Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Palvelujen tarjoamisen vapaus – SEUT 56 artikla – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Yhteisövero – Palvelujen ostajien velvollisuus laatia ja toimittaa verohallinnolle todentavat asiakirjat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien laskuttamista määristä – Tällaista velvollisuutta ei ole, kun palveluja tarjotaan pelkästään jäsenvaltion sisällä – Oikeuttaminen – Verovalvonnan tehokkuus – Oikeasuhteisuus

Yhdistetyissä asioissa C-52/21 ja C-53/21,

joissa on kyse kahdesta SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jotka cour d'appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) on esittänyt 4.12.2020 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 28.1.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

vastaan

Belgian valtio (C-52/21),

ja

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

vastaan

Belgian valtio (C-53/21),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kuudennen jaoston puheenjohtaja I. Ziemele, joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit P. G. Xuereb (esittelevä tuomari) ja A. Kumin,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL ja Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, edustajanaan P. Destrée, avocat,

– Belgian hallitus, asiamiehinään S. Baeyens, J.-C. Halleux ja C. Pochet,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja V. Uher,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä ovat vastakkain Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (jäljempänä Pharmacie populaire) (asia C-52/21) ja Belgian valtio ja toisessa Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (jäljempänä Pharma Santé) (asia C-53/21) ja Belgian valtio ja joissa on kyse kyseisen jäsenvaltion vero-oikeudessa säädetyistä edellytyksistä, joiden täyttyessä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta palvelujen tarjoajilta ostettuihin palveluihin liittyvät kulut voidaan vähentää Belgiaan sijoittautuneiden yhtiöiden veronalaisesta tulosta.

Belgian oikeus

3 Tuloverolain (code des impôts sur les revenus; jäljempänä vuoden 1992 tuloverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioissa, 57 §:n sanamuoto seuraava:

”Jäljempänä mainittuja kuluja pidetään tulonhankkimismenoina vain, jos niistä esitetään erillislomakkeet ja yhteenvetoilmoitus kuninkaan vahvistamia muotovaatimuksia ja määräaikoja noudattaen:

1. provisiot, meklarin palkkiot, myynti- tai muut alennukset, satunnaiset tai muut palkkiot, bonukset, korvaukset tai kaikenlaiset edut, jotka ovat vastaanottajille veronalaista tai verovapaata ansiotuloa Belgiassa, lukuun ottamatta 30 §:n 3 momentissa tarkoitettua palkkaa;

– –”

4 Vuoden 1992 tuloverolain 219 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioissa, säädetään seuraavaa:

”Erillinen vero vahvistetaan 57 §:ssä – – tarkoitettujen sellaisten kulujen perusteella, joista ei esitetä erillislomakkeita ja yhteenvetoilmoitusta – –

Tämä vero on 100 prosenttia kyseisistä kuluista – –, paitsi jos voidaan osoittaa, että kulujen vastaanottaja – – on oikeushenkilö – –, jolloin veron määrä on 50 prosenttia.

– –

Tätä veroa ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että 57 §:ssä – – tarkoitettujen kulujen määrä sisältyy vastaanottajan [vuoden 1992 tuloverolain] 305 §:n mukaisesti tekemään veroilmoitukseen tai vastaavaan veroilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailla.

Jos 57 §:ssä – – tarkoitettujen kulujen määrä ei sisälly vastaanottajan [vuoden 1992 tuloverolain] 305 §:n mukaisesti tekemään veroilmoitukseen tai vastaavaan veroilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailla, erillistä veroa ei sovelleta verovelvolliseen, jos vastaanottaja on tunnistettu yksiselitteisesti viimeistään kahden vuoden ja kuuden kuukauden kuluessa kyseisen verotusvuoden tammikuun ensimmäisestä päivästä.”

5 Niin kutsutun hallinnollisen sietämiskäytännön, johon viitataan muun muassa vuoden 1992 tuloverolain hallinnollisessa soveltamisohjeessa nro 57/62 ja 19.2.2009 annetussa soveltamisohjeessa nro Ci.RH.243/581.810 (AFER nro 7/2009), mukaan verovelvolliset on vapautettu vaatimuksesta esittää tällaisia erillislomakkeita ja yhteenvetoilmoituksia, kun kaksi edellytystä täyttyy. Kyseessä olevien maksujen vastaanottajien on pääasioissa kyseessä olevina ajanjaksoina ensinnäkin oltava henkilöitä, joihin sovelletaan yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä 17.7.1975 annettua lakia, ja tämä viittaus on sen jälkeen, kun kyseinen laki vuonna 2014 kumottiin, ymmärrettävä viittauksena Belgian talousoikeuslain (code de droit économique) III osan 3 osaston 2 luvussa säädettyihin yritysten kirjanpitovelvollisuuksiin. Toiseksi kyseessä olevat maksut on maksettava korvauksena sellaisista liiketoimista, joita ei arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti ole vapautettu velvollisuudesta laskuttaa.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymys

6 Pääasioiden asianosaiset Pharmacie populaire ja Pharma Santé, jotka ovat Belgiaan sijoittautuneita yhtiöitä, myyvät farmaseuttisia tuotteita.

7 Nämä kaksi yhtiötä antoivat sopimusteitse LAD Sàrlille, joka on Luxemburgiin sijoittautunut yhtiö, tehtäväksi toteuttaa lääkekuljetukset.

8 LAD laskutti vuosina 2010, 2011 ja 2012 Pharmacie populairelta kuljetuskuluja vastaavasti 20 846,20 euroa, 22 788,88 euroa ja 16 723,44 euroa. Pharma Santélta LAD laskutti vuosina 2008, 2009, 2010, 2011 ja 2012 kuljetuskuluja vastaavasti 32 516,23 euroa, 22 653,95 euroa, 25 468,33 euroa, 27 197,78 euroa ja 16 383,40 euroa.

9 Edellä mainittujen seikkojen johdosta Pharmacie populairea ja Pharma Santéta vastaan nostettiin syytteet, joista ne kuitenkin vapautettiin tribunal correctionnel de Liègen (Liègen rikostuomioistuin, Belgia) 28.2.2019 antamilla tuomioilla. Näiden lainvoiman saaneiden tuomioiden mukaan mikään asiakirja-aineistossa ei osoittanut, että pääasioiden valittajille suoritetut palvelut eivät olleet todellisia tai että valittajien ilmoittamat hinnat eivät vastanneet tosiasiallisesti maksettuja hintoja. Asiakirja-aineistossa mikään ei myöskään asettanut kyseenalaiseksi LAD:n olemassaoloa.

10 Koska pääasioiden valittajat eivät laatineet kyseisistä kuluista erillislomakkeita ja yhteenvetoilmoituksia vuoden 1992 tuloverolain 57 §:n mukaisesti, Belgian verohallinto osoitti niille 20.8.2015 ja 4.11.2015 oikaisupäätökset, joissa se ilmoitti aikomuksestaan kantaa kyseessä olevista määristä vuoden 1992 tuloverolain 219 §:ssä säädetyn erillisen veron.

11 Pääasioiden valittajat väittivät, että ne olivat maksaneet kyseessä olevat maksut vilpittömässä mielessä vastikkeena tosiasiallisesti suoritetuista palveluista ja että erillislomakkeita ei ollut tarpeen laatia, koska maksujen vastaanottaja oli luxemburgilainen kirjanpitovelvollinen yhtiö.

12 Pääasioiden valittajille 23.11.2015 ja 11.12.2015 osoitetuissa päätöksissä Belgian verohallinto pysyi kannassaan ja täsmensi muun muassa, etteivät valittajat olleet osoittaneet, että kyseessä olevat maksut sisältyivät vastaanottajan näistä maksuista vuoden 1992 tulovarolain 305 §:n mukaisesti tekemään veroilmoitukseen tai vastaavaan veroilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailla. Kyseisistä määristä kannettiin näin ollen vuoden 1992 tuloverolain 219 §:ssä säädetty erillinen vero.

13 Pääasioiden valittajat tekivät kumpikin 26.5.2016 oikaisuvaatimuksen kyseisistä päätöksistä. Belgian verohallinto hylkäsi oikaisuvaatimukset 7.11.2016 tekemillään päätöksillä.

14 Pääasioiden valittajat riitauttivat nämä päätökset tribunal de première instance de Liègessä (Liègen alioikeus, Belgia) 27.1.2017 ja 30.1.2017 toimittamillaan kannekirjelmillä. Kanteet hylättiin perusteettomina kahdella 25.10.2018 annetulla tuomiolla.

15 Valittajat valittivat mainituista tuomioista ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli cour d'appel de Liègeen (Liègen ylioikeus, Belgia).

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että tämän tuomion 5 kohdassa tarkoitettua hallinnollista sietämiskäytäntöä ei sovelleta maksuihin, jotka suoritetaan vastikkeena LAD:n kaltaisten sellaisten yhtiöiden tarjoamista palveluista, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vuoden 1992 tuloverolain 219 §:n, tarkasteltuna yhdessä hallinnollisen sietämiskäytännön kanssa, mukaan on ilmeistä, että velvollisuus laatia erillislomakkeita ja yhteenvetoilmoitus erillisen veron välttämiseksi koskee ulkomailla asuvien yhtiöiden tarjoamien palvelujen ostajia ja se merkitsee näille ostajille sellaista hallinnollista lisärasitetta, joka ei kohdistu samojen palvelujen ostajiin yritysten kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä koskevan Belgian lainsäädännön alaisen kotimaisen palvelujen tarjoajan tarjotessa kyseisiä palveluja. Tällainen velvollisuus voi näin ollen tehdä rajat ylittävät palvelut kotimaisten palvelujen tarjoajien palveluja vähemmän houkutteleviksi ja vähentää siten ostajien halukkuutta käyttää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita palvelujen tarjoajia. Tätä tilannetta voidaan kyseisen tuomioistuimen mukaan siten pitää palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksena, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 56 artiklassa.

18 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuimelta on pyydettävä ennakkoratkaisua sen ratkaisemiseksi, rajoitetaanko kyseessä olevalla Belgian lainsäädännöllä palvelujen vapaata liikkuvuutta ja voidaanko tällainen rajoitus mahdollisesti oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

19 Tässä tilanteessa cour d'appel de Liège päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla yhtiöillä, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden palveluja, on velvollisuus – jotta ne voisivat välttyä yhteisöverolta, joka on 100 prosenttia tai 50 prosenttia viimeksi mainittujen

yhtiöiden perimistä määristä – laatia ja toimittaa verohallinnolle näitä menoja koskeva lomake ja yhteenvetoilmoitus, vaikka niiden käyttäessä kotimaisten yhtiöiden palveluja niillä ei ole tällaista velvoitetta, jotta ne voisivat välttyä kyseisen maksun määräämiseltä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kaikkien tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden on toimitettava verohallinnolle yhteenvedot maksuista, jotka on suoritettu korvauksena sellaiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta palvelujen tarjoajilta ostetuista palveluista, jossa viimeksi mainittuja sitoo yritysten kirjanpitoa koskeva lainsäädäntö ja velvollisuus laatia laskut arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, sillä uhalla, että yhteisöveroa korotetaan 50 tai 100 prosenttia palvelujen arvosta, vaikka ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ei hallintokäytännön mukaan ole vastaavaa velvollisuutta silloin, kun kyseisiä palveluja tarjoavat sen alueelle sijoittautuneet palveluntarjoajat.

21 Koska pääasioissa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään sekä velvollisuudesta toimittaa verohallinnolle tiettyjä tietoja että velvollisuutta täydentävästä välittömän veron muodossa olevasta seuraamuksesta, on täsmennettävä aluksi, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia (tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym., C-98/14, EU:C:2015:386, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Ensinnäkin on muistutettava, että SEUT 56 artikla estää kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamisen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä. SEUT 56 artiklassa vaaditaan nimittäin poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan (tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tällaisia palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. SEUT 56 artiklassa määrätty kielto ei sen sijaan koske toimenpiteitä, joiden ainoana vaikutuksena on aiheuttaa lisäkustannuksia kyseessä olevalle palvelujen tarjoamiselle ja jotka vaikuttavat samalla tavalla palvelujen tarjoamiseen jäsenvaltioiden välillä ja niiden tarjoamiseen jäsenvaltion sisällä (tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa vahvistetaan lisäksi oikeuksia paitsi palvelujen tarjoajalle myös näiden palvelujen vastaanottajalle (tuomio 30.1.2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tämän oikeuskäytännön valossa on todettava, että sellaista lainsäädäntöä ja hallintokäytäntöä, joista seuraa ilmoitusvelvollisuus ja siihen liittyvä seuraamusjärjestelmä ja jotka johtavat palvelujen tarjoajien erilaiseen kohteluun sen mukaan, ovatko ne sijoittautuneet Belgiaan vai eivät, on katsottava voivan tehdä rajat ylittävät palvelut Belgiaan sijoittautuneille palvelujen

vastaanottajille vähemmän houkutteleviksi kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien palvelut ja vähentää siten palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita palvelujen tarjoajia. Näin ollen tällainen lainsäädäntö ja hallintokäytäntö voivat rajoittaa palvelujen vapaata liikkuvuutta, minkä Belgian hallitus on huomautuksissaan myöntänyt.

26 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa Belgian hallituksen väitteellä, jonka mukaan vuoden 1992 tuloverolain 219 §:n nojalla kyseisen lain 57 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrättävää seuraamusta ei sovelleta, jos kyseessä olevat maksut sisältyvät joko veroilmoitukseen, jonka kyseisten maksujen vastaanottaja on mainitun lain 305 §:n mukaisesti tehnyt Belgian verohallinnolle, tai vastaavaan veroilmoitukseen ulkomailla tai jos vastaanottaja on tunnistettu yksiselitteisesti viimeistään kahden vuoden ja kuuden kuukauden kuluessa kyseisen verotusvuoden tammikuun ensimmäisestä päivästä.

27 Kuten tästä väitteestä pääasiallisesti ilmenee, vuoden 1992 tuloverolain 57 §:ssä tarkoitettu ilmoitusvelvollisuus korvattaisiin kyseisissä tapauksissa yksinkertaisesti vastaavalla velvollisuudella, joka ei näytä vaikuttavan samalla tavalla sellaisiin palveluihin, joita tarjotaan pelkästään Belgiassa, ja se voi haitata palvelujen vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden välillä tai tehdä siitä vähemmän houkuttelevaa.

28 Siltä osin kuin on kyse Belgian hallituksen väitteestä, jonka mukaan pääasioissa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyt ilmoitusvelvollisuudet koskisivat vain sellaisia seikkoja, jotka ovat ehdottoman välttämättömiä kyseessä olevien maksujen, niiden luonteen ja suuruuden yksiselitteisen tunnistamisen kannalta, ja nämä tiedot voitaisiin lähtökohtaisesti saada maksajan tileiltä ilman, että tämän on suoritettava tutkimuksia, joista voi aiheutua merkittäviä hallinnollisia kustannuksia, on todettava, että oikeuskäytännöstä ilmenee, että EUT-sopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Toiseksi on muistutettava, että sellainen erilainen kohtelu, joka merkitsee palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta, voidaan kuitenkin sallia, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko mahdollinen rajoitus perustella tällaisilla yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, mutta tältä osin se ei ole esittänyt täsmennyksiä.

31 Belgian hallitus väittää huomautuksissaan, että pääasioissa kyseessä oleva lainsäädäntö on perusteltu tarpeella varmistaa verovalvonnan tehokkuus. Belgian hallituksen mukaan kyseisen lainsäädännön tarkoituksena on varmistaa, että ne määrät, jotka palvelujen ostaja vähentää veronalaisesta tulostaan, vastaavat kyseisten palvelujen tarjoajan ilmoittamia tuloja. Kun palvelujen tarjoajaan sovelletaan Belgian kirjanpitolainsäädäntöä ja se on velvollinen laatimaan laskun, on totta, että ostajan velvollisuus laatia ja toimittaa erillislomakkeet ja yhteenvetoilmoitukset näistä maksuista on lähtökohtaisesti päällekkäinen palvelujen tarjoajan velvollisuuksien kanssa, koska viimeksi mainitun asiakasluettelon tiedot vastaavat lähtökohtaisesti maksajan laatimiin asiakirjoihin sisältyviä tietoja. Belgian hallitus esittää, että juuri tästä syystä tällaisia tilanteita varten on olemassa hallinnollinen sietämiskäytäntö.

32 Belgian hallitus väittää kuitenkin, että palvelujen ostajien ilmoitusvelvollisuus on edelleen hyödyllinen silloin, kun palvelujen tarjoajat eivät ole sijoittautuneet Belgiaan mutta niihin sovelletaan niiden sijoittautumisvaltion kirjanpitolainsäädäntöä ja ne ovat velvollisia laatimaan laskun. Tällaisissa tapauksissa suoritettuja maksuja ei voida yritysten voittoja koskevien kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräysten mukaan verottaa Belgiassa. Belgian verohallinto on siirtänyt vastuun sen jäsenvaltion verohallinnolle, johon palvelujen tarjoaja on sijoittautunut ja joka on yksin toimivaltainen tarkastamaan, onko viimeksi mainittu ilmoittanut tulonsa. Belgian hallituksen mukaan kyseessä on oma-aloitteinen ja automaattinen tietojenvaihto, johon osallistuvat kaikki jäsenvaltiot ja useat kolmannet valtiot, ja näin ilmoitetut tiedot ovat erillislomakkeisiin sisältyviä tietoja.

33 Belgian hallitus katsoo, että vuoden 1992 tuloverolain 57 §:ssä tarkoitetut erillislomakkeet ja yhteenvetoilmoitukset ovat edelleen olennaisen tärkeitä, jotta palvelujen tarjoajan sijoittautumisvaltio voi suorittaa kyseisen valvonnan. Belgiaan sijoittautuneiden yhtiöiden suorittamiin maksuihin sovellettavan hallinnollisen sietämiskäytännön ulottaminen myös muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin merkitsisi kyseisestä tietojenvaihdosta luopumista ja vaarantaisi sen mahdollistaman valvonnan.

34 Tältä osin oikeuskäytännöstä ilmenee, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus voi olla sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus (tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 57 kohta ja tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Kuten tämän tuomion 29 kohdassa on todettu, palvelujen tarjoamisen vapautta rajoittavien toimenpiteiden on kuitenkin oltava sellaisia, että niillä voidaan taata niille asetetun tavoitteen toteutuminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 10.3.2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, 24 kohta).

36 Siltä osin kuin on kyse pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen lainsäädännön soveltuvuudesta päämääräänsä, on muistutettava, että jäsenvaltio saa veropetosten torjuntaan tähtäävän verovalvonnan tehokkuuden varmistamiseksi soveltaa sellaisia toimia, joiden perusteella kyseisessä valtiossa vähennettävien tulonhankkimismenojen määrä on mahdollista tarkastaa selvästi ja täsmällisesti (tuomio 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Asiaa ei ole syytä arvioida toisin sellaisten toimien osalta, joiden perusteella toinen jäsenvaltio voi suorittaa tällaisen tarkastuksen.

37 Kuten Belgian hallitus on huomautuksissaan pääasiallisesti todennut, Belgiaan sijoittautuneille yhtiöille asetettu velvollisuus ilmoittaa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta palvelujen tarjoajilta ostettuihin palveluihin liittyvät kulut voi auttaa näiden jäsenvaltioiden veroviranomaisia tarkastamaan, kuuluvatko näistä palveluista korvauksena suoritetut maksut todella maksujen vastaanottajien veronalaisiin tuloihin.

38 On nimittäin niin, että kun Belgian verohallinto välittää toisen jäsenvaltion veroviranomaisille vuoden 1992 tuloverolain 57 §:ssä tarkoitettuihin erillislomakkeisiin sisältyvät tiedot sellaisista maksuista, jotka ovat veronalaisia ainoastaan toisessa jäsenvaltiossa, mainitut veroviranomaiset voivat tietojen avulla tarkastaa asianomaisen palvelujen tarjoajan veroilmoituksen.

39 Siitä, ylitetäänkö pääasioissa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, on muistutettava ensinnäkin, että Belgian hallitus on tämän tuomion 5 kohdassa tarkoitetun

hallinnollisen sietämiskäytännön perusteiden selittämiseksi väittänyt, että silloin, kun palvelujen tarjoajaa sitoo Belgian kirjanpitolainsäädäntö ja sen on Belgian arvonlisäverolainsäädännön mukaan laadittava lasku, vuoden 1992 tuloverolain 57 §:ssä säädetty ilmoitusvelvollisuus on pitkälti päällekkäinen palvelun suorittajan niiden velvollisuuksien kanssa, joista säädetään edellä mainituissa säännöksissä. Kuten Euroopan komissio on huomautuksissaan todennut, kyseessä oleva hallinnollinen sietämiskäytäntö perustuu siis oletukseen siitä, että sellaisiin palvelujen tarjoajiin, joita tällaiset Belgian oikeudessa säädetyt arvonlisäverotusta koskevat kirjanpito- ja laskutusvelvollisuudet sitovat, ei liitetä yhtä suurta veropetosriskiä kuin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, joita mainitut velvollisuudet eivät sido.

40 Tässä yhteydessä on todettava, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita palvelujen tarjoajia sitovat Belgiaan sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien velvollisuuksiin verrattavissa olevat velvollisuudet, koska yritysten kirjanpitoa ja arvonlisäverotusta koskevat säännöt on yhdenmukaistettu Euroopan unionissa. Lisäksi pääasioissa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenee, että erillislomakkeiden ja yhteenvetoilmoitusten laatimista ei voida pitää välttämättömänä, jotta Belgian verohallinto voisi tarkastaa Belgiaan sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien veroilmoitukset, koska kyseiset palvelujen tarjoajat on vapautettu niiden laatimisesta, kun tämän tuomion 5 kohdassa tarkoitetun hallinnollisen sietämiskäytännön soveltamisedellytykset täyttyvät. Näin ollen ei voida katsoa, että erillislomakkeissa olevat tiedot olisivat olennaisen tärkeitä muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille, jotta ne voisivat tarkastaa niiden alueelle sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien veroilmoitukset.

41 Toiseksi Belgian hallituksen väitteestä, jonka mukaan Belgiaan sijoittautuneiden yhtiöiden ilmoitusvelvollisuus, joka koskee muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien tarjoamia palveluja, on välttämätön sellaisen oma-aloitteisen ja automaattisen tietojenvaihdon, johon osallistuvat kaikki jäsenvaltiot ja useat kolmannet valtiot, ylläpitämiseksi, on todettava, ettei Belgian hallitus ole esittänyt täsmennyksiä tällaisen tietojenvaihdon oikeudellisesta perustasta.

42 On totta, että sekä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL 1977, L 336, s. 15) että hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1), jolla on sen 28 artiklan mukaan kumottu direktiivi 77/799 1.1.2013 alkaen, on säädetty, että jäsenvaltioiden veroviranomaiset voivat pyytää verotietoja muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisilta ja vaihtaa keskenään tällaisia tietoja. Kummassakaan direktiivissä ei kuitenkaan säädetä, että näillä viranomaisilla on velvollisuus vaihtaa keskenään oma-aloitteisesti ja automaattisesti pääasioissa kyseessä olevan kaltaisia tietoja.

43 Lisäksi direktiivin 77/799 2 artiklan, luettuna yhdessä sen 1 artiklan kanssa, mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset saattoivat pyytää toisen jäsenvaltion veroviranomaisilta kaikki yksittäistapausta koskevat tiedot, joiden avulla tulovero mukaan lukien yhteisövero voitiin määrätä oikein, ja viimeksi mainittujen viranomaisten oli tarvittaessa tehtävä näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset. Vastaavista velvollisuuksista säädetään direktiivin 2011/16 1, 5 ja 6 artiklassa. Tästä seuraa, että vaikka tietoja ei vaihdettaisi keskenään oma-aloitteisesti ja automaattisesti, jäsenvaltioiden veroviranomaiset voivat tiettyä verovelvollista koskevissa tutkimuksissa saada kaikki tarvitsemansa tiedot, jotta kyseessä olevat verot voidaan määrätä oikein.

44 Kolmanneksi on joka tapauksessa muistutettava, että pääasioissa kyseessä olevaan lainsäädäntöön liittyy erilliseksi veroksi kutsuttu seuraamus, joka muodostuu siitä, että yhteisöveroa korotetaan määrällä, joka tapauksen mukaan vastaa 50:tä tai 100:aa prosenttia muihin jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien laskuttamista määristä.

45 Belgian hallituksen mukaan tämän seuraamuksen tarkoituksena ei ole rangaista vuoden 1992 tuloverolain 57 §:ssä säädettyjen ilmoitusmuodollisuuksien laiminlyönnistä vaan estää tällainen laiminlyönti neutralisoimalla veroetu, jonka palvelujen ostaja ja tarjoaja voisivat siitä saada.

46 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista, jotka Belgian hallitus on vahvistanut, ilmenee, että kyseinen seuraamus määrätään aina, kun belgialainen yhtiö on laiminlyönyt pääasioissa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa käyttämättä ensin tämän tuomion 26 kohdassa kuvattuja mahdollisuuksia seuraamuksen välttämiseksi. Vaikka oletettaisiin, että – kuten Belgian hallitus on väittänyt – maksaja vapautuu tästä velvollisuudesta silloin, kun maksujen määrä ei ylitä 125:tä euroa, on siis selvää, jollei tästä alarajasta muuta johdu, että mainittu seuraamus on maksettava silloinkin, kun palvelujen tarjoaja on tosiasiassa ilmoittanut sijoittautumisjäsenvaltiossaan Belgiasta peräisin olevat sellaiset tulot, jotka on maksettu vastikkeena sen palveluista. Seuraamus määrätään näin ollen myös silloin, kun ilmoitusvelvollisuuden täyttämättä jättäminen ei ole vähentänyt lainkaan joko kyseessä olevien palvelujen ostajalta tai tarjoajalta saatavia verotuloja.

47 Vaikka jäsenvaltiot voivat vapaasti määrätä seuraamuksista asettamiensa hallinnollisten velvollisuuksien noudattamatta jättämisestä edellyttäen, että nämä seuraamukset ovat oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden, sellainen seuraamus, jossa veroa korotetaan määrällä, joka on 50 prosenttia tai jopa 100 prosenttia asianomaisten palvelujen arvosta, vaikka verotuloja ei olisi jäänyt lainkaan saamatta, ylittää sen, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden varmistamiseksi. Kyseisen seuraamuksen suhteettomuus on sitäkin ilmeisempi, kun tämän tuomion 5 kohdassa tarkoitetun hallinnollisen sietämiskäytännön vuoksi palvelun tarjoaminen pelkästään Belgiassa ei voi johtaa seuraamukseen, vaikka palvelujen tarjoaja ei ole ilmoittanut saatua maksua.

48 Tästä seuraa, että tämän tuomion 25 kohdassa tarkoitettua rajoitusta ei voida oikeuttaa myöskään veropetosten torjunnalla, mihin pääasioiden valittajat ja komissio ovat huomautuksissaan viitanneet. Kyseinen päämäärä on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Nyt käsiteltävissä asioissa pitää paikkansa, että kyseessä oleva lainsäädäntö voi tämän tuomion 44 kohdassa tarkoitetun seuraamuksen ansiosta estää veropetoksia. Tämä seuraamus ylittää kuitenkin sen, mikä on tarpeen mainitun tavoitteen saavuttamiseksi, koska se voidaan määrätä myös veropetosten puuttuessa, kuten tämän tuomion 46 kohdassa on todettu.

49 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kaikkien tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden on toimitettava verohallinnolle yhteenvedot maksuista, jotka on suoritettu korvauksena sellaiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta palvelujen tarjoajilta ostetuista palveluista, jossa viimeksi mainittuja sitoo yritysten kirjanpitoa koskeva lainsäädäntö ja velvollisuus laatia laskut arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, sillä

uhalla, että yhteisöveroa korotetaan 50 tai 100 prosenttia palvelujen arvosta, vaikka ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ei hallintokäytännön mukaan ole vastaavaa velvollisuutta silloin, kun kyseisiä palveluja tarjoavat sen alueelle sijoittautuneet palveluntarjoajat.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kaikkien tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden on toimitettava verohallinnolle yhteenvedot maksuista, jotka on suoritettu korvauksena sellaiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta palvelujen tarjoajilta ostetuista palveluista, jossa viimeksi mainittuja sitoo yritysten kirjanpitoa koskeva lainsäädäntö ja velvollisuus laatia laskut arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, sillä uhalla, että yhteisöveroa korotetaan 50 tai 100 prosenttia palvelujen arvosta, vaikka ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ei hallintokäytännön mukaan ole vastaavaa velvollisuutta silloin, kun kyseisiä palveluja tarjoavat sen alueelle sijoittautuneet palveluntarjoajat.

Allekirjoitukset