riikide territooriumil, nii et kaebajast äriühingu suhtes, kes osutas teenuseid peamiselt Austria ja Saksamaa territooriumil, ei kohaldata maksusoodustusi, mida saavad teised ehitussektori äriühingud, kes tegelevad oma majandustegevusega Rumeenia riigi territooriumil?*

[...]

[...] [menetlus, allkirjad]

TÖÖDOKUMENT