

Downloaded via the EU tax law app / web

62021CJ0431

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

13 päivänä lokakuuta 2022 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus – Yhteisövero – Yhteisöjen verotettavan tulon määrittäminen – Liiketoimet, joilla on liittymä ulkomaihin – Keskinäisessä riippuvuussuhteessa olevien henkilöiden välisiä liikesuhteita koskeva verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus – Seuraamusluonteinen verotettavan tulon arviointi ja korottaminen

Asiassa C?431/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Bremen (Bremenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 7.7.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.7.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X GmbH & Co. KG

vastaan

Finanzamt Bremen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J.?C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: N. Emiliou,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

X GmbH & Co. KG, edustajinaan S. Stahlschmidt ja J. Uterhark, Rechtsanwälte, sekä M. Giese, Steuerberaterin,

–

Saksan hallitus, asiamiehinnään J. Möller ja R. Kanitz,

–

Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja V. Uher,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 ja EY 49 artiklan sekä SEUT 49 ja SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat X GmbH & Co. KG ja Finanzamt Bremen (Bremenin verotoimisto, Saksa) ja jossa on kyse jälkimmäisen soveltamasta verotettavan tulon korotuksesta (jäljempänä veronkorotus) sillä perusteella, ettei keskenään etuyhteydessä olevien yhtiöiden välisiä rajat ylittäviä liikesuhteita koskevien tietojen kirjaamista koskevaa verotukseen liittyvää velvollisuutta ole noudatettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3

Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, BGBl. 2002 I, s. 3866), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä AO), 90 §:ssä, joka koskee verovelvollisen yhteistyövelvoitteita, säädetään seuraavaa:

”(1) Asianomaisilla henkilöillä on velvollisuus tehdä yhteistyötä tosiseikkojen selvittämisessä. Niiden on yhteistyövelvoitteensa täyttämiseksi erityisesti ilmaistava totuudenmukaisesti kaikki verottamisen kannalta merkitykselliset tosiseikat ja esitettävä niiden tiedossa oleva selvitysaineisto. Näiden velvollisuuksien laajuus riippuu yksittäistapauksen olosuhteista.

--

(3) Tilanteissa, joissa on kyse liiketoimista, joilla on liittymä ulkomaihin, verovelvollisen on kirjattava tiedot liikesuhteiden, jotka sillä on [verotuksen ulkomaansuhteista 8.9.1972 annetun lain (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen; BGBl. 1972 I, s. 1713)] 1 §:n 2 momentissa tarkoitettujen lähipiiriin kuuluvien henkilöiden kanssa, laadusta ja sisällöstä. Kirjaamisvelvollisuus käsittää myös hinnoista ja muista kaupallisista ehdoista lähipiiriin kuuluvien henkilöiden kanssa tehtyjen sopimusten, joissa on noudatettava markkinaehtoperiaatetta, taloudelliset ja oikeudelliset perusteet. Jos kyse on poikkeuksellisista liiketoimista, kirjaukset on tehtävä viipymättä. Kirjaamisvelvollisuutta sovelletaan analogisesti verovelvollisiin, joiden on Saksassa suoritettavaa verotusta varten jaettava voitot Saksassa sijaitsevan yrityksensä ja sen ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen kesken tai määritettävä ulkomaisen yrityksensä Saksassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen voitto. Lainsäädännön yhdenmukaisen soveltamisen takaamiseksi liittovaltion valtiovarainministeriöllä on toimivalta Bundesratin suostumuksella määrittää asetuksella kyseisten kirjausten luonne, sisältö ja laajuus. Veroviranomainen voi pääsääntöisesti vaatia kirjausten esittämistä ainoastaan verotarkastuksen suorittamista varten. Esittämisvelvollisuus perustuu 97 §:ään sillä poikkeuksella, että kyseisen pykälän 2 momenttia ei sovelleta. Kirjaukset on pyynnöstä esitettävä 60 päivän kuluessa. Siltä osin kuin on kyse poikkeuksellisiin liiketoimiin liittyvistä kirjauksista, määräaika on 30 päivää. Asianmukaisesti perustelluissa erityistapauksissa esittämisen määräaikaa voidaan pidentää.”

4

AO:n 162 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron perusteiden arvioiminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Jos veroviranomainen ei kykene selvittämään tai laskemaan veron perustetta, sen on arvioitava se. Tässä yhteydessä otetaan huomioon kaikki arvioinnin kannalta merkitykselliset seikat.

--

(3) Jos verovelvollinen laiminlyö 90 §:n 3 momentin mukaiset yhteistyövelvoitteensa jättämällä kirjattavat tiedot esittämättä tai jos esitetyt kirjaukset ovat olennaisilta osin käyttökelvottomia tai jos todetaan, että verovelvollinen ei ole suorittanut 90 §:n 3 momentin kolmannessa virkkeessä tarkoitettua tietojen kirjaamista viipymättä, sovelletaan kumottavissa olevaa olettamaa, jonka mukaan verovelvollisen Saksassa verotettavat tulot, joiden määrittämiseen 90 §:n 3 momentissa tarkoitetuilla kirjauksilla pyritään, ovat suuremmat kuin hänen ilmoittamansa tulot. Jos veroviranomaisten täytyy tällaisissa tilanteissa suorittaa arviointi ja tällaiset tulot kyetään määrittämään vain tietyissä rajoissa, erityisesti vain hintahaarukan perusteella, näitä rajoja voidaan soveltaa täysimääräisesti verovelvollisen vahingoksi. Jos siitä huolimatta, että verovelvollinen on esittänyt käyttökelpoiset kirjaukset, on viitteitä siitä, että markkinaehtoperiaatetta noudattaen verovelvollisen tulot olisivat olleet suurempia kuin kirjausten perusteella ilmoitetut tulot, ja jos tällaisia epäilyjä ei voida hälventää, koska lähipiiriin kuuluva ulkomailla asuva henkilö ei täytä 90 §:n 2 momentissa säädettyjä yhteistyövelvoitteitaan tai 93 §:n 1 momentissa säädettyjä tiedonantovelvoitteitaan, toista virkettä voidaan soveltaa analogisesti.

(4) Jos verovelvollinen ei esitä 90 §:n 3 momentissa tarkoitettuja kirjauksia tai jos esitettävät kirjaukset eivät olennaisilta osiltaan ole käyttökelpoisia, on määrättävä 5000 euron veronkorotus. Veronkorotus on vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia 3 momentin mukaisesti tehtävään oikaisuun perustuvasta lisätulosta, jos veronkorotus on tällaisen oikaisun seurauksena yli 5000 euroa. Jos käyttökelpoiset kirjaukset esitetään myöhässä, veronkorotuksen enimmäismäärä on 1000000 euroa mutta kuitenkin vähintään 100 euroa jokaista täyttä määrääjän ylittävää päivää kohti. Jos veroviranomaisille on myönnetty harkintavaltaa veronkorotuksen määrän osalta, huomioon on otettava veronkorotuksen tarkoituksen eli sen, että verovelvollinen noudattaa velvollisuuttaan tehdä 90 §:n 3 momentissa tarkoitettut kirjaukset ja esittää ne määrääjassa, lisäksi muun muassa verovelvollisen saama etu ja myöhässä esittämisen tapauksessa myös määrääjän ylittymisen kesto. Veronkorotusta ei määrätä, jos 90 §:n 3 momentissa tarkoitettua kirjaamisvelvollisuuden laiminlyönti on anteeksiannettava tai jos tuottamus on vain vähäinen. Laillisen edustajan tai velallisen puolesta toimivan henkilön tuottamus rinnastuu omaan tuottamukseen. Veronkorotus on yleensä vahvistettava verotarkastuksen päätyttyä.”

5

Verotuksen ulkomaansuhteista annetun lain 1 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Henkilö on verovelvollisen lähipiiriin kuuluva henkilö, jos

1.

henkilö omistaa verovelvollisesta välittömästi tai välillisesti vähintään neljänneksen (olennainen omistusosuus) tai voi käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa verovelvollisessa, tai kääntäen, jos verovelvollisella on olennainen omistusosuus mainitusta henkilöstä tai hän voi käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa kyseisessä henkilössä, tai

2.

kolmannella henkilöllä on olennainen omistusosuus sekä mainitusta henkilöstä että verovelvollisesta tai hän voi käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa kummassakin, tai

3.

henkilö tai verovelvollinen voi liikesuhteen ehdoista neuvoteltaessa käyttää verovelvolliseen tai henkilöön vaikutusvaltaa, jonka perusta on kyseisen liikesuhteen ulkopuolella, tai kun yhdellä heistä on oma intressi siihen, että toinen heistä saa tuloja.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6

Pääasian kantaja X on kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka on Bremenissä (Saksa) ja joka pitää hallussaan ja hallinnoi omistusosuuksia sekä suorittaa avustus?, neuvonta? ja hallinnointipalveluja. Pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan se omisti kokonaan erään rajavastuuyhtiön, jonka kotipaikka oli Saksassa ja joka puolestaan omisti kokonaan neljä muuta rajavastuuyhtiötä, joiden kotipaikka oli Saksassa.

7

X:n vastuunalaisena yhtiömiehenä on yhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa, ja äänettömänä yhtiömiehenä yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja jonka ainoa osakas Y on myös yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa.

8

X ja vastuunalaisena yhtiömiehenä ollut yhtiö sulautuivat vuonna 2013.

9

Y suoritti palveluja sellaisen toimeksiantosopimuksen perusteella, joka oli vuoden 2007 osalta tehty X:n vastuunalaisen yhtiömiehen kanssa ja riidanalaisen ajanjakson myöhempien vuosien osalta X:n kanssa.

10

Kyseisen sopimuksen mukaan Y:lle maksattavassa korvauksessa otetaan huomioon tosiasialliset kustannukset ja menot, Y:n yhtiötoiminnallisiin intresseihin liittyviä kustannuksia lukuun ottamatta (jäljempänä korvattavat kustannukset).

11

Y on velvollinen laatimaan asiakirjat korvattavista kustannuksista ja yksityiskohtaisen vuosilaskelman. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei Y ollut kuitenkaan toimittanut tällaista laskelmaa.

12

X:n osalta tehtiin tilikausia 2007–2010 ja muun muassa Y:lle maksettuja hallinnointikustannuksia koskenut verotarkastus. Saksan verohallinto piti kirjauksia, joita X:ltä vaadittiin AO:n 90 §:n 3 momentin nojalla (jäljempänä verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus), riittämättöminä.

13

Alankomaiden veroviranomainen ilmoitti X:n pyynnöstä 7.1.2016 Saksan verohallinnolle, että Y oli laskuttanut X:ltä kaikki kustannuksensa, mukaan lukien sellaiset kustannukset, jotka eivät olleet korvattavia.

14

X ja Saksan veroviranomaiset pääsivät Y:n myötävaikutuksella 17.3.2016 yksimielisyyteen siitä, että osa X:n Y:lle riidanalaiselta ajanjaksolta suorittamista maksuista, vuosittain 400000 euroa ja yhteismäärältään 1,6 miljoonaa euroa, oli virheellisesti sisällytetty toimintamenoihin.

15

Saksan verohallinto mainitsi 10.6.2016 päivätyssä kertomuksessaan, että X:n verotukseen liittyvän dokumentointivelvollisuuden nojalla esittämät asiakirjat eivät olleet käyttökelpoisia.

16

Tämän seurauksena verohallinto määräsi 8.11.2016 X:lle veronkorotuksen, jonka suuruus oli 5 prosenttia X:n lisätuloista, joiden määräksi verohallinto arvioi 20000 euroa vuodessa eli yhteensä 80000 euroa.

17

X teki 9.12.2016 kyseisestä päätöksestä verohallinnolle oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin.

18

X nosti kyseisestä päätöksestä 27.12.2017 Finanzgericht Bremenissä (Bremenin verotuomioistuin, Saksa) kanteen, jossa X väitti, että AO:n 162 §:n 4 momentti, jonka perusteella sille määrättiin veronkorotus, on sijoittautumisvapauden vastainen.

19

Finanzgericht Bremen mainitsi, että Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oli katsonut, että verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus on sijoittautumisvapauden rajoitus, jota voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja erityisesti jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä ja tehokkaan verovalvonnan mahdollistamista koskevan tarpeen vuoksi, ottamatta kuitenkaan kantaa siihen, onko kyseisen velvollisuuden laiminlyönnin tapauksessa mahdollisesti määrättävä veronkorotus unionin oikeuden mukainen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä veronkorotus saattaa ylittää sen, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

20

Tässä tilanteessa Finanzgericht Bremen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sijoittautumisvapauden takaavaa EY 43 artiklaa tai SEUT 49 artiklaa (taikka palvelujen

tarjoamisen vapauden takaavaa EY 49 artiklaa tai SEUT 56 artiklaa) tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisen on kirjattava tilanteissa, joissa on kyse sen liiketoimista, joilla on liittymä ulkomaihin, sellaiset tiedot lähipiiriin kuuluvien henkilöiden kanssa ylläpitämiensä liikesuhteiden laadusta ja sisällöstä, jotka käsittävät myös hinnoista ja muista kaupallisista ehdoista lähipiiriin kuuluvien henkilöiden kanssa tehtyjen sopimusten, joissa on noudatettava markkinaehtoperiaatetta, taloudelliset ja oikeudelliset perusteet, ja jonka mukaan silloin, jos verovelvollinen ei toimita edellä mainittuja kirjauksia verohallinnon pyynnöstä tai jos toimitetut kirjaukset ovat olennaisilta osin käyttökelvottomia, ei ainoastaan omaksuta kumottavissa olevaa olettaa, jonka mukaan verovelvollisen Saksassa verotettavat tulot, jotka tietojen kirjaamisen avulla pyritään selvittämään, ovat ilmoitettuja tuloja suuremmat – ja jos veroviranomaisten täytyy tällaisissa tilanteissa suorittaa arviointi ja nämä tulot kyetään vain arvioimaan tietyissä rajoissa, erityisesti vain hintahaarukan perusteella, tällaisia rajoja voidaan soveltaa täysimääräisesti verovelvollisen vahingoksi –, vaan sen lisäksi voidaan määrätä veronkorotus, joka on vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia selville saadusta tulojen lisämäärästä, kuitenkin vähintään 5000 euroa, ja mikäli käyttökelpoiset kirjatut tiedot toimitetaan myöhässä, enintään 1000000 euroa, kuitenkin vähintään 100 euroa jokaiselta määräajan ylittävältä kokonaiselta päivältä, ja veronkorotus voidaan jättää määräämättä vain silloin, jos tietojen kirjaamista koskevien velvoitteiden laiminlyönti vaikuttaa anteeksiannettavalta tai tuottamus on vain vähäinen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

21

Aluksi on mainittava, että itse ennakkoratkaisupyynnön tekstistä ja esitetyn kysymyksen sanamuodosta ilmenee, että on syytä esittää unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, joiden avulla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi arvioida paitsi veronkorotuksen, jolla sanktioidaan verotukseen liittyvän dokumentointivelvollisuuden noudattamatta jättäminen, myös itse kyseisen velvollisuuden yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

22

Pääasian kannalta ei sitä vastoin vaikuta tarpeelliselta antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle vastauksia, joiden avulla voidaan arvioida sitä, onko kyseisen tuomioistuimen mainitsema Saksan lainsäädäntö, joka koskee sovellettavaa veronkorotusta tilanteessa, jossa käyttökelpoinen verotukseen liittyvä dokumentaatio esitetään myöhässä, unionin oikeuden mukainen.

Sovellettava liikkumisvapaus

23

On mainittava, että vaikka ennakkoratkaisukysymys liittyy sijoittautumisvapautta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskeviin EY:n perustamissopimuksen ja EUT?sopimusten määräyksiin, pääasiassa sovellettava vapaus on aiheellista määrittää.

24

Tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkuvuutta koskevan vapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (tuomio 21.1.2010, SGI, C?311/08,

EU:C:2010:26, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25

Lisäksi on todettu, että sijoittautumisvapauden alaan kuuluu kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistussuosiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (tuomio 31.5.2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26

Tältä osin on mainittava, että verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus koskee ainoastaan kansallisessa oikeudessa tarkoitettujen ”lähipiiriin kuuluvien” yritysten välisiä rajat ylittäviä liiketoimia, missä yhteydessä tällainen suhde määritellään pääomaomistukseen perustuvan tai muunlaisen keskinäisen riippuvuussuhteen – jolle vaikuttaa olevan luonteenomaista kussakin tapauksessa toisen selvä vaikutusvalta toiseen nähden – olemassaolon perusteella. Näin on joka tapauksessa silloin, kun tällainen yhteys määritellään pääasian tilanteen tavoin sen perusteella, että henkilöllä on suoraan tai välillisesti hallinnassaan vähintään neljäsosa verovelvollisen pääomasta. Y:llä on nimittäin hallinnassaan välillisesti Alankomaihin sijoittautuneen yhtiön kautta 100 prosenttia Saksaan sijoittautuneen X:n pääomasta.

27

Kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on edellä esitetyn perusteella tarkasteltava yksinomaan sijoittautumisvapauden kannalta.

28

Lisäksi on niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksessään EY 43 ja SEUT 49 artiklassa vahvistettuun sijoittautumisvapauteen, jäljempänä viitataan ainoastaan SEUT 49 artiklaan, jonka tulkinta pätee joka tapauksessa myös EY 43 artiklaan.

29

Niinpä on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella on ensinnäkin niiden henkilöiden, joiden kanssa sillä on pääomaomistukseen perustuva tai muunlainen keskinäinen riippuvuussuhde, jonka perusteella kyseinen verovelvollinen tai kyseiset henkilöt voivat käyttää selvää vaikutusvaltaa toiseen nähden, kanssa suorittamiensa rajat ylittävien liiketoimien laatua ja sisältöä sekä niissä sovellettavien hintojen ja muiden kaupallisten ehtojen taloudellisia ja oikeudellisia perusteita koskeva dokumentointivelvoite ja jossa säädetään toiseksi kyseisen velvollisuuden laiminlyönnin varalta paitsi siitä, että sen kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavat tulot oletetaan kumottavissa olevalla tavalla ilmoitettuja suuremmiksi – missä yhteydessä verohallinto voi arvioida tulojen määrän verovelvollisen vahingoksi –, myös sellaisen veronkorotuksen määräämisestä, jonka suuruus on vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia määritetystä tulojen lisämäärästä mutta kuitenkin vähintään 5000 euroa, paitsi jos kyseisen velvollisuuden laiminlyönti on anteeksiannettava tai jos tuottamus on vähäinen.

Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

Veroilmoituksen antamista koskeva velvollisuus

30

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklassa unionin kansalaisille tunnustettu sijoittautumisvapaus sisältää SEUT 54 artiklan mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa jossain toisessa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C-558/19, EU:C:2020:806, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31

Unionin tuomioistuin on erityisesti todennut, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on sijoittautumisvapauden rajoitus, jonka mukaan poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, jotka maassa asuva yhtiö myöntää yhtiölle, jonka kanssa se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa, lisätään ensin mainitun yhtiön omiin voittoihin vain, jos etuudet saava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon (tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C-558/19, EU:C:2020:806, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32

Nyt käsiteltävässä asiassa verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus koskee rajat ylittäviä liiketoimia kotimaisen yhtiön ja sellaisen muun yhtiön välillä, jonka kanssa kotimaisella yhtiöllä on pääomaomistukseen perustuva tai muunlainen keskinäinen riippuvuussuhde, jonka perusteella mainittu muu yhtiö voi käyttää selvää vaikutusvaltaa kotimaiseen yhtiöön nähden. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirjasta aineistosta ilmenee lisäksi, että kotimaisilla yhtiöillä ei ole vastaavaa velvollisuutta toisten kotimaisten yhtiöiden kanssa suorittamiensa liiketoimien osalta.

33

Tällainen erilainen kohtelu voi merkitä SEUT 49 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapauden rajoitusta, koska verotusvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä kohdellaan epäedullisemmin siinä tapauksessa, että yhtiöt, joiden kanssa ne ovat keskinäisessä riippuvuussuhteessa, ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon.

34

Toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö voisi nimittäin luopua hankkimasta, perustamasta tai pitämästä tytäryhtiötä tällaisessa jäsenvaltiossa (ks. analogisesti tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C-558/19, EU:C:2020:806, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksellinen toimenpide, joka voi rajoittaa sijoittautumisvapautta, voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se voidaan oikeuttaa unionin oikeudessa tunnustetuilla yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. Tällaisessa tapauksessa rajoituksella on kyettävä myös takaamaan kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C-558/19, EU:C:2020:806, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36

Tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä sekä niiden tarkoitus ja sisältö (tuomio 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Sopimusperusteisten sijoitusrahastojen verovapaus), C?342/20, EU:C:2022:276, 69 kohta).

37

Saksan hallitus esittää kuitenkin lähinnä argumentteja, jotka liittyvät tarpeeseen taata siirtohinnoittelun tehokas verovalvonta sen selvittämiseksi, ovatko verovelvollisen lähipiiriin kuuluvien yritysten kanssa suorittamat rajat ylittävät liiketoimet markkinaehtoisia, ja jotka eivät niinkään liity kysymykseen tilanteiden keskinäisestä rinnastettavuudesta vaan oikeuttamisperusteeseen, joka koskee tarvetta taata verovalvonnan tehokkuus jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi (ks. analogisesti tuomio 31.5.2018, Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, 40 kohta).

38

Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja?aineistosta nimittäin ilmenee, että tällaisella lainsäädännöllä pyritään verovalvontaa helpottamalla takaamaan verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä, mikä on – kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee – yleistä etua koskeva pakottava syy (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C?269/09, EU:C:2012:439, 63 kohta ja tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C?558/19, EU:C:2020:806, 31 kohta).

39

Tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako voidaan oikeuttaa erilainen kohtelu silloin, kun tarkastellulla järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (tuomio 31.5.2018, Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, 43 kohta).

40

Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että sen salliminen, että ulkomailla asuvien yhtiöiden tytäryhtiöt voivat siirtää voittojaan poikkeuksellisina etuuksina emoyhtiöilleen, saattaisi vaarantaa verotusvallan tasapainoisen jaon jäsenvaltioiden välillä ja että tämä olisi omiaan vaarantamaan itse verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden välillä koskevan järjestelmän, koska tällaisia etuuksia myöntävän tytäryhtiön jäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa kyseisen tytäryhtiön asuinvaltiona sen tuloja, ja tämä tapahtuisi mahdollisesti etuuksia saavan emoyhtiön kotipaikan jäsenvaltion hyväksi (ks. vastaavasti tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C?558/19, EU:C:2020:806, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41

Kun verotukseen liittyvällä dokumentointivelvollisuudella edellytetään verovelvollisen, tässä tapauksessa verotusjäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön, dokumentoivan tiedot rajat ylittävistä liiketoimistaan sellaisten yritysten kanssa, joihin se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa, mukaan lukien tiedot sekä kyseisten liiketoimien laadusta ja sisällöstä että hinnoista ja muista kaupallisista ehdoista tehtyjen sopimusten taloudellisista ja oikeudellisista perusteista, kyseinen

jäsenvaltio voi tällaisen velvollisuuden ansiosta valvoa tehokkaammin ja täsmällisemmin, että kyseiset liiketoimet on tehty markkinaehtojen mukaisesti, ja käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettujen toimintojen osalta (ks. analogisesti tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C?558/19, EU:C:2020:806, 33 kohta).

42

Niinpä sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään verotukseen liittyvästä dokumentointivelvollisuudesta, jolla varmistetaan verovelvollisen tehokkaampi ja täsmällisempi verovalvonta ja jolla pyritään estämään se, että asianomaisessa jäsenvaltiossa saadut voitot siirretään niitä verottamatta kyseisen jäsenvaltion verotusvallan ulkopuolelle liiketoimilla, jotka eivät ole markkinaehtojen mukaisia, on omiaan takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilymisen (ks. analogisesti tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C?558/19, EU:C:2020:806, 34 kohta).

43

Tällaisella lainsäädännöllä ei kuitenkaan saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

44

Tämä raja ei ylity silloin, kun verovelvollisella on ilman liiallisia hallinnollisia velvoitteita mahdollisuus esittää merkityksellisiä tietoja rajat ylittävistä liiketoimista sellaisten yritysten kanssa, joiden kanssa se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa (ks. analogisesti tuomio 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ulkomaiselle yhtiölle myönnetty epätavallinen etu), C?558/19, EU:C:2020:806, 36 kohta).

45

Nyt käsiteltävässä asiassa esitetyn kysymyksen sanamuodosta itsestään ilmenee, että verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus koskee liikesuhteiden ”laatua ja sisältöä” mutta myös ”hinnoista ja muista kaupallisista ehdoista tehtyjen sopimusten taloudellisia ja oikeudellisia perusteita”. AO:n 90 §:n 3 momentissa täsmennetään kuitenkin, että tehtävien kirjausten luonteesta, sisällöstä ja laajuudesta säädetään tarkemmin soveltamisasetuksella, jonka sisältöä ei ole täsmennetty ennakkoratkaisupyynnössä ja jonka osalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, ettei siitä aiheudu verovelvolliselle liiallisia hallinnollisia velvoitteita.

46

Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että veroviranomainen voi pääsääntöisesti vaatia tällaisten asiakirjojen esittämistä ainoastaan verotarkastuksen suorittamista varten ja että asiakirjat on lähtökohtaisesti esitettävä 60 päivän määräajassa, jota voidaan asianmukaisesti perustelluissa erityistapauksissa pidentää.

47

Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin tältä osin kuuluvista tarkistuksista muuta johdu, ei siten vaikuta siltä, että tällaisella verotukseen liittyvällä dokumentointivelvollisuudella ylitettäisiin se, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

48

Tästä seuraa, että SEUT 49 artikla ei lähtökohtaisesti ole esteenä tällaiselle velvollisuudelle.

Veronkorotus

49

Verotukseen liittyvän dokumentointivelvollisuuden laiminlyönnin seuraamukseksi säädetyn veronkorotuksen osalta on muistutettava, että vaikka veroseuraamuksia koskevat järjestelmät kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan, koska niitä ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, tällaiset järjestelmät eivät saa kuitenkaan vaarantaa EUT-sopimuksessa vahvistettuja vapauksia (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50

Koska nyt käsiteltävässä asiassa veronkorotus on seuraamus verotukseen liittyvän dokumentaatiovelvollisuuden, joka saattaa merkitä sijoittautumisvapauden rajoitusta, noudattamatta jättämisestä, se voi itsessään merkitä tällaista rajoitusta.

51

Kuten edellä 35 kohdassa muistutettiin, tällainen rajoitus voidaan kuitenkin hyväksyä, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos sen soveltaminen on tällaisessa tapauksessa omiaan takaamaan tavoitellun päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän saavuttamiseksi.

52

Unionin tuomioistuin on myös todennut, että seuraamusten, myös rikosoikeudellisten, määräämistä voidaan pitää tarpeellisena kansallisen lainsäädännön tehokkaan noudattamisen takaamiseksi, edellyttäen kuitenkin, että määrätyn seuraamuksen luonne ja määrä ovat kussakin yksittäistapauksessa oikeassa suhteessa sen rikkomuksen vakavuuteen nähden, josta sillä rangaistaan (tuomio 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53

Siltä osin, voidaanko veronkorotuksella taata kansallisen lainsäätäjän tavoitteleman päämäärän saavuttaminen, on mainittava, että riittävän suuren veronkorotuksen soveltaminen on omiaan saamaan verovelvollisen, jolle on asetettu verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus, luopumaan kyseisen velvoitteen noudattamatta jättämisestä, jolloin vältetään se, että verotusjäsenvaltiolta viedään mahdollisuus valvoa tehokkaasti rajat ylittäviä liiketoimia sellaisten yhtiöiden välillä, jotka ovat keskenään riippuvuussuhteessa, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon takaamiseksi.

54

Pääasian kantajan ja Euroopan komission argumentti, jonka mukaan tällainen veronkorotus ei ehkä ole tarpeen, jos vastaavanlaisia kansallisia tilanteita varten on jo olemassa lievempiä seuraamuksia, näyttää todellisuudessa koskevan pikemminkin veronkorotuksen määrän asianmukaisuutta. On joka tapauksessa huomattava, että tällaisten seuraamusten olemassaolo ei ilmene unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta. Lisäksi on mainittava, että sillä seikalla, että Saksan lainsäädännössä säädetään lievemmistä seuraamuksista silloin, kun

verovelvollinen ei täysin valtiosisäisissä tilanteissa noudata yhteistyövelvoitteita veronkierron ja vilpillisen verokilpailun torjunnassa, ei lähtökohtaisesti ole merkitystä arvioitaessa sellaisen veronkorotuksen tarpeellisuutta, jolla on eri tavoite eli verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen jäsenvaltioiden välillä.

55

Kyseisen veronkorotuksen oikeasuhteisuudesta on todettava, että sellaisen seuraamuksen soveltaminen, joka on siinä tapauksessa, että verotukseen liittyvä dokumentointivelvollisuus laiminlyödään, vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia verohallinnon tekemään korjaukseen perustuvasta tulojen lisämäärästä ja jolla ei ole ehdotonta absoluuttista enimmäismäärää ja jonka vähimmäismäärä on 5000 euroa silloinkin, kun verohallinto ei lopulta voi todeta mitään lisätulojen määrää, ei vaikuta itsessään johtavan määrältään liiallisen seuraamuksen määräämiseen.

56

Kuten komissio mainitsee, tällaisen seuraamuksen määrän vahvistaminen prosentiosuutena verotettavien tulojen oikaisusta mahdollistaa korrelaation sakon määrän ja laiminlyönnin vakavuuden välillä. Sillä, että veronkorotuksen vähimmäismääräksi on säädetty 5000 euroa, voidaan lisäksi säilyttää veronkorotuksen ehkäisevä vaikutus silloin, kun sen vähimmäismäärä olisi liian alhainen, kun taas 10 prosentin enimmäismäärällä taataan se, ettei veronkorotuksen määrä ole liiallinen.

57

Se, ettei veronkorotusta sovelleta, jos verotukseen liittyvän dokumentointivelvollisuuden laiminlyönti on anteeksiannettava tai jos tuottamus on vain vähäinen, tukee tätä analyysiä.

58

On vielä mainittava, ettei perusteena erilaiselle tulkinnalle voi olla se, että Saksan lainsäädännössä säädetään myös veroilmoituksen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnin tapauksessa verovelvollisen verotettavien tulojen oikaisusta ja tulot oletetaan tällöin kumottavissa olevalla tavalla aliarvioituiksi.

59

Kyseiset säännöt ovat nimittäin luonteeltaan erilaisia kuin veronkorotus, koska niillä ei sanktioida verotukseen liittyvän dokumentointivelvollisuuden laiminlyömistä vaan oikaistaan verovelvollisen verotettavien tulojen määrä.

60

Niinpä SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä myöskään pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle veronkorotukselle.

61

Esitettyyn kysymykseen on edellä mainitun perusteella vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella on ensinnäkin niiden henkilöiden, joiden kanssa sillä on pääomaomistukseen perustuva tai muunlainen keskinäinen riippuvuussuhde, jonka perusteella kyseinen verovelvollinen tai kyseiset henkilöt voivat käyttää selvää vaikutusvaltaa toiseen nähden, kanssa suorittamiensa rajat ylittävien

liiketoimien laatua ja sisältöä sekä niissä sovellettavien hintojen ja muiden kaupallisten ehtojen taloudellisia ja oikeudellisia perusteita koskeva dokumentointivelvoite ja jossa säädetään toiseksi kyseisen velvollisuuden laiminlyönnin varalta paitsi siitä, että sen kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavat tulot oletetaan kumottavissa olevalla tavalla ilmoitettuja suuremmiksi – missä yhteydessä verohallinto voi arvioida niiden määrän verovelvollisen vahingoksi –, myös sellaisen veronkorotuksen määräämisestä, jonka suuruus on vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia määritetystä tulojen lisämäärästä mutta kuitenkin vähintään 5000 euroa, paitsi jos kyseisen velvollisuuden laiminlyönti on anteeksiannettava tai jos tuottamus on vähäinen.

Oikeudenkäyntikulut

62

Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella on ensinnäkin niiden henkilöiden, joiden kanssa sillä on pääomaomistukseen perustuva tai muunlainen keskinäinen riippuvuussuhde, jonka perusteella kyseinen verovelvollinen tai kyseiset henkilöt voivat käyttää selvää vaikutusvaltaa toiseen nähden, kanssa suorittamiensa rajat ylittävien liiketoimien laatua ja sisältöä sekä niissä sovellettavien hintojen ja muiden kaupallisten ehtojen taloudellisia ja oikeudellisia perusteita koskeva dokumentointivelvoite ja jossa säädetään toiseksi kyseisen velvollisuuden laiminlyönnin varalta paitsi siitä, että sen kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavat tulot oletetaan kumottavissa olevalla tavalla ilmoitettuja suuremmiksi – missä yhteydessä verohallinto voi arvioida niiden määrän verovelvollisen vahingoksi –, myös sellaisen veronkorotuksen määräämisestä, jonka suuruus on vähintään 5 prosenttia ja enintään 10 prosenttia määritetystä tulojen lisämäärästä mutta kuitenkin vähintään 5000 euroa, paitsi jos kyseisen velvollisuuden laiminlyönti on anteeksiannettava tai jos tuottamus on vähäinen.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: saksa.