Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

13 päivänä heinäkuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — SEUT 56 artikla — Palvelujen tarjoamisen vapaus — Rajoitukset — Verolainsäädäntö — Saatujen korkojen verotus — Jäsenvaltiossa asuvien rahoituslaitosten ja ulkomailla asuvien rahoituslaitosten erilainen kohtelu

Asiassa C-18/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 29.10.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.1.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ja

KBC Finance Ireland

vastaan

Fazenda Pública

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, E. Levits ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.1.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Brisal – Auto Estradas do Litoral SA ja KBC Finance Ireland, edustajinaan J. Lampreia, R. Seabra Moura ja F. Antas, advogados,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva ja M. Rebelo,

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

— Tanskan hallitus, asiamiehinään C. Thorning ja M. Wolff,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja P. Guerra e Andrade,

* * Oikeudenkäyntikieli: portugali.

kuultuaan julkisasiamiehen 17.3.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Portugaliin sijoittautunut Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (jäljempänä Brisal) ja Irlantiin sijoittautunut pankki KBC Finance Ireland (jäljempänä KBC) ja toisaalta Fazenda Pública (Portugalin verohallinto) ja joka koskee KBC:n saamista korkotuloista maksettavan yhteisöveron laskemista ja tämän veron pidättämistä lähdeverona.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Portugalin oikeus

3 Portugalin yhteisöverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), joka hyväksyttiin 30.11.1988 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 442/B/88 (Diário da República I, I-A-sarja, nro 277, 30.11.1988), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2005 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 211/2005 (Diário da República I, I-A-sarja, nro 234, 7.12.2005; jäljempänä CIRC), 4 §:n 2 momentin mukaan oikeushenkilöt ja muut yhteisöt, joiden kotipaikka tai tosiasiallisen johdon sijaintipaikka ei ole Portugalissa, ovat yhteisöverotuksessa verovelvollisia ainoastaan Portugalista saamistaan tuloista. Veronalaisiin tuloihin kuuluvat CIRC:n 4 §:n 3 momentin c kohdan mukaan korot, joita ovat maksaneet velalliset, jotka asuvat tai joiden kotipaikka tai tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on Portugalissa, tai joiden maksaminen voidaan kohdistaa Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.

4 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen puuttuessa tällaisia tuloja verotetaan pääsääntöisesti CIRC:n 80 §:n 2 momentin c kohdan nojalla 20 prosentin verokannan mukaan, ja veron perusteena ovat Portugalista saadut bruttotulot. Yhteisövero kannetaan CIRC:n 88 §:n 1 momentin c kohdan, 3 momentin b kohdan ja 5 momentin mukaisesti lopullisesti lähdeverona.

5 Portugalissa asuvien rahoituslaitosten saamia korkotuloja verotetaan CIRC:n 80 §:n 1 momentin nojalla 25 prosentin verokannan mukaan. Veron peruste muodostuu kuitenkin vain saaduista nettokoroista. Lisäksi CIRC:n 90 §:n 1 momentin a kohdan mukaan yhteisöveroa ei rahoituslaitosten osalta kanneta lähdeverona.

Portugalin tasavallan ja Irlannin välinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi

6 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja tuloveron kiertämisen estämiseksi Dublinissa 1.6.1993 tehdyn Portugalin tasavallan ja Irlannin välisen sopimuksen (Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento) (Diário da República I, I-A-sarja, nro 144, 24.6.1994, s. 3310) 11 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1 – Sopimusvaltiosta peräisin olevia korkoja, jotka on maksettu toisessa sopimusvaltiossa asuvalle, voidaan verottaa mainitussa toisessa valtiossa.

2 – Näitä korkoja voidaan kuitenkin verottaa myös siinä sopimusvaltiossa, josta korot ovat peräisin, tämän valtion lainsäädännön mukaisesti, mutta jos näiden korkojen vastaanottaja on niiden tosiasiallinen saaja, vahvistettu vero ei saa ylittää 15:tä prosenttia näiden korkojen bruttomäärästä.

Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vahvistavat yhteisellä sopimuksella tämän rajoituksen soveltamismenettelyn.

_ _”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Brisal teki 30.9.2004 Loan, Bond and Guarantee Facilities -nimisen sopimuksen 262 726 055,00 euron ulkoisesta rahoituksesta Portugalin valtion kanssa aiemmin tekemäänsä konsessiosopimukseen liittyvien kaikkien toimintojen kehittämisen takaamiseksi. Tämä sopimus ulkoisesta rahoituksesta tehtiin sellaisten pankkien muodostaman ryhmittymän kanssa, joista vain tietyt asuivat Portugalissa.

8 Tämä ryhmittymä laajentui 29.3.2005 sopimuksen siirtämisen seurauksena käsittämään muita rahoituslaitoksia, joista yksi oli KBC.

9 KBC:tä koskevasta sopimuksen osasta on todettava, että maksaakseen yhteisöveron Brisal teki kokonaismäärältään 59 386,00 euron lähdeveron pidätyksen ja suoritti sen Portugalin valtiolle. Tämä summa laskettiin KBC:lle syyskuun 2005 ja syyskuun 2007 välisenä aikana maksetuista koroista, joiden yhteismäärä oli 350 806,07 euroa.

10 Brisal ja KBC tekivät 28.9.2007 tästä verotustoimenpiteestä oikaisuvaatimuksen toimivaltaiselle verovirastolle sillä perusteella, että kyseinen verotus oli SEUT 56 artiklan vastainen.

11 Koska tämä oikaisuvaatimus hylättiin, Brisal ja KBC nostivat Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrassa (Sintran hallinto- ja veroasioiden tuomioistuin, Portugali) kanteen, joka niin ikään hylättiin. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että 22.12.2008 annetusta tuomiosta Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) kävi ilmi, että se, että kansallisessa lainsäädännössä kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä kohdellaan eri tavoin tuloveron lähdeverotusvelvollisuuden osalta, ei sellaisenaan merkitse palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen loukkaamista, koska näiden kahden yhtiöryhmän tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa. Sama tuomioistuin lisäsi, että unionin tuomioistuin oli jo hylännyt Euroopan komission Portugalin tasavaltaa vastaan nostaman jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, jonka kanneperusteet olivat samat kuin Brisalin ja KBC:n pääasiassa nostamassa kanteessa esitetyt perusteet.

12 Supremo Tribunal Administrativoon (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) tekemässään valituksessa Brisal ja KBC väittävät, että Portugalin ulkopuolella asuvien rahoituslaitosten Portugalista saamista korkotuloista kannetaan vero, joka pidätetään bruttotuloista lähdeverona 20 prosentin lopullisella verokannalla, tai alemmalla verokannalla siinä tapauksessa, että sovelletaan sopimusta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, kun taas Portugalissa asuvien rahoituslaitosten nettokorkotuloihin, joista ei pidätetä lähdeveroa, sovelletaan 25 prosentin verokantaa. Ulkomailla asuviin rahoituslaitoksiin kohdistuu näin ollen suurempi verorasitus kuin Portugalissa asuviin rahoituslaitoksiin, mikä on SEUT 56 artiklan mukaisen palvelujen tarjoamisen vapauden ja SEUT 63 artiklan mukaisen pääomien vapaan liikkuvuuden vastaista.

13 Supremo Tribunal Administrativo katsoo, että pääasian oikeudenkäynti koskee palvelujen tarjoamisen vapautta ja että rajoittavat vaikutukset pääomien ja maksujen vapaaseen liikkuvuuteen ovat välitön ja luonnollinen seuraus mahdollisista palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksista. Tämän vuoksi sen mielestä on syytä tutkia ainoastaan se, onko CIRC:n 80 §:n 2 momentin c kohta SEUT 56 artiklan mukainen, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut tätä artiklaa erityisesti 12.6.2003

antamassaan tuomiossa Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), 3.10.2006 antamassaan tuomiossa FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) ja 15.2.2007 antamassaan tuomiossa Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Supremo Tribunal Administrativon mukaan ei ole syytä tukeutua 22.12.2008 annettuun tuomioon Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) nyt käsiteltävän asian ratkaisemiseksi, vaan ennemminkin 12.6.2003 annettuun tuomioon Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Vaikka tämän viimeksi mainitun tuomion taustalla olevan logiikan voidaan katsoa olevan samankaltainen pääasiassa kyseessä olevan logiikan kanssa, unionin tuomioistuin ei Supremo Tribunal Administrativon mukaan ole nimenomaisesti ottanut kantaa rajat ylittävien korkomaksujen verotukseen, joka koskee rahoituslaitoksia.

15 Niinpä jää avoimeksi kysymys siitä, voidaanko kotimaisten ja ulkomaisten rahoituslaitosten tilanteet rinnastaa toisiinsa ja onko tällaisessa verottamisessa otettava molempien kohdalla huomioon myönnettyihin lainoihin liittyvät rahoituskustannukset tai harjoitettuun taloudelliseen toimintaan välittömästi liittyvät menot ja – myöntävän vastauksen tapauksessa – miten suuri eron on oltava, jotta voitaisiin todeta, että ulkomaiset laitokset ovat tosiasiallisesti kotimaisia laitoksia huonommassa asemassa. Tätä ongelmaa ei ole ratkaistu myöskään 17.6.2010 annetussa tuomiossa komissio v. Portugali (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Näissä olosuhteissa Supremo Tribunal Administrativo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 56 artikla esteenä kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan Portugalin ulkopuolella asuvien finanssilaitosten Portugalista saamista korkotuloista kannetaan vero, joka pidätetään lähdeverona 20 prosentin lopullisella verokannalla (tai alemmalla verokannalla siinä tapauksessa, että on olemassa sopimus kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi) bruttotuloista ilman mahdollisuutta vähentää harjoitettuun finanssiliiketoimintaan suoraan liittyviä liiketoiminnan kuluja, kun taas Portugalissa asuvien finanssilaitosten korkotulot sisällytetään veronalaiseen kokonaistuloon, josta vähennetään harjoitettuun toimintaan liittyvät menot, kun määritetään voiton määrä [yhteisöverotusta], jossa yleistä 25 prosentin verokantaa sovelletaan nettokorkotuloihin, varten?

2) Onko tällainen este olemassa, jos kotimaisten finanssilaitosten veron perusteesta kannetaan tai voidaan kantaa korkotuloihin liittyvien rahoituskulujen tai kyseisiin tuloihin suorassa taloudellisessa yhteydessä olevien menojen vähentämisen jälkeen ulkomaisten finanssilaitosten bruttotuloista pidätettävää lähdeveroa suurempi vero?

3) Voidaanko myönnettyihin lainoihin liittyvät rahoituskulut ja korkotuloihin suorassa taloudellisessa yhteydessä olevat menot todeta Euribor- (Euro Interbank Offered Rate) ja Libor- (London Interbank Offered Rate) korkotietojen, jotka ilmentävät pankkien välisessä rahoituksessa käytettäviä keskimääräisiä korkoja, joita pankit käyttävät toiminnassaan, perusteella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Aluksi on todettava, että kun otetaan huomioon se seikka, että pääasian tosiseikat ovat tapahtuneet ennen 1.12.2009 eli ennen EUT-sopimuksen voimaantuloa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyytämän tulkinnan on katsottava koskevan EY 49 artiklaa eikä SEUT 56 artiklaa.

18 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää yhtäältä, onko EY 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella asuvien rahoituslaitosten tästä jäsenvaltiosta saamista korkotuloista kannetaan vero, joka pidätetään lähdeverona ilman

mahdollisuutta vähentää tulonhankkimismenoja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien rahoituslaitosten korkotuloihin ei kohdisteta tällaista lähdeveroa ja kyseiset rahoituslaitokset voivat vähentää harjoitettuun toimintaan välittömästi liittyvät tulonhankkimismenot, ja toisaalta, miten nämä menot määritetään.

19 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on tutkittava aluksi, onko EY 49 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla ulkomailla asuvien rahoituslaitosten tuloista pidätetään lähdevero mutta tässä jäsenvaltiossa asuvien rahoituslaitosten tuloista ei tehdä tällaista pidätystä. Tämän jälkeen on ratkaistava, muodostaako se, että ensin mainitut eivät voi jälkimmäisistä poiketen vähentää kyseessä olevaan liiketoimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, tässä artiklassa tarkoitetun rajoituksen, ja mikäli näin on, voiko tällainen rajoitus oikeuttaa. Lopuksi on täsmennettävä, voidaanko ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettujen kaltaiset keskimääräiset korot katsoa kyseessä olevaan rahoitustoimintaan välittömästi liittyviksi tulonhankkimismenoiksi.

20 Näistä seikoista ensimmäisestä on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo itsekin, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu ei ole niinkään seuraus kahden erilaisen verotusmenetelmän soveltamisesta vaan siitä, että kieltäydytään myöntämästä jäsenvaltion ulkopuolella asuville rahoituslaitoksille mahdollisuus vähentää tulonhankkimismenot mutta myönnetään jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille tämä mahdollisuus. Lisäksi on todettava, että unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi mitään muuta seikkaan, joka liittyisi tähän ennakkoratkaisupyynnön ensimmäiseen näkökohtaan.

21 Tässä tilanteessa on riittävää huomauttaa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa, että vaikka lähdeverotusmenettelyn soveltaminen ulkomaisiin palveluntarjoajiin – kun kotimaisiin palveluntarjoajiin ei sovelleta tällaista menetelmää – on palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, se voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joka voi olla esimerkiksi tarve taata veronkannon tehokkuus (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 35 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta).

22 Näin ollen EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tarjotaan, asuvien rahoituslaitosten saamiin vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tässä jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä tulon lähteellä, sillä edellytyksellä, että lähdeverotusmenettelyn soveltaminen muualla asuviin rahoituslaitoksiin on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

23 Ennakkoratkaisupyynnön toisesta osasta on huomautettava, että unionin tuomioistuin on jo aikaisemmin katsonut harjoitettuun toimintaan välittömästi liittyvien tulonhankkimismenojen huomioon ottamisesta, että jäsenvaltioissa asuvat ja muualla asuvat palveluntarjoajat ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. vastaavasti tuomio 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, 27 kohta; tuomio 6.7.2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, 20 kohta ja tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 kohta).

24 Unionin tuomioistuin on katsonut tästä, että EY 49 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jossa ulkomailla asuvien henkilöiden verotuksessa otetaan pääsääntöisesti huomioon bruttotulot ilman tulonhankkimismenojen vähennyksiä, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä verotetaan nettotuloista niin, että bruttotuloista vähennetään ensin nämä menot (tuomio 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, 29 ja 55 kohta; tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 42 kohta ja tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 kohta).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että kun otetaan huomioon peruste, johon erityisesti Portugalin hallitus on vedonnut ja jonka mukaan rahoituslaitosten suorittamia palveluja pitäisi EY 49 artiklassa vahvistetun palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen nojalla pääsääntöisesti kohdella eri tavoin kuin muilla aloilla suoritettuja palveluja, koska on mahdotonta osoittaa minkäänlaista selvää yhteyttä aiheutuneiden menojen ja saatujen korkotulojen välillä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko edellisessä tuomion kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä soveltaa pääasiassa.

26 Tästä on täsmennettävä, että unionin tuomioistuin ei ole tehnyt eroa eri palvelusuoritusten ryhmien välillä. Lisäksi EY 49 artikla, luettuna yhdessä EY 50 artiklan kanssa, koskee erotuksetta kaikkia tässä viimeksi mainitussa säännöksessä lueteltuja palvelusuoritusten ryhmiä. Ainoastaan EY 51 artiklan 2 kohdassa määrätään, että pääomien liikkuvuuteen liittyvät pankkipalvelut vapautetaan yhdessä pääomanliikkeiden vapauttamisen kanssa. EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset eivät kuitenkaan sisällä mitään, mikä tukisi päätelmää, jonka mukaan pankkipalveluja pitäisi kohdella eri tavalla kuin muita palvelusuorituksia siksi, että on mahdotonta osoittaa selvä yhteys aiheutuneiden menojen ja saatujen korkotulojen välillä.

27 Näin ollen rahoituslaitosten suorittamia palveluja ei EY 49 artiklassa vahvistetun palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen mukaan voida pääsääntöisesti kohdella eri tavalla kuin muulla alalla suoritettuja palveluja.

28 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomailla asuvien rahoituslaitosten kyseisestä jäsenvaltiosta saamista korkotuloista on maksettava vero ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, vaikka tällainen mahdollisuus annetaan mainitussa jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille, merkitsee EY 49 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

29 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voi kuitenkin olla sallittu, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa rajoituksella on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä rajoituksella saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 36 kohta).

30 Niinpä on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen rajoitus olla pätevästi oikeutettu syistä, joihin nyt käsiteltävässä asiassa on vedottu.

31 Tästä on todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle esitetty oikeuttamisperuste perustuu siihen, että ulkomailla asuviin rahoituslaitoksiin sovelletaan edullisempaa verokantaa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuviin rahoituslaitoksiin.

32 Unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti katsonut, että perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden etujen mahdollisen olemassaolon perusteella (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, 41 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 31 kohta).

33 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta ei voida perustella sillä, että ulkomailla asuviin rahoituslaitoksiin sovelletaan alempaa verokantaa kuin jäsenvaltiossa asuviin rahoituslaitoksiin.

34 Toisaalta Portugalin hallitus on väittänyt unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö on perusteltu jäsenvaltioiden välillä toteutetun verotusvallan tasapuolisen jaon säilyttämisen, kyseessä olevien tulonhankkimismenojen kaksinkertaisen vähentämisen estämisen ja veronkannon tehokkuuden takaamisen vuoksi.

35 Ensinnäkin jäsenvaltioiden välisestä verotusvallan tasapuolisesta jaosta on huomautettava, että unionin tuomioistuin on kyllä katsonut, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on hyväksyttävä tavoite ja että Euroopan unionin toteuttamien yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 kohta).

36 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin myös ilmi, että kun jäsenvaltiot käyttävät tätä vapauttaan ja vahvistavat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi, ne ovat velvollisia noudattamaan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja unionin primaarioikeudessa taattuja liikkumisvapauksia (ks. vastaavasti tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 37 kohta).

37 Kuten julkisasiamies on kuitenkin todennut ratkaisuehdotuksensa 59–62 kohdassa, ei nyt käsiteltävässä tapauksessa ole mitään, mikä selittäisi, miten verotusvallan jako edellyttäisi sitä, että jäsenvaltion ulkopuolella asuvia rahoituslaitoksia pitäisi kohdella epäedullisemmin kuin jäsenvaltiossa asuvia rahoituslaitoksia, kun kyse on niiden tästä jäsenvaltiosta saamiin tuloihin välittömästi liittyvien tulonhankkimismenojen vähentämisestä.

38 Toiseksi tulonhankkimismenojen kaksinkertaisen vähentämisen estämisestä, joka voi liittyä veronkierron torjumiseen, on riittävää todeta, että tyytyessään viittaamaan ilman tarkempia täsmennyksiä vaaraan, että kyseiset menot vähennetään toiseen kertaan palveluntarjoajan asuinvaltiossa, ja osoittamatta sitä, miten tätä vaaraa ei olisi voitu välttää tuolloin voimassa olleen, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL 1977, L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/106/EY (EUVL 2004, L 359, s. 30) säännösten soveltamisen avulla, Portugalin hallitus ei anna unionin tuomioistuimelle mahdollisuutta arvioida tämän väitteen ulottuvuutta (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 52 kohta).

39 Kolmanneksi on huomautettava veronkannon tehokkuuden takaamisen välttämättömyydestä, että vaikka unionin tuomioistuin on katsonut, että tämä tavoite on yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen (ks. mm. tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 35 ja 36 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta), tällaisella rajoituksella on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä rajoituksella saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 36 kohta).

40 Pääasiassa kyseessä olevasta rajoituksesta on kuitenkin todettava, että se ei ole tarpeen yhteisöveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi.

41 Kuten julkisasiamies on nimittäin todennut ratkaisuehdotuksensa 70–72 kohdassa, on korostettava aluksi, että Portugalin hallituksen esittämä väite, jonka mukaan se, että rajoitetusti verovelvolliset voivat vähentää tässä jäsenvaltiossa suoritettuihin palveluihin välittömästi liittyvät tulonhankkimismenot, aiheuttaa kansallisille veroviranomaisille hallinnollista rasitusta, pätee soveltuvin osin myös yleisesti verovelvollisiin henkilöihin.

42 Lisäksi hallinnollinen lisärasitus, joka voi aiheutua palvelun vastaanottajalle, mikäli tämän on otettava huomioon tulonhankkimismenot, joiden vähennystä palveluntarjoaja vaatii, on olemassa vain järjestelmässä, jonka mukaan tämä vähennys on tehtävä ennen kuin lähdevero pidätetään, ja se voidaan näin ollen välttää, mikäli palveluntarjoajalla on oikeus vedota vähennysoikeuteensa suoraan verohallintoa kohtaan sen jälkeen, kun yhteisövero on pidätetty tulon lähteellä. Tällaisessa tapauksessa vähennysoikeus toteutuu palauttamalla osa näin pidätetystä verosta.

43 Lopuksi on palveluntarjoajan asiana päättää, katsooko se tarpeelliseksi käyttää varoja niiden asiakirjojen laatimiseen ja kääntämiseen, joiden tarkoituksena on osoittaa tulonhankkimismenojen, joita se vaatii vähennettäväksi, todenperäisyys ja tosiasiallinen määrä.

44 Ennakkoratkaisupyynnön kolmannesta näkökohdasta eli siitä, millä tavoin pääasiassa kyseessä olevan kaltaista rahoituslainasopimusta koskeviin korkotuloihin välittömästi liittyvät tulonhankkimismenot määritetään, on huomautettava, että unionin tuomioistuin on katsonut, että kun jäsenvaltio myöntää siellä asuville henkilöille mahdollisuuden vähentää tällaiset menot, se ei lähtökohtaisesti voi evätä niiden vähennystä ulkomailla asuvilta henkilöiltä (tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 23 kohta).

45 Tästä seuraa mainittujen menojen huomioon ottamisen osalta, että jäsenvaltion on kohdeltava ulkomailla asuvia henkilöitä lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin mainitussa jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä ja ensin mainittujen on saatava vähentää menot samalla tavoin kuin nämä viimeksi mainitut.

46 Lisäksi oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jäsenvaltiosta, jossa toimintaa harjoitetaan, saatuihin tuloihin välittömästi liittyvillä tulonhankkimismenoilla on katsottava tarkoitettavan tästä toiminnasta aiheutuvia ja siten toiminnan harjoittamista varten tarpeellisia menoja (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Pääasiassa kyseessä olevasta palvelusta eli rahoituslainan myöntämisestä on todettava, että tällaisen palvelun suorittaminen aiheuttaa väistämättä tulonhankkimismenoja, joita ovat esimerkiksi matka- ja majoituskulut sekä oikeudellisesta neuvonnasta tai veroneuvonnasta aiheutuvat kulut, joiden osalta on suhteellisen helppoa näyttää toteen niiden välitön yhteys kyseessä olevaan lainaan ja osoittaa niiden tosiasiallinen määrä. Kun rajoitetusti verovelvollisten on voitava saada sama kohtelu kuin yleisesti verovelvollisten, heillä on oltava näiden menojen osalta samat vähentämismahdollisuudet, mutta heillä on myös samat velvollisuudet muun muassa selvitysvelvollisuuden osalta.

48 Tähän on lisättävä, että tällaisen toiminnan harjoittamisesta aiheutuu myös rahoituskuluja, joita on pääsääntöisesti pidettävä kyseisen toiminnan harjoittamisen kannalta tarpeellisina menoina mutta joiden välitön yhteys tiettyyn rahoituslainaan tai tosiasiallinen määrä saattaa olla vaikeampi näyttää toteen. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, sama toteamus pätee siihen osaan rahoituslaitoksen yleiskustannuksista, jonka voidaan katsoa olevan tarpeellinen tietyn rahoituslainan myöntämiseksi.

49 Yksinomaan se seikka, että tämän selvityksen esittäminen on vaikeampaa, ei oikeuta jäsenvaltiota epäämään ehdottomasti ulkomailla asuvilta rajoitetusti verovelvollisilta henkilöiltä vähennysoikeutta, joka myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuville yleisesti verovelvollisille henkilöille, koska lähtökohtaisesti ei voida sulkea pois, että ulkomailla asuva henkilö kykenee esittämään sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa vähennettäviksi vaadittujen tulonhankkimismenojen todenperäisyys ja laatu selvällä ja täsmällisellä tavalla (ks. analogisesti tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 53 kohta ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 55 kohta).

50 Mikään nimittäin ei estä sitä, että asianomaiset veroviranomaiset vaativat ulkomailla asuvaa henkilöä esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia sen arvioimiseksi, täyttyvätkö kyseessä olevassa lainsäädännössä asetetut menojen vähentämisedellytykset ja voidaanko vaadittu vähennys näin ollen myöntää vai ei (ks. analogisesti tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 54 kohta ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 56 kohta).

51 Tässä yhteydessä on todettava, että Portugalin hallitus ei ole esittänyt mitään tietoja syistä, jotka voisivat olla esteenä sille, että kansalliset viranomaiset ottavat huomioon ulkomailla asuvien rahoituslaitosten esittämät todisteet.

52 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on määrittää tässä asiassa yhtäältä se, mitkä KBC:n ilmoittamista menoista ovat niitä, joiden voidaan katsoa olevan kyseessä olevaan rahoitustoimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, ja toisaalta se, mikä on se yleiskustannusten osa, jonka voidaan katsoa liittyvän välittömästi tähän toimintaan (ks. analogisesti tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 26 kohta).

53 Tähän on lisättävä, että jos jäsenvaltion lainsäädännössä ei anneta kotimaisten rahoituslaitosten ottaa aiheutuneiden rahoituskulujen laskemisessa huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään esittämiä korkoja, kyseinen tuomioistuin ei voi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa ottaa näitä korkoja huomioon.

54 Nämä ovat nimittäin vain pankkien välisessä rahoituksessa käytettäviä keskimääräisiä korkoja eivätkä vastaa tosiasiallisesti aiheutuneita rahoituskuluja. Kuten lisäksi unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, pääasiassa kyseessä olevaa lainaa ei ole rahoitettu yksinomaan KBC:n emoyhtiöstä ja muista pankeista peräisin olevalla lainapääomalla vaan myös KBC:n asiakkaiden tallettamilla varoilla.

55 Näin ollen kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava seuraavasti:

— EY 49 artikla ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tarjotaan, asuvien rahoituslaitosten saamiin vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tässä jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä tulon lähteellä, sillä edellytyksellä, että lähdeverotusmenettelyn soveltaminen ulkomailla asuviin rahoituslaitoksiin on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärään saavuttamiseksi

— EY 49 artikla on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvien rahoituslaitosten kyseisestä jäsenvaltiosta saamista korkotuloista on pääsääntöisesti maksettava vero ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, vaikka tällainen mahdollisuus annetaan mainitussa jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille

— ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava kansallisen oikeutensa perusteella, mitkä ovat ne tulonhankkimismenot, joiden voidaan katsoa liittyvän välittömästi kyseessä olevaan toimintaan.

Oikeudenkäyntikulut

56 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 (viides jaosto), on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 49 artikla ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tarjotaan, asuvien rahoituslaitosten saamiin vastikkeisiin sovelletaan lähdeverotusmenettelyä, kun taas tässä jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille suoritetuista vastikkeista ei tehdä tällaista pidätystä tulon lähteellä, sillä edellytyksellä, että lähdeverotusmenettelyn soveltaminen ulkomailla asuviin rahoituslaitoksiin on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärään saavuttamiseksi.

EY 49 artikla on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvien rahoituslaitosten kyseisestä jäsenvaltiosta saamista korkotuloista on pääsääntöisesti maksettava vero ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, vaikka tällainen mahdollisuus annetaan mainitussa jäsenvaltiossa asuville rahoituslaitoksille.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava kansallisen oikeutensa perusteella, mitkä ovat ne tulonhankkimismenot, joiden voidaan katsoa liittyvän välittömästi kyseessä olevaan toimintaan.

Allekirjoitukset