



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GIOVANNI PITRUZZELLA

19 päivänä tammikuuta 2023¹

Asia C-461/21

SC Cartrans Preda SRL

vastaan

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

(Tribunalul Prahovan (Prahovan alioikeus, Romania) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Ennakkoratkaisupyyntö – Palvelujen vapaa tarjoaminen – SEUT 56 ja SEUT 57 artikla – ”Palvelun” käsite – Ulkomaisen palveluntarjoajan suorittama arvonlisäveron palautusten hakeminen useissa jäsenvaltioissa – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Lähdevero, jonka kotimainen palvelujen vastaanottaja pidättää ulkomaiselle palveluntarjoajalle maksettavasta vastikkeesta – Oikeuttamisperusteet

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuinta pyydetään jälleen käsittelemään kysymystä siitä, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomaisia palveluntarjoajia verotetaan soveltamalla kotimaisen palvelujen vastaanottajan suorittamista vastikkeista pidätettävää lähdeveroa, yhteensopiva palvelujen vapaata tarjoamista koskevien unionin oikeuden säännösten kanssa.
2. Nyt käsiteltävä asia liittyy romanialaisen SC Cartrans Preda SRL (jäljempänä Cartrans Preda) -yhtiön ja Romanian veroviranomaisten väliseen riita-asiaan, jossa on kyse mainittujen viranomaisten antamasta verotuspäätöksestä. Tällä verotuspäätöksellä Romanian viranomaiset määräisivät Cartrans Predan maksamaan yhtäältä lisää Romaniaan tuotavien tavaroiden kuljetuspalveluihin liittyvää arvonlisäveroa ja toisaalta ulkomaisten toimijoiden saamasta tulosta maksettavaa lähdeveroa vastaavan määrän. Romanian viranomaisten mukaan Cartrans Predan olisi pitänyt pidättää tämä vero tanskalaiselle yhtiölle, jonka kanssa se oli tehnyt sopimuksen arvonlisäveron ja valmisteveron hakemisesta takaisin useissa jäsenvaltioissa, maksamistaan vastikkeista.
3. Unionin tuomioistuimen pyynnöstä tässä ratkaisuehdotuksessa tarkastellaan ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen niitä ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat Cartrans Predan riitauttaman verotuspäätöksen toista näkökohtaa, joka liittyy palvelujen tarjoamisen vapauteen.

¹ Alkuperäinen kieli: italia.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Romanian ja Tanskan kuningaskunnan välisen tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) ratifioinnista annetun asetuksen nro 389 (Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca) 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sopimuspuolena olevaan valtioon sijoittautuneen yhtiön voittoja voidaan verottaa vain tässä valtiossa lukuun ottamatta tapausta, jossa tällainen yhtiö harjoittaa liiketoimintaansa toisessa sopimuspuolena olevassa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä. – –”.

5. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 12 §:n 1–3 momentissa määrätään seuraavaa:

”1. Toisesta sopimuspuolena olevasta valtiosta peräisin olevia provisioita, jotka maksetaan toiseen sopimuspuolena olevaan valtioon sijoittautuneelle toimijalle, voidaan verottaa mainitussa toisessa valtiossa.

2. Tällaisia provisioita voidaan kuitenkin verottaa sopimuspuolena olevassa valtiossa, josta ne ovat peräisin, tämän valtion lainsäädännön mukaisesti, mutta näin määrätty vero voi olla korkeintaan 4 prosenttia provisioiden määrästä.

3. Tässä pykälässä käytetyllä termillä ’provisio’ viitataan maksuihin, jotka suoritetaan välittäjälle, välittäjänä toimivalle komissionsaajalle tai muulle sen valtion verolainsäädännössä, josta kyseinen maksu on peräisin, tällaiseen välittäjään tai komissionsaajaan rinnastettavalle toimijalle”.

6. Romanian vero-oikeudessa ”provisiona” pidetään ”kaikkia rahana tai luontoissuorituksena suoritettuja maksuja, joita suoritetaan välittäjälle, komissionsaajalle tai muulle välittäjään tai komissionsaajaan rinnastettavalle henkilölle liiketoimien yhteydessä suoritetuista välityspalveluista”.²

7. Lisäksi Romanian vero-oikeuden mukaan ulkomaiset toimijat, jotka saavat Romaniasta verotettavaa tuloa, ovat velvollisia maksamaan veron Romanian oikeuden mukaisesti, ja niitä pidetään veronmaksajina.³ Lisäksi tämän oikeuden mukaan kotimaisen toimijan saamien provisioiden katsotaan olevan Romaniassa saatua veronalaista tuloa riippumatta siitä, saadaanko ne Romaniasta vai ulkomailta.⁴

8. Ulkomaisten toimijoiden Romaniasta saamien veronalaisten tulojen lähdeveroa koskevissa Romanian vero-oikeuden säännöksissä säädetään, että mainittujen toimijoiden näistä tuloista maksaman veron laskee, pidättää, ilmoittaa ja maksaa valtion kassaan tulon maksaja. Erityisesti kotimaisen toimijan ulkomaiselle toimijalle maksamien provisioiden osalta vero kannetaan soveltaen bruttotuloihin 16 prosentin verokantaa.⁵

² Ks. verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jäljempänä laki nro 571/2003) 7 §:n 1 momentin 9 kohta ja verokoodeksista annetun lain 227/2015 (Legea 227/2015 privind Codul fiscal, jäljempänä laki nro 227/2015) 7 §:n 1 momentin 9 kohta.

³ Ks. lain nro 571/2003 113 § ja lain nro 227/2015 221 §.

⁴ Ks. lain nro 571/2003 115 §:n 1 momentin f kohta ja lain nro 227/2015 223 §:n 1 momentin f kohta.

⁵ Ks. lain nro 571/2003 116 §:n 1 momentti ja 2 momentin d kohta ja lain nro 227/2015 1 momentti ja 4 momentin d kohta.

II Tosiseikat, menettely pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Cartrans Preda, joka on kantajana ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, on Romaniaan sijoittautunut tavaroiden maantiekuljetuspalvelujen tarjoaja.

10. Romanian veroviranomaisten 18.11.2019 ja 7.2.2020 välisenä aikana Cartrans Predaan tekemän verotarkastuksen päätteeksi mainitut viranomaiset tekivät verotuspäätöksen, jolla mainittu yhtiö veloitettiin suorittamaan yhtäältä 1 529 Romanian leuta (RON) lisää arvonlisäveroa ja toisaalta 79 478 leuta ulkomaisten toimijoiden saamasta tulosta maksettavaa tuloveroa.

11. Verotarkastuspäätöksen tässä ratkaisuehdotuksessa merkityksellisen toisen näkökohdan osalta tapauksen asiakirja-aineistosta ilmenee, että Cartrans Preda teki tanskalaisen FDE Holding A/S -yhtiön kanssa sopimuksen, jolla se antoi viimeksi mainitulle yhtiölle oikeuden hakea nimissään tavaroiden, erityisesti Cartrans Predan useissa eri jäsenvaltioissa hankkiman polttoaineen, yhteisöhankintoihin liittyvän arvonlisäveron palauttamista. Tämän sopimuksen nojalla FDE Holding huolehti Cartrans Predan laillisena edustajana kaikista arvonlisäveron palauttamisen edellyttämistä muodollisuuksista. Näistä palveluista saatava maksu määritettiin soveltamalla tiettyä prosenttiosuutta kussakin valtiossa palautettavasta arvonlisäverosta.

12. Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä ilmenee, että Romanian veroviranomaisten mukaan mainitut FDE Holdingin vastaanottamat korvaukset ovat ”provisioita”. Mainittujen viranomaisten mukaan Cartrans Preda oli laiminlyönyt lähdeveron pidättämisen näistä ”provisioista”, joista ulkomaisten toimijoiden olisi pitänyt maksaa tuloveroa siten, että bruttotuloihin olisi sovellettu Romanian ja Tanskan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 12 artiklan 2 kappaleessa määrättyä 4 prosentin verokantaa.

13. Cartrans Preda riitautti tämän verotuspäätöksen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Ulkomaisten toimijoiden tuloveron osalta Cartrans Preda väittää samassa tuomioistuimessa, etteivät tällaiset tulot ole ”provisiota”. Ne ovat pikemminkin palveluista suoritettavia vastikkeita, joita kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen mukaan voidaan verottaa vain Tanskassa. Tältä osin FDE Holding on sen mukaan näyttänyt toteen, että se oli maksanut kyseisistä palveluista saamastaan tulosta, Romaniasta saadut vastikkeet mukaan lukien, veron Tanskassa.

14. Cartrans Preda väittää lisäksi tehneensä romanialaisen toimijan kanssa täysin vastaavan arvonlisäveron palautuksia koskevan sopimuksen, eivätkä Romanian veroviranomaiset katsoneet sen olevan velvollinen perimään lähdeveroa tarjottujen palvelujen vastikkeena maksetuista tuloista.

15. Cartrans Preda vetoaa siihen, että ulkomailla maksetun arvonlisäveron palauttamiseen liittyvien palvelujen käyttäminen veloittaa Romaniaan sijoittautuneen toimijan maksamaan lähdeveron vain siinä tapauksessa, että palvelun tarjoamisesta on neuvoteltu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen toimijan kanssa. Tämä on sen mukaan erilaista kohtelua, joka rajoittaa SEUT 56 ja SEUT 57 artiklan vastaisesti palvelujen vapaata liikkuvuutta unionissa.

16. Näiden huomautusten perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, etteivät erityisesti Romanian veroviranomaisten ulkomaisen oikeushenkilön FDE Holdingin tarjoamille palveluille antama määritelmä ja veron soveltaminen sen saamiin tuloihin ole yhteensopivia unionin oikeuden kanssa. Nämä epäilykset saattavat johtaa verotuspäätöksen kumoamiseen.

17. Tässä yhteydessä Tribunalul Prahova (Prahovan alioikeus, Romania) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle kuusi ennakkoratkaisukysymystä, joista kolmas, neljäs, viides ja kuudes kysymys, joita tässä ratkaisuehdotuksessa tarkastellaan, koskevat unionin oikeuden palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten mahdollista rikkomista ja ovat seuraavat:

” – –

- 3) Onko arvonlisäveron ja valmisteveron hakeminen takaisin useiden unionin jäsenvaltioiden verohallinnoilta SEUT 57 artiklan määräykset huomioon ottaen unionin sisäisten palvelujen tarjoamista vai liiketoimessa välittäjänä toimivan komissionsaajan toimintaa?
- 4) Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että palvelujen vapaata liikkuvuutta rajoitetaan, mikäli toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palveluntarjoajan toimittaman palvelun vastaanottajan on sen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla, johon mainittu palvelun vastaanottaja on sijoittautunut, velvollinen pidättämään kyseisistä palveluista maksettavasta vastikkeesta veron, kun otetaan huomioon, että tällaista pidätysvelvollisuutta ei ole, kun samasta palvelusta neuvotellaan sellaisen palveluntarjoajan kanssa, joka on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelujen vastaanottaja?
- 5) Onko tulon maksavan toimijan asuinvaltion verokohtelu sellainen seikka, joka tekee palvelujen tarjoamisesta vähemmän houkuttelevaa ja estää palvelujen vapaan tarjoamisen sen vuoksi, että välttääkseen 4 prosentin lähdeveron soveltamisen valtioon sijoittautunut toimija voi tehdä arvonlisä- ja valmisteveron palauttamista koskevaa yhteistyötä ainoastaan samaan valtioon eikä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden toimijoiden kanssa?
- 6) Voidaanko sitä, että ulkomaisten toimijoiden saamista tuloista kannetaan 4 prosentin (tai tapauskohtaisesti 16 prosentin) vero bruttosummasta, kun taas samaan jäsenvaltioon sijoittautuneeseen palveluntarjoajaan (siltä osin kuin tämä tuottaa voittoa) sovellettava yhteisövero on 16 prosenttia nettosummasta, pitää SEUT 56 artiklan vastaisena sen vuoksi, että myös se tekee palvelujen tarjoamisesta vähemmän houkuttelevaa ja estää ulkomaisilta toimijoilta tällaisten palvelujen vapaan tarjoamisen?”

III Oikeudellinen tarkastelu

18. Kuten edellä 3 kohdassa todetaan, tässä ratkaisuehdotuksessa tarkastellaan unionin tuomioistuimen pyynnöstä ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevien unionin oikeussääntöjen, erityisesti SEUT 56 ja SEUT 57 artiklan, tulkintaa.

A Kolmas ennakkoratkaisukysymys

19. Kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko SEUT 57 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelu, johon kuuluu arvonlisäveron ja valmisteveron palautusten hakeminen useiden unionin jäsenvaltioiden verohallinnoilta yrityksen puolesta, tässä määräyksessä tarkoitettu palvelu ja kuuluuko se näin ollen SEUT 56 artiklassa tarkoitettujen unionin palvelujen vapaan tarjoamisen soveltamisalaan.

20. Tältä osin on ensinnäkin muistettava, että SEUT 57 artiklan mukaan palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. Kyseisen artiklan toisessa kohdassa luetellaan esimerkkeinä palvelujen käsitteen alaan kuuluvia toimintoja, joiden joukossa on kaupallinen toiminta.⁶

21. Tästä seuraa, että EUT-sopimuksessa annetaan palvelujen käsitteelle laaja määritelmä siten, että se kattaa kaikki suoritukset, jotka eivät ole muiden perusvapauksien kattamia, jotta mikään taloudellinen toiminta ei jäisi perusvapauksien soveltamisalan ulkopuolelle.⁷

22. SEUT 57 artiklassa tarkoitettua palvelujen laajasta määritelmästä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut sitä kahdessa edellisessä kohdassa mainitussa oikeuskäytännössään, mielestäni seuraa, että Cartrans Predan ja FDE Holdingin sopimuksen kaltainen vastikkeellinen sopimus, jossa tarkoitettuna pääasiallisena palveluna on arvonlisäveron ja valmisteveron palautusten hakeminen useiden unionin jäsenvaltioiden verohallinnoilta, on SEUT 57 artiklassa tarkoitettua ”palvelun” tarjoamista.

23. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilykset näyttävät johtuvan siitä, että Romanian veroviranomaiset ovat määrittäneet Cartrans Predan FDE Holdingille tämän sopimuksen nojalla maksamat summat Romanian ja Tanskan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 12 artiklan 3 kappaleessa tarkoitetuksi ”provisioksi”.

24. Tämä seikka ei kuitenkaan millään tavoin vaikuta johtopäätökseen, jonka mukaan Cartrans Predan ja FDE Holdingin välisen sopimuksen mukainen pääasiallinen suoritus on SEUT 57 artiklassa tarkoitettu palvelu.

25. SEUT 57 artiklassa näet todetaan, että perustamissopimuksissa tarkoitettut ”palvelut” ovat suorituksia ”joista tavallisesti maksetaan korvaus”. Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut korvauksen olennaisen piirteen olevan se, että korvaus on kyseisen suorituksen taloudellinen vastike,⁸ josta tavallisesti sovitaan palveluntarjoajan ja sen vastaanottajan välillä, ja tulkinnut ”korvauksen” käsitettä melko laajasti.⁹

26. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole epäilystä siitä, että Cartrans Predan maksamat summat ovat suoritetuista palveluista maksettava vastike. Tästä seuraa, ettei se, että palvelujen tarjoamisesta suoritettu vastike määritellään kansallisen oikeuden tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla ”provisioksi”, millään tavoin vaikuta näiden korvausten perusteena olevien suoritusten määrittämiseen SEUT 57 artiklassa tarkoitetuksi ”palveluksi”.

27. Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että koska Euroopan unionin tasolla ei ole toteutettu yhtenäistämistä eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jäsenvaltiot, jotka ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden

⁶ Tuomio 9.7.2020, RL (Maksuviivästysten torjumista koskeva direktiivi) (C-199/19, EU:C:2020:548, 31 kohta).

⁷ Tuomio 9.7.2020, RL (Maksuviivästysten torjumista koskeva direktiivi) (C-199/19, EU:C:2020:548, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁸ Ks. erityisesti tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁹ Tältä osin ks. julkisasiamies Emilioun asiassa C-372/21 (EU:C:2022:540, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen) esittämässä ratkaisuehdotuksessaan hiljattain tekemä yksityiskohtainen oikeuskäytännön tarkastelu.

verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen, voivat yhä määrittellä palveluista maksettavan vastikkeen miten vain haluavat, kunhan niiden toimet eivät ole ristiriidassa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien kanssa.¹⁰

28. Johtopäätöksenä totean, että edellä esitettyjen huomautusten perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava, että SEUT 57 artiklaa on tulkittava siten, että vastikkeellinen sopimus, jossa tarkoitettu pääasiallinen palvelu on arvonlisäveron ja valmisteveron palautusten hakeminen useiden unionin jäsenvaltioiden verohallinnoilta, on mainitussa määräyksessä tarkoitettua ”palvelun” tarjoamista.

B Neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys

29. Neljännessä ja viidennessä ennakkoratkaisukysymyksessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että sen mukaan palvelujen vastaanottajalle jäsenvaltion lainsäädännössä asetettu velvollisuus pidättää lähdevero toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palveluntarjoajalle, joka toteuttaa tarjoamansa palvelun konkreettisesti useissa muissa jäsenvaltioissa, maksetuista vastikkeista, vaikka vastaava velvollisuus ei koske täsmälleen samoja palveluja tarjoavalle kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palveluntarjoajalle maksettuja vastikkeita, on palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus.

30. Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään palvelujen vastaanottajan velvollisuudesta pidättää lähdevero ulkomaisen palveluntarjoajan tarjoamasta palvelusta maksetusta vastikkeesta. Tässä yhteydessä on ennen kaikkea muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia.¹¹

31. Tästä osin on muistutettava myös, että edelleen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artikla estää kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamisen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä.¹²

32. SEUT 56 artiklassa vaaditaan nimittäin poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on asettanut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan.¹³

¹⁰ Ks. vastaavasti tuomio 24.10.2018, *Sauvage ja Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, 22 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹¹ Ks. mm. tuomio 3.3.2020, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja viimeksi tuomio 24.10.2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹² Ks. mm. tuomio 24.2.2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹³ Ks. mm. tuomio 24.2.2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde ja Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 ja C-53/21, EU:C:2022:127, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33. Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltioiden toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.¹⁴ Siinä mielessä riittää, että kyseisellä lainsäädännöllä tämän vapauden käyttämisestä tehdään vähemmän houkuttelevaa.¹⁵

34. Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voi olla sallittu vain, jos sillä pyritään EUT-sopimuksen mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen ja sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.¹⁶

35. Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapaudesta hyötyvät sekä palvelujen tarjoaja että niiden vastaanottaja.¹⁷

36. Kuten edellä 5–8 kohdassa mainituista oikeussäännöistä käy ilmi, nyt käsiteltävässä asiassa kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä asetetaan pääasiassa esillä olevien kaltaisille ulkomaisten toimijoiden tarjoamien palvelujen vastaanottajille velvollisuus pidättää bruttotuloista 16 prosentin lähdevero, joka voidaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla alentaa 4 prosentin suuruiseksi. Tätä velvollisuutta lähdeveron pidättämiseen ei sen sijaan sovelleta kotimaisten toimijoiden tarjoamiin samanlaisia palveluja tarjoaviin kotimaisiin toimijoihin, joilta, kuten tapauksen asiakirja-aineistosta ilmenee, kannetaan nettotuloista laskettavaa 16 prosentin yhteisöveroa.

37. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että riippumatta lähdeverotuksen mahdollisista vaikutuksista ulkomaisten palveluntarjoajien verotukselliseen tilanteeseen, lähdeveron pidättämisvelvollisuus voi sen merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi tehdä rajat ylittävät palvelut kotimaisille palvelujen vastaanottajille kotimaisten palveluntarjoajien palveluja vähemmän houkutteleviksi ja vähentää palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää ulkomaisia palvelujen tarjoajia.¹⁸

38. Kuten Cartrans Preda toteaa, käsiteltävässä asiassa kotimaisia palvelujen vastaanottajia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, käyttävätkö ne kotimaista vai ulkomaista palveluntarjoajaa. Mikäli palvelujen vastaanottaja näet käyttää ulkomaista palveluntarjoajaa, sillä on velvollisuus pidättää tälle toimijalle maksetuista vastikkeista lähdevero, mikä merkitsee hallinnollista lisärasitusta ja vastuuriskejä. Tällaisten riskien olemassaolo käy sitä paitsi selvästi ilmi nyt esillä olevassa asiassa, jossa Cartrans Predalle annettiin jälkikäteen tiedoksi verotuspäätös, jonka se on riitauttanut ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

39. Tällaisessa tilanteessa erilaisella kohtelulla syrjitään kotimaista tahoja, joka käyttää maan rajojen ulkopuolelta tarjottavaa palvelua, minkä vuoksi on pääteltävä, että kyseessä on lähtökohtaisesti kielletty palveluiden vapaan tarjoamisen rajoitus.¹⁹

¹⁴ Ks. mm. tuomio 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁵ Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus X (C-498/10, EU:C:2011:870, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁶ Ks. mm. tuomio 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁷ Ks. mm. tuomio 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁸ Ks. tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 28 ja 32 kohta).

¹⁹ Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus X (C-498/10, EU:C:2011:870, 25 kohta).

40. Unionin tuomioistuimen 22.12.2008 asiassa *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) antamaan tuomioon, jonka mukaan kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten tilanteet eivät välittömien verojen alalla ole yleisesti ottaen samanlaisia, perustuvat Romanian hallituksen väitteet eivät aseta tätä toteamusta kyseenalaiseksi.²⁰

41. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo aiemmin hylännyt vastaavat väitteet todeten, että kuten edellä 35 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, palvelun vastaanottaja ja palvelun tarjoaja ovat kaksi erillistä oikeussubjektia, joilla kummallakin on omat etunsa ja jotka voivat kumpikin vedota palvelujen tarjoamisen vapauteen, kun niiden oikeuksiin puututaan.²¹

42. Kuten edellä 38 ja 39 kohdasta ilmenee, nyt esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa rajoitus on olemassa suhteessa palvelujen vastaanottajan asemaan ja siten riippumaton mahdollisesta vaikutuksesta palvelun tarjoajan asemaan.

43. Samasta näkökulmasta tarkastellen rajoituksen olemassaolon kannalta ei ole merkitystä sillä, voiko palvelun tarjoaja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla mahdollisesti vähentää sijoittautumisvaltiossaan maksamistaan veroista summan, jonka palvelun vastaanottaja on ollut velvollinen pidättämään lähdeverona. Kuten edellä 37 kohdassa näet todetaan, nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa rajoituksen olemassaolo ei riipu lähdeverotuksen mahdollisista vaikutuksista ulkomaisten palvelujen tarjoajien verotukselliseen tilanteeseen.²²

44. Romanian hallitus vetoaa kuitenkin siihen, että kyseessä oleva kansallinen säännös on jäsenvaltion toimenpide, jolla pyritään yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen varmistaa ulkomaille sijoittautuneiden veronmaksajien veronmaksu, ja sitä voidaan näin ollen perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus.

45. Tältä osin, kuten edellä 34 kohdassa muistutetaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voi olla sallittu, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä, mikäli tällaisella rajoituksella voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen eikä rajoituksella ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.²³

46. Ensinnäkin yleistä etua koskevan pakottavan syyn olemassaolon osalta unionin tuomioistuin on todennut usein, että veronkannon tehokkuuden takaaminen on yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen.²⁴

47. Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut, että lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen verovelvollisen tulojen verottaminen sekä välttää se, että kyseisiä tuloja ei verotettaisi asuinvaltiossa eikä siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan.²⁵

²⁰ Romanian hallitus viittaa erityisesti mainitun tuomion 38 ja 39 kohtaan.

²¹ Ks. tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 27 kohta).

²² Tältä osin ks. tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 54–57 kohta).

²³ Ks. tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 36 kohta) sekä tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 29 kohta).

²⁴ Ks. tuomio 3.10.2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36 kohta); tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 39 kohta) ja tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 39 kohta).

²⁵ Ks. tuomio 3.10.2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 36 kohta) ja tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta).

48. Toiseksi tavoitellun päämäärän saavuttamisen osalta unionin tuomioistuin on todennut 18.10.2012 antamassaan tuomiossa X (C-498/10, EU:C:2012:635), että lähdeverotus on keino varmistaa veron tehokas kantaminen tapauksessa, jossa palvelujen tarjoajat tarjoavat satunnaisesti palveluja muussa kuin sijoittautumisvaltiossaan ja viipyvät siellä vain vähän aikaa.²⁶

49. Katson, että tämä päättely pätee erityisesti nyt käsiteltävän asian kaltaisissa tapauksissa, joissa yhtäältä ulkomainen palveluntarjoaja tuottaa kotimaiselle toimijalle palvelun, joka suoritetaan konkreettisesti useissa muissa jäsenvaltioissa kuin siinä, josta tulot ovat peräisin, ja toisaalta näistä palveluista maksettavia vastikkeita verotetaan kansallisen lainsäädännön ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla palvelujen vastaanottajan sijoittautumisvaltiossa.²⁷

50. Kolmanneksi sen osalta, ylittääkö tällainen toimi sen, mikä on välttämätöntä veronkannon tehokkuuden takaamiseksi, unionin tuomioistuin on katsonut, että lähdeveron maksamisen edellyttäminen ulkomaiselta toimijalta ei välttämättä ole sitovampi ja työläämpi toimi kuin ulkomaiseen palveluntarjoajaan kohdistuva välitön veronkato, minkä vuoksi voidaan katsoa, että se voidaan perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus.²⁸

51. Lopuksi suullisessa käsittelyssä keskusteltiin kaksinkertaisen verotuksen vaarasta nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa, jossa palvelun vastaanottajan kotimaan kansallisen verolainsäädännön nojalla palvelujen suorittajalle palveluista maksettava vastikkeesta kannetaan lähdevero, vaikka palvelujen suorittaja on jo todistanut maksaneensa veron sijoittautumisvaltiossaan.

52. Tältä osin korostan kuitenkin yhtäältä Romanian hallituksen osoittaneen suullisessa käsittelyssä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa²⁹ määrätään mahdollisuudesta vähentää Romaniassa syntyneistä tuloista Tanskaan maksettavista veroista ne verot, jotka kyseisestä tulosta on maksettava toisessa jäsenvaltiossa, toisin sanoen Romaniassa. Lisäksi Romanian hallitus selvensi, että tämä määräys ei estä kyseisten vähennysten tekemistä jälkikäteen, toisin sanoen myös tapauksessa, jossa kyseisestä tulosta palveluntarjoajan sijoittautumisvaltiossa maksettava vero on jo maksettu. Tällaisessa tapauksessa myönnetään verohyvitys, joka voidaan ottaa huomioon seuraavina verovuosina maksettavassa verossa.

53. Kuten Euroopan komissio suullisessa käsittelyssä totesi, on toki totta, ettei tällainen mahdollisuus hyötyä verohyvityksestä kokonaan sulje pois näiden tulojen kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Näin on esimerkiksi siinä tapauksessa, että palvelujen tarjoaja ei jostain syystä

²⁶ Ks. 42 kohta.

²⁷ Suullisessa käsittelyssä käydyn, jäsenvaltioiden verotusvallan käyttöä tällaisessa tilanteessa koskeneen keskustelun osalta korostan, että kansainvälisen vero-oikeuden periaatteiden mukaan alueperiaate (joka on laajalti tunnustettu kansainvälisellä tasolla myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, ks. tältä osin mm. julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) viittaa kahteen valtioiden verotusvaltaan liittyvään arviointiperusteeseen: toinen niistä on *subjektiivinen*, asuinpaikkaan liittyvä, ja toinen *objektiivinen*, ”tulon lähdettä” koskeva. Siten valtio verottaa alueellaan asuvia pääsääntöisesti rajoituksetta ja muualla asuvia verovelvollisia rajoitetusti siltä osin kuin tulot ovat syntyneet valtion alueella [asuinmaata koskeva periaate ja lähdemaa koskeva periaate, joista molemmat ilmentävät alueperiaatetta; ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, 45 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, 55 kohta)]. Koska nyt käsiteltävässä asiassa tulo on saatu valtiossa, joka on palvelun vastaanottajan kotimaa, se, että kyseinen valtio käyttää verotusoikeuttaan näin saatuihin tuloihin, ei ainakaan ensi näkemältä vaikuta laillisesti ongelmalliselta ainakaan alueperiaatteen kannalta, ja näin on myös siinä tapauksessa, että palvelut on konkreettisesti toteutettu kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella. Lisäksi kysymys, joka koskee kyseisen jäsenvaltion verotusvallan käytön mahdollista yhteensopimattomuutta unionin oikeuden kanssa, on arkaluonteinen kysymys, joka ei ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymysten kohteena eikä kuulu käsiteltävänä olevan asian alaan.

²⁸ Ks. tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 52 ja 53 kohta).

²⁹ Romanian hallitus viittaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 25 artiklan 2 kappaleen a kohtaan.

maksa seuraavina vuosina veroja sijoittautumisvaltiossaan eikä näin ollen voi hyötyä verohyvityksestä. Tämä ei kuitenkaan välttämättä merkitse sitä, että tilanne olisi ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Tältä osin oikeuskäytännöstä näet ilmenee, että koska unionin oikeudessa ei sen nykytilassa vahvisteta yleisiä periaatteita toimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä, kun on kyse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta unionissa, tällaista kaksinkertaista verotusta ei voida välttämättä sulkea pois kaikissa tilanteissa.³⁰

54. Kaiken edellä esitetyn nojalla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljänteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palveluntarjoajille, joiden palvelut toteutetaan konkreettisesti useissa muissa jäsenvaltioissa, maksetuista vastikkeista lähdevero, vaikka samaa velvollisuutta ei ole, kun kyse on kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palveluntarjoajille maksetuista vastikkeista, on tässä säännöksessä tarkoitettu palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus, sillä se merkitsee hallinnollista lisärasitusta ja siihen liittyy vastuuriiskejä. Siltä osin kuin mainitusta kansallisesta lainsäädännöstä seuraava palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus johtuu velvollisuudesta pidättää lähdevero – koska se merkitsee hallinnollista lisärasitusta ja siihen liittyy vastuuriiskejä – tällaista rajoitusta voidaan perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus, eikä toimenpide ylitä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

C Kuudes ennakkoratkaisukysymys

55. Kuudennessa ennakkoratkaisukysymyksessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että palvelujen vapaata tarjoamista rajoitetaan, mikäli ulkomaisen palveluntarjoajan tietyistä palveluista saamasta vastikkeesta perittävä vero – joka kannetaan soveltamalla tällaisten palvelujen vastaanottajan pidättämää lähdeveroa – on 4 prosenttia tai tapauskohtaisesti 16 prosenttia näiden vastikkeiden bruttosummasta, kun samojen palvelujen kotimaiselta tarjoajalta kannetaan yhteisöverona 16 prosenttia vastaavien vastikkeiden nettosummasta.

56. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksen tarkoituksena on selventää, onko pääasiassa esillä olevan kaltainen lähdevero palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus myös siinä tapauksessa, että mainittua ulkomaisilta toimijoilta kannettava lähdevero sovelletaan bruttotuloihin, mutta kotimaisten toimijoiden veroa sovelletaan nettotuloihin.

57. Tältä osin on huomautettava unionin tuomioistuimen todenneen jo aiemmin, että SEUT 56 artikla on esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia verovelvollisia verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tulosta vähennetä elinkeinomenoja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinomenot.³¹

58. Nyt käsiteltävässä asiassa, kuten edellä 8 kohdassa todetaan, kansallisessa lainsäädännössä säädetään pääasiassa esillä olevassa tapauksessa kyseessä olevien kaltaisista ulkomaisten toimijoiden tarjoamista palveluista maksetuista vastikkeista kannettavasta 16 prosentin lähdeverosta. Tämä lähdevero voidaan Romanian ja Tanskan välisen kaksinkertaisen verotuksen

³⁰ Tämän seikan osalta ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 25.2.2021, Société Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

³¹ Tuomio 12.6.2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, 29 ja 55 kohta); tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, 42 kohta); tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, 23 kohta) ja tuomio 13.7.2016, Brisal ja KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, 24 kohta).

välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla alentaa neljään prosenttiin. Lähdevero lasketaan ulkomaisen palveluntarjoajan saamien vastikkeiden bruttosummasta, mutta kotimaisen palveluntarjoajan yhteisövero on 16 prosenttia nettotulosta.

59. Tästä seuraa, että bruttotuloista maksettava 16 prosentin lähdevero asettaa ulkomaisen palveluntarjoajan kotimaiseen palveluntarjoajaan nähden selkeästi heikompaan asemaan. Sen sijaan tapauksessa, jossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksessa määrätty lähdeverokanta on 4 prosenttia bruttosummasta eikä ulkomaiselle palveluntarjoajalle tarjota mahdollisuutta vähentää palvelun toteuttamiseen liittyviä elinkeinokuluja, nettotuloihin sovellettava 16 prosentin verokanta suosii kotimaista palvelujen tarjoajaa, mikäli ulkomaiselta palveluntarjoajalta 4 prosentin verokantaa bruttoperusteisesti soveltaen kannettava kokonaisvero on korkeampi kuin vero, joka tämän olisi maksettava nettotuloon sovellettavan 16 prosentin verokannan mukaan, toisin sanoen siinä tapauksessa, että elinkeinokulut voitaisiin vähentää palvelun vastaanottajan maksamasta korvauksesta.

60. Tässä yhteydessä on todettava edellä 57 kohdassa mainitun oikeuskäytännön nojalla, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomailla asuvien palvelujen tarjoajien on maksettava vero palveluistaan saamista tuloista ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, vaikka tällainen mahdollisuus annetaan mainitussa jäsenvaltiossa asuville palvelujen tarjoajille, merkitsee SEUT 56 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.³²

61. Se, että ulkomaisiin palveluntarjoajiin saatetaan soveltaa edullisempaa verokantaa kuin kotimaisiin, ei riitä perusteeksi edellisessä kohdassa esitetyn kaltaiselle palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitukselle.

62. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden etujen mahdollisen olemassaolon perusteella.³³

63. Toiseksi unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään selkeästi erottanut yhtäältä liiketoiminnan kulujen (elinkeinokulujen) vähentämisen vaatimisen ja toisaalta verokannan suuruuden.³⁴ Näin ollen se on todennut, että ulkomaisen verovelvollisen verotettavaan toimintaan välittömästi liittyvien elinkeinokulujen vähentämisen epääminen on jo sellaisenaan palvelujen tarjoamisen vapauden vastaista.³⁵

64. Ulkomailla asuvien verovelvollisten palvelujen tarjoamisen lähtökohtaista loukkaamista siten, että niillä ei ole mahdollisuutta vähentää verotettavaan toimintaan välittömästi liittyviä rahoituskustannuksia, ei siten voida kompensoida soveltamalla niihin maassa asuviin verovelvollisiin nähden alemmaa verokantaa.³⁶

³² Ks. vastaavasti tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 28 kohta).

³³ Ks. vastaavasti tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 31–33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja analogisesti tuomio 22.11.2018, *Sofina ym.* (C-575/17, EU:C:2018:943, 37 ja 38 kohta).

³⁴ Tuomio 12.6.2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, tuomiolauselman 1 ja 2 kohta).

³⁵ Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 48 kohta).

³⁶ Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, 54 kohta).

65. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jäsenvaltiosta, jossa toimintaa harjoitetaan, saatuihin tuloihin välittömästi liittyvillä tulohankkimismenoilla on katsottava tarkoitettavan tästä toiminnasta aiheutuvia ja siten toiminnan harjoittamista varten tarpeellisia menoja.³⁷

66. Tältä osin vaikuttaa ilmeiseltä, että pääasiassa kyseessä olevien palvelujen, toisin sanoen arvonlisäveron palautusten hakemisen niissä jäsenvaltioissa, joissa palvelujen vastaanottaja tarjoaa maantiekuljetuksia, toteuttamisesta aiheutuu muun muassa kuluja, jotka liittyvät yhteydenottoihin useiden jäsenvaltioiden veroviranomaisiin tai vero- ja oikeudelliseen neuvontaan.

67. Lisäksi on pääasiaa käsittelevän, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jonka on otettava vastuu tulevasta oikeudellisesta ratkaisusta, tehtävä arvioida tämän riita-asian yhteydessä yhtäältä sitä, mitä mahdollisesti ilmoitettavia menoja voidaan pitää kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuina kyseiseen toimintaan välittömästi liittyvinä elinkeinokuluina, ja toisaalta sitä, mikä on se yleiskustannusten osuus, jonka voidaan katsoa liittyvän välittömästi tähän toimintaan.³⁸

68. Lopuksi kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen on edellä esitetyn perusteella mielestäni vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jonka nojalla ulkomaisten palveluntarjoajien palveluistaan saamista vastikkeista kertyneitä tuloja verotetaan pääsääntöisesti ilman mahdollisuutta vähentää tällaiseen toimintaan välittömästi liittyviä elinkeinokuluja, vaikka kotimaisilla palveluntarjoajilla on tämä mahdollisuus. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida kansallisen oikeuden nojalla, mitä kuluja voidaan pitää kyseiseen toimintaan välittömästi liittyvinä elinkeinokuluina.

IV Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunalul Prahova (Prahovan alioikeus, Romania) esittämiin kolmanteen, neljänteen, viidenteen ja kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) SEUT 57 artiklaa on tulkittava siten, että

vastikkeellinen sopimus, jossa tarkoitettu pääasiallinen palvelu on arvonlisäveron ja valmisteveron palautusten hakeminen useiden unionin jäsenvaltioiden verohallinnoilta, on tässä määräyksessä tarkoitettua ”palvelun” tarjoamista.

2) SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että

jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palveluntarjoajille, joiden palvelut toteutetaan konkreettisesti useissa muissa jäsenvaltioissa, maksetuista vastikkeista lähdevero, vaikka samaa velvollisuutta ei ole, kun kyse on kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palveluntarjoajille maksetuista vastikkeista, on tässä määräyksessä tarkoitettu palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus, sillä se merkitsee hallinnollista lisärasitusta ja siihen liittyy vastuuriiskejä.

³⁷ Ks. vastaavasti tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 6.12.2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

³⁸ Ks. vastaavasti tuomio 13.7.2016, *Brisal ja KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Siltä osin kuin mainitusta kansallisesta lainsäädännöstä seuraava palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitus johtuu velvollisuudesta pidättää lähdevero – koska se merkitsee hallinnollista lisärasitusta ja siihen liittyy vastuuriikkejä – tällaista rajoitusta voidaan perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus, eikä rajoituksella ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

3) SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että

se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla ulkomaisten palveluntarjoajien palveluistaan saamista vastikkeista kertyneitä tuloja verotetaan pääsääntöisesti ilman, että näillä olisi mahdollisuus vähentää kyseiseen toimintaan välittömästi liittyviä elinkeinokuluja, vaikka kotimaisilla palveluntarjoajilla on tämä mahdollisuus.

On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä arvioida kansallisen oikeuden nojalla, mitä kuluja voidaan pitää kyseiseen toimintaan välittömästi liittyvinä elinkeinokuluina.