

Asia C-433/04

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaan

Belgian kuningaskunta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – EY 49 ja EY 50 artikla – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rakennusalan toiminta – Veropetosten ehkäiseminen rakennuslalla – Kansallinen lainsäädäntö, jossa veloitetaan pidättämään 15 prosenttia Belgiassa rekisteröimättömille sopimuskumppaneille maksettavista määristä – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään solidaarisesta vastuusta Belgiassa rekisteröimättömien sopimuskumppanien verovelvoista

Julkisasiamies A. Tizzanon ratkaisuehdotus 6.4.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (ensimmäinen jaosto) 9.11.2006

Tuomion tiivistelmä

Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö

(EY 49 ja EY 50 artikla)

Jäsenvaltio, joka edellyttää, että rakennuttajat ja urakoitsijat, jotka käyttävät ulkomaisia sopimuskumppaneita, jotka eivät ole kyseisen jäsenvaltion viranomaisten rekisteröimiä, pidättävät 15 prosenttia suoritettujen töiden perusteella maksettavasta rahamäärästä, ja joka asettaa mainitut rakennuttajat ja urakoitsijat solidaariseen vastuuseen kyseisten sopimuskumppanien verovelvoista, ei noudata EY 49 ja EY 50 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

Vaikka pidätysvelvollisuutta ja solidaarista vastuuta sovelletaan rekisteröimättömän palvelujen tarjoajan käyttämisen yhteydessä erotuksetta siitä riippumatta, onko tämä sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon vai johonkin muuhun jäsenvaltioon, ne muodostavat palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, koska ne ovat omiaan saamaan rekisteröimättömät ja kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattomat palvelujen tarjoajat luopumaan mainitun jäsenvaltion markkinoille tulemisesta tarjotakseen siellä palveluitaan tai saamaan rakennuttajat ja urakoitsijat luopumaan mainittujen palvelujen tarjoajien palvelujen käyttämisestä.

Tarve ehkäistä veropetoksia ei ole riittävä syy, jotta sillä voitaisiin perustella pidätysvelvollisuuden ja solidaarisen vastuun yleinen ja ennakkollinen soveltaminen kaikkiin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon ja joita ei ole siellä rekisteröity; osa näistä ei lähtökohtaisesti ole velvollinen suorittamaan niitä veroja ja ennakonpidätyksiä, joiden kantaminen kyseessä olevilla toimenpiteillä pyritään takaamaan, ja on olemassa vähemmän rajoittavia keinoja taata niiden verojen ja ennakonpidätysten kantaminen, joita kuvatus kaltaisten palvelujen tarjoajien maksettavina tietyissä tapauksissa voi olla.

(ks. 30–32, 36, 37 ja 42 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä marraskuuta 2006 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – EY 49 ja EY 50 artikla – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rakennusalan toiminta – Veropetosten ehkäiseminen rakennusallalla – Kansallinen lainsäädäntö, jossa veloitetaan pidättämään 15 prosenttia Belgiassa rekisteröimättömille sopimuskumppaneille maksettavista määristä – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään solidaarisesta vastuusta Belgiassa rekisteröimättömien sopimuskumppanien verovelosta

Asiassa C-433/04,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 8.10.2004,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Belgian kuningaskunta, asiamiehenään E. Dominkovits, avustajanaan avocat B. van de Walle de Ghelcke,

vastaajana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Tizzano,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.4.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Kanteellaan Euroopan yhteisöjen komissio pyytää yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 49 ja EY 50 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se edellyttää, että rakennuttajat ja urakoitsijat, jotka käyttävät Belgiassa rekisteröimättömiä ulkomaisia sopimuskumppaneita, pidättävät 15 prosenttia suoritettujen töiden perusteella maksettavasta rahamäärästä (jäljempänä pidätysvelvollisuus), ja koska se asettaa mainitut rakennuttajat ja urakoitsijat solidaariseen vastuuseen kyseisten sopimuskumppanien verovelosta (jäljempänä solidaarinen vastuu).

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

2 Belgiassa Code des impôts sur les revenus 1992 -nimisen lain (vuoden 1992 tuloverolaki),

jota yhdenmukaistettiin 10.4.1992 annetulla kuninkaan asetuksella (supplément au Moniteur belge 30.7.1992), sellaisena kuin mainittu laki on muutettuna 26.12.1998 annetulla kuninkaan asetuksella, joka koskee sosiaaliturvan uudistamisesta ja laillisten eläkejärjestelmien voimassaolosta 26.7.1996 annetun lain 43 §:n mukaisesti sosiaaliperusteisten velkojen ja verovelkojen solidaarista vastuuta koskevan säännösten mukauttamiseksi toteutettavia toimenpiteitä (Moniteur belge 31.12.1998, s. 42140; jäljempänä CIR 92), veron määrittämistä ja kantamista koskevan VII osaston VIII lukuun, jonka otsikkona on "Veron kantaminen", sisältyy II jakso, jonka otsikkona on "Toiminnat, joiden yhteydessä on käytettävä rekisteröityä urakoitsijaa".

3 Kuninkaan asetuksen piiriin kuuluvat CIR 92:n 400 §:n 1 momentissa määritellyt erilaiset rakennusalan toiminnat.

4 CIR 92:n 402 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Rakennuttaja, joka käyttää 400 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa töissä sellaisen urakoitsijan tarjoamia palveluja, jota ei sopimuksentekohetkellä ole merkitty rekisteriin, on solidaarisesti vastuussa sopimuskumppaninsa verovelosta.

2. Urakoitsija, joka käyttää 400 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa töissä sellaisen alihankkijan palveluja, jota ei sopimuksentekohetkellä ole merkitty rekisteriin, on solidaarisesti vastuussa sopimuskumppaninsa verovelosta.

--

5. Solidaarisen vastuun määrä on korkeintaan 35 prosenttia rekisteröimättömän urakoitsijan tai alihankkijan kanssa tehdyn rakennussopimuksen arvonlisäverottomasta hinnasta.

Korvausta voidaan vaatia verosaatavan, sen korotuksen, kulujen ja korkojen osalta, niiden määrittämispäivästä riippumatta, seuraavasti:

1° niiden välittömiä veroja ja tuloveroon rinnastuvia veronluonteisia maksuja koskevien saatavien johdosta, jotka kohdistuvat verotuskausiin, jolloin kyseessä olevat rakennustyöt on suoritettu, sekä näitä edeltäviin verotuskausiin;

2° niiden ennakkomaksuihin perustuvien saatavien johdosta, jotka kohdistuvat verotuskausiin, jolloin rakennustyöt on suoritettu, sekä näitä edeltäviin verotuskausiin;

3° niiden ulkomailta syntyneiden verosaatavien johdosta, joiden osalta on pyydetty avunantoa veronkanton kansainvälisen sopimuksen puitteissa.

-- "

5 CIR 92:n 403 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Rakennuttajan, joka maksaa 400 §:n 1 momentissa tarkoitettujen rakennustöiden hinnan tai osan siitä sellaiselle urakoitsijalle, jota ei ole maksuhetkellä merkitty rekisteriin, on maksun yhteydessä pidätettävä 15 prosenttia laskun arvonlisäverottomasta määrästä ja suoritettava tämä summa kuninkaan tähän tehtävään määräämälle viranomaiselle tätä varten vahvistettua menettelyä noudattaen.

2. Urakoitsijan, joka maksaa 400 §:n 1 momentissa tarkoitettujen rakennustöiden hinnan tai osan siitä sellaiselle alihankkijalle, jota ei ole maksuhetkellä merkitty rekisteriin, on pidätettävä 15 prosenttia laskun arvonlisäverottomasta määrästä kuninkaan tähän tehtävään määräämälle viranomaiselle tätä varten vahvistettua menettelyä noudattaen.

Kuninkaan määrittämin edellytyksin ja hänen määräämänsä menettelyn mukaisesti urakoitsija on kuitenkin vapautettu 1 momentissa tarkoitettusta pidätys- ja maksuvelvollisuudesta, jos alihankkija on maksuhetkellä rekisteröity urakoitsijaksi.

Tämän pykälän nojalla maksetuista määristä vähennetään tarvittaessa määrä, josta rakennuttaja tai urakoitsija on 402 §:n mukaisesti vastuussa.”

6 CIR 92:n 404 §:ssä säädetään, että mikäli mainitun lain 403 §:ssä säädettyä pidätystä ei ole suoritettu, rakennuttajalle tai saman lain 403 §:n 2 momentissa tarkoitettussa tilanteessa urakoitsijalle määrätään hallinnollinen seuraamus, jonka määrä on kaksinkertainen pidätettävään määrään nähden.

7 CIR 92:n 406 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”403 §:n mukaisesti suoritettujen summat käytetään ensisijaisesti 402 §:ssä tarkoitettujen verosaatavien maksamiseen ja tämän jälkeen sakkojen ja lopuksi arvonlisäverosaatavien maksamiseen.”

8 CIR 92:n 407 §:n mukaan 402 ja 403 §:ää ei sovelleta rakennuttajaan, kun kyseessä on luonnollinen henkilö, joka teettää töitä puhtaasti yksityisiin tarkoituksiin.

9 CIR 92:n 400 §:n 1 momentissa tarkoitettujen toiminnat luetellaan [CIR 92:n] 400, 401, 403, 404 ja 406 §:n sekä työntekijöiden sosiaaliturvasta 28.12.1944 annetun lain muuttamisesta 27.6.1969 annetun lain 30 bis §:n täytäntöönpanosta 26.12.1998 annetun kuninkaan asetuksen 1 §:ssä (Moniteur belge 31.12.1998, s. 42147). Mainitun 1 §:n 1 momentin mukaan kyseeseen tulevat seuraavat toiminnot:

”1. Kiinteistön rakennustyön suorittaminen. Kiinteistön rakennustyöllä tarkoitetaan seuraavia töitä: koko kiinteistöön tai osaan siitä kohdistuvia rakennus-, muutos-, päätös-, mukautus-, korjaus-, ylläpito-, puhdistus- tai purkamistöitä sekä kaikkia toimenpiteitä, joihin sisältyy sekä irtaimen omaisuuden toimittaminen että sen sijoittaminen kiinteistöön sellaisella tavalla, että mainitusta irtaimesta omaisuudesta tulee osa kiinteistöä.

2. Kaikki toimenpiteet, vaikka ne eivät kuuluisikaan 1 momentin piiriin, jotka sisältävät seuraavien tekijöiden osalta sekä niiden toimittamisen että rakennukseen asentamisen:

- a) keskuslämmitys- tai ilmastointijärjestelmän muodostava laitteisto kokonaisuudessaan tai osittain, mukaan luettuna polttimet, varaajat ja säätely- ja valvontalaitteet, jotka on liitetty lämmityskattiloihin ja pattereihin;
- b) rakennuksen saniteettitilojen varusteet kokonaisuudessaan tai osittain ja yleisemmin kaikki kiinteästi asennettavat saniteetti- tai hygieniakäyttöön tarkoitetut laitteet, jotka on liitetty vesi- tai viemäriverkostoon;
- c) rakennuksen sähköasennuksen muodostavat laitteet kokonaisuudessaan tai osittain, lukuun ottamatta valaisimia ja lamppeja;
- d) sähköinen ovikellolaitteisto tai sen osa, palovaroitin- ja varashälytinlaitteisto ja

sisäpuhelinlaitteisto;

e) keittiöissä tai kylpyhuoneissa käytettävät kaapistot, tiskialtaat, tiskiallaskaapit, tiskialtaiden alakaapit, lavuaarikaapit, lavuaarien alakaapit, liesituulettimet, ilmanvaihtolaitteet ja tuulettimet;

f) rakennusten ulkopuolelle sijoitettavat ikkunaverhot, ikkunaluukut ja markiisit;

3. Kaikki toimenpiteet, vaikka ne eivät kuuluisikaan 1 momentin piiriin, jotka sisältävät seinä- tai lattiapäällysteen toimittamisen ja asennuksen, riippumatta siitä, kiinnitetäänkö ne rakennukseen vai edellyttääkö asennus ainoastaan katettavan pinnan mittojen mukaista paikalla suoritettavaa leikkaamista;

4. Tämän pykälän 2 tai 3 momentissa tarkoitettut asennus-, kiinnitys-, korjaus-, ylläpito- ja puhdistustyöt;

5. Henkilöstön tarjoaminen käytettäväksi tässä pykälässä tarkoitettuja toimintoja varten.”

10 Edellä mainitun kuninkaan asetuksen 23 §:ssä, jolla muutettiin [CIR 92:n] täytäntöönpanosta 27.8.1993 annetun asetuksen 209 §:ää, säädetään yksityiskohtaisista menettelytavoista, joiden mukaisesti CIR 92:n 403 §:n nojalla pidätetyt määrät voidaan palauttaa. Kyseisen 23 §:n mukaan, mikäli pidätettyjä määriä ei ole osoitettu verovelkojen maksuun, ne palautetaan hakijalle mahdollisimman pian ja viimeistään kuuden kuukauden kuluttua sääntöjenmukaisen palautushakemuksen tekemisestä.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11 Komissio ilmoitti Belgian kuningaskunnalle 13.2.2001 päivätyllä virallisella huomautuksella ja 23.10.2001 päivätyllä perustellulla lausunnolla katsovansa, että pidätysvelvollisuutta ja solidaarista vastuuta koskevat kansalliset säännökset olivat EY 49 ja EY 50 artiklan vastaisia. Perustellussa lausunnossa kehoitettiin kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan sen noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksiannosta. Koska komissio ei ollut tyytyväinen Belgian kuningaskunnan perusteltuun lausuntoon antamaan vastaukseen, se nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Kanteen kohde

12 Aluksi on todettava, että Belgian hallitus on riitauttanut komission valitseman lähestymistavan ja väittänyt, että ennen pidätysvelvollisuuden ja solidaarisen vastuun tutkimista olisi tullut suorittaa rekisteröintivelvollisuuden tutkiminen, koska pidätysvelvollisuus ja solidaarinen vastuu ovat erottamaton osa laajempaa järjestelmää, jossa on kyse veronkierron ehkäisemisestä. Mainittu hallitus väittää, että mikäli rekisteröintivelvollisuus ei ole yhteisön oikeuden vastainen, pidätysvelvollisuutta ja solidaarista vastuuta on myös pidettävä yhteisön oikeuden mukaisina.

13 Tältä osin riittää, kun todetaan, että kysymys rekisteröintivelvollisuuden yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuteen nähden ei välttämättä ratkaise pidätysvelvollisuuden ja solidaarisen vastuun yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuteen nähden.

14 Niinpä – toisin kuin tilanteessa, josta oli kyse asiassa C-98/04, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, 4.5.2006 annetussa tuomiossa (Kok. 2006, s. I-4003) – pidätysvelvollisuuden ja solidaarisen vastuun tutkiminen voidaan erottaa rekisteröintivelvollisuuden tutkimisesta.

Väitetty jäsenyysoikeuksien noudattamatta jättäminen

Asianosaisten lausumat

15 Komissio väittää, että pidätysvelvollisuus ja solidaarinen vastuu ovat EY 49 ja EY 50 artiklan vastaisia, koska ne ovat omiaan saamaan rakennuttajat ja urakoitsijat luopumaan sellaisten sopimuskumppaneiden käyttämisestä, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja jotka eivät ole siellä rekisteröityjä, ja luovat näin todellisen esteen palveluntarjoajille, jotka eivät ole asettautuneet Belgiaan ja jotka eivät ole siellä rekisteröityjä mutta jotka haluavat tarjota siellä palvelujaan.

16 Komissio katsoo, että sekä pidätysvelvollisuus että solidaarinen vastuu ovat toimenpiteitä, joita ei voida perustella.

17 Pidätysvelvollisuuden osalta komissio esittää, että koska niitä verovelkoja, joiden kantaminen pidätysvelvollisuudella Belgian viranomaisten mukaan varmistetaan, ei useimmissa tapauksissa ole syntynyt sellaisten palveluntarjoajien osalta, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan mutta jotka suorittavat siellä töitä palvelujen tarjoamisen vapauden nojalla, kyseistä toimenpidettä ei voida perustella millään veronkierron ehkäisemiseen liittyvillä pakottavilla syillä.

18 Komissio väittää, että pidättämisen yleisellä sovellettavuudella ylitetään joka tapauksessa sillä tavoitellut päämäärät ja että niissä erityistapauksissa, joissa verovelat olisi maksettava tai perittävä Belgiassa, olisi mahdollista käyttää muita, vähemmän rajoittavia ja paremmin soveltuvia keinoja.

19 Solidaarisen vastuun osalta komissio väittää, että se on suhteeton, koska on olemassa muita, vähemmän rajoittavia keinoja, joilla sopimuskumppanien mahdollisten verovelkojen maksaminen tai kantaminen voidaan taata.

20 Lisäksi komissio riitauttaa sen, että rakennuttajan tai urakoitsijan solidaarista vastuuta sovelletaan sopimuskumppanin niiden verovelkojen lisäksi, jotka kohdistuvat tämän ensin mainituille tekemiin töihin, myös tämän kaikkiin muihin verovelkoihin, jotka koskevat työskentelyajanjaksoa sekä tätä aikaisempia ajanjaksoja, mikä merkitsee vastuuta verovelkoista, jotka kohdistuvat muille henkilöille tehtyihin töihin.

21 Komissio moittii myös solidaarisen vastuun automaattista soveltamista, vaikkei rakennuttaja tai urakoitsija olisi syyllistynyt mihinkään virheeseen, ja lisää, että sillä, että rakennuttajan tai urakoitsijan on mahdotonta riitauttaa niiden verovelkojen perusteltavuutta, joiden maksamisesta ne ovat solidaarisesti vastuussa, loukataan puolustautumisoikeuksia.

22 Belgian hallitus vastaa, että pidätysvelvollisuudella ja solidaarisella vastuulla ei rajoiteta markkinoille pääsyä eikä palvelujen tarjoamisen vapautta, koska niissä on kyse verovelkojen kantamistavoista rakennusalalla. Koska riidanalaisia toimenpiteitä sovelletaan riippumatta siitä, ovatko sopimuskumppanit Belgiaan sijoittautuneita yrityksiä vai muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneita yrityksiä, komissio ei ole osoittanut, että belgialaiset toimijat olisivat vähemmän halukkaita käyttämään muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneita rekisteröimättömiä sopimuskumppaneita kuin belgialaisia rekisteröimättömiä sopimuskumppaneita.

23 Lisäksi Belgian hallitus väittää, että riidanalaiset toimenpiteet ovat perusteltuja veronkierron ehkäisemiseen rakennusalalla liittyvistä yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Mainitun hallituksen mukaan pidätysvelvollisuus ja solidaarinen vastuu ovat osa yleistä järjestelmää, jolla tehdään vilpillisten järjestelyjen käyttö vähemmän houkuttelevaksi ja ehkäistään niitä ja jonka tarkoituksena on yhtäältä kannustaa rekisteröityjen sopimuskumppaneiden käyttöä ja toisaalta

taata rekisteröimättömien sopimuskumppanien verovelkojen kantaminen.

24 Belgian hallitus kiistää myös komission väitteen, jonka mukaan ulkomaiset palveluntarjoajat eivät yleensä ole Belgiassa verovelvollisia välillisistä tai välittömistä veroista. Mainittu hallitus huomauttaa muun muassa, että kun rakennustyömaan kesto ylittää määrätyn ajan, siitä syntyvistä voitoista kannetaan Belgiassa ulkomailta asuvilta kannettava vero ja veronalaisia ovat niin ikään palkat, joita tällaisen rakennustyömaan toteuttava yritys maksaa Belgiassa palveluksessa olevalle henkilöstölleen, mikä merkitsee sitä, että ulkomainen palveluntarjoaja voi olla maksuvelvollinen mainittuihin palkkoihin liittyvistä ennakonpidätyksistä. Vastaavasti palveluntarjoaja voi olla velvollinen suorittamaan mainitun ennakonpidätyksen sellaisten palkkojen osalta, joita maksetaan ulkomaisille työntekijöille, jotka on Belgiassa otettu palvelukseen yli 183 päivän ajaksi 12 kuukauden ajanjakson kuluessa, tai työntekijöille, joiden kotipaikka on Belgiassa. Belgian hallitus mainitsee lisäksi useita tilanteita, joissa muusta jäsenvaltiosta oleva palveluntarjoaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kuten esimerkiksi silloin, kun kyseisen palveluntarjoajan sopimuskumppanilla ei ole mainitun veron osalta velvollisuutta jättää säännöllisin aikavälein tehtävää ilmoitusta (esimerkiksi sairaalat ja oppilaitokset) tai kun kyseinen sopimuskumppani on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen, jolla ei ole Belgiassa kiinteää toimipaikkaa eikä vastaavaa edustajaa.

25 Belgian hallitus viittaa asiassa C-384/93, Alpine Investments, 10.5.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-1141) ja väittää, että yhteisön tason yhdenmukaistamisen puuttuessa ei ole kohtuutonta ottaa käyttöön sääntöjä, joita sovelletaan yleisesti ja erotuksetta, jotta veronkiertoa rakennusalailla voidaan tehokkaasti ehkäistä.

26 Mainittu hallitus väittää lisäksi, että verovelkojen periminen perinteisin tavoin (erityisesti jälkikäteen oikeusteitse) on osoittautunut tehottomaksi erityistilanteessa, jossa on kyse työvoiman tarjoajista.

27 Erityisesti solidaarisen vastuun osalta Belgian hallitus väittää, että komissio on perustanut arviointinsa virheellisesti belgialaisten rakennuttajien tai urakoitsijoiden tilanteeseen sen sijaan, että se olisi arvioinut rekisteröimättömien sopimuskumppanien tilannetta ja pohtinut kyseessä olevan toimenpiteen suhteellisuutta sillä tavoiteltuun päämäärään nähden.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

28 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artiklassa ei ainoastaan kielletä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden perusteella, vaan siinä edellytetään myös kaikkien palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muista jäsenvaltioista peräisin oleviin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevien, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavien henkilöiden toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. vastaavasti asia C-76/90, Säger, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4221, 12 kohta; asia C-279/00, komissio v. Italia, tuomio 7.2.2002, Kok. 2002, s. I-1425, 31 kohta; asia C-131/01, komissio v. Italia, tuomio 13.2.2003, Kok. 2003, s. I-1659, 26 kohta; asia C-244/04, komissio v. Saksa, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-885, 30 kohta ja asia C-255/04, komissio v. Ranska, tuomio 15.6.2006, 37 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 25 kohdassa, toimenpiteet, joilla toimija voidaan saada luopumaan palvelujen tarjoamisen vapauden käyttämisestä, kuuluvat EY:n perustamissopimuksessa näin vahvistetun kiellon alaan (ks. vastaavasti asia C-17/00, De Coster, tuomio 29.11.2001, Kok. 2001, s. I-9445, 33 kohta; asia C-289/02, AMOK, tuomio 11.12.2003, Kok. 2003, s. I-15059, 36 kohta ja asia C-8/02, Leichtle, tuomio 18.3.2004, Kok. 2004, s. I-2641,

32 kohta).

30 Nyt esillä olevassa asiassa siitä, että CIR 92:n 403 §:n mukaisesti rakennuttajan tai urakoitsijan on pidätettävä Belgian hallinnon lukuun määrä, joka vastaa 15:tä prosenttia rekisteröimättömältä palveluntarjoajalta laskutetusta määrästä, aiheutuu se, että mainittua palveluntarjoajaa estetään saamasta välittömästi haltuunsa osaa tuloistaan ja se voi saada kyseisen määrän takaisin vasta erityisen hallinnollisen menettelyn päätteeksi. Ne haitat, joita pidätysvelvollisuudesta aiheutuu sellaiselle palveluntarjoajille, joita ei ole rekisteröity Belgiassa ja jotka eivät ole sijoittautuneet sinne, ovat täten omiaan saamaan nämä luopumaan Belgian markkinoille tulosta rakennusalan palvelujen tarjoamiseksi.

31 Vastaavasti se, että CIR 92:n 402 §:n mukaisesti rakennuttaja tai urakoitsija, joka tekee sopimuksen Belgiassa rekisteröimättömän palvelujen tarjoajan kanssa, on solidaarisesti vastuussa kaikista mainitun palvelujen tarjoajan verovelosta, jotka kohdistuvat aikaisempiin verotuskausiin, siihen määrään asti, joka vastaa 35:tä prosenttia tehtävien töiden hinnasta, on omiaan saamaan mainitun rakennuttajan tai urakoitsijan luopumaan sellaisen palvelujen tarjoajan käyttämisestä, jota ei ole rekisteröity Belgiassa ja joka ei ole sijoittautunut sinne mutta joka kuitenkin tarjoaa laillisesti samanlaisia palveluita jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut. Vaikka solidaarista vastuuta sovelletaankin rekisteröimättömän palvelujen tarjoajan käyttämisen yhteydessä erotuksesta siitä riippumatta, onko tämä sijoittautunut Belgiaan vai johonkin muuhun jäsenvaltioon, on kuitenkin todettava, että vaikka sellaisilta palvelujen tarjoajilta, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity, ei evätä mahdollisuutta tarjota palveluitaan kyseisessä maassa, riidanalaisella säännöksellä vaikeutetaan kuitenkin niiden pääsyä Belgian markkinoille.

32 Pidätysvelvollisuus ja solidaarinen vastuu muodostavat täten palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen.

33 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansallista lainsäädäntöä, joka koskee alaa, jota ei ole yhdenmukaistettu yhteisön tasolla, ja jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin henkilöihin tai yrityksiin, jotka harjoittavat toimintaa kyseisen jäsenvaltion alueella, voidaan, siitä huolimatta, että sillä rajoitetaan palvelujen vapaata tarjoamista, pitää perusteltuna yleistä etua koskevan pakottavan syyn perusteella, jos tätä etua ei jo suojella palvelujen tarjoajaan sen sijoittautumisvaltiossa sovellettavilla säännöillä ja jos säännökset ovat omiaan takaamaan niillä tavoitellun päämäärän toteutumisen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. em. asia Säger, tuomion 15 kohta; yhdistetyt asiat C-369/96 ja C-376/96, Arblade ym., tuomio 23.11.1999, Kok. 1999, s. I-8453, 34 ja 35 kohta; asia C-164/99, Portuguesa Construções, tuomio 24.1.2002, Kok. 2002, s. I-787, 19 kohta; em. asia komissio v. Italia, tuomion 33 kohta; asia C-445/03, komissio v. Luxemburg, tuomio 21.10.2004, Kok. 2004, s. I-10191, 21 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomio 19.1.2006, 31 kohta).

34 Koska Belgian hallitus on väittänyt, että riidanalaiset toimenpiteet ovat perusteltuja veronkierron ehkäisemiseen rakennusosalalla liittyvistä yleistä etua koskevista pakottavista syistä, on selvitetävä, voidaanko tällainen perustelu hyväksyä.

35 Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin todennut, että veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus voivat olla sellaisia syitä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoituksia (ks. asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta; asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 39 kohta ja asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 27 kohta), se on myös huomauttanut, että yleinen veronkierron tai veropetoksen oletama ei ole riittävä perustelemaan toimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Belgia, tuomion 45 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, 27 kohta).

36 Vaikka nyt esillä olevassa asiassa myönnettäisiin, että eräissä Belgian hallituksen mainitsemisissa tilanteissa palvelujen tarjoajat, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity, voivat olla velvollisia maksamaan niitä veroja ja ennakonpidätyksiä, joiden kantaminen pidätysvelvollisuudella ja solidaarisella vastuulla pyritään takaamaan, on ilmeisen selvää, että kyseisten toimenpiteiden soveltaminen ei rajoitu ainoastaan näihin tilanteisiin.

37 Tarve ehkäistä veropetoksia ei kuitenkaan ole riittävä syy, jotta sillä voitaisiin perustella pidätysvelvollisuuden ja solidaarisen vastuun yleinen ja ennakkollinen soveltaminen kaikkiin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity; osa näistä ei lähtökohtaisesti ole velvollinen suorittamaan edellä tarkoitettuja veroja ja ennakonpidätyksiä.

38 Koska riidanalaisia toimenpiteitä sovelletaan automaattisesti ja ehdottomasti, niiden yhteydessä ei ole mahdollista ottaa huomioon sellaisten palvelujen tarjoajien, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity, yksilöllistä tilannetta.

39 Pidätysvelvollisuuden osalta keino, joka olisi ollut vähemmän rajoittava kuin se, että palvelujen tarjoajilta evätään mahdollisuus saada välittömästi haltuunsa tuloistaan osa, joka ei ole vähäinen, olisi ollut sellaisesta järjestelmästä säättäminen, joka perustuu tietojenvaihtoon rakennuttajien, urakoitsijoiden, palvelujen tarjoajien ja Belgian verohallinnon välillä ja joka olisi mahdollistanut esimerkiksi sen, että rakennuttajat ja urakoitsijat voivat saada tiedon sopimuskumppaniensa mahdollisista verovelvoista, tai jossa olisi asetettu velvollisuus ilmoittaa Belgian verohallinnolle kaikista rekisteröimättömien sopimuskumppanien kanssa tehdyistä sopimuksista tai kaikista näiden hyväksi suoritetuista maksuista.

40 Vastaavasti, mitä tulee solidaariseen vastuuseen, jotta olisi voitu rajoittaa sitä estävää vaikutusta, joka siitä aiheutuu rakennuttajille ja urakoitsijoille suhteessa kaikkiin rekisteröimättömiin palvelujen tarjoajiin – lähtökohtaisesti riippumatta siitä, ovatko ne velvollisia maksamaan edellä tarkoitettuja veroja tai ennakonpidätyksiä ja ovatko ne hoitaneet verotukselliset velvollisuutensa asianmukaisesti – vähemmän rajoittava keino olisi ollut säätää, että palvelujen tarjoajilla on mahdollisuus todistaa verotuksellisen tilanteensa olevan asianmukaisesti hoidettu tai että rakennuttajat ja urakoitsijat voivat välttyä solidaarisesta vastuusta, jos ne ovat täyttäneet tietyt muodollisuudet, joilla varmistetaan niiden palvelujen tarjoajien, joiden kanssa ensin mainituilla on aikomus solmia sopimussuhde, verotuksellisen tilanteen asianmukaisuus.

41 Lisäksi, kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, riidanalaisen toimenpiteiden epäsuhtaisuutta lisää se, että niitä sovelletaan kumulatiivisesti.

42 Täten on todettava, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 49 ja EY 50 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se edellyttää, että rakennuttajat ja urakoitsijat, jotka käyttävät Belgiassa rekisteröimättömiä ulkomaisia sopimuskumppaneita, pidättävät 15 prosenttia suoritettujen töiden perusteella maksettavasta rahamäärästä, ja koska se asettaa mainitut

rakennuttajat ja urakoitsijat solidaariseen vastuuseen kyseisten sopimuskumppanien verovelosta.

Oikeudenkäyntikulut

43 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Belgian kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, se on veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) **Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 49 ja EY 50 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se edellyttää, että rakennuttajat ja urakoitsijat, jotka käyttävät Belgiassa rekisteröimättömiä ulkomaisia sopimuskumppaneita, pidättävät 15 prosenttia suoritettujen töiden perusteella maksettavasta rahamäärästä, ja koska se asettaa mainitut rakennuttajat ja urakoitsijat solidaariseen vastuuseen kyseisten sopimuskumppanien verovelosta.**

2) **Belgian kuningaskunta veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.