Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 9. novembril 2023 [1]

Kohtuasi C-387/22

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Põhivabadused – Teenuste osutamise vabadus või töötajate vaba liikumine – Ehitussektori töötajate eri maksusoodustus – Maksusoodustuse kohaldamata jätmine välismaale lähetatud töötajate suhtes – Tulumaksu kinnipidamise kohustusega tööandja eelis – Riigiabi töötaja tulumaksuvabastuse kaudu

I. Sissejuhatus

1. Käesolev menetlus toob esile probleeme, mida vaba siseturu idee tekitab liikmesriikidele senimaani, kuni töötasu tase on liikmesriikides väga erinev. Sellisel juhul tõmbavad töötasu kõrge tasemega liikmesriigid ligi tööjõudu madalama töötasu tasemega liikmesriikidest. Kui puudutatud sektorid on liikmesriigi arengu jaoks olulised, siis on mõistetav, kui rakendatakse vastumeetmeid selleks, et muuta sektor kodumaal töötajate jaoks taas atraktiivseks.

2. Sageli reguleeritakse töötasu taset töötasu seadusjärgse alammäära abil. Siiski eeldab see seda, et tööandjad (tavaliselt eraõiguslikud isikud) on võimelised ja soovivad maksta. Just sel põhjusel kehtestas Rumeenia käesoleval juhul pärast töötasu alammäära tõstmist [2] lisastiimuleid. Käesoleval juhul on tegemist eelkõige eri tulumaksuvabastusega sellise Rumeenias ehitussektoris töötava töötaja puhul, keda tööandja ei ole välismaale lähetanud, st töötaja puhul, kes töötab riigi territooriumil.

3. Töötaja, kelle töötasust peeti varem kinni tulumaks, saab selle nüüd kätte maksukoormuseta. Lõppkokkuvõttes saab ta riigilt töötasutõusu kaotatud tulumaksu suuruses. Järelikult muutub riigi territooriumil olev ehitussektor töötajate jaoks taas atraktiivsemaks. Kui maksuvabastus laieneks samuti välismaale lähetatud töötajatele, siis kodu- ja välismaa töötasu taseme erinevus ei

[1] Algkeel: saksa.

[2] Kohtuistungil Rumeenia esitatud teabe kohaselt tõsteti 2018. aastal töötasu alammäära 1900 Rumeenia leult (ligikaudu 380 eurot) 3000 leuni (ligikaudu 600 eurot).

muutuks. Seega on arusaadav, et maksuvabastus kehtis üksnes nende töötajate suhtes, kes töötavad riigi territooriumil. Tuleb uurida, kas see ei ole mitte ainult arusaadav, vaid ka liidu õiguse kohaselt lubatud. Komisjon vaidleb sellele kindlalt vastu.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusliku raamistiku moodustavad ELTL artiklid 56 ja 45 ning eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates direktiiv 2006/123/EÜ teenuste kohta siseturul (edaspidi „teenuste direktiiv") [3].

5. Teenuste direktiivi artikli 2 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud:

„1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse liikmesriikides asutatud teenuseosutajate poolt osutatavate teenuste suhtes.

3. Käesolevat direktiivi ei kohaldata maksustamisvaldkonna suhtes."

B. Rumeenia õigus

6. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscali (maksuseadustik nr 227/2015; edaspidi „maksuseadustik") artikli 60 nr 5 on vaidlustatud maksuotsuse õiguslik alus. See sätestab:

„Tulumaksust on vabastatud järgmised maksukohustuslased: […]

5. füüsilised isikud töötasu 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 muu hulgas järgmistel tegevusaladel:

   (i) ehitustegevus NACE koodi 41.42.43 mõttes – lõik F – ehitusettevõtlus/ehitus;

   (ii) ehitusmaterjalide tootmine, mis on määratletud järgmiste NACE koodidega: […]

   iii) […] arhitektuuri- ja inseneribüroode tegevus;

b) tööandjate kogukäibest vähemalt 80% moodustavad punktis a nimetatud tegevusalad ja muud ehitusega seotud tegevusalad. Äsja asutatud äriühingute puhul, st need äriühingud, mis kantakse äriregistrisse alates jaanuarist 2019, arvutatakse käivet kumulatiivselt alates aasta algusest, kaasa arvatud kuu, mil maksusoodustus kehtib; ettevõtjate puhul, mis 1. jaanuari seisuga eksisteerivad, on maksu arvutamise aluseks eelmise maksuaasta kogukäive. Iga aasta 1. jaanuaril olemasolevatele ettevõtjatele, kelle punktis a viidatud tegevustest tulenev kumulatiivne käive oli eelmise majandusaasta jooksul võrdne 80%-ga või sellest suurem, antakse maksuvabastus kogu jooksvaks aastaks; samal kuupäeval eksisteerinud ettevõtjale, kes seda käibe miinimummäära ei saavutanud, kehtib äsja asutatud ettevõtja põhimõte. See käive

[3] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 12. detsembri 2006. aasta direktiiv 2006/123/EÜ teenuste kohta siseturul (ELT 2006, L 376, lk 36).

saavutatakse lepingu või tellimuse alusel ning see hõlmab tööjõudu, materjale, masinaid, transpordivahendeid, abivahendeid, sisustusesemeid ning muid lisategevusi, mis on vajalikud punktis a sätestatud tegevusalade jaoks. Käive hõlmab nii realiseeritud kui ka raamatupidamises kajastamata toodangut;

c) igakuist brutosissetulekut artikli 76 lõigetes 1–3 sätestatud töötasust ja sellega võrdsustatud tulust, mida saavad füüsilised isikud, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust, arvutatakse vähemalt 3000 leu suuruse igakuise brutotöötasu alusel kaheksa töötunni eest päevas. Maksusoodustust kohaldatakse igakuisele brutotulule suurusega kuni 30 000 leud, 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;

d) maksusoodustust kohaldatakse vastavalt rahandusministri, töö- ja sotsiaalse õigluse ministri ning tervishoiuministri ühise määruse juhistele kooskõlas artikli 147 lõikega 17; deklaratsioon sotsiaalkindlustusmaksete tasumise kohustuse, tulumaksu ning kindlustatud isikute nimekirja kohta kujutab endast ausõnalist kinnitust maksusoodustuse kohaldamise tingimuste täitmise kohta; […]".

7. Rahandusministri kahes määruses [4] on ette nähtud:

„Maksuseadustiku artikli 60 punktis 5 […] ette nähtud maksusoodustusi ei kohaldata lähetatud töötaja töötasule ja sellega võrdsustatud tulule."

III. Põhikohtuasi

8. Maksuhaldur kontrollis äriühingut Nord Vest Pro Sani Pro SRL (edaspidi „kaebajast äriühing"), mille tulemusel tehti maksuotsus põhiliste maksuvõlgade kohta. Selles määrati kindlaks, et „ettevõtja juures töötava töötaja suhtes, kes osutab teenuseid Saksamaal ja Austrias, ei kohaldata maksuseadustiku artikli 60 lõikes 5 ette nähtud tulumaksuvabastust". Selle asemel kehtib maksumäär 10%, mis toob kaasa täiendava töötasumaksu suuruses 59 065 leud, mis on ligikaudu 3200 eurot.

9. Seoses sellega leidis maksuhaldur lisaks, et ettevõtja juures töötava töötaja suhtes, kes osutas teenuseid Saksamaal ja Austrias, ei saa ka kohaldada maksuseadustiku artikli 154 lõike 1 punktis r ette nähtud maksusoodustusi, ja seega on ravikindlustusmaksete määraks 10%, mis toob kaasa lisamakse määramise suuruses 194 882 leud, mis on ligikaudu 39 000 eurot. Sama kehtib ka sotsiaalkindlustusmakse määra kohta, mis on 25%. Sellega seoses määrati kindlaks lisamakse summas 77 959 leud, mis on ligikaudu 15 500 eurot. Kaebajast äriühing esitas kohtule kaebuse.

10. Vastustajaks olev ametiasutus leidis, et kaebajast äriühing kasutas maksusoodustusi Saksamaal ja Austrias ehitussektoris töötavate töötajate osas valesti. Sisuliselt määrati kõik eespool nimetatud korrektsioonid, kuna vastustajast ametiasutus oli seisukohal, et O.U.G. [Ordonanța de urgență a Guvernului] nr. 114/2018 (dekreetseadus nr 114/2018) kehtestamise põhjendustest tuleneb, et maksusoodustuse eesmärgiks oli toetada ehitussektorit Rumeenias. Järelikult on seadusandja tahte kohaselt maksusoodustused ette nähtud ainult nendeks olukordadeks, kui ehitustegevus leiab aset riigi territooriumil.

[4] 31. jaanuari 2019. aasta määrus nr 611/2019 ja 10. mai 2019. aasta määrus nr 2165/2019, lisa nr 6, punkt 8.

11. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on lihtne tuvastada, et Rumeenia seadusandja kohtleb maksualaselt erinevalt neid Rumeenia ettevõtteid, kes tegutsevad tulu saamisele suunatud tegevusega Rumeenia riigi territooriumil, ning neid Rumeenia ettevõtteid, kes tegutsevad teiste liikmesriikide territooriumil. Selline seadusandlik lähenemisviis oleks vastuolus Euroopa Liidu ühe peamise eesmärgiga – siseturu loomisega. Nimelt maksustatakse igat väljaspool Rumeenia territooriumi tegutsevat ettevõtjat oluliselt kõrgemalt kui ettevõtjaid, kes tegutsevad Rumeenia territooriumil. Maksupoliitika, mis hoiab ehitussektori ettevõtjad eemal sellest, et pakkuda teenuseid väljaspool Rumeenia territooriumi, kujutab endast praktikas olulist takistust ühisturu loomisel.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

12. Neil asjaoludel esitas asja menetlev Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia) Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas ELTL artikleid 28 ja 56 ning direktiivi 2006/123/EÜ artiklit 20 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt Rumeenia seadusandja kohtleb maksualaselt erinevalt neid Rumeenia ettevõtjaid, kes tegutsevad tulu saamisele suunatud tegevusega Rumeenia riigi territooriumil, ning neid Rumeenia ettevõtjaid, kellel on sarnane tegevusala teiste liikmesriikide territooriumil, mistõttu kaebaja, kes osutas oma teenuseid peamiselt Austria ja Saksamaa territooriumil, ei saa kasutada maksuvabastusi, mida saavad teised ehitussektori ettevõtjad, kes tegutsevad Rumeenia riigi territooriumil?"

13. Nimetatud küsimuse kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses oma kirjalikud seisukohad Rumeenia ja Euroopa Komisjon ning nad osalesid 6. juuli 2023. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimus ja analüüsi käik

14. Eelotsuse küsimuse kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus Rumeenia ettevõtjate „erineva maksualase" kohtlemise kohta sõltuvalt sellest, kus nad oma töötajatega ehitussektoris teenuseid osutavad. Rumeenia õiguses ette nähtud erinev maksualane kohtlemine piirdub siiski töötaja tööalase tegevuse tulumaksust vabastamisega. Muid maksusoodustusi kirjeldatud asjaoludest ei tulene.

15. Sellest järeldub, et eelotsuse küsimuse ese on üksnes maksusoodustus, mis on sätestatud maksuseadustiku artikli 60 lõikes 5 ja mida kohaldatakse igakuisele brutotulule teatava summani, mis pärineb füüsilise isiku töötasutulust. Seega võib sotsiaalkindlustusõigusest tulenevad eelised jätta analüüsimisel tähelepanuta (kuigi tõenäoliselt on neil sama tagajärg, sest kohtuistungil Rumeenia antud selgituste kohaselt puudutavad need ainult töötajate sissemakseid[5], mida tööandja töötasust samuti kinni peab ja maha arvab).

[5] Kuigi tööandja sissemaksete vähendamine oli küll ette nähtud, ei ole see seni jõustunud, sest Rumeenia sõnul ei ole teavitamismenetlus komisjonis veel lõppenud.

16. Seega käsitleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus üksnes tööandjate põhivabadusi ja teenuste direktiivi. Teenuste direktiivi artikli 2 lõike 3 kohaselt ei kohaldata seda siiski maksustamise valdkonnas. Erand hõlmab nii kõiki maksuõiguse valdkondi, eristamata asjasse puutuvaid maksu- või lõivuliike, kui ka selle ala kõiki aspekte, olgu siis tegemist materiaal- või menetlusnormidega, st samuti ükskõik millist laadi maksude sissenõudmise korda.[6] Seetõttu saab Rumeenia teenuseosutajate (ettevõtjad) kasumi maksustamise võimalikku erinevat kohtlemist hinnata üksnes põhivabaduste alusel.

17. Seevastu esiteks, kuivõrd komisjon viitab oma seisukohtades keelatud abi esinemisele, läheb see kaugemale eelotsuse küsimusest ja eelotsusetaotlusest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei tõstata seda küsimust ja – nagu Rumeenia õigesti rõhutab – ei ole ta samuti esitanud selle kohta ühtegi täpsustust, mis võimaldaks kontrollida, kas käesoleval juhul on tegemist keelatud abiga.[7]

18. Nagu üksikasjalikumalt selgitatakse (punkt 21 jj), ei ole töötasutulu saava füüsilise isiku tulumaksuvabastus samuti ettevõtja kasu, kelle juures töötaja töötab. Töötajate puhul on sissemaksete vähendamine suunatud üksnes ehitussektori töötajatele, kes on ainsad, kes saavad sellest tegelikult kasu.[8] Lõppkokkuvõttes on siin tegemist vaid sektoripõhise kõrgendatud töötasu alammäära liigiga. Seega puudub juba praegu ettevõtja jaoks valikuline eelis. Seda, et üksikutele Rumeenia ehitusettevõtjatele oleks antud veel üks kaudne eelis, ei ole väitnud ei kaebajast äriühing ega ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses.

19. Teiseks ei ole ELTL artiklitel 107 ja 108 alusel kontrollimine põhikohtuasja lahendamiseks igal juhul vajalik. Nagu komisjon õigesti märgib, ei saa väljakujunenud kohtupraktika kohaselt maksukohustuslane hoida maksu tasumisest kõrvale sellele tuginedes, et teiste ettevõtjate maksust vabastamine kujutab endast riigiabi.[9] Teisiti on see vaid juhul, kui maksutulu kasutatakse riigiabi finantseerimiseks ja see mõjutab otseselt abi suurust.[10] Käesoleval juhul ei ole see nii. Isegi kui sellise töötaja tulumaksust vabastamine, keda ei ole lähetatud, kujutaks endast riigiabi, siis ei saaks kaebajast äriühing nõuda, et tema – ja kindlasti mitte kolmandad isikud (nimelt tema töötajad) – saaks seda abi kasutada (st olla ka sellest maksust vabastatud).

20. Järelikult tuleb uurida ainult seda, kas riigi territooriumil ehitussektoris töötavate töötajate maksuõiguslik eelistamine rikub põhivabadusi. Selleks, et tuvastada teatud põhivabaduse piiramine, tuleb esmalt uurida maksuõigusliku eelistamise toimet (vt allpool punkt B). Kuna põhivabadused maksuõiguses piirduvad diskrimineerimise keeluga, siis tuleb seejärel uurida, kas esineb piiriülene ebasoodne olukord. Euroopa Kohtu hinnangul eeldab see omakorda, et üleüldse esineb objektiivselt sarnane olukord (vt allpool punkt C). Kui esineb objektiivselt sarnane olukord,

6 Vt 27. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Airbnb Ireland (C-674/20, EU:C:2022:303, punkt 27) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* nõukogu (C-338/01, EU:C:2004:253, punkt 66).

7 Lisaks teavitati Rumeenia sõnul komisjoni ehitussektori töötasu alammäära tõstmiseks mõeldud meetmete paketi teisest osast (tööandja sissemaksete kavandatav vähendamine), mida see siin ei puuduta. Kui see oleks nii, nagu komisjoni seisukohast tuleneb, et teadet ei ole veel saadud, siis piirneb siinkohal komisjoni esitatu mõnevõrra vastuolulise käitumisega. Vt *venire contra factum proprium*-põhimõtte kohta 6. novembri 2014. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-385/13 P, ei avaldata, EU:C:2014:2350, punkt 67). Selle kohta juba 15. juuni 2023. aasta kohtuotsus Bank M. (lepingu tühistamise tagajärjed) (C-520/21, EU:C:2023:478, punkt 81).

8 Selles mõttes on Euroopa Kohus otsustanud töötaja sissemakse vähendamise puhul kalandusettevõttes, vt 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726, punkt 46).

9 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 36); 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21); 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43jj); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42jj) ning 20. septembri 2001. aasta kohtuotsus Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 Selles mõttes: 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Carrefour Hypermarchés jt (C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 19); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus DTS Distribuidora de Televisión Digital *vs.* komisjon (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punkt 68) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, punkt 99).

tekib küsimus ebavõrdse kohtlemise õigustatuse kohta. Rumeenia soovib maksuõigusliku eelistamise abil tõsta töötasu taset riigi ehitussektoris, et kindlustada toimiva ehitussektori olemasolu riigi territooriumil (vt allpool punkt D).

B. Maksuvabastuse toime

21. Kohaldatav põhivabadus määratakse kindlaks asjaomase õigusnormi eseme alusel.[11] Eelotsuse küsimuses nimetatud maksuvabastused tulenevad maksuseadustiku artikli 60 punktist 5. See reguleerib tulumaksust vabastatud maksukohustuslasi. Tegemist on üksnes füüsiliste isikutega, kes saavad töötasu, st, et tegemist on töötajatega. Maksuvabastuse saaja ei ole seega mitte ettevõtja, vaid töötaja. Eeldus on see, et ta töötab tööandja juures, kes tegutseb ehitussektoris. Lisaks on maksust vabastatud summa suurus piiratud. Kokkuvõttes näib, et tegemist on teatud tüüpi maksuvabastusega ehitussektoris töötavale töötajale, kes võlgneb Rumeenia tulumaksu ja kes ei ole lähetatud välisriiki, st see, kes töötab riigi territooriumil.

22. Ühest küljest tähendab see seda, et maksuõiguslikult koheldakse ehitussektori töötajaid erinevalt olenevalt sellest, kas nad töötavad Rumeenias või lähetab tööandja neid teise liikmesriiki. Teisest küljest tähendab see seda, et sama suure töötasuga maksukohustuslast maksustataks erinevalt sõltuvalt sellest, millises sektoris ta riigi territooriumil töötab. Seoses üldtunnustatud võrdse maksustamise põhimõttega võib viimane tunduda problemaatiline. See põhimõte ei ole aga – vähemalt liikmesriikide kasumimaksude puhul – liidu õiguse põhimõte. Seda, kas erinev kohtlemine on kooskõlas Rumeenia põhiseadusega, saab otsustada ainult Rumeenia konstitutsioonikohus, mitte Euroopa Kohus.

23. Seega tuleb siin uurida üksnes ehitussektori töötajate erinevat maksuõiguslikku kohtlemist olenevalt sellest, kas nad töötavad Rumeenias või on tööandja lähetanud nad teise liikmesriiki. Kaebajast äriühing on aga juriidiline isik, kellel ei saa olla töötasu. Reeglina ei võlgne juriidiline isik ka tulumaksu, vaid äriühingu tulumaksu. See tähendab, et kaebajast äriühing ei saa seda tulumaksuvabastust rakendada. On ilmne, et kaebus tuleneb maksuotsusest, mille kaebajast äriühing sai põhjusel, et pidas lähetatud töötajate töötasult kinni liiga vähe töötasumaksu (ja sotsiaalkindlustusmakseid). Euroopa Kohus on aga juba täpsustanud, et otsustav ei ole see, kas õigusnormid on formaalselt adresseeritud tööandjale, kui need materiaalselt puudutavad töötajat.[12]

24. Töötasult kinnipeetav maks, mis määrati kaebajast äriühingu kui tööandja suhtes kindlaks makseteatises, on reeglina vaid töötaja tulumaksukohustuse ettemaks ja seega üksnes töötaja tulumaksu kogumise eriline meetod. Tavaliselt on selle eesmärk tagada tulumaksu pidev laekumine maksuhaldurile enne, kui tegelik maksuvõlgnik (töötaja) saab selle summa muul viisil kasutada. Sellepärast peab tööandja kohe kinni ühe osa töötasust ja maksab selle maksuhaldurile, mitte töötajale. Seejuures ei tasu tööandja seda maksu enda arvelt, vaid töötaja eest, kui ta täidab oma töötasumaksu tasumise kohustust.

25. See on väga tõhus maksukogumise viis (reeglina eraõiguslike) tööandjate kaasabil. See ei muuda midagi, et töötasumaksu kaudu, mida tööandja peab kinni pidama, kogutakse töötaja tulumaksu. Euroopa Kohus on selgitanud, et tööandjad täidavad selles osas üksnes vahendaja

[11] Väljakujunenud kohtupraktika, vt 19. juuni 2014. aasta kohtuotsus Strojírny Prostějov (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 24); 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 28), samuti 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90) ning 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punktid 31–33).

[12] Näiteks tööandja maksed praktikantidele. 21. novembri 1991. aasta kohtuotsus Le Manoir (C-27/91, EU:C:1991:441, punkt 9).

ülesannet ja seega jääb põhikohtuasjas kõnealuste töötajate töötasust mahaarvamise meede nende suhtes neutraalseks.[13] Käesoleval juhul kehtib töötasumaksu kinnipidamise kohustus ka kõigi tööandjate suhtes, kuna õigusnormid piirduvad ainult täiendava mahaarvamisega, mida tuleb arvesse võtta. Järelikult peab riigi territooriumil töötavate töötajate puhul jätkuma töötasumaksu arvestamine.[14]

26. Seega, isegi kui kaebajast äriühingu suhtes on tehtud maksuotsus, ei ole tegemist töötasult kinnipeetava töötasumaksu summa puhul ebasoodsa olukorraga mitte kaebajast äriühingu ehk tööandja jaoks, vaid ebasoodsa olukorraga on tegemist välismaale lähetatud töötaja puhul. See on analüüsitava põhivabaduse jaoks otsustava tähtsusega.

C. Põhivabaduse piiramine

1. Töötajate vaba liikumine vs. *teenuste osutamise vabaduse piiramine*

27. Kuna maksuseadustiku artikli 60 lõikes 5 ettenähtud maksuvabastus on töötaja tulumaksuvabastus, siis ei esine ELTL artiklist 56 tuleneva tööandja teenuste osutamise vabaduse otsest riive. Mõeldav on üksnes ELTL artiklist 45 tuleneva töötajate vaba liikumise riive.[15] Seevastu ei ole veenev komisjoni seisukoht, et kaudselt on riivatud ka kaebajast äriühingu teenuste osutamise vabadust.

28. Esiteks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ka kaebajast äriühing väitnud, et maksuvabastuse tõttu on nüüd raskem leida Rumeenia ehitussektoris töötajaid, keda võidakse välismaale lähetada. Siin on see samuti vähetõenäoline, kuna käesoleval juhul lähetas kaebajast äriühing töötajaid Saksamaale ja Austriasse. Ka Rumeenia tulumaksuvabastusega (3000 leu suuruselt töötasu alammääralt 10% – ligikaudu 60 eurot kuus, mis võimaldab sellisel juhul saada netotöötasu alammäära summas 2700 leud asemel 3000 leud – ligikaudu 600 euro suurust netotöötasu alammäära) jääb töötasu erinevus nende kahe riigi vahel märkimisväärseks. Rumeenia esitatud teabe kohaselt oli töötasu alammäär Saksamaal 2022. aastal 1621 eurot. Seega näib lähetamine sellesse liikmesriiki endiselt atraktiivne.

29. Teiseks viiks selline argumentatsioon selleni, et igasugune töötasu alammäära tõstmine – näiteks Prantsusmaa ehitussektoris – kujutaks endast Prantsusmaal asuvate ehitusettevõtjate teenuste osutamise vabaduse kaudset piirangut. Selle loogika kohaselt oleks neil keerulisem lähetada töötajaid teistesse liikmesriikidesse. Seda, et töötasu alammäära muutmine liikmesriigis nõuab liidu õigusest tulenevat õigustust, saaks vaevalt väita. Pigem on praegu liidu lahutamatuks osaks see, et eri liikmesriikide töötasude tase erineb. Järelikult ei saa ühes liikmesriigis töötasu alammäära muutumist pidada põhivabaduste kaudseks piiranguks nende ettevõtjate puhul, kes soovivad teistes liikmesriikides tegutseda oma riigi töötajatega (vt samuti ELTL artikli 153 lõige 5).

30. Seega tuleb järeldada, et riigi territooriumil ehitussektoris töötava töötaja eri maksusoodustuse tõttu saab käesolevas asjas kõne alla tulla „ainult" ELTL artiklist 45 tulenev töötajate vaba liikumise piirang.

[13] 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Compagnie des pêches de Saint-Malo (C-212/19, EU:C:2020:726, punkt 43).

[14] See eristub 19. juuni 2014. aasta kohtuotsuses Strojírny Prostějov (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 30) kõne all olnud olukorrast, milles käsitleti eri tulumaksu kinnipidamise kohustust kui teenuste osutamise vabaduse piirangut.

[15] Nii näiteks töötaja maksusoodustus sõltuvalt tööandja tegevuskohast samuti 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 32).

2. Töötajate vaba liikumise piirang

31. ELTL artikli 45 lõike 2 kohaselt on keelatud igasugune kodakondsusel põhinev liikmesriikide töötajate diskrimineerimine nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul. Maksusoodustus ei sõltu siinkohal siiski kodakondsusest.

32. Samas võib olla tegemist töötajate vaba liikumise piiranguga, mis on ELTL artikli 45 lõike 1 alusel keelatud. Sellega seoses on liikmesriikide kodanikel eelkõige neile vahetult aluslepingust tulenev õigus lahkuda oma päritoluriigist selleks, et tegelda majandustegevusega teise liikmesriigi territooriumil ja seal elada.

33. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on ELTL artikliga 45 vastuolus igasugune liikmesriigi meede, mis võib liidu kodanikel takistada selle artikliga tagatud põhivabaduse kasutamist või muuta selle vähem atraktiivseks.[16] Kuivõrd tulumaksuvabastus vähendab Rumeenias ja teistes liikmesriikides töötavate töötajate töötasu erinevust, muutub nende välisriigis töötamine vähem atraktiivseks. Kui käsitleda puht iseseisvalt maksusoodustust, siis võib tegemist olla siinjuures töötajate vaba liikumise piiranguga.

34. Euroopa Kohus on peamiselt asutamisvabaduse ja teenuste osutamise vabaduse raames mitmel korral juba leidnud, et liikmesriikide maksuautonoomiaga on hõlmatud nii maksustamise tingimused kui ka maksustamise tasemed, kui need ei diskrimineeri piiriülest olukorda võrreldes riigisisese olukorraga.[17]

35. Eri maksusoodustusega kaasneb küll ehitussektoris töötava töötaja tulu ebavõrdne käsitlemine sõltuvalt sellest, mis liikmesriigis seda saadi. „Lähetatud töötaja" välismaal saadud tulu suhtes ei saa kohaldada maksusoodustust, samas kui riigi territooriumil saadud tulu suhtes saab. Abstraktselt vaadatuna on piiriülese juhtumi korral ebavõrdne kohtlemine sobiv, et muuta töötajate liikumisvabaduse kasutamist välismaal töötamise korral (kui Rumeenias jääb olemasolev maksukohustus edaspidi kehtima) vähematraktiivseks.

3. Objektiivselt võrreldav olukord

36. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on selline erinev kohtlemine vastuolus põhivabadustega üksnes sellisel juhul, kui see puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi. Sellega seoses tuleb hinnata piiriülese olukorra ja riigisisese olukorra sarnasust, arvestades asjaomaste riigisiseste sätete eesmärki.[18]

[16] 10. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, punkt 41); 18. juuli 2017. aasta kohtuotsus Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, punkt 33); 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 36) ja 26. jaanuari 1999. aasta kohtuotsus Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punktid 37–39).

[17] Vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47); 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 29); 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 51 ja 53) ja 4. juuni 2009. aasta kohtumäärus KBC-bank (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 80). Konkreetselt teenuste osutamise vabaduse kohta vt ainult: 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 20) ja 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

[18] 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 31); 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32); 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 53); 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28) ja 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22).

37. Maksusoodustuse eesmärk on tõsta töötasu taset kodumaises ehitussektoris. Ilmselt saavutas töötasu alammäära tõstmine Rumeenias oma piiri. Seetõttu otsustas Rumeenia riik töötasu veelgi suurendada, loobudes vastavast tulumaksust. Selle eesmärgi osas – nagu Rumeenia märgib – ei oleks teistesse liikmesriikidesse lähetatud töötajad juba praegu võrreldavad riigi territooriumil töötavate töötajatega. Töötasu alammäär liikmesriigis on seotud tema territooriumiga, samas kui direktiivi 96/71/EÜ (nn töötajate lähetamise direktiivis)[19] artikli 3 lõike 1 esimese lõigu punktis c on täpsustatud, et ehitussektoris lähetatud töötajate suhtes kohaldatakse iga töökohariigi töötasu käsitlevaid eeskirju. Võrreldavuse puudumise korral ei oleks seega mõeldav töötajate liikumisvabaduse rikkumine.

38. Seevastu põhjendab komisjon käesolevas asjas võrreldavuse olemasolu sellega, et töötajad teevad sama tööd – üks kord riigi territooriumil, teine kord välismaal –, kuid neid maksustatakse erinevalt. Eri seisukohad näitavad, et objektiivse võrreldavuse kriteerium kattub ebavõrdse kohtlemise põhjendusega.

39. Lisaks on võrreldavuse kriteerium väga ebamäärane, mida ma mujal juba selgitasin[20]. Võttes arvesse asjaolu, et kõik olukorrad on mingisugusest aspektist võrreldavad, kui need ei ole identsed,[21] näib objektiivse võrreldavuse jaatamine või eitamine suvaline ning äärmisel juhul tuleks neid kasutada ilmsetel juhtudel.

40. Viimast kinnitab Euroopa Kohtu hiljutine praktika nn lõplike kahjude kohta. Kui kohtuotsuses Bevola[22] jaatati, et välismaise tegevuskoha ja riigi territooriumil asuva tegevuskoha vahel on objektiivne võrreldavus, siis kohtuotsuses W[23] eitati seda. Ainus erinevus nende kahe kohtuasja vahel seisneb selles, et ettevõtja välismaise tegevuskoha kahjumi arvesse võtmata jätmine tulenes esimesel juhul topeltmaksustamise vältimise lepingust ja teisel juhul ühepoolsest regulatsioonist. Kas riigis ja välismaal asuvat püsivat tegevuskohta võib käsitleda erinevalt, on siiski põhjendatuse küsimus.[24]

41. Järelikult, kui siinkohal loobuda objektiivse võrreldavuse kriteeriumist, tuleb edaspidi analüüsida üksnes seda, kas ehitussektori töötajate erinev maksustamine sõltuvalt sellest, kas nad on lähetatud välismaale või mitte, saab olla põhjendatud.

[19] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. detsembri 1997. aasta direktiiv (EÜT 1997, L 18, lk 1; ELT eriväljaanne 05/02, lk 431); direktiivi on viimati muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. juuni 2018. aasta direktiiviga 2018/957 (ELT 2018, L 173, lk 16).

[20] Sellise ettepaneku tegin ma Euroopa Kohtule muu hulgas juba oma ettepanekus kohtuasjas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 21–28) ja sellele tuginedes ettepanekus kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 46), ettepanekus kohtuasjas Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 38) ja ettepanekus kohtuasjas AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punkt 30).

[21] Saksakeelne vanasõna ütleb, et õunu ei saa pirnidega võrrelda. Samas on õuntel ja pirnidel ühised omadused (mõlemad on õunviljad) ning seega on need ka selles osas võrreldavad.

[22] 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 30–40).

[23] 22. septembri 2022. aasta kohtuotsus W (mitteresidendist püsiva tegevuskoha lõpliku kahjumi mahaarvamine) (C-538/20, EU:C:2022:717, punktid 18–22).

[24] Nii võib kahepoolsete lepingute süsteem pigem õigustada maksukohustuslaste ebavõrdset kohtlemist – vt Kokott, J. (Hrsg.), *Tax Law of the EU*, München, 2022, § 5 veerenumber 98.

D. Piirangu õigustatus

42. Põhivabaduste piirangut võib õigustada ülekaalukas üldine huvi tingimusel, et piirang on sellega taotletud eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.[25]

43. Seni on Euroopa Kohus töötajate vaba liikumise huvi puhul ülekaalukaks üldiseks huviks pidanud näiteks omandatud töökogemuse tunnustamist tasustamispoliitika kaudu[26] ning tõhusa maksukontrolli tagamist[27].

44. Teenuste osutamise vabadusega seoses[28] on ülekaalukaks üldiseks huviks peetud töötaja sotsiaalset kaitset,[29] ebaausa konkurentsi vältimist nende ettevõtjate poolt, kes maksvad lähetatud töötajatele töötasu, mis on miinimumtöötasust madalam, kuna see teenib samuti töötajate kaitse eesmärki, võideldes sotsiaalse dumpingu vastu[30], ning samuti võitlust kelmusega, eelkõige sotsiaalkelmusega, ja kuritarvituse takistamist[31]. Euroopa Kohus on asutamisvabaduse raames tunnistanud sotsiaalpoliitika osana nii töötaja kaitset[32] kui ka tööhõive ja tööle asumise edendamist[33].

45. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa puhtmajanduslike kaalutlustega õigustada piiranguid.[34] Töökohtade säilitamise kaalutlused võivad teatud juhtudel kujutada küll endast õigustust.[35] Seoses kapitali vaba liikumisega on leitud, et eesmärk piirata süsteemseid riske eluasemeturul kujutab endast ülekaalukat avalikku huvi.[36]

46. Esmapilgul ei kuulu toimiva ehitussektori säilitamine siin loetletud õigustuste hulka. Samas ei ole iseenesest kohtupraktika kujundatud võimalike õigustuste kataloog ammendav. Järelikult on mõeldavad samuti muud võrreldavad õigustused. Käesoleval juhul tuleks kõne alla kõige tõenäolisemalt töökohtade säilitamine ehitussektoris. Võitlus selles sektoris süsteemsete riskidega on samuti väga lähedane sellele, nimelt selle sektori kadumine tööjõupuuduse pärast, mille põhjustab liiga madal töötasumäär.

[25] 10. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, punkt 55); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-24/17, EU:C:2019:373, punkt 84); 5. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 36); 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 47); 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus Radziejewski (C-461/11, EU:C:2012:704, punkt 33) ja 16. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143, punkt 38).

[26] 10. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Krah (C-703/17, EU:C:2019:850, punkt 57) ja 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Cadman (C-17/05, EU:C:2006:633, punkt 34).

[27] 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

[28] 3. detsembri 2014. aasta kohtuotsus De Clercq jt (C-315/13, EU:C:2014:2408, punkt 65).

[29] 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Santos Palhota jt (C-515/08, EU:C:2010:589, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika); 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-490/04, EU:C:2007:430, punkt 70) ja 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).

[30] Vt selle kohta 12. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Wolff & Müller (C-60/03, EU:C:2004:610, punktid 35, 36 ja 41).

[31] 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).

[32] 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

[33] 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).

[34] 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 72). Vt selle kohta ka 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SETTG (C-398/95, EU:C:1997:282, punktid 22 ja 23); 6. juuni 2000. aasta kohtuotsus Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punktid 47 ja 48); samuti 4. juuni 2002. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (C-367/98, EU:C:2002:326, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Sama kehtib kapitali vaba liikumise vabaduse valdkonnas, vt 16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 70).

[35] 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 75). Vt selles mõttes samuti 25. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Geurts ja Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631, punkt 26).

[36] 16. detsembri 2021. aasta kohtuotsus UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 73).

47. Nagu Rumeenia kohtuistungil märkis, peab maksusoodustus suurendama selle sektori (ehitussektori) töötajate töötasusid, kuna üksnes töötasu alammäära tõusu ei peetud selleks piisavaks, et võidelda tööjõu migreerumisega. Siia kuulub samuti töötajate sotsiaalne kaitse seni madala töötasu struktuuri parandamise kaudu. Juba piisava hulga tööjõu olemasolu tagamist riigi territooriumil mingit tüüpi sektorispetsiifilise miinimumtöötasu abil võib pidada ülekaalukaks üldiseks huviks.

48. Seda enam kehtib see selliste sektorite puhul, mis on ühiskonnale hädavajalikud. Iga kaasaegne ühiskond sõltub toimivast taristust. Selle säilitamiseks ja arendamiseks on ehitussektor vajalik. Kodumaise ehitussektori toimimisvõime tagamine töötasutaseme suurenemise abil selles sektoris selleks, et ära hoida tööjõu migreerumist, on seega avaliku huvi kaaluka põhjuse alus.

49. Kuigi komisjon väidab vastu, et tegemist on puhtalt majanduslike põhjustega, ei ole see veenev. Siin ei ole tegemist kodumaise ehitussektori toetamisega, vaid võitlusega selle eest, et ehitussektor riigi territooriumil üldse veel eksisteeriks. Töötasu alammäära tõstmata ei saa loota nimelt sellele, et töötajad teistest liikmesriikidest saaksid seda lünka täita. Kasu ei saa mitte ainult majandus, vaid eelkõige tööjõud ja ühiskond.

50. Võttes arvesse liikmesriigi seadusandjale jäetud tegutsemisruumi, on meede (eri maksusoodustus) sobiv, et taotletavat eesmärki saavutada. Nimelt ei ole ilmselgelt välistatud, et see meede ajendaks rohkem ehitussektori töötajaid töötama Rumeenias. Seeläbi suureneb vastavalt nende netotöötasu ja töötamine riigis muutub taas atraktiivseks.

51. Samuti ei lähe kõnealune meede kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks, sest põhivabaduste eesmärk on kaitsta liidu kodanike vabadust. Täpsemalt vaadatuna ei piira Rumeenia loobumine maksu sissenõudmisest üksikisiku vabadust, vaid suurendab seda tervikuna. Võrreldes varasema olukorraga ei muutu välismaal töötamine ebaatraktiivseks Rumeenia maksukohustuslasest töötaja jaoks (siinkohal jääb *status quo*). Ainult riigis tegutsemine muutub atraktiivsemaks. Seega vähendab see üksnes eelist, mis tuleneb tegevusest välismaal, võrreldes tegevusega riigis. Ei ole ilmne, et valida oleks võidud sama sobivad, kuid vähem piiravad meetmed erinevate töötasu tasemete kohandamiseks, seda enam, et Rumeenia oli juba enne töötasu alammäära tõstnud.

52. Peale sobivuse ja vajalikkuse tuleb lõpuks kontrollida proportsionaalsust kitsas tähenduses.[37] Vastavalt sellele ei või meetmed, isegi kui need on legitiimse eesmärgi saavutamiseks sobivad ja vajalikud, põhjustada piiranguid, mis ei ole vastavuses seatud eesmärkidega.

53. Sekkumine või ebavõrdne kohtlemine isiku suhtes, kes soovib jätkata tegevust ehitussektoris välismaal, ei ole siinkohal väga tõsine. Iga maksukohustuslasest töötaja Rumeenias saab, kui talle lubatakse tingimusi, jätkata töötamist välismaal samadel tingimustel nagu varem. Riigis töötamine muutub vaid veidi atraktiivsemaks, kuna maksusoodustuse tõttu riigisisene töötasu tase suureneb. Lisaks on siinsed meetmed piiratud suuruse poolest (maksumäära ja maksuvaba summaga), ajaliselt piiratud (kasumimaksuvabastus kehtib 1. jaanuarist 2019 kuni 31. detsembrini 2028 (kaasa arvatud)) ning tõstavad ainult seda töötasu taset, mis on liidu keskmisest tasemest madalam.

[37] Vt minu ettepanek kohtuasjas PrivatBank jt (C-78/21, EU:C:2022:738, punkt 88) ja ettepanek kohtuasjas G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punkt 112).

54. Nagu Rumeenia õigesti märgib, ei ole võrreldava töötasu taseme loomine liidus (eluolu ühtlustamise mõttes) ebaproportsionaalne. Kahe puudutatud õigusliku hüve lõplikul kaalumisel (toimiva ehitussektori tagamine ja töötajate vaba liikumine) kaalub üles Rumeenia meetme – mis tuleb lugeda kehtivaks – eesmärk nii riive väiksuse kui ka puudutatud sektori tähenduse tõttu. Liidu õiguse seisukohast on meede seega asjakohane (proportsionaalne kitsas mõttes) ja kokkuvõtlikult proportsionaalne. Sellest järeldub, et selliste lähetatud ja lähetamata töötajate erinev maksuõiguslik ebavõrdne kohtlemine, kes saavad Rumeenia ehitussektoris maksustatavat tulu, ei ole vastuolus liidu õigusega.

VI. Ettepanek

55. Seega teen ettepaneku vastata Tribunalul Satu Mare (Satu Mare esimese astme kohus, Rumeenia) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Töötajate vaba liikumisega (ELTL artikkel 45) ei ole vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid, nagu käesoleval juhul, mis annavad riigi territooriumil maksukohustuslasest töötajale, kes töötab tööandja juures, kelle tegevus on suunatud riigi territooriumil tulu saamisele ehitussektoris, ja keda ei ole lähetatud välismaale, tulumaksuõiguslikult spetsiaalse maksusoodustuse selleks, et vähendada riigisisese ehitussektori tööjõu migreerumist, mille põhjus on liidu keskmisest madalam töötasu alammäär.