JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

16 päivänä toukokuuta 2006 [1]

1. Bundesfinanzhof (Saksa) pyytää esillä olevassa ennakkoratkaisuasiassa yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan Saksan liittotasavallassa musiikkiesityksissä toimintaa harjoittavien toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien tuloverotusta koskevia tiettyjä Saksan verolainsäädännön säännöksiä palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten kannalta.

2. Tässä asiassa nousee esille erityisesti kysymys siitä, ovatko yhtäältä tässä tilanteessa sovellettava lähdeverotus ja toisaalta tietyt lähdeverotuksen täytäntöönpanoa koskevat säännökset ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 59 artikla, josta on puolestaan muutettuna tullut EY 49 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 60 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 60 artikla, josta on puolestaan tullut EY 50 artikla) mukaisia. [2]

I Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleen Saksan tuloverolain (vuoden 1990 Einkommensteuergesetz) [3] 1 §:n 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat – sellaisia poikkeuksia lukuun ottamatta, joista ei ole kyse tässä tapauksessa – rajoitetusti tuloverovelvollisia silloin, kun he saavat tässä jäsenvaltiossa tuloa EStG 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Näihin tuloihin kuuluvat kulttuuri-, urheilu-, taidesuorituksista ja muista samankaltaisista suorituksista ja esityksistä tässä jäsenvaltiossa saadut tulot, mukaan lukien näihin liittyvistä muista palveluista saadut tulot, riippumatta siitä, kenelle nämä tulot on maksettu. [4]

4. Rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden osalta tämänkaltaisten tulojen vero pidätetään EStG:n 50 a §:n 4 momentin 1 kohdan mukaan tulon lähteellä. Sen määrä on

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Katson, että siltä osin kuin pääasian tosiseikat ovat tapahtuneet vuoden 1993 ensimmäisen ja kolmannen vuosineljänneksen aikana eli ajankohtana, jolloin Maastrichtin sopimus ei vielä ollut voimassa, niihin on sovellettava ETY:n perustamissopimusta.

3 – Laki sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla veromuutoslailla (Steueränderungsgesetz; BGBl. 1992 I, s. 297; jäljempänä EStG).

4 – EStG:n 49 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta.

15 prosenttia tulosta. Tulon kokonaismäärä on tämän veronpidätyksen alaista, eikä vähennyksiä esimerkiksi elinkeinomenojen ja erityiskulujen johdosta hyväksytä. [5]

5. Tuloverosaatava syntyy silloin, kun vastike suoritetaan saajalle. Vastikkeen suorittajan on tuona ajankohtana tehtävä veronpidätys rajoitetusti verovelvollisen saajan lukuun, ja viimeksi mainitun katsotaan olevan se, jolta vero kannetaan (verovelvollinen). [6]

6. Mainitun vastikkeen suorittajan on tilitettävä toimivaltaiselle Finanzamtille vuosineljänneksen aikana pidätetty vero kyseistä vuosineljännestä seuraavan kuun kymmenenteen päivään mennessä. Vastikkeen suorittaja on vastuussa veron pidättämisestä ja tilittämisestä. [7]

7. Lukuun ottamatta sellaisia poikkeuksia, joita ei sovelleta käsiteltävänä olevassa asiassa, rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden tulovero katsotaan lopullisesti suoritetuksi veronpidätyksellä. [8]

8. Lisäksi 50 d §:ssä esitetään tiettyjä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamiseen liittyviä erityisiä sääntöjä.

9. Näiden säännösten mukaan silloin, kun 50 a §:n perusteella lähdeverotettavia tuloja ei voida kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan verottaa tai ne verotetaan tällaisen sopimuksen mukaan alemmalla verokannalla, säännöksiä vastikkeen suorittajan toimittamaan veron pidätykseen, tilitykseen ja ilmoittamiseen on kaikesta huolimatta sovellettava tämän sopimuksen sitä rajoittamatta. Tämä ei kuitenkaan vaikuta vastikkeen saajan oikeuteen saada pidätetty ja tilitetty vero kokonaan tai osittain takaisin. [9]

10. Vastikkeen suorittaja voi kuitenkin tämäntyyppisen verosopimuksen mukaisesti jättää veronpidätyksen tekemättä tai soveltaa alhaisempaa verokantaa, jos Bundesamt für Finanzen (liittovaltion veroviranomainen) [10] todistaa pyynnöstä, että asiaankuuluvat ehdot täyttyvät (vapautusmenettely). [11] Jos BfF:n myöntämää vapautustodistusta ei ole, vastikkeen suorittaja on velvollinen pidättämään veron.

5 – EStG:n 50 a §:n 4 momentin kolmas, viides ja kuudes virke.
6 – EStG:n 50 a §:n 5 momentin ensimmäinen ja toinen virke.
7 – EStG:n 50 a §:n 5 momentin kolmas ja viides virke.
8 – EStG:n 50 §:n 5 momentti. Kyse on lähdeveron lopullisuudesta.
9 – EStG:n 50 d §:n 1 momentin ensimmäinen ja toinen virke. Tätä oikeutta on anottava virallisesti määrätyllä hakemuskaavakkeella.
10 – Jäljempänä BfF.
11 – EStG:n 50 d §:n 3 momentin ensimmäinen virke.

11. Lisäksi silloin, kun vastikkeen suorittajaa vastaan on veronpidätyksen tekemättä jättämisen johdosta esitetty verovastuuta koskeva vaatimus, vastikkeen suorittaja ei voi tämän menettelyn puitteissa vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vastikkeen saajalle annettuihin oikeuksiin. [12]

12. Täsmennän, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan pääasiassa kyseessä olevat taiteellisista esityksistä saadut tulot eivät ole Saksassa verotettavia, vaan ainoastaan Alankomaissa verotettavia näiden kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla. [13]

13. Lopuksi on syytä vertailun vuoksi todeta, mikä on sellaisen palvelujen tarjoajan tilanne, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Saksassa ja joka näin ollen on yleisesti tuloverovelvollinen tässä jäsenvaltiossa.

14. Tällaisella palvelujen tarjoajalla on yleinen velvollisuus jättää tuloveroilmoitus tuloverotuksen verotusmenettelyssä. Tällaiselle palvelujen tarjoajalle vastikkeen maksanut suorittaja ei ole velvollinen tekemään veronpidätystä, joten se ei myöskään voi joutua vastuuseen tekemättä jätetystä veronpidätyksestä. Vastikkeen suorittaja ei myöskään ole vastuussa vastikkeen saajan tuloverosaatavasta.

II Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

15. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (jäljempänä Scorpio) on konsertteja järjestävä yhtiö, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Saksassa. Vuonna 1993 yhtiö teki sopimuksen Europop-toiminimeä käyttäneen sopimuskumppanin kanssa, joka antoi sen käyttöön musiikkiryhmän. Europop-nimeä käytti luonnollinen henkilö, joka tuolloin toimi Alankomaissa ja jolla ei ollut kotipaikkaa eikä vakituista asuinpaikkaa Saksassa, eikä sillä ollut siellä toimipaikkaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että se ei tiedä Europopin kansalaisuutta.

16. Vuoden 1993 ensimmäisellä ja kolmannella vuosineljänneksellä Scorpio maksoi

12 – EStG:n 50 d §:n 1 momentin viimeinen virke.

13 – Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä 16.6.1959 tehty sopimus tulo- ja varallisuusverojen sekä erilaisten muiden verojen kaksinkertaisen soveltamisen välttämiseksi ja muiden verotuksellisten kysymysten ratkaisemiseksi (BGBl. 1960 II, s. 1782; jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tämän sopimuksen 5 artiklan 1 kappaleeseen, 1 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan a alakohtaan, 2 artiklan 1 kappaleen 1, 2 ja 5 kohtaan sekä 20 artiklan 1 kohtaan yhdessä tulkittuina (ks. ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehty päätös, s. 7).

Europopille yhteensä 438 600 DEM tämän kumppanin tuottamista palveluista. Scorpio ei tehnyt tästä summasta EStG:n 50 a §:n 4 momentin 1 kohdan mukaista veronpidätystä, vaikka Europop ei ollut esittänyt sille EStG:n 50 d §:n 3 momentissa mainittua vapautustodistusta.

17. Saatuaan tiedon näistä seikoista toimivaltainen veroviranomainen ryhtyi toimiin Scorpion vastuun perusteella ja vaati sitä 21.3.1997 päivätyllä verotuspäätöksellä maksamaan 70 395,30 DEM:n suuruisen summan, joka vastaa sitä veronpidätystä, jonka Scorpion olisi pitänyt tehdä Europopille maksetusta vastikkeesta, toisin sanoen 15 prosenttia bruttovastikkeesta.

18. Scorpion tästä verotuspäätöksestä Finanzamt Hamburg-Eimsbüttelille tekemä oikaisuvaatimus hylättiin. Finanzgericht, jonka puoleen Scorpio oli tämän jälkeen kääntynyt, ei myöskään hyväksynyt Scorpion valitusta, koska se totesi, ettei Scorpio edelleenkään ollut esittänyt BfF:n vapautustodistusta, vaikka EStG:n 50 d §:n 3 momentissa niin vaaditaan.

19. Scorpio pani vireille Revision-muutoksenhaun Bundesfinanzhofssa ja vaati sitä kumoamaan Finanzgerichtin tuomion sekä verotuspäätöksen.

20. Revision-muutoksenhakija esitti valituksensa tueksi asian osalta seuraavat perustelut.

21. Muutoksenhakijan mukaan yhtäältä EStG:n 50 a §:n 4 momentin kuudes virke, siltä osin kuin siinä suljetaan pois elinkeinomenojen vähentäminen veronpidätyksen alaisesta summasta, on vastoin perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa. Muutoksenhakija katsoo, että tämä ilmenee asiassa Gerritse 12.6.2003 annetusta tuomiosta. [14] Revision-muutoksenhakijan mukaan yhteisöjen tuomioistuin on tässä tuomiossa todennut, että elinkeinomenot on otettava huomioon niiden vähentämiseksi jo lähdeverotusmenettelyssä eikä vasta sen jälkeisessä palautusmenettelyssä.

22. Muutoksenhakijan mukaan toisaalta se, että EStG:n 50 d §:n 1 momentin neljäs virke, jolla estetään muutoksenhakijaa, sellaisena asianosaisena, joka voidaan saattaa vastuuseen EStG:n 50 a §:n 5 momentin viidennen virkkeen nojalla, vetoamasta vastikkeen saajan – tässä tapauksessa Europopin – verovapautukseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, on muutoksenhakijan mukaan myös perustamissopimuksen vastainen.

14 – Asia C-234/01 (Kok. 2003, s. I-5933).

III Ennakkoratkaisupyyntö

23. Näiden asian tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen valossa Bundesfinanzhof on epätietoinen siitä, miten sen pitäisi tulkita perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa.

24. Se tuo ensiksi esille sen, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole edellä mainitussa asiassa Gerritse antamassaan tuomiossa lausunut siitä, onko bruttotulojen perusteella toimitettu lähdeverotus ja siihen liittyvä vastuusäännöstö perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista välillistä syrjintää myös silloin, kun toisessa valtiossa asuvalle tarjotaan mahdollisuutta tulla verotetuksi Saksassa saatujen nettotulojen mukaan lähdeverotusmenettelyn jälkeisessä menettelyssä ja saada näin palautus tämän veron ja pidätetyn veron välisestä mahdollisesta erosta. Tämän palautusmenettelyn osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa liittovaltiovarainministeriön 3.11.2003 päivättyyn kirjeeseen.

25. Lähdeverotuksesta ja pidätysvelvollisen vaarasta joutua verovastuuseen Bundesfinanzhof toteaa, että ne voivat asettaa muussa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan kotimaassa asuvaa palvelujen tarjoajaa huonompaan asemaan ja ovat täten perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää. Tämän tuomioistuimen mukaan veronpidätys nimittäin saattaa esimerkiksi aiheuttaa muussa valtiossa asuvalle maksuvalmiusongelmia, samalla kun kotimaassa asuvan elinkeinotuloista tällaista veronpidätystä ei yleensä tehdä. Veronpidätyksestä aiheutuu toisessa valtiossa asuvalle myös vaara siitä, että EStG:n 50 d §:n 1 momentin toisen virkkeen mukainen palautus jää saamatta siinä tapauksessa, että vastikkeen suorittaja ei ole maksanut pidättämäänsä veroa veroviranomaisille.

26. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin johdattaa huomion siihen, että vastikkeen suorittajan pidätysvelvollisuudesta sekä vaarasta joutua verovastuuseen tekemättä jätetystä tai liian pienestä veronpidätyksestä aiheutuu huomattava kilpailuhaitta toisessa valtiossa asuville palvelujen tarjoajille sikäli, että pidätysvelvollisuus ja mahdollinen verovastuu saattavat johdattaa näiden palvelujen vastaanottajat hankkimaan palvelut kotimaassa asuvilta toisessa valtiossa asuvien sijasta. Näin nämä palvelujen vastaanottajat välttyvät veronpidätykseen liittyvistä kustannuksilta ja vaaroilta.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättelee tästä, että lähdeverotusmenettely ja siihen liittyvät verovastuusäännökset saattavat vaikeuttaa palvelujen tarjoamista

jäsenvaltioiden välillä verrattuna palveluihin puhtaasti jäsenvaltion sisällä ja ovat tätä kautta ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan tavoitteen kanssa.

28. Tämä tuomioistuin katsoo kuitenkin, että lähdeverotusmenettelyyn ja verovastuusäännöksiin liittyvät haitat toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle ja niistä vastikkeen suorittajalle aiheutuvat rasitteet saattavat olla perusteltuja.

29. Tältä osin Bundesfinanzhof toteaa, että tämä menettely ja nämä säännökset ovat perusteltuja ja asianmukaisia keinoja toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien Saksassa saamien tulojen verottamiseksi sekä sen välttämiseksi, että tuloja ei veroteta tässä jäsenvaltiossa eikä siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen tarjoaja on sijoittautunut. Se katsoo, että on syytä ottaa huomioon myös se, että ennen direktiivin 76/308/ETY [15] muuttamista direktiivillä 2001/44/EY [16] ja ennen 23.6.2001 voimaan tullutta Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä 21.5.1999 tehtyä sopimusta vastavuoroisesta virka-avusta verojen perinnässä ja asiakirjojen tiedoksiannossa [17] Alankomaiden kuningaskunta ei ollut velvollinen käsiteltävänä olevan pääasian kaltaisessa tilanteessa perimään Saksan tuloveroa.

30. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tulon lähteellä pidätetyn tuloveron suuruuden määrittäminen bruttotulojen mukaan ei ole vastoin perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa, kun otetaan myös huomioon toisessa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan hakemuksesta aloitettava myöhempi palautusmenettely. Vastikkeen saaja nimittäin ei yleensä ilmoita veronpidätyksen tekemiseen velvolliselle vastikkeen suorittajalle elinkeinomenojensa määrää, erityisesti jotta sen laskentaperusteet ja voittomarginaali sekä mahdolliset liikesalaisuudet eivät paljastuisi. Bundesfinanzhof siis arvioi, että jos toisessa valtiossa asuvalta palvelujen suorittajalta vaaditaan palveluun taloudellisesti liittyvien menojen ilmoittamista veronpidätyksen määrän laskemiseksi nettotulojen mukaan, palvelujen rajatylittävä kauppa saattaisi huomattavasti vaikeutua.

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, onko perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista välillistä

15 – Keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä 15 päivänä maaliskuuta 1976 annettu neuvoston direktiivi 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18)

16 – Arvonlisäverosta ja tietyistä valmisteveroista annetun direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta 15 päivänä kesäkuuta 2001 annettu neuvoston direktiivi 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17). Direktiivin 2001/44 johdanto-osan kolmannen kappaleen mukaan "Direktiivissä 76/308 – – säädettyä keskinäisen avunannon soveltamisalaa olisi laajennettava tiettyihin tulo- ja varallisuusverosaataviin – –".

17 – BStBl. 2000 I, s. 66.

syrjintää se, että toisessa valtiossa asuva palvelujen tarjoaja voi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella saada vapautuksen lähdeverosta tai lähdeveron palautuksen Saksan verolainsäädännön asianomaisten säännösten mukaisesti, tai olisi voinut saada, jos olisi hakenut niitä oikeaan aikaan.

32. Lopuksi tämä tuomioistuin täsmentää, että pääasian ratkaisu voi riippua siitä, oliko Europop-toiminimen käyttäjä riitavuoden aikana jonkin jäsenvaltion kansalainen. Se viittaa erityisesti siihen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle. [18] Oikeuskirjallisuudessa puolletaan tältä osin käsitystä, jonka mukaan tämä niin sanottu passiivinen palvelujen tarjoamisen vapaus ei edellytä, että palvelun suorittaja on jonkin jäsenvaltion kansalainen.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee perustamissopimuksen 59 artiklan toisen kohdan määräysten perusteella, onko tämä tulkinta perustamissopimuksesta oikea.

18 – Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lainaa asiassa C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, 26.10.1999 annettua tuomiota (Kok. 1999, s. I-7447).

34. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [ETY:n] perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että niiden vastaista on, jos toiseen EU:n jäsenvaltioon (tässä: Alankomaihin) sijoittautuneen vastikkeen saajan, jolla on jäsenvaltion kansalaisuus, Saksaan sijoittautunut vastikkeen suorittaja voidaan vuonna 1993 voimassa olleen vuoden 1990 Einkommensteuergesetzin (EStG) 50 a §:n 5 momentin viidennen virkkeen mukaisesti saattaa verovastuuseen, kun se on jättänyt tekemättä EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisen veronpidätyksen, kun taas kotimaassa yleisesti tuloverovelvolliselle vastikkeen saajalle (kotimainen toimija) suoritetuista vastikkeista ei tehdä EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaista veronpidätystä eikä vastikkeen suorittajaa siksi voida myöskään saattaa verovastuuseen tekemättä jätetyn tai liian pienen veronpidätyksen vuoksi?

2) Onko vastaus kysymykseen 1 toisenlainen, mikäli toiseen EU:n jäsenvaltioon sijoittautuneella vastikkeen saajalla ei palvelua suorittaessaan ole EU:n jäsenvaltion kansalaisuutta?

3) Jos kysymykseen 1 vastataan kieltävästi:

a) Onko [ETY:n] perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että vastikkeen suorittajan on katsottava elinkeinomenot, jotka ovat taloudellisessa yhteydessä toiseen EU:n jäsenvaltioon sijoittautuneen vastikkeen saajan tämän vastikkeen saamiseen johtaneen Saksassa harjoitetun toiminnan kanssa, jo EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä veroa vähentäväksi, koska saksalaistenkin toimijoiden osalta ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jäävät nettotulot ovat tuloveron alaisia?

b) Onko [ETY:n] perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan rikkomisen välttämiseksi riittävää, jos EStG:n 50 a §:n 4 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä katsotaan veroa vähentäväksi ainoastaan ne vastikevaatimukseen johtavaan Saksassa harjoitettuun toimintaan taloudellisesti liittyvät elinkeinomenot, joista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut vastikkeen saaja on esittänyt selvityksen vastikkeen suorittajalle, ja jos mahdolliset muut elinkeinomenot otetaan huomioon tämän jälkeisessä palautusmenettelyssä?

c) Onko [ETY:n] perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava niin, että niiden vastaista on se, että Alankomaissa toimivalle vastikkeen saajalle Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisen kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen mukaan Saksassa kuuluva verovapautus jätetään ottamatta huomioon EStG:n 50 a §:n 4 momentin ja 50 d §:n 1 momentin mukaisessa lähdeverotusmenettelyssä ja se otetaan huomioon vasta myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä eikä vastikkeen suorittajakaan saa vedota sen verovastuuta koskevassa menettelyssä verovapautukseen, kun taas saksalaisten toimijoiden verottomista tuloista ei tehdä veronpidätystä, minkä johdosta kyseeseen ei myöskään tule verovastuu tekemättä jätetyn tai liian pienen veronpidätyksen vuoksi?

d) Onko kolmannen kysymyksen a–c kohtaan annettava vastaus toisenlainen, mikäli toiseen EU:n jäsenvaltioon sijoittautuneella vastikkeen saajalla ei ole EU-jäsenvaltion kansalaisuutta palvelun suoritushetkellä?"

35. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selvittää asian osalta, että näihin kysymyksiin annettavien vastausten avulla se voi yhtäältä selvittää, onko veronpidätyksen tekemättä jättämisen johdosta pääasian kantajalle esitetty verovastuuvaatimus yhteisön oikeuden vastainen, ja jos näin ei ole, kuinka laaja pääasian kantajan vastuu on.

37. Kansallinen tuomioistuin pyytää täten yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan, palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta, tuloveron lähdeverotusmenettelyn soveltamisesta toisessa valtiossa asuviin palvelujen tarjoajiin sekä sen välittömästä seurauksesta eli verovastuusta, johon palvelujen vastaanottaja saattaa joutua, jos hän jättää veronpidätyksen tekemättä palvelun suorittajalle maksetusta vastikkeesta.

IV Tapauksen tarkastelu

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

36. Bundesfinanzhof tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään yhteisöjen tuomioistuimelta, onko perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että näiden kanssa on ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan rajat ylittävän palvelun yhteydessä voidaan jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen vastaanottaja saattaa tässä samassa jäsenvaltiossa verovastuuseen, kun se on jättänyt tekemättä veronpidätyksen toisessa valtiossa asuvalle palvelun suorittajalle tästä palvelusta maksetusta vastikkeesta, vaikka tässä ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle palvelujen suorittajalle maksetuista vastikkeista ei tällaista veronpidätystä tehdä eikä siksi palvelujen vastaanottajaa voida vastikkeen suorittajana saattaa verovastuuseen veronpidätyksen tekemättä jättämisen vuoksi.

38. Kaikki käsiteltävänä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet osapuolet, eli Scorpio, Saksan liittotasavalta, Belgian kuningaskunta, Espanjan kuningaskunta, Italian tasavalta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan yhteisöjen komissio esittävät, että tähän ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi.

39. Olen myös sitä mieltä, että perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla eivät ole ristiriidassa sen seikan kanssa, että toisessa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan maksettavaksi tuleva vero pidätetään tulon lähteellä, eikä sen kanssa, että palvelun vastaanottaja saattaa joutua verovastuuseen, jos hän ei tee tätä veronpidätystä.

40. Mahdollisen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen osalta on muistettava,

että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen". [19]

41. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan perustamissopimuksen 59 artiklan "vastaisena on pidettävä sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamista, jolla ilman objektiivista perustetta estetään palvelujen tarjoajaa todellisuudessa käyttämästä tätä vapautta". [20] Lisäksi, yhteismarkkinoiden toteuttamiseksi ja yhteismarkkinoiden tavoitteiden saavuttamiseksi perustamissopimuksen 59 artikla on esteenä myös sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin puhtaasti jäsenvaltion sisällä. [21]

42. Lisäksi muistutan, että perustamissopimuksen 60 artiklan viimeisen kohdan mukaan "palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen, – –".

43. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa kyseeseen tulevat sellaiset tuloverotusmenettelyyn liittyvät kansallisen verolainsäädännön säännökset, joita sovelletaan siinä tapauksessa, että palkkion saava palvelujen tarjoaja ei asu Saksassa. Tältä osin korostan, että yhteisöjen tuomioistuinta on useaan otteeseen pyydetty arvioimaan toisessa valtiossa asuvien verovelvollisten tuloveroon sovellettavia menettelyjä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta. [22] Mielestäni ei ole mitään syytä, joka erottaisi tämän palvelujen tarjoamisen vapaudesta.

44. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa on todettava, että tuloverotusmenettelyn osalta kotimaassa ja toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien kohtelu on kansallisen verolainsäädännön perusteella erilaista. Nimittäin Saksassa asuvia palvelujen tarjoajia verotetaan heidän tuloistaan vuoden lopussa tavanomaisessa tuloverotusmenettelyssä, mutta niiden, jotka eivät asu tässä jäsenvaltiossa, vastikkeista toimitetaan pidätys tulon lähteellä.

45. Tämä erilainen kohtelu on omiaan asettamaan toisessa valtiossa asuvat palvelu-

19 – Ks. erityisesti asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8147, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 – Ks. erityisesti asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-5145, Kok. Ep. XVI, s. I-225, 16 kohta) ja asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897, 22 kohta).

21 – Ks. esim. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 17 kohta; em. asia Safir, tuomion 23 kohta ja em. asia Danner, tuomion 29 kohta.

22 – Ks. erityisesti asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779); asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225) ja asia C-151/94, komissio v. Luxemburg, tuomio 26.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3685).

jen tarjoajat kotimaassa asuvia huonompaan asemaan erityisesti siksi, että näille ensiksi mainituille ei anneta toiseksi mainittujen saamaa kassaetua. Toisessa valtiossa asuville palvelujen tarjoajille toiminnan harjoittaminen Saksassa saattaa tässä tapauksessa muodostua vähemmän houkuttelevaksi.

46. Lisäksi erilainen kohtelu verotuksen toimittamisessa saattaa muodostaa seikan, joka kannustaa palvelujen vastaanottajia kääntymään toisessa jäsenvaltiossa asuvien palvelujen tarjoajien sijasta Saksassa asuvien palvelujen tarjoajien puoleen. On nimittäin todennäköistä, että jotkut palvelujen vastaanottajat pyrkivät vastikkeen suorittajina välttämään tilannetta, jossa niille aiheutuu veronpidätykseen liittyviä kuluja ja hallinnollisia velvoitteita sekä jossa on olemassa vaara joutua verovastuuseen tekemättä jääneen tai liian pienen veronpidätyksen johdosta.

47. Saksan verolainsäädännöllä käyttöön otettu erilainen kohtelu ei mielestäni kuitenkaan ole sinällään vastoin perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa siltä osin, kuin yhtäältä kotimaassa ja toisessa valtiossa asuvat palvelujen tarjoajat ovat objektiivisesti erilaisessa tilanteessa verotuksen toimittamiseen liittyvien vaatimusten osalta ja toisaalta siksi, että toisessa valtiossa asuviin palvelujen suorittajiin sovellettava lähdeverotusmenettely on tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltua.

48. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut, ja kuten Scorpio katsoo, [23] tältä osin on huomattava, että riita-asian tapahtumien ajankohtana, eli vuonna 1993, verottavan jäsenvaltion oli vaikea ryhtyä perimään verosaatavaa toisesta jäsenvaltiosta, kun otetaan huomioon tuolloin voimassa olleet oikeudelliset välineet. Muistutan, että direktiivillä 76/308 säädetty verojen perintää koskeva keskinäisen avunannon soveltamisala ulotettiin tuloverosaataviin nimittäin vasta direktiivillä 2001/44. Lisäksi riita-asian tosiseikkojen tapahtumajakson aikana kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella ei säädetty vastavuoroisesta virka-avusta verojen perinnässä, koska nämä kaksi valtiota tekivät tätä koskevan sopimuksen vasta toukokuussa 1999.

49. Näin ollen toisessa jäsenvaltiossa asuvan palvelujen tarjoajan tuloverosaatavasta riita-asian tosiseikkojen tapahtumajakson aikana katson, että turvautuminen lähdeverotustekniikkaan oli perusteltua tämän veron kanta-

23 – Kirjalliset huomautukset (s. 17)

misen tehokkuuden turvaamiseksi, ja se oli oikeasuhteinen keino verottajavaltion verosaatavan perimiseksi.

50. Mielestäni sama koskee tämän pidätyksen tekemiseen velvollisen palvelujen vastaanottajan mahdollista saattamista vastuuseen niin, että sille aiheutuu seuraamuksia, mikäli veronpidätys jätetään tekemättä. Koska tämä vastuu on tämän tuloveron kantamisen tekniikan välitön seuraus, se myötävaikuttaa oikeasuhteisesti myös veronkannon tehokkuuden takaamiseen.

51. Näistä huomioista mielestäni seuraa, että kun kyseessä on riita-asian tapahtumajakson aikainen tuloverosaatava, perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että näiden kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan rajat ylittävän palvelun yhteydessä voidaan jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen vastaanottaja saattaa tässä samassa jäsenvaltiossa verovastuuseen, kun se on jättänyt tekemättä veronpidätyksen toisessa valtiossa asuvalle palvelun tarjoajalle tämän palvelun korvauksena myönnetystä vastikkeesta, vaikka tässä ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksetut vastikkeet eivät ole tällaisen veronpidätyksen alaisia eikä palvelun vastaanottanutta vastikkeen suorittajaa täten saatettaisi verovastuuseen veronpidätyksen tekemättä jättämisen vuoksi.

52. Koska ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kielteisesti, toiseen kysymykseen ei ole syytä vastata.

53. Nyt on syytä tarkastella sitä, ovatko eräät veronpidätyksen yksityiskohtaiset säännökset, sellaisina kuin niistä on säädetty Saksan verolainsäädännössä, perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklassa säädetyn mukaisia. Tämä on kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen a kohdan tavoite.

B *Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta*

54. Bundesfinanzhof pyytää tällä kysymyksellään yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, onko perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että näiden kanssa on ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja ei voi veronpidätystä tehdessään vähentää veronalaisista tuloista tämän palvelujen tarjoajan toimintaan tässä valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, taloudellisesti liittyviä elinkeinomenoja, silloin kun kyseessä on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja, vaikka tähän ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle vero kannetaan ainoastaan nettotuloista, toisin sanoen tuloista elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen.

55. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi tutkittava tarkasti edellä mainitussa asiassa Gerritse annetun tuomion sisältöä elinkeinomenojen vähennysoikeuden osalta.

56. Tässä asiassa Alankomaiden kansalainen Gerritse, joka asui Alankomaissa, sai vuonna 1996 vastikkeen soitettuaan rumpuja radioasemalla Berliinissä. Tähän vastikkeeseen kohdistui tulovero, jonka verokanta oli 25 prosenttia, ja se pidätettiin tulon lähteellä. Gerritse ja komissio vetosivat yhteisöjen tuomioistuimessa nimenomaan siihen, että yleisesti verovelvollisten itsenäisten ammatinharjoittajien kyseessä ollessa tulovero kannetaan ainoastaan voitosta eivätkä elinkeinomenot yleensä kuulu veron laskentaperusteeseen, kun taas rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden osalta 25 prosentin tulovero kannetaan bruttotulosta eivätkä elinkeinomenot ole vähennyskelpoisia.[24] Gerritse vetosi myös siihen, että Saksan veronlainsäädännön kiistanalaisista säännöksistä aiheutui vakavia seurauksia Saksassa kiertueella oleville, muualla kuin Saksassa asuville taiteilijoille, joiden elinkeinomenot ovat yleensä erittäin suuret.

57. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossa, että "vaarana on, että kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla oleva oikeus elinkeinokulujen vähentämiseen verotuksessa, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi; tämän vuoksi kyse on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaisesta kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä".[25]

58. Tähän toteamukseen päätyäkseen yhteisöjen tuomioistuimen oli ensin tutkittava, että kotimaassa ja toisessa valtiossa asuvien tilanteet elinkeinomenojen vähennysmahdollisuuden suhteen ovat vertailukelpoisia. Tähän liittyen se on todennut, että "että nyt kyseessä olevat elinkeinokulut liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta Saksassa verotettava tulo on syntynyt, joten Saksassa asuvat henkilöt ja muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt ovat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa".[26]

59. Kotimaassa asuvien ja toisessa valtiossa asuvien tilanteiden rinnastettavuutta koskeva kriteeri perustuu tässä ajatukseen, jonka mukaan näiden kahden verovelvollisten ryhmän Saksassa harjoittamasta samasta elinkeinotoiminnasta saamia tuloja pienentävät samalla tavoin kyseisestä toiminnasta välittömästi aiheutuvat elinkeinomenot. Siltä osin kuin näiden kahden ryhmän välillä ei tässä

24 – Kuten edellä mainitussa asiassa Gerritse annetun tuomion 25 kohdassa on mainittu, vuoden 1996 EStG:ssä vähennysoikeuden puuttumiseen oli yksi poikkeus siinä tapauksessa, että elinkeinomenot olivat suuremmat kuin bruttotulojen puolikas, ja tällaisessa tapauksessa vero palautettiin siltä osin kuin se ylitti 50 prosenttia bruttotulojen ja elinkeinomenojen erotuksesta.

25 – 28 kohta.

26 – 27 kohta.

suhteessa ole mitään objektiivista eroa, erilainen kohtelu tällaisten kulujen vähentämismahdollisuuden osalta merkitsee kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää, joka on vastoin perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa.

60. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen todennut, että kotimassa asuvia ja toisessa valtiossa asuvia palvelujen tarjoajia on kohdeltava samoin veron määräytymisperusteen osalta. Siltä ei kuitenkaan nimenomaisesti kysytty eikä se näin ollen nimenomaisesti lausunut siitä, missä verotusmenettelyn vaiheessa palvelun tarjoajien elinkeinomenot on otettava huomioon.

61. Nyt Bundesfinanzhof pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ilmaisemaan selvästi, ovatko perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla esteenä sille, että tällaisia elinkeinomenoja ei voida vähentää veronalaisesta tulosta silloin, kun vastikkeen suorittaja tekee veronpidätyksen.

62. On selvää, että silloin, kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tarjota toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle vuotuista selvitysmenettelyä tai palautusmenettelyä, jossa sen elinkeinomenot huomioitaisiin jälkeenpäin, toisin sanoen sen jälkeen, kun veronpidätys on tehty, perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla, siten kun yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut niitä edellä mainitussa asiassa Gerritse annetussa tuomiossaan, ovat ehdottomasti esteenä sille, että elinkeinomenoja ei voida vähentää veronalaisesta tulosta silloin, kun vastikkeen suorittaja tekee veronpidätyksen.

63. Tällöin, jos elinkeinomenoja ei huomioitaisi veron pidätyksen yhteydessä, se merkitsisi sitä, että kotimaassa asuvien ja toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien erilainen kohtelu myös itse näiden menojen vähentämismahdollisuuden osalta säilyisi, ja tämä, kuten yhteisöjen tuomioistuin on tässä asiassa todennut, on mainittujen 59 ja 60 artiklan vastaista kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

64. Lisäksi on hyvä muistaa rajoitetusti verovelvollisten mahdollisuudesta saada elinkeinomenonsa huomioon otetuksi jälkeenpäin, että edellä mainitussa asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on arvioinut työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta sellaisia Saksan verolainsäädännön säännöksiä, joiden mukaan vain kotimaassa asuvat pystyivät käyttämään hyväkseen sellaisia menettelyjä kuin palkkatulon ennakonpidätystä koskeva vuotuinen selvitys ja veroviranomaisten toimittama palkkatuloveron määrääminen.

65. Yhteisöjen tuomioistuin on ensiksi todennut, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan, veronpidätyksen lopullisuuden vuoksi "hallinnon yksinkertaistamiseksi evätään ulkomailla asuvilta – – mahdollisuus tämän lähteellä suoritetun pidätyksen lopullisuuden vuoksi vedota lähteellä suoritettujen pidätysten vuotuisen selvitysmenettelyn tai viranomaisten suorittaman veronalaisten palkkatulojen vahvistamisen yhteydessä sellaisiin veroperusteen muodostaviin seikkoihin (*kuten ammattikulut*, poikkeukselliset menot tai niin sanotut ylimääräiset kustannukset), jotka voisivat aiheuttaa lähteellä pidätetyn veron osittaisen palautuksen". [27] Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tästä voi aiheutua "ulkomailla asuville haittaa verrattuna maassa asuviin" siltä osin kuin Saksan verolainsäädännössä säädetään näiden jälkimmäisten osalta "sellainen verotus, jossa otetaan huomioon kaikki veroperusteeseen kuuluvat seikat". [28]

66. Tässä asiayhteydessä yhteisöjen tuomioistuimen toteamus, jonka mukaan "perustamissopimuksen 48 artiklassa velvoitetaan kohtelemaan ulkomailla asuvia yhteisökansalaisia yhdenvertaisesti menettelyn osalta maassa asuvien kansalaisten kanssa", [29] liittyy läheisesti jäsenvaltioiden velvollisuuteen olla verottamatta ilman objektiivista perustetta näitä ensimmäisiä raskaammin kuin jälkimmäisiä.

67. Tällainen päättely on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen antamaan ratkaisun, jonka mukaan "perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletään jäsenvaltiota säätämästä välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössään, että yksinomaan maassa asuvat henkilöt voivat hyötyä sellaisesta menettelystä kuin lähteellä suoritettujen palkkatuloveron pidätysten vuotuisesta selvityksestä ja veroviranomaisten toimittamasta palkkatuloveron vahvistamisesta jättäen tämän ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa sen alueella, mutta jotka saavat sieltä palkasta kertyviä varoja". [30]

68. Tätä päättelyä voidaan pätevästi soveltaa myös palvelujen tarjoamisen vapauteen, siten, että mielestäni voidaan päätellä, että perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista on myös se, että toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien elinkeinomenoja ei oteta huomioon jälkeenpäin, kun kotimaassa asuvilla palvelujen tarjoajilla on tällainen mahdollisuus.

69. Kun kyse on Saksan verolainsäädännössä olemassa olevasta menettelystä, joka mahdollistaa sen, että toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien elinkeinomenot otetaan huomioon jälkeenpäin ja he saavat näin palautuksena Saksassa saatujen nettotulojen

27 – Em. asia Schumacker, tuomion 51 kohta (kursivointi tässä).

28 – Em. asia Schumacker, tuomion 52 kohta.

29 – Em. asia Schumacker, tuomion 58 kohta.

30 – Em. asia Schumacker, tuomion 59 kohta.

ja lähdeverotettujen tulojen mahdollisesta erosta,[31] ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa liittovaltion valtiovarainministeriön 3.11.2003 päivättyyn kirjeeseen.[32]

70. Scorpio sitä vastoin korostaa kirjallisissa huomautuksissaan,[33] että rajoitetusti verovelvollisilla, toisin kuin kotimaassa asuvilla palvelujen tarjoajilla, ei ollut riitavuonna 1993 mahdollisuutta saada elinkeinomenojaan jälkeenpäin huomioiduiksi. Scorpio täsmentää myös, että liikaa perityn veron palauttamisen vaatiminen jälkeenpäin niin sanotussa yksinkertaistetussa palautusmenettelyssä tuli mahdolliseksi vasta vuonna 1996.[34]

71. Vaikka näiden seikkojen perusteella voitaisiin epäillä, että vuonna 1993 ei ollut olemassa sellaista palautusmenettelyä, jonka perusteella toisessa valtiossa asuvat palvelujen tarjoajat saivat elinkeinomenonsa huomioiduiksi jälkeenpäin, on kuitenkin korostettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, mitä kansallisia säännöksiä pääasian riita-asiaan on sovellettava. Bundesfinanzhofin tehtävänä on siis tarkistaa, onko riita-asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan voimassa olleessa Saksan verolainsäädännössä säädetty palautusmenettelystä toisessa valtiossa asuvien palvelujen tarjoajien hyväksi. Jos tämän tarkistuksen perusteella todettaisiin, että nämä viimeksi mainitut eivät voineet saada elinkeinomenojaan huomioiduiksi jälkeenpäin, vaikka kotimaassa asuville palvelujen tarjoajille se oli mahdollista, tämän tuomioistuimen on katsottava, että tuona ajankohtana voimassa ollut lainsäädäntö oli tältä osin vastoin perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut asiassa Schumacker ja asiassa Gerritse antamissaan tuomioissa.

72. Näiden täsmennysten jälkeen huomautan, että Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään eri oletukseen perustaen, ottaen huomioon sen, mitä yhteisöjen tuomioistuin on mainitussa asiassa Gerritse antamassaan tuomiossa todennut, onko bruttotulojen perusteella toimitettu lähdeverotus ja siitä johtuva vastuusäännöstö perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista välillistä syrjintää myös silloin, kun toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle tarjotaan mahdollisuutta saada jälkeenpäin palautus sen Saksassa saamien nettotulojen ja

31 – Ei vaikuta siltä, että tällainen menettely vastaa EStG:n 50 d §:n 1 momentin toisessa virkkeessä säädettyä menettelyä. Tämä viimeksi mainittu säännös koskee sellaista erityistapausta, jossa pidätetty vero palautetaan kokonaan tai osittain, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella kyseisiä tuloja ei voida verottaa tai niihin sovellettava Saksan verokanta on alhaisempi.

32 – Saksan liittotasavallan kirjallisten huomautusten 50 kohdassa selvitetään, että kirje on toimenpide, johon ryhdyttiin em. asiassa Gerritse annetun tuomion seurauksena veronpalautusmenettelyyn liittyvien hyvityslaskelmien mahdollistamiseksi.

33 – Kirjalliset huomautukset (s. 13).

34 – Scorpio viittaa tässä vuoden 1996 EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 alakohtaan.

lähdeverotuksen kohteena olleiden bruttotulojen välisen mahdollisen eron perusteella. [35]

73. Pitääkö yhteisöjen tuomioistuimen toisin sanoen päätyä jopa tulkintaan, jonka mukaan myös siinä tapauksessa, että kansallisessa verolainsäädännössä säädetään toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle mahdollisuudesta sen elinkeinomenojen huomioon ottamiseen jälkeenpäin, perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla ovat esteenä sille, että tämän saman lainsäädännön mukaan vastikkeen suorittaja ei voi vähentää tällaisia menoja tehdessään veronpidätyksen.

74. Näin ei mielestäni ole.

75. Koska näin kuvatut kansalliset menettelylliset säännöt lopulta mahdollistavat toisessa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan elinkeinomenojen vähentämisen veronalaisista tuloista, mielestäni ja edellä tarkastellun oikeuskäytännön valossa on keskeistä se, että tätä palvelujen tarjoajaa ei lopulta veroteta raskaammin kuin Saksassa asuvaa palvelujen tarjoajaa. Koska näitä kahta verovelvollisten ryhmää on kohdeltu vertailukelpoisella tavalla siltä osin, että niille on annettu mahdollisuus vähentää veronalaisista tuloista elinkeinomenot, katson, että ainoastaan se seikka, että näitä menoja ei voi vähentää toisessa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan veronalaisista tuloista sinä ajankohtana, jolloin veropidätys tehdään, ei ole perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista.

76. Näin ollen ehdotan, että Bundesfinanzhofille vastataan, että perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että näiden kanssa ei ole ristiriidassa sellainen kansallinen verolainsäädäntö, jonka mukaan toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksetun vastikkeen suorittaja ei voi veronpidätystä tehdessään vähentää veronalaisesta tulosta tämän palvelun tarjoajan toimintaan tässä valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, taloudellisesti liittyviä elinkeinomenoja, kuitenkin sillä edellytyksellä, että nämä elinkeinomenot voidaan ottaa huomioon jälkeenpäin eikä toisessa valtiossa asuvaa palvelujen tarjoajaa lopulta veroteta raskaammin kuin kotimaassa asuvaa palvelujen tarjoajaa.

77. Koska ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaa kieltävästi kolmannen

35 – Tältä osin huomautan, että em. asian Gerritse tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista ilmenee, että pääasian kantajalla ei ollut mahdollisuutta Saksan vuonna 1996 sovellettavan verolainsäädännön perusteella hyötyä vuotuisesta selvitysmenettelystä tai veron määräämisestä, jonka perusteella elinkeinomenot olisi voitu huomioida jälkeenpäin, toisin sanoen veronpidätyksen jälkeen. Lisäksi Gerritsen osalta eivät täyttyneet vuoden 1996 EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 alakohdassa säädetyt edellytykset palautuksen saamiselle, koska tätä menettelyä sovelletaan vain silloin, kun elinkeinomenot ovat suurempia kuin puolet tuloista, ja tällaisessa tapauksessa vero voitiin palauttaa, jos se ylitti 50 prosenttia tulojen ja näiden menojen erotuksesta.

kysymyksen a kohtaan, kolmannen kysymyksen b kohtaan ei ole syytä vastata. Siirryn siis suoraan tarkastelemaan kolmannen kysymyksen c kohtaa.

C Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen c kohta

78. Tällä kysymyksellä Bundesfinanzhof tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta sitä, onko perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastaista on yhtäältä se, että vastikkeen suorittaja ei saa ottaa lähdeverotusmenettelyssä huomioon muussa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle, joka on harjoittanut toimintaa Saksassa, Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan kuuluvaa verovapautusta, vaan verovapautus voidaan ottaa huomioon vasta myöhemmässä vapautus- tai palautusmenettelyssä, ja toisaalta se, että vastikkeen suorittaja ei voi vedota tähän verovapautukseen sitä vastaan aloitetussa verovastuumenettelyssä.

79. Muistutan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan pääasiassa kyseessä olevat taiteellisista esityksistä saadut tulot eivät olleet Saksassa verotettavia, vaan ainoastaan Alankomaissa verotettavia näiden kahden jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla. [36]

80. Muistutan myös, että EStG:n 50 d §:n 1 momentin mukaan, jos tämän lain 50 a §:n perusteella lähdeverotettavia tuloja ei voida kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella verottaa tai ne verotetaan alemman verokannan mukaan, kansallisen verolainsäädännön vastikkeen suorittajaa koskevia veron pidättämiseen, tilittämiseen sekä ilmoittamiseen liittyviä sääntöjä on kaikesta huolimatta sovellettava tämän sopimuksen sitä rajoittamatta. Tämä ei kuitenkaan vaikuta vastikkeen saajan oikeuteen saada pidätetty ja tilitetty vero kokonaan tai osittain takaisin.

81. EStG:n 50 d §:n 3 momentin ensimmäisestä virkkeestä johtuu kuitenkin, että vastikkeen suorittaja voi tämäntyyppisen sopimuksen mukaisesti jättää veronpidätyksen tekemättä tai soveltaa alhaisempaa verokantaa, jos BfF todistaa pyynnöstä, että asiaankuuluvat ehdot täyttyvät (vapautusmenettely). Vastikkeen suorittaja on siis velvollinen tekemään veronpidätyksen, ellei BfF ole antanut vapautustodistusta.

36 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 12 kohta ja alaviite 13.

82. Kolmannen kysymyksen c kohdan ensimmäisen osan on siis ymmärrettävä tarkoittavan sen selvittämistä, ovatko perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jossa sallitaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvan verovapautuksen huomioon ottaminen veronpidätysvaiheessa ainoastaan siinä tapauksessa, että toimivaltainen veroviranomainen on antanut vapautustodistuksen.

83. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, "koska yhteisössä ei ole toteutettu erityisesti EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toiseen luetelmakohtaan (josta on tullut EY 293 artiklan toinen luetelmakohta) perustuvia yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu".[37]

84. Yhteisöjen tuomioistuin on myös tarkentanut, että "näin jaettua verotustoimivaltaa käyttäessään jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi jättää noudattamatta yhteisön sääntöjä", eli[38] ne ovat velvollisia käyttämään välittömään verotukseen liittyvää toimivaltaansa yhteisön oikeuden mukaisella tavalla.

85. Käsiteltävänä olevassa asiassa yksi vaikeuksista on sen määrittämisessä, kuuluuko menettely, joka muussa valtiossa asuvan palvelujen tarjoajan on pantava vireille vapautustodistuksen saamiseksi BfF:ltä, siltä osin kuin sillä pyritään tarkastamaan, onko tuloverotuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vahvistettuja kriteerejä noudatettu, perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien määräysten soveltamisalaan.

86. Siltä osin kuin tämän menettelyn täytäntöönpano on kiinteässä yhteydessä niiden liittymätekijöiden määrittämiseen, joiden perusteella toimivalta verotusasioissa jakaantuu Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä, voitaisiin väittää, ettei se kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan ja että se koskee ainoastaan kahdenvälistä sopimussuhdetta, jonka nämä kaksi valtiota ovat tehneet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

87. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys ei kuitenkaan varsinaisesti koske niiden verotuskriteerien määrittämistä, joiden perusteella verotus-

37 – Asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta). Ks. myös vastaavasti asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta).

38 – Em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 kohta.

valta jakaantuu näiden kahden valtion kesken, vaan nimenomaisesti Saksan liittotasavallan käyttämää sen mielestä sen omaan verotusvaltaan perustuvaa valtaa verottaa muussa valtiossa asuvaa palvelujen tarjoajaa, jos tämä ei ole hakenut eikä saanut vapautustodistusta. Käyttäessään tällaista valtaa Saksa liittotasavalta on kuitenkin velvollinen noudattamaan yhteisön oikeutta ja erityisesti perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa.

88. Tältä osin on mielestäni katsottava, että toisessa valtiossa asuvalle palvelun tarjoajalle kuuluva velvollisuus hakea BfF:ltä vapautustodistus välttyäkseen tulojensa verotukselta Saksassa rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta, koska sen täyttäminen edellyttää palvelujen tarjoajalta hallinnollisia toimenpiteitä.

89. Katson kuitenkin, että tämä rajoitus on objektiivisesti perusteltu lähdeverotusmenettelyn oikean täytäntöönpanon varmistamiseksi.

90. Kuten Belgian kuningaskunta väittää, vaikuttaa todellakin tärkeältä, että vastikkeen suorittaja voi jättää veronpidätyksen tekemättä ainoastaan, jos hän on varma, että palvelun tarjoaja täyttää vapautuksen saamisen edellytykset.[39] Lisäksi minusta näyttää perustellulta sallia toimivaltaisen veroviranomaisen tarkastaa, täyttyvätkö vapautuksen edellytykset, koska vastikkeen suorittajaa ei voida vaatia, kuten Saksan liittotasavalta toteaa, selvittämään itse jokaisen yksittäistapauksen kohdalla, onko kyseiset tulot vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.[40] Lopuksi jos vastikkeen suorittaja voi yksipuolisesti päättää pitäytyä veronpidätyksestä, tästä saattaa virhearviointitapauksessa seurata, että veron kanto vastikkeen saajalta vaarantuu.

91. Näin ollen mielestäni perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jossa sallitaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvan verovapautuksen huomioon ottaminen veronpidätysvaiheessa ainoastaan siinä tapauksessa, että toimivaltainen veroviranomainen on antanut vapautustodistuksen.

92. Kolmannen kysymyksen c kohdan toiseen osaan vastaamista varten on vielä ratkaistava, onko perustamissopimuksen

39 – Kirjalliset huomautukset (12 kohta).
40 – Kirjalliset huomautukset (77 kohta).

59 artiklan vastaista, että vastikkeen suorittaja ei voi vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvaan vapautukseen sitä vastaan aloitetussa verovastuumenettelyssä. [41]

93. Kuten totesin ensimmäisen kysymyksen tarkastelun yhteydessä, perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on mielestäni tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan rajat ylittävien palvelusuoritusten yhteydessä toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelun vastaanottaja voi joutua verovastuuseen tässä samassa jäsenvaltiossa, jos se ei ole tehnyt veronpidätystä toisessa jäsenvaltiossa asuvalle palvelun tarjoajalle mainitun palvelusuorituksen perusteella maksamastaan vastikkeesta.

94. Kyseinen verovastuuvaatimus, joka on seurausta lähdeverotusmenettelystä, nimittäin takaa osaltaan oikeasuhteisesti tavoitteen, joka on veron tehokkaan kantamisen varmistaminen.

95. Kuitenkin mainitun vastuun toteuttamistapojen osalta minusta on suhteetonta tällaiseen tavoitteeseen nähden, että vastikkeen suorittaja ei voi verovastuumenettelyn yhteydessä vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvaan verovapautukseen.

96. Jos vastikkeen saaja ei ole hakenut vapautustodistusta ja vastikkeen suorittaja on kaikesta huolimatta päättänyt jättää veronpidätyksen tekemättä ja joutuu näin ollen verovastuuseen Saksan veroviranomaisiin nähden, mielestäni on palvelujen tarjoamisen vapauden vastaista evätä tältä ehdottomasti mahdollisuus vedota vastikkeen saajan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuviin oikeuksiin. Tällaisella kiellolla voi nimittäin olla pelotevaikutus, joka estää vastikkeen suorittajaa ottamasta yhteyttä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, ja kielto ylittää näin sen, mikä on tarpeen veron tehokkaan kantamisen takaamista koskevan tavoitteen kannalta.

97. Tältä osin, ja kuten Scorpio toteaa, on syytä huomata, että verovastuumenettelyssä Saksan verohallinto voi tarkastaa, täyttyvätkö kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vahvistetut vapautusta koskevat edellytykset, ja jos ne täyttyvät, sen olisi voitava pitäytyä jatkamasta kyseistä vastikkeen suorittajaa vastaan vireille pantua sellaista veroa koskevaa menettelyä, jonka osalta on lopulta vahvis-

41 – Muistutukseksi EStG:n 50 d §:n 1 kohdan viimeisen virkkeen mukaan silloin, kun vastikkeen suorittajalle esitetään verovastuuvaatimus veronpidätyksen tekemättä jättämisen johdosta, vastikkeen suorittaja ei voi tämän menettelyn puitteissa vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vastikkeen saajalle annettuihin oikeuksiin.

tettu, ettei sitä ole maksettava Saksassa.[42] Pääasian kantajan tavoin on todettava myös, että jos BfF voi suorittaa kyseisen tarkastuksen ennen veronpidätystä vireille pannun vapautusmenettelyn yhteydessä, Saksan verohallinnon olisi voitava tehdä se myös myöhemmän verovastuuta koskevan vaatimuksen yhteydessä.[43]

98. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että Bundesfinanzhofille vastataan siten, että perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jossa sallitaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvan verovapautuksen huomioon ottaminen veronpidätysvaiheessa ainoastaan siinä tapauksessa, että toimivaltainen veroviranomainen on antanut vapautustodistuksen. Perustamissopimuksen 59 artikla sitä vastoin on esteenä sille, että vastikkeen suorittaja ei voi vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvaan vapautukseen sitä vastaan vireille pannussa verovastuumenettelyssä.

D *Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen d kohta*

99. Tällä viimeisellä kysymyksellä Bundesfinanzhof tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko kolmannen kysymyksen a–c kohtaan annettava vastaus toisenlainen, mikäli toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella vastikkeen saajalla ei ole jäsenvaltion kansalaisuutta palvelun suoritushetkellä.[44]

100. Näin ollen esitetään kysymys palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyvien perustamissopimuksen määräysten sovellettavuudesta siinä tapauksessa, että näihin määräyksiin vetoava palvelujen vastaanottaja on jäsenvaltion kansalainen ja mainittujen palvelujen tarjoaja on kolmannen valtion kansalainen.

101. Ensiksi on tarkasteltava tämän kysymyksen tutkittavaksi ottamista.

102. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin ilmoittaa, että se ei tiedä Europop-nimeä käyttävän henkilön kansalai-

42 – Kirjalliset huomautukset (s. 31).

43 – Tältä osin verohallinto voi käyttää jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) tarjottuja mahdollisuuksia.

44 – Kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimelle ehdottamani vastaukset kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen a ja c kohdan ensimmäiseen osaan, käsiteltävänä olevaan kysymykseen vastaamisella ei ole merkitystä kolmannen kysymyksen c kohdan toisen osan kannalta.

suutta. Sen esittämä kysymys perustuu oletamaan, joka on tarkistettava. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että yhteisöjen tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, jos "kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen". [45]

103. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuin voisi kuitenkin vastata Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen, koska oikeuskysymyksiä mutta ei näyttökysymyksiä käsittelevänä tuomioistuimena Bundesfinanzhof ei selvitä asian tosiseikastoa. Bundesfinanzhofin tehtävänä on ratkaista periaatekysymyksiä Finanzgerichtin, joka on ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin, selvittämien tosiseikkojen perusteella. Yhteisöjen tuomioistuimen tähän kysymykseen antaman vastauksen valossa toimivaltaisen Finanzgerichtin, jonka käsiteltäväksi asia palautettaisiin, tehtävänä olisi näin määrittää, oliko Europop jäsenvaltion kansalainen palvelunsa suorittamishetkellä.

104. Lisäksi kun otetaan huomioon se tosiseikka, että kyse on periaatekysymyksestä, johon yhteisöjen tuomioistuin ei tietääkseni ole vielä ottanut kantaa, ehdotan tuomioistuimelle asiasta tekemääni selvitystä, jonka avulla se voi tarvittaessa vastata tähän kysymykseen.

105. Tässä yhteydessä on ensiksi syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle. [46] Tässä artiklassa palvelujen vastaanottajalle perustetaan oikeus mennä toiseen jäsenvaltioon hankkiakseen siellä palveluja ilman rajoituksista seuraavaa haittaa. [47]

106. Tarjoajan tai vastaanottajan yhteisön sisällä tapahtuvan liikkumisen lisäksi perustamissopimuksen 59 artiklassa suojataan myös itse palvelun "liikkuvuus". Esimerkiksi asiassa Alpine Investments annetusta tuomiosta [48] käy ilmi, että tämä artikla kattaa "cold calling" -menettelyn, joka sisältää toimenpiteet, joissa palvelujen tarjoaja ottaa puhelimitse yhteyttä toisessa jäsenvaltiossa oleviin henkilöihin tarjotakseen näille erilaisia rahoituspalveluja, joita se tuottaa siirtymättä itse pois sijoittautumisjäsenvaltiostaan. [49]

45 – Ks. erityisesti asia C-380/01, Schneider, tuomio 5.2.2004 (Kok. 2004, s. I-1389, 22 kohta) ja asia C-165/03, Längst, tuomio 30.6.2005 (Kok. 2005, s. I-5637, 32 kohta).

46 – Ks. erityisesti yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455); asia 186/87, Cowan, tuomio 2.2.1989 (Kok. 1989, s. 195, Kok. Ep. X, s. 11); asia C-43/93, Vander Elst, tuomio 9.8.1994 (Kok. 1994, s. I-3803, Kok. Ep. XVI, s. I-59, 13 kohta); asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955); asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1931, 35 kohta) ja em. asia Eurowings Luftverkehrs, tuomion 34 kohta.

47 – Ks. erityisesti em. yhdistetyt asiat Luisi ja Carbone, tuomion 16 kohta; asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7641, 20 kohta) ja asia C-215/03, Oulane, tuomio 17.2.2005 (Kok. 2005, s. I-1215, 37 kohta).

48 – Asia C-384/93, tuomio 10.5.1995 (Kok. 1995, s. I-1141).

49 – Toisen internetin kautta tarjottuja palveluja koskevan esimerkin osalta ks. asia C-243/01, Gambelli ym., tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13031, 53 ja 54 kohta).

107. Tässä yhteydessä on voitu huomauttaa, että "kaupan vapauttamisen tavoite, johon EY:n perustamissopimuksessa pyritään sisämarkkinoiden toteuttamiseksi, selittää laajuuden, jonka yhteisöjen tuomioistuin on antanut [perustamissopimuksen 60 artiklassa] tarkoitetun palvelujen tarjoamisen käsitteen sisällölle. Siihen sisältyvät nimittäin yhdestä jäsenvaltiosta toiseen suoritetut palvelut, mukaan lukien tapaukset, joissa niin palvelujen tarjoajat kuin niiden varsinaiset tai mahdolliset vastaanottajatkaan eivät ylitä valtion rajoja". [50]

108. Tämä tulkinta pätee mielestäni myös siinä tapauksessa, että perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyviin määräyksiin vetoava osapuoli on palvelujen vastaanottaja. Käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tapauksessa tärkeää on nimittäin se, että palvelun, joka muodostuu, muistettakoon, musiikkiryhmän käyttöön antamisesta, on tarjonnut yhteen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelun suorittaja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vastaanottajalle ja siihen liittyy näin yhteisön alueella "liikkuminen". Selkeämmin kuin puhelimen tai internetin kautta tapahtuvassa palvelujen tarjoamisessa palvelun "liikkuvuus" konkretisoituu tässä tapauksessa musiikkiryhmän fyysisellä siirtymisellä.

109. Edellä esitetyistä seikoista seuraa, että pääasian kantajan pitäisi voida vedota Europopin tuottaman palvelun vastaanottajana sille perustamissopimuksen 59 artiklan perusteella kuuluviin subjektiivisiin oikeuksiin.

110. Onko siis katsottava, että tilanne olisi sama siinäkin tapauksessa, että palvelujen tarjoaja osoittautuisi jonkin kolmannen valtion kansalaiseksi?

111. Mielestäni kysymykseen on vastattava myöntävästi.

112. Edellä olen todennut, että perustamissopimuksen 59 artiklassa perustetaan suoraan oikeuksia sekä palvelujen tarjoajalle että niiden vastaanottajalle. Nykyisessä yhteisön oikeudessa ainoastaan jäsenvaltioiden kansalaiset voivat vedota näihin oikeuksiin. [51]

113. Palvelujen tarjoajan osalta perustamissopimuksen 59 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan sanamuodosta käy nimen-

50 – Ks. Truchot, L., "Articles 49 et 50 CE", *Commentaire article par article des traités UE et CE*, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, s. 447, 33 kohta.

51 – ETY:n perustamissopimuksen 58 artiklan ensimmäisen kohdan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan ensimmäinen kohta, josta on puolestaan tullut EY 48 artiklan ensimmäinen kohta), jota sovelletaan palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyvissä asioissa ETY:n perustamissopimuksen 66 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 66 artikla, josta on puolestaan tullut EY 55 artikla) mukaan "jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, rinnastetaan – – luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia".

omaisesti ilmi, että voidakseen hyötyä palvelujen tarjoamisen vapaudesta tämän on Euroopan yhteisöön sijoittautumisen lisäksi oltava jonkin jäsenvaltion kansalainen.

114. Perustamissopimuksen 59 artiklan toisessa kohdassa määrätään kuitenkin tähän päivään mennessä toteutumatta jääneestä mahdollisuudesta, jonka mukaan neuvosto voi määräenemmistöllä komission ehdotuksesta ulottaa palveluja koskevan luvun määräykset koskemaan sellaisia palvelujen tarjoajia, jotka ovat kolmannen maan kansalaisia, mutta jotka ovat sijoittuneet yhteisöön. [52]

115. Huomautan, että tällaisesta mahdollisuudesta ei ole määrätty sellaisille palvelujen vastaanottajille, jotka ovat kolmannen valtion kansalaisia ja sijoittautuneet yhteisön alueelle. [53] Tällaisen määräyksen puuttuminen puoltaa mielestäni väitettä, jonka mukaan ainoastaan sellaiset palvelujen vastaanottajat, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia, voivat vedota perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyviin määräyksiin. [54] Lisäksi en näe, millä perusteella kolmansien valtioiden kansalaisten asema olisi parempi palvelujen vastaanottajina kuin niiden tarjoajina. [55]

116. Tilanne, jonka suhteen Bundesfinanzhof on epätietoinen, on kuitenkin aivan toinen.

117. Kyse on, kuten olemme havainneet, tapauksesta, jossa palvelujen vastaanottaja, jonka osalta on selvää, että se on saksalainen yhtiö, haluaa vedota perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyvistä määräyksistä johtuviin oikeuksiin tilanteessa, jossa se on sopimussuhteessa palvelujen tarjoajaan, jonka kansalaisuus ei ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tiedossa.

52 – Komissio on peruuttanut ehdotuksen neuvoston direktiiviksi rajat ylittävän palvelujen tarjoamisen vapauden laajentamisesta koskemaan yhteisöön sijoittautuneita kolmansien maiden kansalaisia (EYVL 1999, C 67, s. 17): ks. Communication from the Commission – Withdrawal of Commission Proposals which are no longer of topical interest, 1.10.2004 (KOM (2004) 542 lopullinen/2).

53 – Edellä mainitun direktiiviehdotuksen 1 artiklan 2 kohdassa säädetään todennäköisesti juuri tästä syystä, että "tämä direktiivi ei koske kolmannen maan kansalaisia, kun nämä ovat rajat ylittävien palvelujen vastaanottajia – –".

54 – Julkisasiamies Elmer on puoltanut tätä väitettä, jonka mukaan kolmannen valtion kansalaisella ei ole "itsenäistä oikeutta" vedota perustamissopimuksen 59 artiklaan, em. asiassa Svensson ja Gustavsson antamassaan ratkaisuehdotuksessa (35 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan ole käsitellyt tätä ongelmatilannetta tuomiossaan ehkä siksi, että tilanteeseen voidaan soveltaa myös perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettua neuvoston direktiiviä 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5), joka koskee edunsaajina henkilöitä, jotka asuvat jäsenvaltioissa ilman kyseisen jäsenvaltion kansalaisuutta: ks. vastaavasti Huglo J.-G., *Droit d'établissement et libre prestation de services*, Jurisclasseur Europe, fasc. 710, 29 kohta.

55 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Elmerin em. asiassa Svensson ja Gustavsson antaman ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

118. Tällaisessa tilanteessa palvelujen tarjoajan kansallisuudella ei mielestäni ole merkitystä palvelujen vastaanottajalle kuuluvien oikeuksien kannalta.

119. Tältä osin tärkeää on huomata, että niin perustamissopimuksen 59 artiklan sanamuodosta kuin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstäkään ei johdu, että jotta palvelujen tarjoaja voisi vedota kyseisessä artiklassa määrättyyn vapauteen, kyseisen tarjoajan olisi näytettävä toteen, että sen kumppani, suorituksen vastaanottaja, on jäsenvaltion kansalainen.

120. Tällainen tulkinta ei voi päteä myöskään silloin, jos mainittuun artiklaan vetoava osapuoli on palvelujen vastaanottaja. Julkisasiamies Elmerin edellä mainitussa asiassa Svensson ja Gustavsson antamassa ratkaisuehdotuksessa mainitussa esimerkissä oikeus matkustaa turistina toiseen jäsenvaltioon vastaanottaakseen siellä palveluja joutumatta syrjinnän kohteeksi ei voi mielestäni edellyttää sen toteennäyttämistä, että palvelujen tarjoajat, esimerkiksi hotellin omistajat, ovat jonkin jäsenvaltion kansalaisia.[56]

121. Lisäksi kuten komissio huomauttaa, eron tekeminen palvelujen tarjoajan kansallisuuden mukaan ei ole perusteltu eikä mahdollinen, sillä se velvoittaisi palvelujen vastaanottajan hankkimaan järjestelmällisesti tietoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden kauppakumppaniensa kansallisuudesta ja tarkastamaan ne.[57]

122. Lopuksi kuten Scorpio mielestäni perustellusti toteaa, väitteen, jonka mukaan palvelujen vastaanottajan suojeleminen riippuu sen sopimuskumppanin kansallisuudesta, hyväksymisestä seuraisi, että palvelujen tarjoamisen vapaus menettäisi suurelta osin vaikutuksensa.[58]

123. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmannen kysymyksen d kohtaan niin, että perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että sitä voidaan soveltaa tapaukseen, jossa tähän artiklaan vetoava palvelujen vastaanottaja on jonkin jäsenvaltion kansalainen ja mainittujen palvelujen tarjoaja kolmannen maan kansalainen.

56 – 38 kohta.

57 – Kirjalliset huomautukset (49 kohta).

58 – Kirjalliset huomautukset (s. 35).

V Ratkaisuehdotus

124. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kun kyseessä on riita-asian tapahtumajakson aikainen tuloverosaatava ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 59 artikla, josta on puolestaan muutettuna tullut EY 49 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 60 artiklaa (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 60 artikla, josta on puolestaan tullut EY 50 artikla) on tulkittava siten, että näiden kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan rajat ylittävän palvelun yhteydessä voidaan jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen vastaanottaja saattaa tässä samassa jäsenvaltiossa verovastuuseen, kun se on jättänyt tekemättä veronpidätyksen toisessa valtiossa asuvalle palvelun tarjoajalle mainitun palvelun perusteella myönnetystä vastikkeesta, vaikka tässä ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksetut vastikkeet eivät ole tällaisen veronpidätyksen alaisia eikä palvelun vastaanottanutta vastikkeen suorittajaa täten saatettaisi verovastuuseen veronpidätyksen tekemättä jättämisen vuoksi.

2) Perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että näiden kanssa ei ole ristiriidassa sellainen kansallinen verolainsäädäntö, jonka mukaan toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksetun vastikkeen suorittaja ei voi veronpidätystä tehdessään vähentää veronalaisesta tulosta kyseisen palvelun tarjoajan toimintaan tässä valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, taloudellisesti liittyviä elinkeinomenoja, kuitenkin sillä edellytyksellä, että nämä elinkeinomenot voidaan ottaa huomioon jälkeenpäin eikä toisessa valtiossa asuvaa palvelujen tarjoajaa lopulta veroteta raskaammin kuin kotimaassa asuvaa palvelujen tarjoajaa.

3) Perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jossa sallitaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvan verovapautuksen huomioon ottaminen veronpidätysvaiheessa ainoastaan siinä tapauksessa, että toimivaltainen veroviranomainen on antanut vapautustodistuksen. Perustamissopimuksen 59 artikla sitä vastoin on esteenä sille, että vastikkeen suorittaja ei voi vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta johtuvaan vapautukseen sitä vastaan vireille pannussa verovastuumenettelyssä.

4) Perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että sitä voidaan soveltaa siinä tapauksessa, että tähän artiklaan vetoava palvelujen vastaanottaja on jonkin jäsenvaltion kansalainen ja mainittujen palvelujen tarjoaja kolmannen maan kansalainen.