



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
GIOVANNI PITRUZZELLA  
esitatud 19. jaanuaril 2023<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-461/21**

**SC Cartrans Preda SRL**

*versus*

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a  
Finanțelor Publice Prahova**

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

Eelotsusetaotlus – Teenuste osutamise vabadus – ETL artiklid 56 ja 57 – Mõiste „teenus“ –  
Käibemaksu tagasinõudmine mitteresidendist teenuseosutaja poolt mitmes liikmesriigis –  
Piirangud – Maksuõigusnormid – Tasudelt maksu kinnipidamine, mida residentist teenuste  
saaja on võtnud tasult, mida tuleb maksta mitteresidendist teenuseosutajale – Põhjendused

1. Käesolevas kohtuasjas palutakse Euroopa Kohtul taas käsitleda küsimust, kas liidu teenuste osutamise vabadust käsitlevate õigusnormidega on kooskõlas riigisisised õigusnormid, milles on nähtud ette maksu kohaldamine mitteresidendist teenuseosutajate suhtes nii, et tehakse kinnipidamine tasudelt, mida maksab residentist teenuste saaja.
2. Käesolev kohtuasi asetub niisuguse vaidluse raamistikku, mis tekkis Rumeenia äriühingu SC Cartrans Preda SRL (edaspidi „Cartrans Preda“) ja Rumeenia maksuhalduri vahel seoses maksuotsusega, mille viimane sellele äriühingule saatis. Nimetatud maksuotsusega kohustas Rumeenia maksuhaldur Cartrans Predat tasuma esiteks täiendava käibemaksusumma Rumeeniasse imporditava kauba veo teenustelt ja teiseks teatava summa seoses maksu kinnipidamisega tulumaksuna mitteresidentide tulult. Rumeenia maksuhalduri arvates oleks Cartrans Preda pidanud selle summa maha arvama tasudelt, mida ta maksis Taani äriühingule, kellega ta oli sõlminud käibemaksu ja aktsiisi mitmes liikmesriigis tagasinõudmise lepingu.
3. Vastavalt Euroopa Kohtu palvele on käesolevas ettepanekus piirdutud nende eelotsuse küsimuste analüüsiga, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud Cartrans Preda vaidlustatud maksuotsuse teise aspekti kohta, mis tõstatab teenuste osutamise vabadust käsitlevaid küsimusi.

<sup>1</sup> Algkeel: itaalia.

## I. Õiguslik raamistik

4. Dekreedi nr 389, millega ratifitseeritakse topeltmaksustamise vältimise leping Rumeenia ja Taani vahel (Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca; edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“), artikli 7 lõikes 1 on sätestatud:

„Tulu, mida saab ühe lepinguosalise riigi õiguse alusel asutatud ettevõtja, maksustatakse ainult selles riigis, v.a juhul, kui see ettevõtja tegutseb teises lepinguosalises riigis seal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. [...]“.

5. Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 12 lõigetes 1–3 on nähtud ette:

„1. Ühest lepinguosalisest riigist saadud komisjonitasusid, mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, võib maksustada selles teises lepinguosalises riigis.

2. Neid komisjonitasusid võib siiski maksustada selles lepinguosalises riigis, kust need pärinevad, vastavalt selle riigi õigusaktidele; nõnda kindlaks määratud maks ei tohi aga siiski ületada 4% komisjonitasu summast.

3. Käesolevas artiklis kasutatud termin „komisjonitasu“ tähistab makseid maaklerile, komisjonärile või mis tahes muule isikule, kes on asjaomase makse päritolu-osalisriigi maksuõigusnormide kohaselt sellise maakleri või komisjonäriگا võrdsustatud.“

6. Rumeenia maksuõiguses on mõiste „komisjonitasu“ määratletud nii, et see on „igasugune rahaline või mitterahaline makse, mis tehakse maaklerile, komisjonärile või maakleri või komisjonäriگا võrdsustatud isikule äritehinguga seotud vahendusteenuste eest“.<sup>2</sup>

7. Lisaks on Rumeenia maksuõiguse kohaselt mitteresidendid, kes saavad maksustatavat tulu Rumeeniast, kohustatud tasuma maksu vastavalt Rumeenia õigusele ja neid loetakse maksukohustuslasteks.<sup>3</sup> Rumeenia õiguse järgi käsitatakse ka residendi makstavat komisjonitasu Rumeenias saadud maksustatava tuluna, olenemata sellest, kas see on saadud Rumeenias või välismaal.<sup>4</sup>

8. Rumeenia maksuõigusnormides, mis käsitlevad tulumaksu kinnipidamist maksustatavalt tulult, mida on Rumeeniast saanud mitteresidendid, on sätestatud, et maksu, mida isikud peavad tasuma sellelt tulult, arvutab, peab kinni, deklareerib ja tasub riigikassale isik, kellelt tulu pärineb. Mis puudutab konkreetselt komisjonitasu, mida resident maksab mitteresidendile, siis tasumisele kuuluv maks arvutatakse 16% määraga, mida kohaldatakse brutotulu suhtes.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Vt seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, edaspidi „seadus nr 571/2003“), artikli 7 lõike 1 punkt 9 ja seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, edaspidi „seadus nr 227/2015“), artikli 7 lõike 1 punkt 9.

<sup>3</sup> Vt seaduse nr 571/2003 artikkel 113 ja seaduse nr 227/2015 artikkel 221.

<sup>4</sup> Vt seaduse nr 571/2003 artikli 115 lõike 1 punkt f ja seaduse nr 227/2015 artikli 223 lõike 1 punkt f.

<sup>5</sup> Vt seaduse nr 571/2003 artikli 116 lõige 1 ja lõike 2 punkt d ning seaduse nr 227/2015 artikli 224 lõige 1 ja lõike 4 punkt d.

## II. Faktilised asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9. Cartrans Preda, kes on kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtus, on ettevõtja, kes osutab kaupade maanteeveoteenuseid ja kelle asukoht on Rumeenias.

10. Maksukontrolli tulemusena, mille Rumeenia maksuhaldur viis Cartrans Predas läbi ajavahemikul 18. novembrist 2019 kuni 7. veebruarini 2020, väljastas see maksuhaldur maksuotsuse, millega seda ettevõtjat kohustati tasuma esiteks 1529 Rumeenia leud (RON) täiendavat käibemaksu ja teiseks 79 478 Rumeenia leud mitteresidentide saadud tulu suhtes kohaldavat tulumaksu.

11. Mis puudutab maksuotsuse seda teist aspekti, mis on käesoleva ettepaneku raames asjakohane, siis asja materjalidest tuleneb, et Cartrans Preda on sõlminud Taani äriühinguga FDE Holding A/S lepingu, andes talle sellega üle õiguse nõuda kauba ühendusesiseselt soetamiselt tasutud käibemaks enda nimel tagasi, kusjuures kaubaks oli konkreetset kütus, mida Cartrans Preda ostis liidu eri liikmesriikides. Selle lepingu alusel tegeles FDE Holding kui Cartrans Preda seaduslik esindaja kõigi käibemaksu tagasinõudmiseks vajalike formaalsustega. Nende teenuste eest saadav tasu määrati kindlaks, kohaldades igas riigis tagastatud käibemaksu summale teatavat protsendimäära.

12. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Rumeenia maksuhalduri väitel kujutavad need FDE Holdingu saadud tasud endast komisjonitasusid. Maksuhalduri arvates ei ole Cartrans Preda nendelt komisjonitasudelt kinni pidanud mitteresidentide tulumaksu, kohaldades brutotulu suhtes Rumeenia ja Taani vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 12 lõikes 2 ette nähtud 4% määra.

13. Cartrans Preda on talle väljastatud maksuotsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus vaidlustanud. Selle tulu, mida saavad mitteresidendid, maksustamise kohta väidab Cartrans Preda nimetatud kohtus, et see tulu ei ole komisjonitasu. See on pigem tasu teenuste eest, mida saab topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 7 lõike 1 kohaselt maksustada üksnes Taanis. FDE Holding tõendas sellega seoses, et kõnesolevate teenuste eest saadavalt tasult, sh Rumeenias saadud tasult, on ta maksnud maksu, mis kuulus tasumisele Taanis.

14. Cartrans Preda väidab ka, et on sõlminud ühe Rumeenia ettevõtjaga täiesti samaväärse lepingu, mis puudutab käibemaksu tagasinõudmist, ning Rumeenia maksuhaldur ei ole leidnud, et ta peaks tegema tulumaksu kinnipidamise osutatud teenuste eest saadud tasule vastava tulu osas.

15. Cartrans Preda kinnitab, et välisriigis käibemaksu tagasinõudmise teenused tekitavad Rumeenia residendile kohustuse tasuda maksu kinnipidamise teel üksnes siis, kui teenuse osutamise kohta on sõlmitud leping teise liikmesriigi residendiga. See tekitab erineva kohtlemise, mis kujutab endast teenuste liidu piires osutamise vabaduse piirangut, millega rikutakse ELTL artikleid 56 ja 57.

16. Niisugustest kaalutlustest lähtudes on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kas liidu õigusega on konkreetset kooskõlas see, kuidas on Rumeenia maksuhaldur kvalifitseerinud teenused, mida osutab mitteresidentist juriidiline isik FDE Holding, ja asjaolu, et tema saadud tulu suhtes kohaldatakse tulumaksu. Niisugused kahtlused võivad viia maksuotsuse tühistamiseni.

17. Selles olukorras otsustas Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia) menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule kuus eelotsuse küsimust, millest kolmas, neljas, viies ja kuues – mida on käesolevas ettepanekus analüüsitud – puudutavad liidu teenuste osutamise vabadust käsitlevate õigusnormide võimalikku rikkumist ja on järgmised:

„[...]

3. Kas ELTL artikli 57 seisukohalt kujutab käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmine mitme eri liikmesriigi maksuhaldurilt endast ühendusesisest teenuseosutamist või hoopis äritehingut vahendava komisjonäri tegevust?
4. Kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et kui teises liikmesriigis asuvalt teenuseosutajalt teenuse saaja on vastavalt oma asukohaliikmesriigi õigusnormidele kohustatud nende teenuste eest ette nähtud tasult maksu kinni pidama, siis on tegemist teenuste osutamise vabaduse piiranguga, arvestades, et sellist kinnipidamiskohustust ei ole siis, kui ta sõlmib sama teenuse osutamiseks lepingu teenuseosutajaga, kes asub saajaga samas liikmesriigis?
5. Kas tulu maksja asukohariigi maksustamisviis on asjaolu, mis muudab teenuste osutamise vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks ja takistab seda, kuna selleks, et 4% määraga maksu kinnipidamist vältida, saab resident teha käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmiseks koostööd ainult üksustega, kes on sama riigi residentid, mitte teiste üksustega, kes asuvad muudes liikmesriikides?
6. Kas asjaolu, et mitteresidendi saadud tulu maksustatakse 4% (või olenevalt olukorrast 16%) määraga brutosummast, samas kui äriühingu tulumaks, mida kohaldatakse sama liikmesriigi residentist teenuseosutaja suhtes (kui ta kasumit teenib), on 16% netosummast, võib samuti pidada ELTL artikli 56 rikkumiseks, sest see on veel üks tegur, mis muudab teenuste osutamise vabaduse kasutamise mitteresidentidele vähem atraktiivseks ja takistab seda?“

### III. Õiguslik analüüs

18. Nagu eespool punktis 3 juba märgitud, on käesolevas ettepanekus vastavalt Euroopa Kohtu palvele analüüsitud eelotsuse küsimusi, milles palutakse tõlgendada liidu teenuste osutamise vabadust ning konkreetselt ELTL artikleid 56 ja 57 käsitlevaid õigusnorme.

#### A. Kolmas eelotsuse küsimus

19. Kolmanda eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ELTL artiklit 57 tuleb tõlgendada nii, et selline teenus nagu põhikohtuasjas, mis seisneb käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmises ettevõtja huvides mitme liikmesriigi maksuhaldurilt, kujutab endast teenuste osutamist selle õigusnormi tähenduses ning kuulub seega ELTL artikliga 56 liidus ette nähtud teenuste osutamise vabaduse kohaldamisalasse.

20. Selles küsimuses tuleb kõigepealt meenutada, et ELTL artikli 57 kohaselt mõistetakse „teenustena“ tavaliselt tasulist tegevust niivõrd, kui võrd see ei ole reguleeritud kaupade, kapitali ja isikute vaba liikumist käsitlevate sätetega. Selle artikli teises lõigus on näitena loetletud teatavad „teenuste“ mõiste alla kuuluvad tegevused, nende hulgas kaubanduslik tegevus.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> 9. juuli 2020. aasta kohtuotsus RL (hilinenud maksimisega võitlemine) (C-199/19, EU:C:2020:548, punkt 31).

21. Sellest tuleneb, et EL toimimise leping annab mõistele „teenus“ laia määratluse, mistõttu see hõlmab ükskõik millist teenust, mis ei kuulu muude põhivabaduste kohaldamisalasse, eesmärgiga mitte jätta majandustegevust põhivabaduste kohaldamisalast välja.<sup>7</sup>

22. ELTL artiklis 57 kasutatud mõiste „teenus“ laiast määratlusest niisugusena, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus kahes eelmises punktis viidatud kohtupraktikas, tuleneb minu arvates, et niisugune tasuline leping, mille on sõlminud Cartrans Preda ja FDE Holding ning mille kohaselt seisneb põhitegevus käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmises mitme liikmesriigi maksuhaldurilt, eeldab „teenuse“ osutamist ELTL artikli 57 tähenduses.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused näivad olevat tingitud asjaolust, et Rumeenia maksuhaldur kvalifitseeris summad, mille Cartrans Preda maksab FDE Holdingule selle lepingu alusel, „komisjonitasuks“ Rumeenia ja Taani vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 12 lõike 3 tähenduses.

24. Niisugune asjaolu ei saa siiski kuidagi muuta järeldust, et Cartrans Preda ja FDE Holdingu vahel sõlmitud lepingu järgi on põhitegevuseks teenus ELTL artikli 57 tähenduses.

25. ELTL artiklis 57 on sätestatud, et „teenusena“ mõistetakse aluslepingutes tavaliselt „tasulist tegevust“. Euroopa Kohus on selles küsimuses selgitanud, et tasulisuse olemuslik tunnus on see, et tasu on majanduslik vastusooritus osutatud teenuse eest<sup>8</sup> ning on tavaliselt teenuseosutaja ja teenuse saaja vahel kokku lepitud ning et mõistet „tasu“ on tõlgendatud üsna laialt<sup>9</sup>.

26. Käesolevas asjas ei ole kahtlust, et Cartrans Preda makstavad summad kujutavad endast majanduslikku vastusooritust FDE Holdingu osutatavate teenuste eest. Sellest järeldub, et niisuguse teenuse osutamise eest makstavate tasude võimalik kvalifitseerimine „komisjonitasudeks“ riigisisese õiguse või topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ei mõjuta kuidagi nende tegevuste kvalifitseerimist „teenuseks“ ELTL artikli 57 tähenduses, mille eest need tasud makstakse.

27. Pealegi ilmneb kohtupraktikast, et kui Euroopa Liidu tasandil puuduvad topeltmaksustamise vältimiseks ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed, siis jääb liikmesriikidele nende pädevuse raames määrata kindlaks tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et olenevalt olukorrast lepingute abiga vältida topeltmaksustamist, õigus kvalifitseerida majanduslikud vastusooritused, mida tasuti teenuste osutamise eest, nagu nad ise heaks arvavad, kuid järgides siiski EL toimimise lepinguga tagatud teenuste osutamise vabadust.<sup>10</sup>

28. Kokkuvõttes arvan eeltoodud kaalutluste põhjal, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale eelotsuse küsimusele on vaja vastata, et ELTL artiklit 57 tuleb tõlgendada nii, et tasuline leping, mille põhitegevus seisneb käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmises mitme liikmesriigi maksuhaldurilt, eeldab „teenuse“ osutamist selle õigusnormi tähenduses.

<sup>7</sup> 9. juuli 2020. aasta kohtuotsus RL (hilinenud maksimisega võitlemine) (C-199/19, EU:C:2020:548, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>8</sup> Vt eelkõige 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>9</sup> Vt selle kohta kohtupraktika üksikasjalik analüüs kohtujurist Emiliou hiljutises ettepanekus (C-372/21, EU:C:2022:540, punkt 37 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>10</sup> Vt selle kohta 24. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Sauvage ja Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856, punktid 22 ja 24 ning seal viidatud kohtupraktika).

## **B. Neljas ja viies eelotsuse küsimus**

29. Oma neljanda ja viienda eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamise vabaduse piiranguks selle õigusnormi tähenduses on teenuse saajatele ühe liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud kohustus pidada kinni maks tasudelt, mida makstakse teises liikmesriigis asuvalle teenuseosutajale, kes osutab teenuseid konkreetsetl mitmes liikmesriigis, samal ajal kui niisugust kohustust ei eksisteeri tasude puhul, mida makstakse kõnesolevas liikmesriigis asuvalle teenuseosutajale, kes osutab täpselt samu teenuseid.

30. Õigusnormides, millega on tegemist põhikohtuasjas, on teenuse saajale ette nähtud kohustus pidada kinni maks tasult, mida tuleb maksta mitteresidendist teenuseosutaja teenuse eest. Niisuguses olukorras on vaja kõigepealt meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nii, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad nad seda pädevust kasutama liidu õigust ja konkreetsetl EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi järgides.<sup>11</sup>

31. Selles küsimuses on tarvis meenutada, et sellesama kohtupraktika kohaselt on ELTL artikliga 56 vastuolus igasuguse riigisisese õigusnormi kohaldamine, mille toimel muutub liikmesriikidevaheline teenuste osutamine võrreldes puhtalt liikmesriigisisese teenuste osutamisega raskemaks.<sup>12</sup>

32. Nimelt on ELTL artikli 56 järgi nõutav, et kaotada tuleb teenuste osutamise vabaduse kõik piirangud, mis on kehtestatud seeläbi, et teenuseosutaja asub muus liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse.<sup>13</sup>

33. Niisugused teenuste osutamise vabaduse piirangud on liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.<sup>14</sup> Seejuures piisab, kui kõnealune õigusnorm muudab selle vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks.<sup>15</sup>

34. Niisugused teenuste osutamise vabaduse piirangud võivad olla lubatud ainult siis, kui nendega taotletakse õiguspärast eesmärki, mis on EL toimimise lepinguga kooskõlas ja ülekaaluka üldise huviga põhjendatud, tingimusel et sellisel juhul on piirangud taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobivad ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.<sup>16</sup>

35. Lisaks on kindlalt välja kujunenud kohtupraktika kohaselt ELTL artiklis 56 sätestatud teenuste osutamise vabadusest mõeldud kasu saama nii teenuste osutaja kui ka nende saaja.<sup>17</sup>

<sup>11</sup> Vt teiste hulgas 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika) ning viimasena 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, punkt 21 ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>12</sup> Vt teiste hulgas 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, punkt 22 ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>13</sup> Vt teiste hulgas 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, punkt 22 ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>14</sup> Vt teiste hulgas 27. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>15</sup> Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>16</sup> Vt teiste hulgas 27. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>17</sup> Vt teiste hulgas 27. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

36. Käsitletaval juhtumil on kõnesolevate riigisiseste õigusaktidega – nagu ilmneb eespool punktides 5–8 tsiteeritud õigusnormidest – sellistele teenuse saajatele nagu põhikohtuasjas, kellele osutavad teenuseid mitteresidendist teenuseosutajad, kehtestatud kohustus teha mahaarvamine, kohaldades brutotulu suhtes 16% määra, mida võib topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vähendada 4% määran. Niisugust kinnipidamiskohustust ei kohaldata aga juhul, kui samu teenuseid osutavad residentid ettevõtjad, kelle suhtes kohaldatakse – nagu nähtub kohtuasja materjalidest – äriühingute tulumaksuna 16% määra puhastulust.

37. Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba kinnitanud, et sõltumata mõjust, mis maksu kinnipidamisel võib olla mitteresidendist teenuseosutajate maksualasele olukorrale, võib maksu kinnipidamise kohustus seetõttu, et see toob kaasa täiendava halduskoormuse ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud, muuta piiriülesed teenused residentidist teenuste saajate jaoks vähem atraktiivseks kui residentidist teenuste osutajate poolt pakutavad teenused ja kallutada nimetatud teenuste saajaid mitteresidendist teenuste osutajate teenuseid mitte kasutama.<sup>18</sup>

38. Käsitletaval juhul on tegemist – nagu väidab Cartrans Preda – residentidist teenuste saajate erineva kohtlemisega olenevalt sellest, kas nad kasutavad residentidist või mitteresidendist teenuseosutaja teenust. Kui teenuste saaja kasutab mitteresidendist teenuseosutaja teenust, kehtib tema suhtes kohustus teha kinnipidamine sellele teenuseosutajale makstavatest tasudest, mis tähendab täiendavat halduskoormust ja sellega seotud ohte vastutuse vallas. Niisuguste ohtude olemasolu on pealegi ilmselgelt tõendatud käsitletaval juhul, mil Cartrans Predale edastati tagantjärele maksuotsus, mille ta on eelotsusetaotluse esitanud kohtus vaidlustanud.

39. Niisuguses olukorras seisneb erinev kohtlemine sellise residentid ebasoodsamas kohtlemises, kes kasutab piiriülest teenust, mistõttu tuleb järeldada, et sel juhul on tegemist teenuste osutamise vabaduse piiranguga, mis on põhimõtteliselt keelatud.<sup>19</sup>

40. Äsja tuvastatud ei sea kahtluse alla Rumeenia valitsuse argumendid, mis rajanevad 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsusel Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) ning mille kohaselt ei ole residentide ja mitteresidentide olukord otseste maksude valdkonnas üldjuhul samalaadne.<sup>20</sup>

41. Selles küsimuses tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba lükanud tagasi sarnased argumendid, märkides – nagu ilmneb eespool punktis 35 viidatud ülejäänud kohtupraktikast –, et teenuste saaja ja osutaja on kaks erinevat õigussubjekti, kellel on erinevad huvid ja kes mõlemad peavad saama tugineda teenuste osutamise vabadusele, kui nende õigusi on rikutud.<sup>21</sup>

42. Nagu ilmneb punktides 38 ja 39 eespool, eksisteerib piirang niisugusel juhul nagu käsitletav seoses teenuste saaja seisundiga ega sõltu seepärast võimalikest mõjudest teenuseosutaja seisundile.

43. Seepärast ei ole piirangu olemasolu seisukohast tähtsust ka sellel, et teenuseosutaja võib topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksust, mida ta tasub oma residentriigis, maha arvata summa, mille pidas kinni teenuse saaja talle kehtestatud mahaarvamiskohustuse tõttu.

<sup>18</sup> Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punktid 28 ja 32).

<sup>19</sup> Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 25).

<sup>20</sup> Rumeenia valitsus viitab eelkõige selle kohtuotsuse punktidele 38 ja 39.

<sup>21</sup> Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 27).

Nagu ilmneb punktist 37 eespool, ei sõltu piirangu olemasolu niisugusel juhul nagu käesolevas asjas mõjust, mis maksu kinnipidamisel võib olla mitteresidendist teenuseosutajate maksualasele olukorrale.<sup>22</sup>

44. Rumeenia valitsus väidab siiski, et kõnesolevad riigisisised õigusnormid kujutavad endast meedet, mille on kehtestanud liikmesriik, et saavutada üldise huvi eesmärk, st tagada selle maksu sissenõudmine, mida peavad tasuma mitteresidendid, ning et neid õigusnorme õigustab seega vajadus tagada maksude tõhus sissenõudmine.

45. Nagu on märgitud eespool punktis 34, võib väljakujunenud kohtupraktika kohaselt teenuste osutamise vabaduse piirang olla lubatud ainult siis, kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, tingimusel et piirangu kohaldamine on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.<sup>23</sup>

46. Mis puudutab esiteks ülekaaluka üldise huvi põhjuse olemasolu, siis Euroopa Kohus on juba mitu korda leidnud, et vajadus tagada maksude tõhus sissenõudmine kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada teenuste osutamise vabaduse piiramist.<sup>24</sup>

47. Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba märkinud, et maksu kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse süsteem kujutavad endast õiguspärast ja asjakohast vahendit selleks, et tagada maksustavast riigist väljaspool asuva isiku tulude maksustamine ning vältida seda, et asjaomased tulud jäävad maksustamata nii elukohariigis kui ka teenuste osutamise riigis.<sup>25</sup>

48. Mis puudutab teiseks küsimust, kas see meede suudab tagada taotletava eesmärgi saavutamise, siis 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsuses X (C-498/10, EU:C:2012:635) leidis Euroopa Kohus, et kui tegemist on teenuste osutajatega, kes osutavad aeg-ajalt teenuseid muus liikmesriigis kui nende asukohaliikmesriik ja viibivad seal üksnes vähe aega, siis kujutab maksu kinnipidamine endast sobivat meedet selleks, et tagada maksude tõhus sissenõudmine.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punktid 54–57).

<sup>23</sup> Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 29).

<sup>24</sup> Vt 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 36); 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635 punkt 39) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 39).

<sup>25</sup> Vt 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 36) ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635 punkt 39).

<sup>26</sup> Vt punkt 42.



49. Arvan, et see arutluskäik on seda õigem niisugusel juhul nagu käsitletav, kus esiteks osutab mitteresidendist teenuseosutaja residendile teenust, mida osutatakse konkreetselt mitmes muus liikmesriigis kui see, kust tulu pärineb, ning teiseks maksustatakse tasusid selle teenuse eest vastavalt riigisisestele õigusnormidele ja topeltmaksustamise vältimise lepingule liikmesriigis, mille resident on teenuse saaja.<sup>27</sup>

50. Mis puudutab kolmandaks küsimust, kas niisugune meede ületab selle, mis on vajalik tasumisele kuuluva maksu tõhusaks sissenõudmiseks, siis Euroopa Kohus on juba leidnud, et meede, milles on nähtud ette, et tasumisele kuuluva maksu peab kinni mitteresident, ei kujuta endast tingimata siduvamat ja koormavamamat meedet kui maksu otsene sissenõudmine mitteresidendist teenuseosutajalt, mis võimaldaks asuda seisukohale, et seda õigustab vajadus tagada tõhus maksu sissenõudmine.<sup>28</sup>

51. Lõpuks tuleb märkida, et kohtuistungil arutati topeltmaksustamise ohtu niisuguses olukorras nagu käsitletav, kus teenuste saaja liikmesriigi õigusnormide kohaselt maksustatakse tagantjärele kinnipidamise kohustuse kaudu tasu, mida maksti nende teenuste osutajale, samas kui see teenuseosutaja on juba tõendanud, et tasus maksu liikmesriigis, mille resident ta on.

52. Selles küsimuses märgin siiski esiteks, et Rumeenia valitsus rõhutas kohtuistungil, et topeltmaksustamise vältimise lepingus<sup>29</sup> on nähtud ette võimalus arvata maksust, mida tuleb tasuda Taanis tulult, mis saadi Rumeenias, maha maks, mida tuleb tasuda sellelt tulult teises liikmesriigis, st Rumeenias. Rumeenia valitsus on ka selgitanud, et niisuguse õigusnormiga ei ole vastuolus see, kui selliseid mahaarvamisi võib teha tagantjärele, st ka siis, kui maks, mis kuulub sellelt tulult tasumisele teenuseosutaja residentliikmesriigis, on juba tasutud. Niisugusel juhul tunnustatakse maksu ümberarvutust, mida võidakse võtta arvesse järgmistel maksustamisaastatel tasumisele kuuluva maksu puhul.

53. Mõistagi ei välista niisugune maksu ümberarvutuse võimalus – nagu komisjon kohtuistungil rõhutas – täielikult sellise tulu topeltmaksustamise ohtu. Nii on see näiteks siis, kui teenuseosutaja ei ole järgmistel aastatel mingil põhjusel kohustatud oma residentriigis makse tasuma ega saa seda maksu ümberarvutust niisiis kasutada. See ei tähenda siiski tingimata olukorda, kus valitseb vastuolu liidu õigusega. Selles küsimuses tuleneb kohtupraktikast, et kuna praeguses arengujärgus ei ole liidu õiguses kehtestatud üldisi kriteeriume pädevuse jaotamiseks liikmesriikide vahel seoses topeltmaksustamise kaotamisega liidus, ei ole niisugune topeltmaksustamine sel juhul tingimata välistatud.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Kohtuistungil kujunenud arutelu kohta, mis puudutab maksustamispädevuse kasutamist liikmesriikide poolt seda liiki olukorras, juhin tähelepanu, et rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtete kohaselt eeldab territoriaalsuse põhimõte (mida on rahvusvahelisel tasandil laialdaselt tunnustatud ka Euroopa Kohtu praktikas; vt selle kohta teiste hulgas kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika)), et täidetud on kaks riikide maksustamispädevusega seotud kriteeriumi: üks *subjektiivne*, mis on seotud asukohaga, ning teine *objektiivne*, mis on seotud „tuluallikaga“. Üldjuhul maksustab riik oma residente territoriaalselt piiramatult ja mitteresidente piiratult, piirdudes riigi territooriumil saadud tuluga (asukoha- ja allikapõhimõte, mis mõlemad väljendavad lõpuks territoriaalsuse põhimõtet; vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, punkt 45) ja tema ettepanek kohtuasjas Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, punkt 55)). Kuna käsitletaval juhul pärineb tulu liikmesriigist, mille resident on teenuse saaja, tundub esmapilgul, et vähemalt territoriaalsuse põhimõttest lähtudes ei tekigi probleemi, kas see, kui nimetatud liikmesriik kasutab oma nõnda tekkinud tulu maksustamise pädevust, on õiguspärane, ning seda isegi juhul, kui tegevused, mis on teenuste esemeks, tehti konkreetselt väljaspool selle liikmesriigi territooriumi. Lisaks on küsimus, kas see, kui nimetatud liikmesriik kasutab oma maksustamispädevust, võib olla liidu õigusega vastuolus, delikaatne küsimus, mida ei käsitle elolusetaotluse esitanud kohtu elolusete küsimused, ning see väljub käesoleva kohtuasja piiridest.

<sup>28</sup> Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635 punktid 52 ja 53).

<sup>29</sup> Rumeenia valitsus on viidanud topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 25 lõike 2 punktile a.

<sup>30</sup> Vt selle kohta analogia alusel 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Société Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

54. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest ilmneb, et minu arvates on eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandale ja viiendale eelotsuse küsimusele vaja vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi õigusaktidega teenuste saajale kehtestatud kohustus pidada kinni maks tasudelt, mida makstakse teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes osutab teenuseid konkreetselt mitmes liikmesriigis, samal ajal kui niisugust kohustust ei eksisteeri tasude puhul, mida makstakse kõnesolevas liikmesriigis asuvatele teenuseosutajatele, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut selle sätte tähenduses, sest sisaldab täiendavat halduskoormust ning kätkeb endas sellega seotud ohte vastutuse vallas. Kuivõrd nendest riigisisestest õigusnormidest tulenev teenuste osutamise vabaduse piirang tuleneb maksu kinnipidamise kohustusest, sest sellega kaasnevad täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusrisk, võib seda piirangut õigustada vajadusega tagada maksu tõhus sissenõudmine ja see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks.

### *C. Kuues eelotsuse küsimus*

55. Oma kuuenda eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamise vabaduse piiranguga on tegemist siis, kui maksukoormus on tasude puhul, mida saab teatavate teenuste mitteresidendist osutaja – kusjuures see maks nõutakse sisse nende teenuste saaja kinnipidamise abil –, 4% või olenevalt juhtumitest 16% nende tasude brutosummast, samas kui maksukoormus äriühingu tulumaksuna tasudelt, mida saab samade teenuste residendist osutaja, on 16% nende tasude puhassummast.

56. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse eesmärk on kontrollida, kas niisugune kinnipidamine nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut ka juhul, kui seda kinnipidamist tulust, mida saavad mitteresidendist ettevõtjad, kohaldatakse brutotulu suhtes, samas kui maksukoormust, mis jääb residendist ettevõtjate kanda, kohaldatakse puhastulu suhtes.

57. Selles küsimuses tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba kinnitanud, et ELTL artikliga 56 on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võetakse mitteresidentide maksustamisel üldjuhul arvesse brutotulu koos tegevuskuludega, samas kui residentide puhastulusid maksustatakse pärast selliste kulude mahaarvamist.<sup>31</sup>

58. Nagu ilmneb punktist 8 eespool, on riigisiseste õigusnormidega ette nähtud 16% kinnipidamine tasudest, mida makstakse selliste teenuste osutamise eest, nagu põhikohtuasjas osutavad mitteresidendist teenuseosutajad. Niisugust kinnipidamist võib Rumeenia ja Taani vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vähendada 4%-ni. Kinnipidamine arvutatakse mitteresidendist teenuseosutaja tasude brutosumma põhjal, samas kui residendist teenuseosutaja peab tasuma äriühingu tulumaksu, mis arvutatakse 16% määraga puhassummast.

59. Sellest järeldub, et 16% kinnipidamine brutosummast asetab mitteresidendist teenuseosutaja selgelt ebasoodsamasse olukorda võrreldes residendist teenuseosutajaga. Seevastu juhul, kui topeltmaksustamise vältimise lepinguga ette nähtud kinnipidamise määr on 4%, mida kohaldatakse tasu brutosumma suhtes, ning mitteresidendist teenuseosutajal ei ole võimalik selle teenusega seotud kutsetegevuse kulusid maha arvata, on 16% määra kohaldamine puhastasu suhtes soodne residendist teenuseosutajale, kui kogu maksusumma, mida peab tasuma

<sup>31</sup> 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punktid 29 ja 55); 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 42); 15. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23) ning 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 24).

mitteresidendist teenuseosutaja eelneva 4% määraga kinnipidamisena brutosummast, on kõrgem kui maks, mida ta peaks tasuma, kui puhastulu suhtes kohaldataks 16% määra, st kui kutsetegevusega seotud kulud võiks tasust, mida teenuse saaja peab maksma, maha arvata.

60. Eeltoodut arvestades ja võttes arvesse eespool punktis 57 viidatud kohtupraktikat, tuleb järeldada, et niisugused riigisisesed õigusnormid, mis on vaidluse all põhikohtuasjas ning mille kohaselt maksustatakse mitteresidentidest teenuseosutajate puhul nende osutatud teenuste eest saadud tasust tulenevat tulu nii, et nad ei saa võimalust selle tegevusega otseselt seotud kutsetegevuse kulusid maha arvata, samas kui niisugune võimalus antakse residentist teenuseosutajatele, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on ELTL artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.<sup>32</sup>

61. Asjaolu, et mitteresidendist teenuseosutajate suhtes võidakse vastaval juhul kohaldada soodsamat maksumäära kui residentist teenuseosutajate suhtes, ei saa õigustada niisugust teenuste osutamise vabaduse piirangut, nagu on kirjeldatud eelmises punktis.

62. Selles küsimuses on Euroopa Kohus esiteks korduvalt leidnud, et põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist ei saa pidada liidu õigusega koosõlas olevaks teiste maksusoodustuste tõttu, isegi kui eeldada, et need on olemas.<sup>33</sup>

63. Teiseks on Euroopa Kohus oma kohtupraktikas teinud selget vahet esiteks tegevuskuludele tuginemise ja teiseks maksumäära suurusele tuginemise vahel.<sup>34</sup> Ta on nõustunud, et keeld arvata maha tegevuskulusid, mis on mitteresidendi maksustatud tegevusega vahetult seotud, on sellisena teenuste osutamise vabadusega juba vastuolus.<sup>35</sup>

64. Seega ei saa mitteresidentide teenuste osutamise vabaduse põhimõttelist rikkumist, mis tuleneb maksustatud tegevusega vahetult seotud finantseerimiskulude mahaarvamise võimaluse puudumisest, korvata residentidega võrreldes madalama maksumääraga.<sup>36</sup>

65. Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liikmesriigis, kus tegevus toimus, saadud tuluga otseselt seotud tegevuskuludena tuleb mõista sellest tegevusest tingitud ja järelikult sellega tegelemiseks vajalikke kulusid.<sup>37</sup>

66. Ei ole võimalik kahelda, et põhikohtuasjas käsitletavat teenused, st käibemaksu tagasinõudmine liikmesriikides, kus teenuste saaja osutab maanteeveoteenuseid, tekitab niisuguseid kutsetegevusega seotud kulusid nagu erinevate liikmesriikide maksuhalduritega ühenduse võtmise või maksu- ja õigusnõustamise kulud.

<sup>32</sup> Vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 28).

<sup>33</sup> Vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punktid 31–33 ja seal viidatud kohtupraktika) ning analoogia alusel 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Sofina jt* (C-575/17, EU:C:2018:943, punktid 37 ja 38).

<sup>34</sup> 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, resolutsiooni punktid 1 ja 2).

<sup>35</sup> Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punkt 48).

<sup>36</sup> Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punkt 54).

<sup>37</sup> Vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

67. Seepärast peab eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellel tuleb lahendada vaidlus põhikohtuasjas ja võtta vastutus tulevase kohtuotsuse kuulutamise eest, selle vaidluse raames hindama esiteks, missuguseid võimalikke deklareeritud kulusid võib pidada selle tegevusega otseselt seotud kutsetegevuse kuludeks riigisiseste õigusnormide tähenduses, ning teiseks, missugust osa üldkuludest võib pidada selle tegevusega otseselt seotuks.<sup>38</sup>

68. Kokkuvõttes tuleneb eespool esitatud kaalutlustest, et minu arvates on kuuendale eelotsuse küsimusele vaja vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse mitteresidentidest teenuseosutajate puhul nende osutatud teenuste eest saadud tasust tulenevat tulu üldjuhul nii, et nad ei saa võimalust selle tegevusega otseselt seotud kutsetegevuse kulusid maha arvata, samas kui niisugune võimalus antakse residendist teenuseosutajatele. Seda, missuguseid kutsetegevuse kulusid võib pidada otseselt asjaomase tegevusega seotud kuludeks, peab kontrollima riigisisene kohus riigisisestest õigusest lähtudes.

#### IV. Ettepanek

69. Eeltoodud kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia) kolmandale kuni kuuendale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. ELTL artiklit 57 tuleb tõlgendada nii, et

tasuline leping, mille põhitegevus seisneb käibemaksu ja aktsiisi tagasinõudmises mitme liikmesriigi maksuhaldurilt, eeldab „teenuse“ osutamist selle õigusnormi tähenduses.

2. ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et

ühe liikmesriigi õigusaktidega teenuste saajale kehtestatud kohustus pidada kinni maks tasudelt, mida makstakse teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes osutab teenuseid konkreetselt mitmes liikmesriigis, samal ajal kui niisugust kohustust ei eksisteeri tasude puhul, mida makstakse kõnesolevas liikmesriigis asuvatele teenuseosutajatele, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut selle sätte tähenduses, sest sisaldab täiendavat halduskoormust ning kätkeb endas sellega seotud ohte vastutuse vallas.

Kuivõrd nendest riigisisestest õigusnormidest tulenev teenuste osutamise vabaduse piirang tuleneb maksu kinnipidamise kohustusest, sest sellega kaasnevad täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusrisk, võib seda piirangut õigustada vajadusega tagada maksu tõhus sissenõudmine ja see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks.

3. ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse mitteresidentidest teenuseosutajate puhul nende osutatud teenuste eest saadud tasust tulenevat tulu üldjuhul nii, et nad ei saa võimalust selle tegevusega otseselt seotud kutsetegevuse kulusid maha arvata, samas kui niisugune võimalus antakse residendist teenuseosutajatele.

<sup>38</sup> Vt selle kohta 13. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549)*, punkt 52 ning seal viidatud kohtupraktika).

Seda, missuguseid kutsetegevuse kulusid võib pidada otseselt asjaomase tegevusega seotud kuludeks, peab kontrollima riigisisene kohus riigisisest õigusest lähtudes.