

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. oktoober 2012(\*)

Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid – Liikmesriigi territooriumil asuva teenuste saaja kohustus pidada maks kinni teises liikmesriigis asuvale teenuste osutajale makstavalt tasult – Selle kohustuse puudumine juhul, kui tegemist on samas liikmesriigis asuva teenuste osutajaga

Kohtuasjas C-498/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 24. septembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2010, menetluses

**X NV**

*versus*

**Staatssecretaris van Financiën,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: kohtunik A. Tizzano esimese koja esimehe ülesannetes, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja), J.-J. Kasel ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. novembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- X NV, esindajad: *belastingadviseur* F. A. Engelen ja *belastingadviseur* S. C. W. Douma,
- Madalmaade valitsus, esindajad: B. Koopman ja C. Wissels,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja J. Möller,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja N. Rouam,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Seeboruth,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

olles 21. detsembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 56 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud X NV (edaspidi „X”), mis on Madalmaades asutatud poolprofessionaalse jalgpalliklubi („betaaldvoetbalorganisatie”) ja Staatssecretaris van Financiën vahelises kohtuvaidluses seoses teises liikmesriigis asuva teenuste osutaja poolt makstud rahaliselt tasult kinnipeetud tulumaksuga.

## **Õiguslik raamistik**

### *Madalmaade õigus*

3 1964. aasta rahalistelt tasudelt kinnipeetava tulumaksu seaduse (Wet op de loonbelasting 1964; edaspidi „Wet LB 1964”) artikkel 1 sätestab:

„Otsese maksuga, mida nimetatakse „rahalistelt tasudelt tasumisele kuuluvaks maksuks”, maksustatakse töötajaid või nende tööandjaid, kellel on kohustus tulumaks kinni pidada, kunstnikke, elukutselisi sportlasi, välismaa äriühinguid ja muid käesolevas seaduses nimetatud või selle sätete alusel määratletud füüsilisi isikuid.”

4 Wet LB 1964 artikli 5b lõiked 1 ja 3 sätestasid kuni 1. jaanuarini 2007 järgmist:

„1. Käesoleva seaduse ja sellel põhinevate sätete tähenduses on välismaa äriühing kas mitteresidendist või Madalmaades püsivalt mitte asuv füüsiliste isikute või juriidiliste isikute grupp, mille liikmed tegutsevad kas individuaalselt või ühiselt kunstnikena või tegelevad lühiajalise lepingu või muul ajutisel alusel Madalmaades elukutselisena mõne spordialaga.

[...]

3. Kui välismaa äriühingu liige tegeleb elukutselisena mõne spordialaga töösuhtes sellise isikuga, kellel on kohustus tulumaks kinni pidada ja kelle asukoht ei ole Madalmaades, maksustatakse talle makstavat rahalist tasu vastavalt välismaa äriühingutele kohaldatavatele õigusnormidele.”

5 Alates 1. jaanuarist 2007 on see artikkel sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva seaduse ja sellel põhinevate sätete tähenduses on välismaa äriühing vastavalt kas mitteresidendist või Madalmaades püsivalt mitte asuv füüsiliste isikute või organisatsioonide grupp, mille liikmed tegutsevad kas individuaalselt või ühiselt kunstnikena või tegelevad lühiajalise lepingu või muul ajutisel alusel Madalmaades elukutselisena mõne spordialaga, välja arvatud:

[...]

2. kui ministri määrusega on lubatud, et äriühingu moodustavad peamiselt liikmed, kes elavad või asuvad riigis, kellega Madalmaade Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, või Hollandi Antillidel või Arubal.”

6 Wet LB 1964 artikli 8a lõige 1 näeb ette järgmist:

„Kunstnikule, elukutselisele sportlasele või välismaa äriühingule makstavalt rahaliselt tasuta, kui kunsti- või spordialane sooritus tehakse lühiajalise lepingu alusel, tuleb tulumaks kinni pidada:

- a. juhul kui tasu sai isik, kellega lepiti kokku kunsti- või spordialase soorituse tegemises, siis isikul, kellega lepiti kokku kunsti- või spordialase soorituse tegemises;
- b. juhul kui tasu sai kolmas isik, siis kolmandal isikul.”

7 Wet LB 1964 artikkel 35g sätestab:

„1. Välismaa äriühingu puhul kuulub tulumaks tasumisele saadud tasuta.

2. „Tasu” moodustavad kõik välismaa äriühingu poolt Madalmaades kunstilise või spordialase tegevuse eest saadud summad. Tasu hõlmab kuluhüvitisi ja õigust saada teatava aja pärast või teatud tingimusel makse (makseid) või teenust (teenuseid).

3. Tasu hulka ei kuulu:

- a. päevaraha ja toiduga seotud hüvitised ja teenused [...];
- b. reisi- ja elamiskulud, välja arvatud sõiduautoga seotud kulud, mis on vajalikud kunstilise või spordialase soorituse nõuetekohaseks tegemiseks, kui äriühing esitab asjakohased tõendavad dokumendid isikule, kellel on kohustus tulumaks kinni pidada ja kui viimane need tõendid säilitab ja kontrolli tarbeks käepärast hoiab;
- c. teenused, mille eesmärk on vältida reisi- ja elamiskulusid, mis on vajalikud kunstilise või spordialase soorituse tegemiseks;

[...]

4. Tasu ei hõlma seda, mida võib maksuinspektori otsuse kohaselt pidada tasu hulka mittekuuluvaks hüvitiseks (otsus kulude hüvitamise kohta). Taotluse korral teeb maksuinspektor teatavaks otsuse kulude hüvitamise kohta ja seda võib vaidlustada. Taotluse esitab äriühing või isik, kellel on kohustus tulumaks kinni pidada, enne kunstilise või spordialase soorituse tegemist, või isik, kellel on kohustus tulumaks kinni pidada, hiljemalt ühe kuu jooksul pärast teenuste osutamist. [...]”

8 Wet LB 1964 artikli 35h lõige 1 sätestab, et tasumisele kuuluva maksu suurus on 20% makstavast tasust.

#### *Madalmaade Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi vaheline leping*

9 Madalmaade Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi vahel 7. novembril 1980. aastal sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”) artikkel 17 sätestab:

- „1. Olenemata artiklites 14 ja 15 sätestatust maksustatakse kasumit või tulu, mida ühe lepinguosalise riigi resident saab teises lepinguosalises riigis isiklikust tegevusest esinejana [...] või sportlasena, selles teises riigis.
2. Kui esineja või sportlase sellisest isiklikust tegevusest saadavat kasumit või tulu, mida ta esinejana või sportlasena teostab, loetakse mitte esineja või sportlase, vaid teise isiku kasumiks või tuluks, maksustatakse seda kasumit või tulu, olenemata artiklites 7, 14 ja 15 sätestatust, selles

lepinguosalistes riigis, kus toimus esineja või sportlase tegevus.”

10 Selle lepingu artikli 22 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Vastavalt Ühendkuningriigi õigusnormidele, mis käsitlevad võimalust arvata väljaspool Ühendkuningriiki tasumisele kuuluv maks maha Ühendkuningriigis tasumisele kuuluvast maksusummast (sätted, mis ei või mõjutada järgmist üldpõhimõtet):

a. võib Madalmaade õigusnormide ja käesoleva lepingu sätete alusel Madalmaades nii otse tasumisele kuuluva kui ka Madalmaades saadud kasumilt, tulult või kapitalikasumilt kinnipeetud maksu (välja arvatud dividendide korral maks, mis kuulub tasumiselt kasumilt, mille alusel dividendid jaotati) maha arvata Ühendkuningriigis arvutatud maksust sama kasumi, tulu või kapitalikasumi alusel, mille põhjal Madalmaades tasumisele kuuluv maks arvutati;

[...]”.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 X leppis 2002. aasta juulis ja 2004. aasta märtsis kahe Ühendkuningriigis asuva poolprofessionaalse jalgpalliklubiga kokku sõprusmängu korraldamises. Need mängud toimusid Madalmaades vastavalt 2002. aasta augustis ja 2004. aasta augustis.

12 X maksis neile klubidele kõnealuste mängude eest vastavalt 133 000 ja 50 000 eurot. Neid summasid nimetatud klubid oma mängijatele ei maksnud.

13 Kuna X ei pidanud tulumaksu kinni ega tasunud seda nimetatud rahalistelt tasudelt, tehti tema poolt neilt tasudelt tasumisele kuuluva maksu ümberarvutus, mille kohaselt tasumisele kuuluva maksu suurus on 26 050 eurot ja 9450 eurot, mis vastab 20%-le sellest tasust, millest on maha arvatud teatud kulud.

14 Rechtbank te 's-Gravenhage, kellele X esitas esimeses astmes maksu ümberarvutuse otsuste peale kaebuse, tühistas need otsused ja maksu ümberarvutused.

15 Staatssecretaris van Financiën apellatsioonkaebuse tulemusel tühistas Gerechtshof te 's-Gravenhage 1. detsembri 2008. aasta otsusega Rechtbank te 's-Gravenhage'i otsused.

16 Kuna X leidis, et Madalmaade õigusnormid kujutavad endast sellist piirangut ELTL artikli 56 tähenduses, mida ei saa õigustada, esitas ta Gerechtshof te 's-Gravenhage'i otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

17 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamise vabaduse piiranguga on tegemist siis, kui teenuste saaja, kellele osutab teenuseid teises liikmesriigis asuv teenuste osutaja, on selle liikmesriigi, mille residendiks on teenuste saaja ja kus teenuseid osutatakse, õigusnormidest tulenevalt kohustatud kinni pidama selle teenuse eest makstavalt tasult maksu, kuigi selline kinnipidamiskohustus puudub juhul, kui asjaomane teenuste osutaja on teenuste saajaga sama liikmesriigi resident?

2. a) Kas juhul, kui eelnevale küsimusele tuleb vastata, et õigusnormid, millega nähakse ette, et teenuste saajal tuleb maks kinni pidada, piiravad teenuste osutamise vabadust, võib selline piirang olla õigustatud vajadusega tagada maksude kogumine ja sissenõudmine sellistelt välismaa äriühingutelt, kes viibivad Madalmaades lühiajaliselt ning keda on raske kontrollida ja mis seetõttu

muudab Madalmaadele antud maksustamispädevuse teostamise keeruliseks?

b) Kas niisugusel juhul on oluline see, et asjakohast sätet on hiljem käesoleva asja asjaoludega sarnaste asjaolude osas muudetud nii, et loobutud on ühepoolsest maksu sissenõudmisest, kuna see ei olnud lihtsalt ja tõhusalt teostatav?

3. Kas see säte läheb kaugemale kui vajalik, arvestades võimalusi, mida pakub vastastikuse abina maksude sissenõudmisel eelkõige [nõukogu 15. märtsi 1976. aasta] direktiiv 76/308/EMÜ (vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44; muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ (EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27) edaspidi „direktiiv 76/308“)?

4. Kas eeltoodud küsimustele vastamisel on oluline see, kas maksu, mis kuulub tasumisele rahaliselt tasuta selles liikmesriigis, kus asub teenuste saaja, saab maha arvata maksudest, mida võlgnetakse selliselt tasuta teises liikmesriigis?”

### **Eelotsuse küsimused**

18 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 36; 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 16, ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 24).

#### *Esimene küsimus*

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormidega teenuste saajale kehtestatud kohustus, mille kohaselt peab ta teises liikmesriigis asuvale teenuste osutajale makstud rahaliselt tasuta maksu kinni pidama, samas kui sellist kohustust ei ole asjaomases liikmesriigis asuvale teenuste osutajale makstava tasu korral, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut selle sätte tähenduses.

20 Tuleb märkida, et ELTL artikliga 56 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi piires (vt eelkõige 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: X ja Passenheim-van Schoot, EKL 2009, lk I-5093, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Nimelt, vastavalt Euroopa Kohtu praktikale nõuab ELTL artikkel 56 niisuguste teenuste vaba liikumise piirangute kaotamist, mis on kehtestatud selle tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I-9461, punkt 31, ja 15. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-345/04: Centro Equestre da Lezíria Grande, EKL 2007, lk I-1425, punkt 20).

22 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on mis tahes siseriiklikud meetmed, mis keelavad või takistavad nimetatud vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt eelkõige 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-330/07: Jobra, EKL 2008, lk I-9099, punkt 19, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-287/10: Tankreederei I, EKL 2010, lk I-14233,

punkt 15).

23 Lisaks, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt annab ELTL artikkel 56 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale (vt 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehr, EKL 1999, lk I-7447, punkt 34; eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktione, punkt 32, ja 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, EKL 2010, lk I-6645, punkt 24).

24 Madalmaade Kuningriik kohustab teenuste saajaid, kes saavad teenuseid spordivaldkonnas tegutsevatelt mitteresidendist teenuste osutajatelt, pidama maksu kinni vähemalt 20% ulatuses neile mitteresidendist teenuste osutajatele makstavast rahalisest tasust. Seevastu residendist teenuste osutajate puhul teenuste saajal niisugust kohustust ei ole.

25 Selles küsimuses viitavad Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsused 22. detsembri 2008. aasta otsusele kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767) ja väidavad, et residendist teenuste osutajatele ja mitteresidendist teenuste osutajatele makstava tasu erinevat maksustamist selgitab see, et erinevas olukorras olevaid maksukohustuslasi maksustatakse kahe erineva maksustamismeetodi alusel. Nimelt, kuigi Madalmaades asuvalle teenuste osutajale makstavalt rahaliselt tasult maksu kinni ei peeta, maksustatakse seda maksukohustuslast ennast otse kas ettevõtte tulumaksuga või olukorrast lähtuvalt Madalmaade tulumaksuga. Erineva maksustamismeetodi kohaldamist selgitab Madalmaade olukord, mis on erinev siis, kui tegemist on residendist teenuste osutajatega, kes alluvad otse Madalmaade maksuhalduri kontrollile, ja siis, kui tegemist on mitteresidendist teenuste osutajatega, kelle suhtes see liikmesriik on tuluallikariik ega saa seetõttu lihtsalt tuvastada ja nõuda maksukohustuslaselt sisse maksuvõlgnevusi, vaid sõltub koostööst maksukohustuslase elukoha liikmesriigi maksuhalduriga.

26 Euroopa Kohus on juba nõustunud sellega, et kapitalitulu saajatele kohaldatakse erinevat maksustamismeetodit sõltuvalt sellest, kas tegemist on residendi või mitteresidendiga, kuna selline erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased (eespool viidatud kohtuotsus Truck Center, punkt 41). Kuna sellest erinevast kohtlemisest ei tulene tingimata ka soodustust residendist tulu saajatele, leidis Euroopa Kohus, et see ei kujuta endast asutamisevabaduse piirangut (eespool viidatud kohtuotsus Truck Center, punktid 49 ja 50).

27 Siiski, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 32, on teenuste saaja ja teenuste osutaja kaks erinevat õigussubjekti, kellel on erinevad huvid ja kes mõlemad peavad saama kasutada teenuste osutamise vabadust, kui nende õigusi on rikutud.

28 Ent tuleb nentida, et sõltumata mõjust, mis maksu kinnipidamisel võib olla mitteresidendist teenuste osutajate maksualasele olukorrale, võib maksu kinnipidamise kohustus, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud, muuta piiriülesed teenused residendist teenuste saajate jaoks vähem atraktiivseks kui residendist teenuste osutajate poolt pakutavad teenused ja kallutada nimetatud teenuste saajaid mitteresidendist teenuste osutajate teenuseid mitte kasutama.

29 Seda järeldust ei lükka ümber Madalmaade valitsuse argumendid, mille kohaselt teenuste saajale kehtestatud täiendava halduskoormuse mõju on esiteks väga väike, kuna tal on juba tulnud teha muid maksu kinnipidamisi ja kanda kinnipeetud summad maksuhaldurile, ja teiseks tasakaalustab seda mõju mitteresidendist teenuste osutaja halduskoormuse vähenemine, kuna ta ei pea lisaks kohustustele, mis tal on oma asukoha liikmesriigi maksuhalduri ees, esitama Madalmaade maksuhaldurile maksudeklaratsiooni.

30 Antud küsimuses piisab sellest, kui meenutada, et isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele on asutamislepinguga keelatud (vt selle kohta 15. veebruari

2000. aasta otsus kohtuasjas C-34/98: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2000, lk I-995, punkt 49; 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 43; 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 50, ja eespool viidatud kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 42).

31 Lisaks ei saa väljakujunenud kohtupraktika kohaselt põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksualast kohtlemist pidada liidu õigusega kooskõlas olevaks teiste maksusoodustuste tõttu ka siis, kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (vt selle kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 61, ja eespool viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 75, ning kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, punkt 41).

32 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et teenuste saajale kehtestatud kohustus mitteresidendist teenuste osutajale makstud rahaliselt tasult maks kinni pidada, kui sellist maksu kinnipidamist ei kohaldata residendist teenuste osutajatele makstud tasude osas, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad riskid.

33 See järeldus ei mõjuta, nagu kohtujurist märgib oma ettepaneku punktis 39, vastust küsimusele – mis ei ole küll käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse esemeks –, kas selline maksu kinnipidamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut ka siis, kui selle tulemusel on mitteresidendist teenuste osutaja maksukoormus suurem kui residendist teenuste osutaja poolt osutatud teenuste puhul. Kuna niisugusel maksu kinnipidamisel on negatiivne mõju kõnealuse teenuse hinnale, võib see kallutada nii mitteresidendist teenuste osutajat seda teenust mitte osutama kui ka teenuste saajat selle teenuste osutaja teenuseid mitte kasutama.

34 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormidega teenuste saajale kehtestatud kohustus, mille kohaselt peab ta teises liikmesriigis asuvale teenuste osutajale makstud rahaliselt tasult maksu kinni pidama, samas kui sellist kohustust ei ole asjaomases liikmesriigis asuvatele teenuste osutajatele makstava tasu korral, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut nimetatud sätte tähenduses, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud.

#### *Teine ja kolmas küsimus*

35 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellistest siseriiklikest õigusnormidest, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, tulenevat teenuste osutamise vabaduse piirangut saab õigustada vajadusega tagada maksude tõhus kogumine ja kas nimetatud piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks, isegi võttes arvesse võimalusi, mida vastastikuse abina maksude sissenõudmisel pakub eelkõige direktiiv 76/308. See kohus soovib lisaks teada, kas arvesse tuleb võtta asjaolu, et neid siseriiklikke õigusnorme on muudetud, kuna Madalmaade Kuningriik loobus põhikohtuasjas maksu kinnipidamisest.

36 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib teenuste osutamise vabaduse piirang olla lubatud ainult siis, kui see oleks põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Aga ka sarnasel juhul on veel vaja, et piirangu kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (eespool viidatud kohtuotsus Tankreederei I, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et liikmesriigi poolt vastu võetud õigusnormide

vajalikkuse ja proportsionaalsuse hindamist ei mõjuta pelk asjaolu, et ühe liikmesriigi valitud kaitsesüsteem erineb teises liikmesriigis rakendatud süsteemist (vt 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega, EKL 2004, lk I-9609, punkt 38), kuna nende õigusnormide hindamisel tuleb ennekoike silmas pidada huvitatud liikmesriigi pädeva asutuse seatud eesmärgid ning tagada soovitud kaitsetas (vt selle kohta 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-124/97: Läärä jt, EKL 1999, lk I-6067, punkt 36; 21. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-67/98: Zenatti, EKL 1999, lk I-7289, punkt 34, ja 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-6/01: Anomar jt, EKL 2003, lk I-8621, punkt 80).

38 Analoogia alusel tuleneb sellest, et asjaolu, et liikmesriik loobub hiljem meetme kohaldamisest, ei kujuta endast kriteeriumi, mille alusel hinnata selle meetme sobivust taotletava eesmärgi saavutamisel ega selle proportsionaalsust, mida tuleb hinnata üksnes taotletavast eesmärgist lähtudes.

39 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et vajadus tagada maksude sissenõudmise tõhusus kujutab endast ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada teenuste osutamise vabaduse piiramist. Nimelt kujutavad maksu kinnipidamise menetlus ja seda tagav vastutuse kord Euroopa Kohtu arvates endast õiguspäraselt ja asjakohaselt vahendit selleks, et tagada maksustavast riigist väljaspool asuva isiku tulude maksustamine ja vältida seda, et asjaomased tulud jäävad maksustamata nii elukohariigis kui ka teenuste osutamise riigis (eespool viidatud kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 36).

40 Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsused väidavad, et sellist põhjendust tuleb põhikohtuasjas arutusel olevate siseriiklike õigusnormide puhul pidada vastuvõetavaks.

41 Madalmaade valitsus selgitab muu hulgas, et põhikohtuasjas arutusel olev maksude kinnipidamise kohustus kehtestati pärast seda, kui maksuhaldurid märkasid, et igale mitteresidendist teenuste osutajale individuaalselt saadetud maksuteatistel põhinev süsteem on ebatõhus keerukuse ja täiendava halduskoormuse tõttu, mida see süsteem tekitab nii kõnealustele mitteresidendist teenuste osutajatele kui ka maksuhaldurile. Maksu kinnipidamine, mida kohaldatakse spordiklubidele makstavatele rahalistele tasudele, millest arvatakse maha asjassepuutuvad kulud, võimaldab Madalmaade valitsuse arvates maksustada mängijate tulu lihtsamal ja tõhusamal viisil kui ka maksuhalduri seisukohast.

42 Selles küsimuses tuleb märkida, et kui tegemist on teenuste osutajatega, kes osutavad aeg-ajalt teenuseid muus liikmesriigis kui nende asukohaliikmesriik ja viibivad seal üksnes vähe aega, siis kujutab maksu kinnipidamine endast sobivat meetet selleks, et tagada maksude sissenõudmise tõhusus.

43 Veel tuleb kindlaks teha, kas nimetatud meede läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksude sissenõudmise tõhususe tagamiseks, võttes eeskätt arvesse võimalusi, mida pakub vastastikuse abina maksude sissenõudmisel direktiiv 76/308.

44 Direktiiviga 76/308 on kehtestatud ühised eeskirjad vastastikuse abi kohta, et tagada teatud lõivude, tollimaksude ja maksudega seotud nõuete sissenõudmine (vt 14. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/08: Kyrian, EKL 2010, lk I-177, punkt 34). Vastavalt selle direktiivi sätetele võib üks liikmesriik paluda teiselt liikmesriigilt abi tasumisele kuuluva tulumaksu sissenõudmisel viimati mainitud liikmesriigis elavalt maksukohustuslaselt (vt 9. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-520/04: Turpeinen, EKL 2006, lk I-10685, punkt 37).

- 45 Direktiivi 76/308 põhjendustest 1 ja 3 tuleneb, et selle eesmärk on kõrvaldada ühisturu rajamise ja toimimise takistused, mis tulenevad nõuete, sealhulgas tollimaksude sissenõudmist reguleerivate siseriiklike õigusnormide kohaldatavusest ainult oma riigi territooriumil.
- 46 Direktiiv 76/308 näeb niisiis ette vastastikuse abi meetmed maksu sissenõudmisel tarviliku teabe edastamise, adressaadile teadete saatmise ja selliste võlgade sissenõudmisena, mille kohta on olemas täitedokument.
- 47 Direktiiviga 2001/44 direktiivi 76/308 kohaldamisala laiendamine eeskätt tulumaksuvõlgadele aitab – nagu tuleneb viimati nimetatud direktiivi põhjendustest 1 ja 3 – tagada „fiskaalneutraliteeti” ja kaitsta muu hulgas liikmesriikide finantshuve, võttes arvesse kasvavat maksudest kõrvalehoidumise ohtu (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-338/01: komisjon vs. nõukogu, EKL I-4829, punkt 68). Kuigi direktiiv 2001/44 ühtlustab teataval määral siseriiklike maksualaseid õigusnorme, kuna see kohustab kõiki liikmesriike käsitlema teistest liikmesriikidest pärinevaid maksuvõlgnevusi samalaadselt siseriiklike nõuetega (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. nõukogu, punkt 75), ei olnud selle eesmärk, nagu kohtujurist märgib oma ettepaneku punktis 53, maksu kinnipidamist maksude sissenõudmise meetodina asendada.
- 48 Käesolevas asjas tuleb märkida, et maksude kinnipidamisest loobumine ja vastastikuse abi meetmetele tuginemine võimaldab kindlasti kõrvaldada teenuste saajale põhikohtuasjas arutusel olevatest siseriiklikest õigusnormidest tuleneva teenuste osutamise vabaduse piirangu.
- 49 Siiski ei kõrvalda maksude kinnipidamisest loobumine tingimata kõiki formaalsusi, mida tuleb teenuste saajal täita. Nimelt, nagu märgivad Euroopa Kohtule märkusi esitanud teatud valitsused, võimaldab maksude kinnipidamine maksuhalduril teada mitteresidendist teenuste osutaja maksukohustuse suurust. Maksude kinnipidamise võimaluse puudumisel tuleb asjaomase liikmesriigi maksuhalduril tõenäoliselt nõuda, et viimati nimetatud liikmesriigi territooriumil asuv teenuste saaja deklareeriks mitteresidendist teenuste osutaja poolt osutatud teenuse.
- 50 Lisaks kaasneb maksu kinnipidamisest loobumisega vajadus nõuda maks sisse mitteresidendist teenuste osutajalt, mis võib märkimisväärselt koormata – nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 – mitteresidendist teenuste osutajat, kes peaks ilmselt esitama maksudeklaratsiooni talle võõras keeles ja saama aru talle võõrast maksusüsteemist. Seega võib mitteresidendist teenuste osutaja loobuda teenuste osutamisest selles riigis ja nii võib kokkuvõttes teenuste saajal osutada veel keerulisemaks saada teenuseid muust liikmesriigist kui tema asukoha liikmesriik.
- 51 Lisaks tooks mitteresidendist teenuste osutaja otsene maksustamine kaasa märkimisväärse halduskoormuse selle maksuhalduri jaoks, kelle haldusalasse teenuste saaja kuulub, võttes arvesse ükshaaval osutatud teenuste suurt arvu.
- 52 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb sedastada – nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 59 –, et mitteresidendist teenuste osutaja otsene maksustamine ei ole tingimata leebem vahend kui maksu kinnipidamine.
- 53 Eeltoodut arvesse võttes tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et niivõrd kuivõrd teenuste osutamise vabaduse piirang, mis tekib selliste õigusnormide alusel nagu need, mis on arutusel põhikohtuasjas, tuleneb maksu kinnipidamise kohustusest, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud, saab seda õigustada vajadusega tagada maksude tõhus kogumine ja see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks, isegi võttes arvesse võimalusi, mida vastastikuse abina maksude sissenõudmisel pakub direktiiv 76/308. Asjaolu, et liikmesriik loobub hiljem meetme

kohaldamisest, ei kujuta endast kriteeriumi, mille alusel hinnata selle meetme sobivust taotletava eesmärgi saavutamisel, ega selle proportsionaalsust, mida tuleb hinnata üksnes taotletavast eesmärgist lähtudes.

### *Neljas küsimus*

54 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas selleks et hinnata, kas teenuste saaja kohustus pidada maks kinni – kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud – kujutab endast ELTL artikliga 56 keelatud teenuste osutamise vabaduse piirangut, tuleb välja selgitada, kas mitteresidendist teenuste osutaja võib Madalmaades kinnipeetud maksu maha arvata maksust, mida tal tuleb tasuda oma asukohaliikmesriigis.

55 Ent, nagu on sedastatud käesoleva otsuse punktis 28, võib maksu kinnipidamise kohustus muuta piiriülesed teenused residendist teenuste saajate jaoks vähem atraktiivseks kui residendist teenuste osutajate poolt pakutavad teenused ja kallutada nimetatud teenuste saajaid mitteresidendist teenuste osutajate teenuseid mitte kasutama, sõltumata mõjust, mis maksu kinnipidamisel võib olla mitteresidendist teenuste osutajate maksualasele olukorrale.

56 Niisiis ei ole asjaolu, kuidas teenuste osutajat maksualaselt koheldakse liikmesriigis, kus on tema asukoht, asjassepuutuv selle hindamisel, kas teenuste saaja kohustus maks kinni pidada kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on ELTL artikliga 56 keelatud.

57 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et selleks et hinnata, kas teenuste saaja kohustus pidada maks kinni – kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud – kujutab endast ELTL artikliga 56 keelatud teenuste osutamise vabaduse piirangut, ei ole vaja välja selgitada, kas mitteresidendist teenuste osutaja võib Madalmaades kinnipeetud maksu maha arvata maksust, mida tal tuleb tasuda oma asukohaliikmesriigis.

### **Kohtukulud**

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormidega teenuste saajale kehtestatud kohustus, mille kohaselt peab ta teises liikmesriigis asuval teenuste osutajale makstud rahaliselt tasult maksu kinni pidama, samas kui sellist kohustust ei ole asjaomases liikmesriigis asuvatele teenuste osutajatele makstava tasu korral, kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut nimetatud sätte tähenduses, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud.**

2. **Niivõrd kuivõrd teenuste osutamise vabaduse piirang, mis tekib selliste õigusnormide alusel nagu need, mis on arutusel põhikohtuasjas, tuleneb maksu kinnipidamise kohustusest, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud, saab seda õigustada vajadusega tagada maksude tõhus kogumine ja see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks, isegi võttes arvesse võimalusi, mida vastastikuse abina maksude sissenõudmisel pakub nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ). Asjaolu, et liikmesriik loobub hiljem meetme kohaldamisest, ei kujuta endast kriteeriumi, mille alusel hinnata selle meetme**

sobivust taotletava eesmärgi saavutamisel, ega selle proportsionaalsust, mida tuleb hinnata üksnes taotletavast eesmärgist lähtudes.

3. Selleks et hinnata, kas teenuste saaja kohustus pidada maks kinni – kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad ohud – kujutab endast ELTL artikliga 56 keelatud teenuste osutamise vabaduse piirangut, ei ole vaja välja selgitada, kas mitteresidendist teenuste osutaja võib Madalmaades kinnipeetud maksu maha arvata maksust, mida tal tuleb tasuda oma asukohaliikmesriigis.

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.