UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä lokakuuta 2012 *

Palvelujen tarjoamisen vapaus — Rajoittaminen — Verolainsäädäntö — Kotimaisen palvelujen vastaanottajan velvollisuus pidättää palkkaveroksi kutsuttu lähdevero toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavasta korvauksesta — Tilanne, jossa tällaista velvollisuutta ei ole, jos palvelujen tarjoaja on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon

Asiassa C-498/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 24.9.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.10.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X NV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari), J.-J. Kasel ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.11.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— X NV, edustajinaan belastingadviseur F. A. Engelen ja belastingadviseur S. C. W. Douma,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään B. Koopman ja C. Wissels,

— Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja J. Möller,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja N. Rouam,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

— Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja S. Johannesson,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Seeboruth,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.12.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain X NV (jäljempänä X), joka on Alankomaihin sijoittautunut ammattijalkapalloseura (betaaldvoetbalorganisatie), ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksetusta korvauksesta pidätettävää lähdeveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Alankomaiden oikeus

3 Vuoden 1964 palkkaverolain (Wet op de loonbelasting 1964, jäljempänä Wet LB 1964) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Palkkavero kannetaan välittömänä verona työntekijöiltä tai heidän pidätyksen suorittamisesta vastuussa olevilta työnantajiltaan, taiteilijoilta, ammattiurheilijoilta, ulkomaisilta seuroilta ja muilta tässä laissa tai sen säännösten nojalla määritetyiltä luonnollisilta henkilöiltä.”

4 Wet LB 1964:n 5 b §:n 1 ja 3 momentissa säädettiin 1.1.2007 saakka seuraavaa:

”1. Tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä ja määräyksissä tarkoitetaan ulkomaisella seuralla luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden, joiden pääasiallinen asuin- tai kotipaikka ei ole Alankomaissa, ryhmää, jonka jäsenet yksittäin tai yhdessä lyhytaikaisen sopimuksen perusteella tai muuten väliaikaisesti esiintyvät taiteilijoina tai harjoittavat ammattimaisesti jotakin urheilulajia Alankomaissa.

– –

3. Jos ulkomaisen seuran jäsen esiintyy tai harjoittaa jotakin urheilulajia ammattimaisesti työsuhteessa pidätysvelvolliseen henkilöön, joka ei ole sijoittautunut Alankomaihin, palkkavero kannetaan ulkomaisiin seuroihin sovellettavien säännösten mukaisesti.”

5 Kyseisessä pykälässä säädetään 1.1.2007 alkaen seuraavaa:

”Tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä ja määräyksissä tarkoitetaan ulkomaisella seuralla luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden, joiden pääasiallinen asuin- tai kotipaikka ei ole Alankomaissa, ryhmää, jonka jäsenet yksittäin tai yhdessä lyhytaikaisen sopimuksen perusteella esiintyvät taiteilijoina tai harjoittavat ammattimaisesti jotakin urheilulajia, ellei

– –

2. ministeriön päätöksellä annettavien määräysten mukaisesti ole todettu, että seura koostuu pääasiallisesti jäsenistä, joiden asuinpaikka tai kotipaikka on sellaisessa maassa, jonka kanssa Alankomaiden kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä, tai Alankomaissa, Alankomaiden Antilleilla tai Aruballa".

6 Wet LB 1964:n 8 a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos esiintyminen tai urheilusuoritus perustuu lyhytaikaiseen sopimukseen, pidätyksen taiteilijalta, ammattiurheilijalta tai ulkomaiselta seuralta on velvollinen suorittamaan

a. silloin, jos korvauksen saa henkilö, jonka kanssa esiintymisestä tai urheilusuorituksesta on sovittu, henkilö, jonka kanssa esiintymisestä tai urheilusuorituksesta on sovittu,

b. silloin, kun korvauksen saa kolmas henkilö, kyseinen henkilö."

7 Wet LB 1964:n 35 g §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Ulkomaisten seurojen tapauksessa vero pidätetään korvauksesta.

2. 'Korvauksella' tarkoitetaan kaikkia ulkomaisen seuran Alankomaissa esiintymisestä tai siellä toteuttamasta urheilusuorituksesta saamia rahamääriä. Korvaus käsittää kulukorvauksen sekä oikeuden saada tietyssä ajassa tai tietyin ehdoin yksi tai useampia maksuja tai suorituksia.

3. Korvaus ei käsitä

a. ateriakorvauksia ja -palveluja – –

b. matka- ja oleskelukulujen korvaamiseen tarkoitettuja päivärahoja – poislukien yksityisauton käytöstä aiheutuneet matkakulut – jotka ovat välttämättömiä esiintymisen tai urheilusuorituksen toteuttamiseksi asianmukaisesti, jos seura toimittaa pidätysvelvolliselle todisteet, jotka tämä säilyttää tarkastuksia varten

c. suorituksia, jotka toteutetaan esiintymisen tai urheilusuorituksen asianmukaisen toteuttamisen edellyttämien matka- ja oleskelukustannusten välttämiseksi

– –

4. Korvaus ei käsitä niitä kuluja, joita voidaan tarkastajan päätöksen perusteella pitää korvaukseen kuulumattomana korvauksena (kulukorvauspäätös). Tarkastaja ilmoittaa pyynnöstä kulukorvauspäätöksestä, ja siitä voi valittaa. Pyynnön voi ennen esiintymistä tai urheilusuoritusta esittää seura tai pidätysvelvollinen ja viimeistään kuukauden kuluttua esiintymisestä tai urheilusuorituksesta pidätysvelvollinen. – –"

8 Wet LB 1964:n 35 h §:n 1 momentissa säädetään, että veron määrä on 20 prosenttia korvauksesta.

Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tehty sopimus

9 Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi 7.11.1980 tehdyn sopimuksen (jäljempänä verosopimus) 17 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Riippumatta siitä, mitä 14 ja 15 artiklassa määrätään, sopimusvaltiossa asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta esiintyvänä taitelijana – – tai urheilijana saamia voittoja tai tuloja voidaan verottaa kyseisessä toisessa sopimusvaltiossa.

2. Jos esiintyvän taiteilijan tai urheilijan kyseisessä ominaisuudessa henkilökohtaisesti harjoittamasta toiminnasta saamat voitot tai tulot eivät tule taiteilijalle tai urheilijalle itselleen vaan muulle henkilölle, näitä voittoja tai tuloja voidaan verottaa 7, 14 ja 15 artiklan säännöksistä riippumatta siinä sopimusvaltiossa, jossa taiteellista toimintaa tai urheilutoimintaa on harjoitettu.”

10 Verosopimuksen 22 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön säännösten, jotka koskevat mahdollisuutta vähentää Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella maksettava vero Yhdistyneessä kuningaskunnassa maksettavasta verosta (ja jotka eivät vaikuta seuraavaan yleiseen periaatteeseen), mukaan

a. Alankomaiden lainsäädäntöön perustuva ja tämän sopimuksen mukaisesti Alankomaista saaduista voitoista, tuloista tai luovutusvoitoista suoraan tai pidätyksenä maksettu Alankomaiden vero (poikkeuksena osingot, joiden tapauksessa vero kannetaan voitosta, jonka perusteella osingot on maksettu) voidaan vähentää Yhdistyneessä kuningaskunnassa samoista voitoista, tuloista tai luovutusvoitoista, joista Alankomaiden vero on laskettu, laskettavasta verosta;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 X sopi heinäkuussa 2002 ja maaliskuussa 2004 ystävyysottelun pelaamisesta kahden Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen ammattijalkapalloseuran kanssa. Ottelut pelattiin Alankomaissa elokuussa 2002 ja elokuussa 2004.

12 X maksoi kyseisistä otteluista toiselle seuralle 133 000 euroa ja toiselle seuralle 50 000 euroa. Mainitut seurat eivät maksaneet kyseisiä määriä pelaajilleen.

13 Koska X ei pidättänyt ja maksanut palkkaveroa mainituista määristä, sille osoitettiin palkkaveroa koskevat jälkiverotuspäätökset, joiden mukaiset veron määrät olivat 26 050 euroa ja 9 450 euroa, jotka ovat 20 prosenttia mainituista määristä tiettyjen kulujen vähentämisen jälkeen.

14 Rechtbank te ’s-Gravenhage, jossa X nosti ensimmäisessä oikeusasteessa kanteen jälkiverotuspäätöksistä, kumosi mainitut päätökset ja jälkiverot.

15 Gerechtshof te ’s-Gravenhage kumosi Staatssecretaris van Financiënin valituksen johdosta 1.12.2008 antamallaan tuomiolla Rechtbank te ’s-Gravenhagen tuomiot.

16 X katsoi, että Alankomaiden lainsäädäntö merkitsee SEUT 56 artiklassa tarkoitettua rajoitusta, joka ei voi olla oikeutettu, ja teki Gerechtshof te ’s-Gravenhagen tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

17 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että palvelujen tarjoamisen vapautta on rajoitettu, jos toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun tarjoajan suorittaman palvelun vastaanottaja velvoitetaan sen jäsenvaltion lainsäädännön perusteella, johon palvelun vastaanottaja on sijoittautunut ja jossa palvelu suoritetaan, pidättämään palvelusta maksettavasta korvauksesta veroa, kun tällaista pidätysvelvoitetta ei ole siinä tapauksessa, että palvelun tarjoaja on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelun vastaanottaja?

2) a) 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 oleskelevilta ulkomaisilta seuroilta, joiden valvonta on vaikeaa, jolloin Alankomaille annetun verotusvallan käyttäminen on ongelmallista?

b) 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 järjestelmä sen, mikä on tarpeellista, kun otetaan huomioon erityisesti [keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetussa neuvoston direktiivissä 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17; jäljempänä direktiivi 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

18 Aluksi on muistutettava siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 36 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 16 kohta ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 24 kohta).

Ensimmäinen kysymys

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka maksetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, merkitsee silloin, kun tällaista velvollisuutta ei ole samaan jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille maksettavien korvausten osalta, kyseisessä määräyksessä tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

20 Aluksi on mainittava, että SEUT 56 artiklassa kielletään sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään yhden jäsenvaltion sisällä (ks. mm. yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-5093, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa vaaditaan poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan (ks. asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9461, 31 kohta ja asia C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomio 15.2.2007, Kok., s. I-1425, 20 kohta).

22 Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008, Kok., s. I-9099, 19 kohta ja asia C-287/10, Tankreederei I, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14233, 15 kohta).

23 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999, Kok., s. I-7447, 34 kohta; em. asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 32 kohta ja asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010, Kok., s. I-6645, 24 kohta).

24 Alankomaiden kuningaskunta asettaa palvelujen vastaanottajille, jotka käyttävät ulkomailla asuvia urheilualan palvelujen tarjoajia, velvollisuuden pidättää lähdevero, jonka vähimmäismäärä on 20 prosenttia kyseisille ulkomaisille tarjoajille maksetuista korvauksista. Sen sijaan Alankomaissa asuvien palvelujen tarjoajien tapauksessa palvelujen vastaanottajalla ei ole tällaista velvollisuutta.

25 Huomautuksia unionin tuomioistuimelle esittäneet hallitukset viittaavat tässä yhteydessä asiassa C-282/07, Truck Center, 22.12.2008 annettuun tuomioon (Kok., s. I-10767) ja esittävät, että kotimaisille ja ulkomaisille palvelujen tarjoajille maksettujen korvausten erilainen kohtelu selittyy sillä, että erilaisissa tilanteissa oleviin verovelvollisiin sovelletaan kahta erilaista verotustapaa. Ne esittävät, että vaikka Alankomaihin sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksetusta korvauksesta ei pidätetä lähdeveroa, palvelujen tarjoajaa itseään verotetaan välittömästi Alankomaiden yhteisöverotuksessa tai mahdollisesti tuloverotuksessa. Tarve soveltaa erilaisia verotustapoja selittyy niiden mukaan Alankomaiden kuningaskunnan asemalla, joka on erilainen sen mukaan, onko kyse kotimaisista palvelujen tarjoajista, jotka ovat välittömästi Alankomaiden veroviranomaisten valvonnassa, vai ulkomaisista palvelujen tarjoajista, joiden osalta kyseinen jäsenvaltio toimii tulojen lähdevaltion ominaisuudessa eikä voi näin ollen yksinkertaisesti todeta verosaatavia ja periä niitä verovelvolliselta vaan on riippuvainen yhteistyöstä verovelvollisen asuinvaltion veroviranomaisten kanssa.

26 On totta, että oikeuskäytännössä on jo aikaisemmin hyväksytty se, että pääomatulojen saajiin sovelletaan erilaisia verotustapoja sen mukaan, ovatko ne kotimaisia vai ulkomaisia, sillä erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia (em. asia Truck Center, tuomion 41 kohta). Koska mainittu erilainen kohtelu ei välttämättä tuota etua kotimaiselle pääomatulojen saajalle, sitä ei ole oikeuskäytännössä pidetty sijoittautumisvapauden rajoituksena (em. asia Truck Center, tuomion 49 ja 50 kohta).

27 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa todennut, 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.

28 On kuitenkin todettava, että riippumatta lähdeverotuksen mahdollisista vaikutuksista ulkomaisten palvelujen tarjoajien verotukselliseen tilanteeseen, lähdeveron pidättämisvelvollisuus voi sen merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi tehdä rajat ylittävät

palvelut kotimaisille palvelujen vastaanottajille kotimaisten palvelujen tarjoajien palveluja vähemmän houkutteleviksi ja vähentää palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää ulkomaisia palvelujen tarjoajia.

29 Tätä päätelmää eivät horjuta Alankomaiden hallituksen väitteet, joiden mukaan palvelujen vastaanottajaan kohdistuva hallinnollinen lisärasitus on yhtäältä vähäinen, koska sen on jo muutenkin suoritettava muita lähdeveron pidätyksiä ja tilitettävä pidätetyt määrät verohallinnolle, ja toisaalta sen kompensoi ulkomaisen palvelujen tarjoajan hallinnollisen rasituksen keventyminen, sillä sen ei tarvitse sijoittautumisjäsenvaltionsa verohallintoon kohdistuvien hallinnollisten velvollisuuksiensa lisäksi tehdä veroilmoitusta Alankomaissa.

30 Tästä on riittävää muistuttaa, että EUT-sopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (ks. vastaavasti asia C-34/98, komissio v. Ranska, tuomio 15.2.2000, Kok., s. I-995, 49 kohta; asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok., s. I-2409, 43 kohta; asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006, Kok., s. I-11949, 50 kohta ja em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 42 kohta).

31 Oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden veroetujen olemassaolon perusteella, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (ks. vastaavasti asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 61 kohta; em. asia Amurta, tuomion 75 kohta ja em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 41 kohta).

32 Niinpä on katsottava, että palvelun vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka maksetaan ulkomaisille palvelujen tarjoajille, merkitsee silloin, kun lähdeveroa ei pidätetä kotimaisille palvelujen tarjoajille maksettavista korvauksista, palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta sen merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi.

33 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, tällaisella päätelmällä ei ole vaikutusta kysymykseen – joka ei sitä paitsi ole käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön kohteena – siitä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lähdeveron pidätys palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus myös, jos se johtaa siihen, että ulkomaisen tarjoajan palvelujen suoritukseen liittyvä verorasitus on kotimaisen tarjoajan palvelun suoritukseen liittyvää verorasitusta suurempi. Koska lähdeveron pidättämisellä voi olla vaikutuksia kyseessä olevan palvelun suorittamiskustannuksiin, se voi todella vähentää sekä ulkomaisen tarjoajan halukkuutta suorittaa kyseinen palvelu että sen vastaanottajan halukkuutta käyttää tällaista tarjoajaa.

34 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka se maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, merkitsee silloin, kun tällaista velvollisuutta ei ole samaan jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille maksettavien korvausten osalta, kyseisessä määräyksessä tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta sen merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi.

Toinen ja kolmas kysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, olennaisilta osin sitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä seuraava palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus, ja eikö sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon direktiivissä 76/308 tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen

avunantoon verojen kantamisessa. Kyseinen tuomioistuin pohtii lisäksi, onko huomioon otettava se, että mainittua kansallista lainsäädäntöä on muutettu ja että Alankomaiden kuningaskunta on luopunut pääasiassa kyseessä olevasta lähdeverotuksesta.

36 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voi olla sallittu ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa toimenpiteellä on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (em. asia Tankreederei I, tuomion 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että pelkästään se seikka, että jäsenvaltio on ottanut käyttöön erilaisen suojajärjestelmän kuin jokin toinen jäsenvaltio, ei sulje pois sitä, että kyseiset toimenpiteet ovat tarpeellisia ja oikeasuhteisia (ks. asia C-36/02, Omega, tuomio 14.10.2004, Kok., s. I-9609, 38 kohta), ja niitä on arvioitava ottaen huomioon ainoastaan kyseisen jäsenvaltion kansallisten viranomaisten tavoittelemat päämäärät ja se suojan taso, jonka nämä viranomaiset haluavat turvata (ks. vastaavasti asia C-124/97, Läärä ym., tuomio 21.9.1999, Kok., s. I-6067, 36 kohta; asia C-67/98, Zenatti, tuomio 21.10.1999, Kok., s. I-7289, 34 kohta ja asia C-6/01, Anomar ym., tuomio 11.9.2003, Kok., s. I-8621, 80 kohta).

38 Tästä seuraa analogisesti, ettei sillä, että jäsenvaltio myöhemmin luopuu soveltamasta toimenpidettä, myöskään ole vaikutusta siihen, onko se tavoitellun päämäärän saavuttamiseen soveltuva tai oikeasuhteinen, vaan soveltuvuutta ja oikeasuhteisuutta on arvioitava ainoastaan tavoitellun päämäärän kannalta.

39 Oikeuskäytännössä on jo todettu, että tarve taata veronkannon tehokkuus on yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen. Oikeuskäytännön mukaan lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä välttää se, että kyseisiä tuloja ei verotettaisi asuinvaltiossa eikä siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan (em. asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 36 kohta).

40 Unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneiden hallitusten mielestä tällainen oikeuttamisperuste on pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön tapauksessa hyväksyttävä.

41 Alankomaiden hallitus selittää, että pääasiassa kyseessä oleva lähdeverotus otettiin käyttöön sen jälkeen, kun verohallinto totesi, että kullekin ulkomaiselle palvelujen tarjoajalle osoitettaviin verotuspäätöksiin perustuva järjestelmä oli osoittautunut tehottomaksi kyseisestä järjestelmästä mainituille palvelujen tarjoajille ja hallinnolle aiheutuvien vaikeuksien ja hallinnollisen rasituksen vuoksi. Alankomaiden hallituksen mukaan urheiluseuroille maksettaviin korvauksiin, joista on vähennetty merkitykselliset kustannukset, sovellettavan lähdeveron avulla pelaajien palkkioita voidaan verottaa sekä pelaajien että hallinnon kannalta yksinkertaisemmin ja tehokkaammin.

42 Tästä on todettava, että palvelujen tarjoajien, jotka tarjoavat satunnaisesti palveluja muussa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan ja viipyvät siellä vain vähän aikaa, tapauksessa lähdeverotus on keino, jolla voidaan varmistaa maksettavan veron tehokas kantaminen.

43 On vielä tutkittava, ylittääkö tällainen toimenpide sen, mikä on tarpeen maksettavan veron tehokkaan kantamisen varmistamiseksi, kun otetaan huomioon muun muassa direktiivissä 76/308 tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa.

44 Direktiivissä 76/308 vahvistetaan yhteiset säännöt keskinäisestä avunannosta tiettyihin tulleihin, maksuihin ja veroihin liittyvien saatavien perinnän varmistamiseksi (asia C-233/08, Kyrian, tuomio 14.1.2010, Kok., s. I-177, 34 kohta). Kyseisen direktiivin säännösten mukaan jäsenvaltio voi pyytää toiselta jäsenvaltiolta apua tuloveron kantamiseksi verovelvolliselta, joka asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa (ks. asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006, Kok., s. I-10685, 37 kohta).

45 Direktiivin 76/308 johdanto-osan ensimmäisestä, toisesta ja kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että kyseisen direktiivin tarkoituksena on poistaa yhteismarkkinoiden perustamisen ja toiminnan esteet, jotka johtuvat saatavien perintää koskevien kansallisten säännösten soveltamisalan rajoittumisesta maantieteellisesti.

46 Niinpä direktiivissä 76/308 säädetään avunannosta saatavien perintää varten tarpeellisten tietojen toimittamisen, asiankirjojen niiden vastaanottajalle tiedoksiantamisen ja sellaisten saatavien perimisen, joiden peruste mahdollistaa täytäntöönpanon, muodossa.

47 Sillä, että direktiivin 76/308 soveltamisalaa on laajennettu direktiivillä 2001/44 muun muassa tuloverosaataviin, pyritään viimeksi mainitun direktiivin johdanto-osan ensimmäisen, toisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan takaamaan sisämarkkinoiden ”verotuksellinen neutraliteetti” ja suojaamaan muun muassa jäsenvaltioiden taloudellisia etuja, kun otetaan huomioon kasvava veropetosten uhka (ks. asia C-338/01, komissio v. neuvosto, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4829, 68 kohta). Vaikka direktiivillä 2001/44 tietyssä määrin lähennetään verotusta koskevia kansallisia säännöksiä, koska siinä velvoitetaan kaikki jäsenvaltiot kohtelemaan muista jäsenvaltioista tulevia saatavia kotimaisten saatavien tavoin (em. asia komissio v. neuvosto, tuomion 75 kohta), sillä ei ole julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa esittämällä tavalla tarkoitus korvata lähdeverotusta veronkantomenetelmänä.

48 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että on totta, että lähdeverotuksesta luopumisella ja keskinäiseen avunantoon turvautumisella voitaisiin poistaa pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä palvelujen vastaanottajalle aiheutuva palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

49 Tällainen luopuminen ei kuitenkaan välttämättä poistaisi kaikkia muodollisuuksia, joista palvelujen vastaanottajan on huolehdittava. Kuten tietyt unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet hallitukset ovat maininneet, lähdeverotus mahdollistaa verohallinnolle tiedonsaannin veron, jonka ulkomainen palvelujen tarjoaja on velvollinen maksamaan, verotettavasta tapahtumasta. Ilman lähdeverotusta kyseisen jäsenvaltion verohallinnon olisi todennäköisesti asetettava sen alueelle sijoittautuneelle palvelujen vastaanottajalle velvollisuus ilmoittaa ulkomaisen palvelujen tarjoajan suorittamasta palvelusta.

50 Lisäksi lähdeverotuksesta luopuminen synnyttäisi tarpeen kantaa vero ulkomaiselta palveluntarjoajalta, mikä voisi julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa mainitsemalla tavalla merkitä huomattavaa rasitusta kyseiselle palvelujen tarjoajalle, jonka olisi annettava veroilmoitus muulla kuin omalla kielellään ja tutustuttava muun kuin sijoittautumisjäsenvaltionsa verojärjestelmään. Niinpä ulkomainen palvelujen tarjoaja saattaisi olla vähemmän halukas tarjoamaan palveluja kyseisessä jäsenvaltiossa, ja palvelun vastaanottajalle voisi olla entistä vaikeampaa saada palveluja muista jäsenvaltioista kuin sijoittautumisvaltiostaan.

51 Siitä, että vero kannettaisiin välittömästi ulkomaiselta palvelujen tarjoajalta, seuraisi myös huomattava hallinnollinen lisärasitus palvelujen vastaanottajan sijoittautumisvaltion veroviranomaisille yksittäisten palvelujen monilukuisuuden vuoksi.

52 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa esittänyt, ettei ulkomaisiin palvelujen tarjoajiin kohdistuva välitön veronkanto välttämättä olisi lievempi keino kuin lähdeverotus.

53 Toiseen ja kolmanteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä seuraava palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus johtuu velvollisuudesta pidättää lähdevero velvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi, se voidaan perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja näin on, vaikka otetaan huomioon direktiivissä 76/308 tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa. Myöhemmällä luopumisella pääasiassa kyseessä olevasta lähdeverotuksesta ei ole vaikutusta siihen, onko se tavoitellun päämäärän saavuttamiseen soveltuva tai oikeasuhteinen, vaan soveltuvuutta ja oikeasuhteisuutta on arvioitava ainoastaan tavoitellun päämäärän kannalta.

Neljäs kysymys

54 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa neljännellä kysymyksellään tietää, onko sen arvioimiseksi, merkitseekö palvelun vastaanottajan velvollisuus pidättää lähdevero SEUT 56 artiklassa kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta velvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi, merkitystä sillä, voiko ulkomainen palvelujen tarjoaja vähentää Alankomaissa pidätetyn veron verosta, jonka se joutuu maksamaan sijoittautumisjäsenvaltiossaan.

55 Kuten edellä 28 kohdassa on esitetty, velvollisuus pidättää lähdevero voi tehdä rajat ylittävät palvelut kotimaisille palvelujen vastaanottajille vähemmän houkutteleviksi kuin kotimaisten palvelujen tarjoajien palvelut ja vähentää palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää ulkomaisia palvelujen tarjoajia, riippumatta lähdeverotuksen mahdollisista vaikutuksista ulkomaisten palvelujen tarjoajien verotukselliseen tilanteeseen.

56 Niinpä palvelujen tarjoajan verokohtelulla sen sijoittautumisjäsenvaltiossa ei ole mitään merkitystä arvioitaessa sitä, merkitseekö palvelujen vastaanottajan velvollisuus pidättää mainittu lähdevero SEUT 56 artiklassa kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

57 Niinpä neljänteen kysymykseen on vastattava, että sen arvioimiseksi, merkitseekö palvelujen vastaanottajan velvollisuus pidättää lähdevero SEUT 56 artiklassa kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta velvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi, ei ole merkitystä sillä, voiko ulkomainen palvelujen tarjoaja vähentää Alankomaissa pidätetyn veron verosta, jonka se joutuu maksamaan sijoittautumisjäsenvaltiossaan.

Oikeudenkäyntikulut

58 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka se maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, merkitsee silloin, kun tällaista velvollisuutta ei ole samaan jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille maksettavien korvausten osalta, kyseisessä määräyksessä tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta sen merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi.

2) **Siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä seuraava palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus johtuu ainoastaan velvollisuudesta pidättää lähdevero velvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi, se voidaan perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja näin on, vaikka otetaan huomioon keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetussa neuvoston direktiivissä 76/308/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY, tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa. Myöhemmällä luopumisella pääasiassa kyseessä olevasta lähdeverotuksesta ei ole vaikutusta siihen, onko se tavoitellun päämäärän saavuttamiseen soveltuva tai oikeasuhteinen, vaan soveltuvuutta ja oikeasuhteisuutta on arvioitava ainoastaan tavoitellun päämäärän kannalta.**

3) **Sen arvioimiseksi, merkitseekö palvelujen vastaanottajan velvollisuus pidättää lähdevero SEUT 56 artiklassa kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta velvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien vuoksi, ei ole merkitystä sillä, voiko ulkomainen palvelujen tarjoaja vähentää Alankomaissa pidätetyn veron verosta, jonka se joutuu maksamaan sijoittautumisjäsenvaltiossaan.**

Allekirjoitukset