



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
21 päivänä joulukuuta 2011<sup>1</sup>

**Asia C-498/10**

**X**

(Hoge Raad der Nederlandenin (Alankomaat) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Palvelujen tarjoamisen vapaus — Kotimaisen palvelun vastaanottajan velvollisuus pidättää korvauksesta lähdeveroa, kun palvelun tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon — Syrjintä — Rajoittaminen — Oikeuttamisperusteet — Verojen tehokas kantaminen ja periminen — Direktiivi 76/308

## I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa nousee jälleen esiin kysymys siitä, onko ulkomaalaisten palvelun tarjoajien verottaminen lähdeverotuksella eli käytäntö, jossa kotimainen palvelun vastaanottaja pidättää korvauksesta veroa ja tilittää sen veroviranomaisille, yhteensopivaa palveluiden tarjoamisen vapauden kanssa.

2. Kysymyksen taustalla ovat ystävyysottelut, jotka kaksi brittiläistä jalkapalloseuraa pelasivat alankomaalaisen jalkapalloseuran kanssa Alankomaissa alankomaalaisen seuran kutsusta. Alankomaalainen jalkapalloseura ei pidättänyt lähdeveroa korvauksesta, jonka se oli maksanut brittiläisille seuroille peleihin osallistumisesta, vaikka se olisi ollut Alankomaiden lain nojalla velvoitettu siihen. Veroviranomainen vaatii sitä nyt maksamaan verot jälkikäteen. Alankomaalainen jalkapalloseura on kuitenkin sitä mieltä, että lähdeverotus loukkaa palvelujen tarjoamisen vapautta. Sen mukaan velvollisuus pidättää lähdeveroa pätee vain, jos kutsuttu jalkapalloseura on sijoittautunut ulkomaille. Kotimainen jalkapalloseura on sen sijaan ollut sen mukaan itse vastuussa veroasioistaan.

3. Ennakkoratkaisupyyntö, jonka Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt tässä yhteydessä unionin tuomioistuimelle, tarjoaa unionin tuomioistuimelle mahdollisuuden tarkentaa tähänastista lähdeverotusta koskevaa oikeuskäytäntöään, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti asioissa FKP Scorpio Konzertproduktionen<sup>2</sup> ja Truck Center<sup>3</sup> annetuista tuomioista. Unionin tuomioistuimen on otettava tässä yhteydessä huomioon myös se, että edellä mainituista asioista poiketen käsiteltävässä tapauksessa olivat käytettävissä unionin oikeuteen perustuvat täytäntöönpanovälineet rajat ylittävälle veron perinnälle.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9461).

3 — Asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767).

## II Asiaa koskeva lainsäädäntö

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt muodostuvat palveluiden tarjoamisen vapautta koskevista säännöksistä sekä keskinäisestä avunannosta perinnässä annetusta direktiivistä 76/308,<sup>4</sup> sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/44<sup>5</sup> (jäljempänä direktiivi 76/308). Koska pääasiassa on kyse verovuosia 2002 ja 2004 koskevien jälkiverotuspäätösten laillisuuden arvioinnista, ennakkoratkaisupyynnön vastattaessa on otettava huomioon vielä perussopimusten määräykset, sellaisina kuin ne ovat muutettuina Amsterdamin sopimuksella; erityisesti on tarkasteltava EY 49 artiklaa eikä SEUT 56 artiklaa. Merkityksellisiä ovat lisäksi Alankomaiden palkkaverolain säännökset ja erään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräykset.

### A Kansallinen lainsäädäntö

5. Vuoden 1964 palkkaverolain (Wet op de loonbelasting) 1 §:n mukaan muun muassa ”ulkomaisilta seuroilta” kannetaan palkkaveroksi nimitettyä välitöntä veroa. ”Ulkomaisella seuralla” tarkoitetaan tässä vuoden 1964 palkkaverolain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 5 b §:n 1 momentin mukaisesti luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden, joiden pääasiallinen asuin- tai kotipaikka ei ole Alankomaissa, muodostamaa ryhmää, jonka jäsenet harjoittavat yksittäin tai yhdessä lyhytaikaisen sopimuksen perusteella ammattimaisesti johonkin urheilulajiin kuuluvaa toimintaa Alankomaissa.

6. Vuoden 1964 palkkaverolain 8 a §:n 1 momentin a kohdan perusteella henkilön, jonka kanssa urheilua koskeva sopimus on tehty, on pidätettävä palkkaveroa, mikäli kyseinen henkilö myös maksaa korvauksen. Palkkaveron suuruus on vuoden 1964 palkkaverolain 35 h §:n 1 momentin mukaan 20 prosenttia.

7. Jos urheilutapahtumasta sovitaan ”kotimaisen seuran” kanssa, korvauksen maksajalle ei synny velvoitetta pidättää palkkaveroa lähteellä. Tällaiselta seuralta peritään nimittäin yhteisöveroa sen vastaanottamasta korvauksesta, joka katsotaan osaksi sen voittoa. Käsiteltävinä vuosina 2002 ja 2004 yhteisöverokanta oli 34,5 prosenttia, ja 22 689 euron veronalaiseen määrään asti sovellettiin 29 prosentin veroa.

### B Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehty Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välinen sopimus

8. Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan välisen tulo- ja varallisuusveroa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi 7.11.1980 tehdyn sopimuksen (jäljempänä verosopimus) 17 artiklan 1 kappaleessa määrätään tiivistäen, että taiteilijoiden ja urheilijoiden tuloja voidaan verottaa Alankomaissa suoritetun henkilökohtaisen toiminnan osalta Alankomaissa. Verosopimuksen 17 artiklan 2 kappaleessa määrätään, että periaatetta sovelletaan myös silloin, kun tulot eivät tule taiteilijalle tai urheilijalle itselleen vaan toiselle (oikeus)henkilölle.

9. Verosopimuksen 22 artiklan mukaan on mahdollista, että Alankomaissa korvauksesta pidätetty vero hyvitetään Yhdistyneessä kuningaskunnassa korvaukselle määrätystä ja siitä maksettavasta verosta.

4 — Keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annettu neuvoston direktiivi 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18). Tämä direktiivi kodifioitiin 26.5.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/55/EY, joka taas kumottiin ja korvattiin keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/24/EU (EUVL L 84, s. 1).

5 — **Direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta 15.6.2001 annettu neuvoston direktiivi 2001/44/EY** (EYVL L 175, s. 17).

### III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

10. X on Alankomaihin sijoittautunut ammattijalkapalloseura. Heinäkuussa 2002 ja maaliskuussa 2004 X sopi kahden Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen ammattijalkapalloseuran (jäljempänä brittiläiset seurat) kanssa ystävyysottelujen järjestämisestä. Näiden Alankomaissa elokuussa 2002 ja elokuussa 2004 pelattujen ottelujen yhteydessä X maksoi brittiläisille seuroille 133 000 ja 50 000 euroa. Brittiläiset seurat eivät maksaneet korvauksia edelleen pelaajilleen.

11. Koska X ei pidättänyt eikä maksanut näistä korvauksista palkkaveroa, Alankomaiden veroviranomainen määräsi sille jälkiverotuspäätöksellä maksettavaksi 26 050 euron ja 9 450 euron jälkiverot (20 prosenttia korvauksista tiettyjen kulujen vähentämisen jälkeen). X nosti asiasta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa kanteen, joka hyväksyttiin. Toisen oikeusasteen tuomioistuimessa jalkapalloseura kuitenkin hävisi asian ja teki siitä syystä Hoge Raad der Nederlandeniin kassaatiovalituksen, jossa se vetosi lähinnä siihen, että kyseinen Alankomaiden lähdevero on sen mukaan vastoin palveluiden tarjoamisen vapautta.

12. Hoge Raad pyytää unionin tuomioistuimelta tässä yhteydessä ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

- ”1) Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että palvelujen tarjoamisen vapautta on rajoitettu, jos toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun tarjoajan suorittaman palvelun vastaanottaja veloitetaan sen jäsenvaltion lainsäädännön perusteella, johon palvelun vastaanottaja on sijoittautunut ja jossa palvelu suoritetaan, pidättämään palvelusta maksettavasta korvauksesta veroa, kun tällaista pidätysveloitetta ei ole siinä tapauksessa, että palvelun tarjoaja on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelun vastaanottaja?
- 2a) Jos vastauksesta edelliseen kysymykseen seuraa, että säännöstö, jossa palvelun vastaanottajan edellytetään pidättävän veroa, johtaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitukseen, voidaanko tällainen rajoitus oikeuttaa tarpeella taata veron kantaminen ja periminen sellaisilta lyhytaikaisesti Alankomaissa oleskelevalta ulkomaisilta seuroilta, joiden valvonta on vaikeaa, jolloin Alankomaille annetun verotusvallan käyttäminen on ongelmallista?
- 2b) Onko tällaisessa tapauksessa lisäksi merkityksellistä, että järjestelmää on myöhemmin tarkistettu kyseisenkaltaisten tilanteiden osalta siten, että verottamisesta on yksipuolisesti luovuttu, koska verotuksen toimittaminen ei ole osoittautunut yksinkertaiseksi ja tehokkaaksi?
- 3) Ylittääkö tällainen säännöstö sen, mikä on tarpeellista, kun otetaan huomioon erityisesti direktiivissä 76/308 tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa?
- 4) Onko edellisiin kysymyksiin vastaamisen kannalta merkityksellistä, että vero, jota korvauksesta peritään palvelun vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa, voidaan hyvittää toisessa jäsenvaltiossa samasta korvauksesta perittävässä verossa?”

13. Ennakkoratkaisumenettelyyn unionin tuomioistuimessa ovat osallistuneet X ja Alankomaiden, Belgian, Saksan, Ranskan, Italian, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio siten, että Belgian, Ranskan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat esittäneet ainoastaan kirjallisia huomautuksia.

## IV Arviointi

### A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

14. Ensimmäisellä kysymyksellään Hoge Raad der Nederlanden tiedustelee, onko kyseessä palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus, jos jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan on pidätettävä lähdevero samassa valtiossa suoritetulle palvelulle sovituista korvauksesta, mikäli palvelun tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, vaikka vastaanottaja ei olisi velvoitettu veron pidättämiseen, jos palvelun tarjoaja olisi sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon.

15. Brittiläiset seurat ovat suorittaneet X:lle EY 49 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettuja palveluita, kun ne osallistuivat korvausta vastaan ystävyyssotteluihin.<sup>6</sup> Koska palveluiden tarjoamisen vapaus ei koske vain palvelun tarjoajaa vaan myös palvelun vastaanottajaa,<sup>7</sup> X voi vedota näihin määräyksiin.

16. Vuoden 1964 palkkaverolain mukaan X:n oli pidätettävä ja tilitettävä palkkaveroa lähteellä, koska brittiläiset seurat olivat sijoittautuneet ulkomaille. Koska se ei toiminut näin, vaaditaan siltä veroa nyt jälkiverona. Jos X olisi järjestänyt ystävyyssottelut kotimaisten seurojen kanssa, sillä ei olisi tällaista veloitetta ja vastuuta. Rajat ylittävään palveluiden hyödyntämiseen liittyy siis lisävelvoitteita ja vastuurskejä suhteessa veroviranomaiseen.

#### 1. Käytettävä testi: syrjintää vai rajoittamista?

17. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset säännökset, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä, on lähtökohtaisesti kiellettyä palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittamista.<sup>8</sup> Siinä mielessä riittää, että kyseisellä lainsäädännöllä tämän vapauden käyttämisestä voidaan tehdä vähemmän houkuttelevaa.<sup>9</sup>

18. Kun tarkastellaan konkreettisesti rajat ylittävien palveluiden lähdeverotusta, asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen annetussa tuomiossa on todettu, että palvelujen vastaanottajan velvollisuus tehdä veronpidätys muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle suoritetusta vastikkeesta samoin kuin se, että palvelujen vastaanottaja voi tietyissä tapauksissa joutua verovastuuseen, on omiaan tekemään yrityksille vähemmän houkuttelevaksi kääntyä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien puoleen.<sup>10</sup> Tällaisella velvoitteella ja mahdollisella vastuulla rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, mikä on lähtökohtaisesti kiellettyä.<sup>11</sup> Mainitussa tuomiossa tultiin vasta myöhemmässä tutkinnan vaiheessa siihen tulokseen, että tällainen rajoitus on kuitenkin perusteltu tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi.<sup>12</sup>

6 — Ks. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok., s. I-4921, 73 kohta) ja asia C-325/08, Olympique Lyonnais, tuomio 16.3.2010 (Kok., s. I-2177, 27 ja 28 kohta).

7 — Ks. asia C-134/03, Viacom Outdoor, tuomio 17.2.2005 (Kok., s. I-1167, 35 kohta); edellä alaviitteessä 2 mainittu asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 32 kohta; asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomio 8.9.2009 (Kok., s. I-7633, 51 kohta) ja yhdistetyt asiat C-403/08 ja C-429/08, Football Association Premier League ym., tuomio 4.10.2011 (Kok., s. I-9083, 85 kohta).

8 — Asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998 (Kok., s. I-1931, 33 kohta); asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomio 11.9.2007 (Kok., s. I-6849, 67 kohta) ja asia C-56/09, Zanotti, tuomio 20.5.2010 (Kok., s. I-4517, 42 kohta).

9 — Yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-5093, 32, 39 ja 40 kohta); asia C-287/10, Tankreederei I, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-14233, 15 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Football Association Premier League ym., tuomion 85 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 33 kohta.

11 — Ibid., tuomion 34 kohta.

12 — Ibid., tuomion 35 kohta.

19. Hoge Raad der Nederlanden on kuitenkin esittänyt epäilyksensä kaksi vuotta myöhemmin sijoittautumisvapautta koskeneessa asiassa Truck Center annetun tuomion<sup>13</sup> perusteella siitä, arvioisiko unionin tuomioistuin kysymystä edelleen samalla tavalla vai olisiko se tällä välin valinnut toisenlaisen ratkaisun. Kyseisen tuomion mukaisesti kyseessä ei nimittäin ole sijoittautumisvapauden rajoitus, jos verosäännösten perusteella kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä kohdellaan eri tavalla soveltamalla erilaisia verotusmenetelmiä sen perusteella, onko niiden kotipaikka kyseisessä lähdevaltiossa vai jossakin muussa jäsenvaltiossa.

20. Asiassa Truck Center oli kyse kansallisesta lainsäädännöstä, jonka mukaisesti lainan korot, jotka maassa asuva yhtiö maksaa ulkomaiselle koronsaajayhtiölle, ovat lähdeveron alaisia, kun taas maassa asuvan yhtiön kohdalla tällaisia korkoja verotetaan (vain) yhteisöverotuksella.

21. Yhteisöjen tuomioistuin tutki mainitussa asiassa lähinnä, onko yhtiöiden verottamisessa eri menetelmiä soveltamalla kyseessä kotipaikkaan perustuva syrjintä. Se korosti, että sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.<sup>14</sup> Tuomioistuin ei kuitenkaan perustellut tätä enempää. Se selosti ennen kaikkea perusteellisesti, miksi tilanteita ei voida rinnastaa objektiivisesti toisiinsa.<sup>15</sup> Ennen kuin se päätyi lopulliseen ratkaisuunsa, jonka mukaan kyseessä ei ole sijoittautumisvapauden ”rajoitus”, se totesi vielä, että erilainen vero-oikeudellinen kohtelu ei välttämättä tuota etua kotimaisille koronsaajayhtiöille.<sup>16</sup>

22. Asioissa FKP Scorpio Konzertproduktionen ja Truck Center annetut tuomiot perustuvat siis erilaisiin lähestymistapoihin. Ensimmäinen perustuu rajoitustestiin, jossa jo rajat ylittävän tilanteen saattaminen huonompaan asemaan kotimaiseen tilanteeseen nähden johtaa siihen, että kyseessä on katsottava olevan lähtökohtaisesti kielletty perusvapauden rajoitus. Toinen perustuu taas lähinnä syrjintätestiin, jossa vasta tilanteiden rinnastettavuus johtaa siihen, että kyseessä on katsottava olevan lähtökohtaisesti kielletty syrjintä.

23. Tästä ei voida kuitenkaan päätellä, että asiassa Truck Center annettu tuomio merkitsisi poikkeamista asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen annetusta tuomiosta tai yleensä oikeuskäytännön muutosta. Oikeuskäytännössä on pikemminkin käytetty molempia lähestymistapoja jo pitkään ilman, että on selvennetty tarkemmin sitä, miten ne suhtautuvat toisiinsa.<sup>17</sup> Historiallisesti tarkasteltuna rajoitustesti on kuitenkin uudempi lähestymistapa. Unionin tuomioistuin on pitänyt erityisesti asiassa Truck Center annetun tuomion jälkeen kansallisia verosäännöksiä lähtökohtaisesti kiellettyinä palveluiden vapaan liikkuvuuden rajoituksena jo silloin, kun rajat ylittävää tilannetta on kohdeltu epäedullisesti verrattuna kotimaiseen tilanteeseen.<sup>18</sup>

24. Jos tarkastellaan vain lopputulosta, kummassakin tuomiossa päädytään erilaisista lähestymistavoista riippumatta siihen, että unionin oikeudessa sallitaan kulloinkin vain rajat ylittäviin tilanteisiin sovellettava lähdeverotus. Tässä kohtaa on korostettava, että unionin tuomioistuin on tunnustanut kummassakin tuomiossa, että valtion on tarpeellista kantaa ja periä veroja tehokkaasti. Ensimmäisessä

13 — Mainittu edellä alaviitteessä 3.

14 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Truck Center, tuomion 33 kohta.

15 — Ibid., tuomion 41–48 kohta.

16 — Ibid., tuomion 49 kohta.

17 — Ks. 4.9.2008 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-222/07, UTECA, tuomio 5.3.2009 (Kok., s. I-1407, ratkaisuehdotuksen 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja Kokott ja Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, s. 496, 497–.

18 — Edellä alaviitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat X ja Passenheim-van Schoot, tuomion 32, 39 ja 40 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Zanotti, tuomion 42 ja 43 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Tankreederei I, tuomion 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat.



tuomiossa se teki tämän kuitenkin vasta oikeuttamisen tasolla, kun se oli jo pitänyt kyseisiä säännöksiä lähtökohtaisesti kiellettynä rajoituksena.<sup>19</sup> Toisessa tapauksessa se tutki tätä näkökulmaa jo rinnastettavuuden yhteydessä ja käsitteli sitä siten edellytyksenä syrjinnän/rajoittamisen esiintymiselle.<sup>20</sup>

25. Käsiteltävässä asiassa on huomattavasti enemmän yhtymäkohtia asiaan FKP Scorpio Konzertproduktionen kuin asiaan Truck Center. Samoin kuin asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen tässäkin on kyse kotimaisten tahojen erilaisesta kohtelusta sen perusteella, käyttävätkö ne kotimaisten vai ulkomaisten palvelun tarjoajien palveluita. Tällaisessa tilanteessa on kysyttävä, syrjitäänkö erilaisella kohtelulla kotimaista tahoja, joka käyttää maan rajojen ulkopuolelta tarjottavaa palvelua. Jos näin on, kyseessä on lähtökohtaisesti kielletty palveluiden vapaan tarjoamisen rajoitus.

26. Sen sijaan asiassa Truck Center annetussa tuomiossa keskityttiin kysymykseen, ovatko kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien tahojen, jotka maksavat korkoja kyseisessä maassa, tilanteet rinnastettavissa toisiinsa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, etteivät maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet ole yleisesti ottaen rinnastettavissa toisiinsa,<sup>21</sup> ja päätyi tämän perusteella siihen tulokseen, ettei niiden tilannetta tosiasiallisesti voida rinnastaa objektiivisesti lähdeverotuksen osalta.

27. On todettava lisäksi, että aiemmin EY:n perustamissopimukseen ja nyt EUT-sopimukseen sisältyvissä sijoittautumisvapautta sekä palveluiden ja pääoman vapaata liikkumista koskevissa perustunnusmerkistöissä<sup>22</sup> puhutaan ensisijaisesti rajoituksesta, ei syrjinnästä.<sup>23</sup>

28. Tätä taustaa vasten suosittelen, että käsiteltävässä tapauksessa käytetään rajoitustestiä. Testiä ei saa kuitenkaan sekoittaa yleiseen rajoitustestiin, jota unionin tuomioistuin käyttää muissa kuin vero-oikeuteen kuuluvissa asioissa ja jota käyttäessä se olettaa, että kyseessä on rajoitus, vaikkei kyseessä olisi syrjintä, mikäli perusvapauden harjoittamisesta tehdään kansallisella lainsäädännöllä vähemmän houkuttelevaa.<sup>24</sup> Tällainen laajempi lähtökohta on lähtökohtaisesti hylättävä vero-oikeuden osalta, sillä siinä tapauksessa kaikki valtiolle suoritettavat maksut riippumatta niiden laadusta olisi tutkittava unionin tuomioistuimessa.<sup>25</sup> Unionin oikeudessa ei kuitenkaan taata unionin kansalaiselle, joka siirtyy harjoittamaan toimintaansa aiemmasta asuinjäsenvaltiostaan toiseen jäsenvaltioon, että tällainen siirtyminen olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden verotusta koskevien säännösten välisten eroavuuksien vuoksi tällainen siirtyminen toiseen jäsenvaltioon voi tilanteen mukaan olla työntekijälle verotuksen osalta enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista.<sup>26</sup>

29. Tässä käytetty vero-oikeudellinen rajoitustesti eroaa myös todellisen syrjinnän kattavasta syrjintätestistä olennaisesti perustelua ja todistelua koskevien velvollisuuksien osalta, sillä rajat ylittävien tilanteiden asettaminen vero-oikeudellisesti huonompaan asemaan on lähtökohtaisesti oikeutettava.

19 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 3 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

20 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Truck Center, tuomion 41–48 kohta.

21 — Ibid., tuomion 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

22 — Ks. EY 43 artiklan 1 kohta, EY 49 artiklan 1 kohta ja EY 56 artiklan 1 kohta sekä SEUT 49 artiklan 1 kohta, SEUT 56 artiklan 1 kohta ja SEUT 63 artiklan 1 kohta.

23 — Ks. 4.9.2008 esittämäni ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa UTECA (77 kohta).

24 — Asia C-442/02, CaixaBank France, tuomio 5.10.2004 (Kok., I-8961, 11 kohta); edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomion 51 kohta ja yhdistetyt asiat C-372/09 ja C-373/09, Peñarroja, tuomio 17.3.2011 (Kok., s. I-1785, 50 kohta).

25 — Ks. 28.10.2004 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-134/03, Viacom Outdoor, tuomio 17.2.2005 (Kok., s. I-1167, ratkaisuehdotuksen 62 kohta) ja 2.7.2009 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomio 17.11.2009 (Kok., s. I-10821, ratkaisuehdotuksen 48–53 kohta) sekä edellä alaviitteessä 17 mainittu Kokott ja Ost, s. 498.

26 — Asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005 (Kok., s. I-6421, 45 kohta) ja asia C-392/05, Alevizos, tuomio 26.4.2007 (Kok., s. I-3505, 76 kohta).

## 2. Rajoitustestin soveltaminen käsiteltävässä tapauksessa

30. Käsiteltävässä tapauksessa on selvää, että velvollisuus veron pidättämiseen ja siihen liittyvät vastuuriskit voivat tehdä rajat ylittävien palveluiden hyödyntämisestä kotimaahan sijoittautuneelle vastaanottajalle vähemmän houkuttelevaa kuin sellaisten kotimaahan sijoittautuneiden palvelun tarjoajien palveluiden hyödyntämisen, joiden on huolehdittava veroasioistaan itse.

31. Alankomaiden hallitus on kuitenkin sitä mieltä, että mahdollinen palvelujen vastaanottajaan kohdistuva hallinnollinen rasite ei saisi itsessään johtaa siihen oletukseen, että palveluiden vapaata liikkuvuutta on rajoitettu. Sen mukaan olisi ennemmin tarkasteltava rajat ylittäviä palveluita sinänsä kokonaisuutena. Koska käsiteltävässä tapauksessa samalla, kun vastaanottajaan kohdistuu mahdollinen rasite, hallinnollinen tilanne yksinkertaistuu huomattavasti palvelun tarjoajan osalta ja koska lisäksi verokanta on alempi kuin puhtaasti kotimaisissa tilanteissa, Alankomaiden hallituksen mukaan kyseessä ei ole rajoitus.

32. Tällainen lähestymistapa kaventaa kuitenkin palveluiden tarjoamisen vapautta tavalla, jota ei voida hyväksyä. Siinä ei nimittäin oteta huomioon, että palvelun vastaanottaja ja palvelun tarjoaja ovat kaksi erillistä oikeussubjektia, joilla on kummallakin omat etunsa. Kummankin on tästä syystä voitava vedota palveluiden tarjoamisen vapauteen, kun niiden oikeuksiin puututaan. Tämä ei kuitenkaan toteutuisi, jos rajoituksen olemassaolo voitaisiin kiistää vain sillä perusteella, että toiseen sopimuspuoleen (tässä tapauksessa: X) kohdistuva rasite koituu toisen osapuolen (tässä: brittiläiset seurat) eduksi. Kun kyseisenkaltaisessa tilanteessa tutkitaan, onko kyseessä rajoitus, on ennemmin jätettävä huomiotta mahdolliset palvelun tarjoajalle koituvat edut, sillä oikeuskäytännön mukaan perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden veroetujen olemassaolon perusteella, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa.<sup>27</sup> Sen merkitys voidaan arvioida vasta tutkimuksen myöhemmässä vaiheessa, nimittäin tutkittaessa rajoituksen oikeasuhteisuutta.

33. Käsiteltävässä tapauksessa on näin ollen katsottava, että kyseessä on lähtökohtaisesti kielletty palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus, mikä vahvistetaan palveluiden tarjoamisen vapautta koskevassa vakiintuneessa oikeuskäytännössä ja erityisesti asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen annettussa tuomiossa.

## 3. Onko kyseessä lisärajoitus korkeamman verotuksen takia?

34. Kyseessä voisi olla lisärajoitus, jos kotimainen verorasitus olisi todellisuudessa suurempi ulkomaisille palveluntarjoajille kuin kotimaisille palveluntarjoajille, eli jos lähdevero johtaisi tiukempaan verotukseen kuin kotimaisten palveluntarjoajien maksama vero.<sup>28</sup> Hoge Raad on maininnut kulloisetkin verokannat ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään, mutta se ei kuitenkaan ole sisällyttänyt erisuuruisen verotuksen mahdollisuutta kysymyksiinsä eikä pohtinut sitä muutenkaan. Koska osapuolet ovat tarkastelleet tätä näkökohtaa tarkemmin ennakkoratkaisumenettelyssä, siitä on syytä esittää joitakin lyhyitä huomautuksia.

35. Ensin on todettava, että lähdeverokanta oli kyseisinä verovuosina 20 prosenttia korvauksesta. X:lle osoitetussa jälkiverotuspäätöksessä tätä verokantaa sovellettiin X:n maksamaan korvaukseen kuitenkin vasta tiettyjen kulujen vähentämisen jälkeen. Istunnossa Alankomaiden hallitus selitti, että mahdolliset palkat, jotka jalkapalloseura maksaa tällaisesta korvauksesta pelaajilleen, eivät ole vähennettäviä kuluja tässä merkityksessä.

27 — Asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6161, 53 kohta); asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok., s. I-11819, 97 kohta) ja asia C-284/09, komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011 (Kok., s. I-9879, 73 kohta).

28 — Asia C-234/08, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok., s. I-5933, 55 kohta); ks. myös edellä alaviitteessä 27 mainittu asia komissio v. Saksa, tuomion 94 kohta ja 18.9.2008 esittämäni ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Truck Center, 66 kohta.

36. Vaikka ”ulkomaalaisen seuran” määritelmä näyttää olevan asiaa koskevassa alankomaalaisessa verolainsäädännössä huomattavasti avoimempi ja voi erityisesti käsittää ulkomaisten seurojen lisäksi kaikki peliin osallistuneet ulkomaalaiset pelaajat, ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan palvelun tarjoajina vain ne brittiläiset seurakunnat, joiden kanssa peleistä sovittiin ja joille korvaukset maksettiin. Koska näitä korvauksia ei myöskään annettu edelleen pelaajille, on viitteitä siitä, että – ainakin kyseisessä tapauksessa – vain brittiläiset seurakunnat on katsottava palvelun tarjoajiksi ja että niiden velvollisuutena oli tässä ominaisuudessa maksaa ”palkkaveroa”.

37. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähemmässä tutkinnassa muuta ilmene, näyttää näin ollen johdonmukaiselta verrata kyseisen lähdeverotuksen suuruutta yhteisöveron suuruuteen, joka ”kotimaisen seuran” olisi pitänyt maksaa sen tuloveron sijaan, jota olisi sovellettu kotimaisiin pelaajiin. Asian kannalta merkityksellinen yhteisöverokanta oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tietojen mukaan 22 689 euron veronalaiseen määrään asti 29 prosenttia ja muutoin 34 prosenttia.

38. Puhtaasti nimellisesti lähdeverokanta oli siten selkeästi alempi kuin yhteisöverokanta. Pelkästä nimellisen korkokannan vertailusta ei voida kuitenkaan päätellä, että ulkomaisten palveluntarjoajien kiinteä verotus olisi tosiasiallisesti keveämpää kuin yhteisövero, jota ”kotimaisen seuran” olisi pitänyt maksaa. Niinpä ennakkoratkaisumenettelyn osapuolet ovat tulleet varsin erilaisiin johtopäätöksiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä selvitettävä asia. Tällöin on huomioitava erityisesti, missä määrin kulloistakin verokantaa sovellettaessa voidaan vähentää elinkeinomenot.<sup>29</sup>

#### 4. Vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen

39. Riippumatta siitä, mihin tulokseen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyy kysymyksessä verorasituksen suuruudesta, ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on joka tapauksessa vastattava, että kyseessä on lähtökohtaisesti kielletty palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus, jos jäsenvaltiossa suoritetun palvelun samassa jäsenvaltiossa asuvan vastaanottajan on pidettävä lähdeveroa sovitusta korvauksesta, jos palvelun tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, kun palvelun vastaanottaja ei olisi velvoitettu tähän, jos palvelun tarjoaja olisi sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon.

#### B Toinen ennakkoratkaisukysymys

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toiseksi, voidaanko tällainen rajoitus oikeuttaa tarpeella taata veron kantaminen ja periminen sellaisilta lyhytaikaisesti Alankomaissa oleskelevalta ulkomaisilta palveluntarjoajilta, joiden valvonta on vaikeaa. Lainsäädännön valmisteluasiakirjoista selviää, että Alankomaiden lainsäätäjät on säätäneet lähdeverotuksesta myös tämän tavoitteen vuoksi.

41. Asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tunnusti tehokkaan veron perinnän yleisen edun mukaiseksi pakottavaksi syyksi, jolla voidaan oikeuttaa palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittaminen. Lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verotusjäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä estää se, että kyseiset tulot välttyisivät veroilta sekä asuinvaltiossa että siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan. Ne ovat oikeasuhteinen keino verotusvaltion verosaatavien kantamiseksi.<sup>30</sup> Myös asiassa Truck Center antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tunnusti, että lähdeveroa kantavan valtion on tarpeen kerätä veroja tehokkaasti.<sup>31</sup>

29 — Ks. unionin oikeudessa edellytetystä tiettyjen elinkeinomenojen huomioon ottamisesta edellä alaviitteessä 28 mainittu asia Gerritse, tuomion 55 kohta; edellä alaviitteessä 2 mainittu asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 49 kohta ja asia C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomio 15.2.2007 (Kok., s. I-1425, 23 kohta).

30 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 35–38 kohta.

31 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Truck Center, tuomion 47 ja 48 kohta.



42. Se, että näissä asioissa – toisin kuin käsiteltävässä tapauksessa – ei vielä sovellettu keskinäisestä avunannosta perinnässä annettua direktiiviä 76/308 välittömiin veroihin,<sup>32</sup> ei muuta tämän oikeuttamisperusteen lähtökohtaista legitimiyyttä, vaan sitä on tarkasteltava oikeasuhteisuutta koskevan kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä.

43. Näin ollen on todettava, että käsiteltävän lähdeverotuksen perustana on tunnustettu yleisen edun mukainen pakottava syy ja että se soveltuu lähtökohtaisesti sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseen.

44. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy vielä tässä yhteydessä, onko sillä merkitystä, että tämänkaltaisissa tilanteissa verottamisesta on luovuttu, koska sen toimittaminen ei ole osoittautunut yksinkertaiseksi ja tehokkaaksi. ”Ulkomaiset seurat”, joiden kotipaikkavaltion kanssa on tehty kaksinkertaisen verotuksen estämisestä sopimus, on nimittäin jätetty vuonna 2007 tehdyn lakimuutoksen jälkeen lähdeverotuksen ulkopuolelle.

45. Jäsenvaltion lainsäätäjän päätös luopua täysin siellä ansaitun tulon verotuksesta tapauksissa, joissa palvelun tarjoajan kotipaikkavaltion kanssa on tehty kaksinkertaisen verotuksen estämisestä sopimus, ei kuitenkaan kyseenalaista lähdeverotuksen soveltuvuutta tehokkaaksi veronkannon muodoksi sinänsä. Ennen kaikkea päätöksestä ei voida tehdä sitä johtopäätöstä, ettei lähdeverotuksesta olisi etua veroviranomaiselle verrattuna ulkomaisten palvelun tarjoajien välittömään verotukseen. Kyse on ennemminkin punninnasta, jossa kyseisellä jäsenvaltiolla on tiettyä harkintavaltaa ja joka saattaa olla huomattavasti monimuotoisempaa kuin ensi näkemältä vaikuttaa. Alankomaiden hallituksen näkemyksen mukaan syy tähän muutokseen oli pyrkimyksissä parantaa Alankomaiden houkuttelevuutta huippu-urheilijoille.

46. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siksi vastattava, että tarkasteltavasta lähdeverotuksesta seuraava palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus voidaan oikeuttaa tarpeella taata veron kantaminen ja periminen sellaisilta lyhytaikaisesti Alankomaissa oleskelevalta ulkomaisilta palveluntarjoajilta, joiden valvonta on vaikeaa. Tässä yhteydessä on merkityksetöntä, että kyseisessä jäsenvaltiossa on sittemmin luovuttu veronkannosta pääasian kaltaisissa tapauksissa.

### *C Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

47. Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ylittääkö kyseinen lähdeverotus sen, mikä on tarpeellista, kun otetaan huomioon erityisesti direktiivissä 76/308 tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa.

48. Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeutettuna, sen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä voidaan taata tavoitellun päämäärän toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.<sup>33</sup>

32 — Yhteisöjen tuomioistuin viittasi tähän selkeästi edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 36 kohta. Edellä alaviitteessä 3 mainitusta asiasta Truck Center ks. siinä 18.9.2008 esittämäni ratkaisuehdotuksen 41 kohta.

33 — Asia C-281/06, Jundt, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-12231, 58 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat X ja Passenheim-van Schoot, tuomion 47 kohta ja asia C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010 (Kok., s. I-10465, 58 kohta).

49. Direktiivissä 76/308 annetaan yhteisiä säännöksiä keskinäisestä avunannosta tiettyjen julkisten saatavien perimiseksi.<sup>34</sup> Avunantotoimenpiteisiin kuuluvat muun muassa perinnän kannalta tarpeellisten tietojen toimittaminen,<sup>35</sup> asiakirjojen tiedoksianto<sup>36</sup> ja sellaiseen ulkomaiseen asiakirjaan perustuva perintä, joka toimeenpanevan valtion on välittömästi tunnustettava ja jota sen on periaatteessa käsiteltävä kuin omaansa.<sup>37</sup>

50. Direktiivin tarkoituksena on poistaa yhteismarkkinoiden perustamiselle ja toiminnalle aiheutuvat esteet, jotka johtuvat erityisesti siitä, että perintää koskevien kansallisten säännösten soveltamisala rajoittuu kunkin valtion alueeseen.<sup>38</sup> Ennen direktiivin antamista jonkin jäsenvaltion viranomaisen laatimassa asiakirjassa tarkoitettua saatavaa ei voitu periä toisessa jäsenvaltiossa.<sup>39</sup>

51. Jotta jäsenvaltioiden taloudellisia etuja ja sisämarkkinoiden neutraliteettia voitaisiin suojella paremmin lisääntyviltä veropetoksilta, laajennettiin direktiivin soveltamisalaa, joka aiemmin käsitti vain tietyt maksut ja tullit, tiettyihin veroihin, mukaan lukien tuloveroihin.<sup>40</sup>

52. Vaikka direktiivillä mahdollistettiin näin rajat ylittävä verosaatavien perintä, sen tavoitteita tai tehoa ei pidä kuitenkaan yliarvioida.

53. Sillä ei voitu korvata täysin ulkomaille sijoittautuneen palvelun tarjoajan lähdeverotusta siitäkään syystä, että avunpyyntö voitiin esittää vain kokonaissaatavien määrälle, joka on vähintään 1 500 euroa.<sup>41</sup> Direktiivissä ei edes vaadittu tällaisen kantamismenetelmän korvaamista.

54. Sitä paitsi on selvinnyt, että direktiivin mukaisen keskinäisen avunannon onnistumisprosentti ei ole ollut kovin hyvä. Komissio nimittäin toteaa ehdotuksessaan uudeksi direktiiviksi 2010/24<sup>42</sup> sekä 4.4.2009 antamassaan vuosia 2005–2008 koskevassa kertomuksessa,<sup>43</sup> että vain noin viisi prosenttia avunantopyyntöjen kohteena olleesta kokonaismäärästä saatiin perittyä.

55. Vaikka jäsenvaltiot eivät voi lähtökohtaisesti vedota veroviranomaistensa välisen yhteistyön puutteisiin perustellakseen perusvapauksille asetettuja rajoituksia,<sup>44</sup> tämä tosiasia ja unionin lainsäätäjän siitä tekemät johtopäätökset, jotka se teki antaessaan direktiiviä 2010/24, osoittavat, ettei direktiivissä 76/308 annettu lähdeverotuksen arvoista välinettä verojen kantamiseksi ja perimiseksi.

56. Vastoin eri hallitusten näkemystä lähdeverotusta ei kylläkään tarvita siksi, että sellainen ulkomainen palvelun tarjoaja, joka oleskelee kyseisessä maassa vain lyhyen aikaa ja mahdollisesti vain yhden kerran, saisi ylipäätään tietää verotettavasta tapahtumasta. Tällöin riittäisi, että kotimaisella palvelun vastaanottajalla olisi vastaava selvitysvelvollisuus veroviranomaisia kohtaan.

34 — Asia C-233/08, Kyrian, tuomio 14.1.2010 (Kok., s. I-177, 34 kohta); ks. myös asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409, 53 kohta) ja asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006 (Kok., s. I-10685, 37 kohta).

35 — Direktiivin 4 artikla.

36 — Direktiivin 5 artikla.

37 — Direktiivin 6–8 artikla.

38 — Direktiivin johdanto-osan ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale; ks. myös edellä alaviitteessä 34 mainittu asia Kyrian, tuomion 3 kohta.

39 — Direktiivin johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

40 — Direktiivin 2001/44/EY johdanto-osan ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale.

41 — Neuvoston direktiivin 76/308/ETY tiettyjen säännösten soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 9.12.2002 annetun komission direktiivin 2002/94/EY (EYVL L 337, s. 41) 25 artiklan 2 kohta tai direktiivin 76/308/ETY tiettyjen säännösten soveltamiseksi tarvittavista käytännön yksityiskohtaisista säännöistä 4.11.1977 annetun komission direktiivin 77/794/ETY (EYVL L 333, s. 11) 20 artiklan 2 kohta.

42 — Komission 2.2.2009 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi keskinäisestä avunannosta veroihin, tulleihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä (KOM(2009) 28 lopullinen), s. 2.

43 — Komission kertomus neuvostolle ja Euroopan parlamentille keskinäistä avunantoa tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä koskevien säännösten soveltamisesta vuosina 2005–2008 (KOM(2009) 451 lopullinen), 2.4 kohta.

44 — Ks. 30.3.2006 esittämäni ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 34 mainitussa asiassa N, 114 kohta.

57. Verojen kantamisen ja perimisen yhteydessä on kuitenkin tunnustettava – ainakin direktiivin 76/308 kohdalla – jäsenvaltioiden oikeutettu etu varmistaa verojen kantaminen ja periminen lähdeverotuksen avulla.

58. Tässä yhteydessä on myös huomioitava, että lähdeverotuksesta luopuminen voitaisiin korvata vain ulkomaisten palveluntarjoajien välittömällä veronkannolla. Tällöin nyt tarkasteltava rajoitus tosin poistuisi. Kuten eri hallitukset ovat kuitenkin todenneet, välitön veronkanto saattaisi merkitä huomattavaa rasitetta ulkomaisille palveluntarjoajille, joiden olisi annettava veroilmoitus mahdollisesti vieraalla kielellä ja toimittava niille vieraassa verojärjestelmässä. Koska tämä saattaisi saada ulkomaisen palvelun tarjoajan luopumaan palvelujen tarjoamisesta toisessa maassa, palvelun vastaanottajalle voisi olla jatkossa entistä vaikeampaa käyttää ulkomaisia palveluita.

59. Huomattavan hallinnollisen lisärasitteen lisäksi, jonka rajat ylittävä veronperintä aiheuttaisi veroviranomaisille yksittäisten palvelujen monilukuisuuden vuoksi, ulkomaisiin palvelun tarjoajiin kohdistuva välitön veronkanto ei olisi välttämättä lievempi keino kuin lähdeverotus.<sup>45</sup>

60. Kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siksi vastattava, ettei nyt tarkasteltava lähdeverotus ylitä sitä, mikä on tarpeen, kun otetaan myös huomioon direktiivin 76/308 mukaiset perintää koskevat mahdollisuudet, jos palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittaminen johtuu vain lähdeverotuksesta itsestään eikä korkeammasta verorasituksesta.

#### *D Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

61. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaisi selvittää neljännellä kysymyksellään, onko kysymyksiin 1–3 vastaamisen kannalta merkityksellistä, voiko ulkomainen palvelun tarjoaja vähentää palvelun vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa maksamansa veron verosta, joka palvelun tarjoajalle määrätään sen kotipaikkavaltiossa ja jonka palvelun tarjoaja maksaa kotipaikkavaltioonsa.

62. Koska tässä todettu palveluiden vapaan tarjoamisen rajoitus syntyy siitä, että palvelun vastaanottajaa rajoitetaan tämän vapauden käyttämisessä palvelun vastaanottajalle määrätyllä velvollisuudella pidättää veroa tulon lähteellä ja tilittää se veroviranomaisille sekä siihen liittyvillä vastuuriskeillä, edeltäviin kysymyksiin vastaamisen kannalta ei pitäisi olla merkitystä sillä, voiko palvelun tarjoaja vähentää siltä vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa pidätetyn veron kotipaikkavaltionsa verovelasta.

63. Vain jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulisi siihen tulokseen, että lähdeverotuksen seurauksena verotus olisi tiukempaa kuin kotimaisiin palveluntarjoajiin kohdistuva yhteisövero ja että tästä syystä kyseessä olisi palveluiden tarjoamisen vapauden lisärajoitus, vähennyskelpoisuudella voisi olla merkitystä.

64. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä asiassa Amurta annettuun tuomioon,<sup>46</sup> jossa ei suljettu pois sitä, että jäsenvaltio onnistuu takaamaan unionin lainsäädännöstä johtuvien velvoitteidensa noudattamisen tekemällä toisen jäsenvaltion kanssa sopimuksen, jonka tarkoituksena on ehkäistä kaksinkertainen verotus. Tuomio koskee tosin – mihin eri osapuolet ovat vedonneet – taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä, kun taas käsiteltävässä tapauksessa on korkeintaan kyse oikeudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta, jonka poistamiseen jäsenvaltiot

45 — Ks. myös 18.9.2008 esittämäni ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Truck Center, 45 ja 46 kohta.

46 — Asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007 (Kok., s. I-9569, 79 kohta).

eivät ole veloitettuja unionin tämänhetkisen lainsäädännön perusteella.<sup>47</sup> Tuomiossa esitetyjä toteamuksia voidaan nähdäkseni soveltaa nyt käsiteltävään asiaan, sillä myös tässä on viime kädessä kyse siitä, voidaanko yhdessä jäsenvaltiossa liikaa kannettua veroa tasata toisessa jäsenvaltiossa tehtävällä hyvittämisellä.

65. Tällainen hyvitys voi olla kuitenkin unionin lainsäädännön määräysten mukainen vain siinä tapauksessa, jos verosopimuksen soveltaminen mahdollistaa kansallisesta lainsäädännöstä johtuvan erilaisen kohtelun vaikutusten täydellisen neutraloinnin.<sup>48</sup> Tämä edellyttää erityisesti, että hyvitys myönnetään kotipaikkavaltiossa myös silloin, kun ulkomaiset tulot eivät olisi siellä veronalaisia tai niistä kannettaisiin vain erittäin pieni vero. Hyvitys on siis myönnettävä riippumatta kotipaikkavaltion järjestelmästä verottaa tuloja. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä selvittää, onko verosopimus tältä osin näiden edellytysten mukainen.

66. Neljänteen kysymykseen on siksi vastattava, että kysymyksiin 1–3 vastaamisen kannalta ei ole merkityksellistä, voiko ulkomainen palvelun tarjoaja vähentää palvelun vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa maksamansa veron verosta, joka palvelun tarjoajalle määrätään sen kotipaikkavaltiossa, jos palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittaminen johtuu vain lähdeverotuksesta itsessään eikä korkeammasta verorasituksesta.

## V Ratkaisuehdotus

67. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Kyseessä on lähtökohtaisesti kielletty palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus, jos jäsenvaltiossa suoritetun palvelun samassa jäsenvaltiossa asuvan vastaanottajan on pidättävä lähdeveroa sovitusta korvauksesta, jos palvelun tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, kun palvelun vastaanottaja ei olisi veloitettu pidättämään veroa, jos palvelun tarjoaja olisi sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon.
- 2) Tällainen palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus voidaan oikeuttaa tarpeella taata veron kantaminen ja periminen sellaisilta lyhytaikaisesti Alankomaissa oleskelevilta ulkomaisilta palveluntarjoajilta, joiden valvonta on vaikeaa. Tässä yhteydessä on merkityksellistä, että kyseisessä jäsenvaltiossa on sittemmin luovuttu pääasian kaltaisissa tapauksissa veronkannosta.
- 3) Nyt käsiteltävä lähdeverotus ei ylitä – vaikka otettaisiin huomioon myös direktiivin 76/308 mukaiset perintää koskevat avunantomahdollisuudet – sitä, mikä on tarpeen, jos palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittaminen johtuu vain lähdeverotuksesta itsessään eikä korkeammasta verorasituksesta.
- 4) Kysymyksiin 1–3 vastaamisen kannalta ei ole merkityksellistä, voiko ulkomainen palvelun tarjoaja vähentää palvelun vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa maksamansa veron verosta, joka palvelun tarjoajalle määrätään sen kotipaikkavaltiossa, jos palveluiden tarjoamisen vapauden rajoittaminen johtuu vain lähdeverotuksesta itsessään eikä korkeammasta verorasituksesta.

47 — Asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok., s. I-10967, 20–24 kohta); asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6823, 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-487/08, komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010 (Kok., s. I-4843, 56 kohta).

48 — Asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-10983, 37–39 kohta) ja edellä alaviitteessä 47 mainittu asia komissio v. Espanja, tuomion 59–64 kohta.