

Downloaded via the EU tax law app / web

62021CJ0431

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2022. gada 13. oktobrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvība – Uzņēmumu ienkoma nodoklis – Sabiedrību ar nodokli apliekamo ienkumu noteikšana – Ar rīcībām saistīti darījumi – Nodokļu dokumentācijas pienākums attiecībā uz tirdzniecības attiecībām starp personām, kuras vieno savstarpējās atkarības attiecības – Ar nodokli apliekamo ienkumu aplēse un palielināšana kā sankcija

Lietā C-431/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Finanzgericht Bremen (Bremenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2021. gada 7. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 15. jūlijā, tiesvedībā

X GmbH & Co. KG

pret

Finanzamt Bremen,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [L. S. Rossi], tiesneši Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot] (referents) un S. Rodins [S. Rodin],

ģenerālvokāts: N. Emiliu [N. Emiliou],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

–

X GmbH & Co. KG vērā – S. Stahlschmidt un J. Uterhark, Rechtsanwälte, kā arī M. Giese, Steuerberaterin,

–

Vācijas valdības vērā – J. Möller un R. Kanitz, pārstāvji,

–

Eiropas Komisijas vērā – W. Roels un V. Uher, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 43. un 49. panta, kā arī LESD 49. un 56. panta interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp X GmbH & Co. KG un Finanzamt Bremen (Bremenes Finanšu pārvalde, Vācija) par pārdotās minētās piemēroto ar nodokli apliekamo ienākumu palielinājumu (turpmāk tekstā – “nodokļa palielinājums”) saistībā ar to, ka nav ieviests nodokļu dokumentācijas pienākums attiecībā uz pārrobežu tirdzniecības attiecībām starp saistīto sabiedrībām.

Atbilstošās tiesību normas

3

Abgabenordnung (Nodokļu noteikumi; BGBl. 2002 I, 3866. lpp.) redakcijā, kas piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “Nodokļu noteikumi”), 90. pantā ir paredzēts:

“(1) Attiecīgajam personām ir pienākums sadarboties faktu konstatēšanā. It īpaši tās izpilda savu sadarbības pienākumu, pilnīgi un patiesi atklājot atbilstošos faktus, kas attiecas uz aplikšanu ar nodokli, un sniedzot sev zināmos pierādījumus. Šo pienākumu apjoms ir atkarīgs no konkrētā gadījuma apstākļiem.

[..]

(3) Situācijās, kad darījumiem ir jāvalsts elements, nodokļu maksātājam ir jāveic tās tirdzniecības attiecības ar saistīto personām veida un satūra uzskaitē 1972. gada 8. septembra Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Likums par nodokļu uzlikšanu ārvalstu darījumos) (BGBl. 1972 I, 1713. lpp.)] 1. panta 2. punkta izpratnē. Uzskaites pienākums attiecas arī uz nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas vienošanās par cenām un citiem darījumu noteikumiem, kas noslēgti ar saistīto personām, ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem. Izņēmuma darījuma gadījumā uzskaiti veic šīs termiņos. Uzskaites pienākumu attiecīgi piemēro nodokļu maksātājiem, kuriem iekšējo nodokļu piemērošanai ir jāsadala peļņa starp savu pastāvīgo uzņēmumu un ārvalsts uzņēmumiem vai jānosaka sava ārvalsts uzņēmuma pastāvīgo uzņēmumu peļņa. Lai nodrošinātu tiesību vienveidīgu piemērošanu, Federālā finanšu ministrija, saņemot Bundesrat [Bundesrāts] piekrišanu, ir pilnvarota ar rīkojumu noteikt veicamo uzskaites veidu, saturu un apjomu. Nodokļu iestāde parasti pieprasa uzrādīt uzskaiti tikai fiskālās kontroles veikšanai. Uzrādīšana balstās uz 97. pantu, ja vien nav piemērojams šīs panta 2. punkts. Pēc pieprasījuma uzrādīšana ir jāveic 60 dienu laikā. Ciktāl uzskaitē attiecas uz izņēmuma darījumiem, termiņš ir 30 dienas. Pienācīgi pamatotos pašos gadījumos uzrādīšanas termiņš var tikt pagarināts.”

4

Nodokļu noteikumu “Nodokļu bāzes aplāse” 162. pantā ir noteikts:

“(1) Ja nodokļu iestāde nevar noteikt vai aprēķināt nodokļa bāzi, tā veic aplāsi. Tā jāem vērā

visus apstākļus, kam ir nozīme šajā aplūgumā.

[..]

(3) Ja nodokļu maksātājs nav izpildījis savus 90. panta 3. punktā paredzētos sadarbības pienākumus – nav uzrādījis uzskaiti vai uzrādītā uzskaitē bāzē nav izmantojama, vai arī tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nav šīs termiņveicis 90. panta 3. punkta trešajā teikumā minēto uzskaiti, tiek izdarīts atspēkojams pieņēmums, ka nodokļa maksātāja Vērtējuma ar nodokli apliekamie ienākumi, kuru noteikšanai tiek izmantota 90. panta 3. punkta minētā uzskaitē, ir lielāki nekā tie deklarētie ienākumi. Ja šādos gadījumos nodokļu iestādei ir jāveic aplūgšana un šos ienākumus var noteikt tikai konkrētās robežās, it īpaši tikai pamatojoties uz cenu starpību, šīs robežas var pilnībā izmantot nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā. Ja nodokļu maksātāja iesniegtā uzskaitē ir izmantojama, bet tiek konstatēts, ka nesaistītu pušu darījuma principa ieviešanas gadījumā viņa ienākumi būtu lielāki nekā ienākumi, kas deklarēti, pamatojoties uz uzskaiti, un attiecīgās šaubas nevar tikt kliedztas tādā veidā, ka šāds saistītais persona nepilda savus 90. panta 2. punktā paredzētos sadarbības pienākumus vai 93. panta 1. punktā paredzētos pienākumus sniegt informāciju, pēc analoģijas piemēro otro teikumu.

(4) Ja nodokļu maksātājs neuzrāda 90. panta 3. punktā minēto uzskaiti vai uzrādītā uzskaitē bāzē nav izmantojama, ir jānosaka palielinājums 5000 EUR apmērā. Palielinājums ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no ienākumu papildu summas, kas izriet no atbilstoši 3. punktam veiktās korekcijas, ja pēc šīs korekcijas palielinājums pārsniedz 5000 EUR. Ja izmantojama uzskaitē tiek iesniegta novēloti, maksimālais palielinājums ir 1000000 EUR, tomēr ne mazāk kā 100 EUR par pilnu termiņa nokavējuma dienu. Ciktāl nodokļu iestādēm ir jāpieņem rīcības brīvība noteikt palielinājuma summu, papildus šādam palielinājumam mērķim, kas ir vērsti uz to, lai nodokļu maksātājs ievērotu pienākumu veikt un termiņveic uzrādīt 90. panta 3. punktā minēto uzskaiti, ir jāņem vērā arī nodokļu maksātāja iegūtās priekšrocības un – novēlotas iesniegšanas gadījumā – termiņa nokavējuma ilgums. Palielinājumu nenosaka, ja 90. panta 3. punktā paredzēto pienākumu neizpilde šādi attaisnojama vai ja nolaidība ir nenozīmīga. Nolaidība, ko pieņem vislikumiskais pārstāvis vai darbinieks, pielīdzināma viņa pašā nolaidībai. Palielinājumu parasti nosaka pēc fiskālās kontroles beigām.

5

Likuma par nodokļu uzlikšanu šādu redakcijā, kas piemērojama pamatlīdz, 1. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Persona ir saistīta ar nodokļu maksātāju, ja:

1.

personai tieši vai netieši pieder vismaz ceturtdaļa no nodokļu maksātāja kapitāla daļām (būtiska līdzdalība) vai tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi uz nodokļu maksātāju, vai tieši otrādi – nodokļu maksātājam pieder būtiska līdzdalība minētās personas kapitālā vai tas tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi uz šo personu, vai

2.

trešajai personai pieder būtiska līdzdalība personas vai nodokļu maksātāja kapitālā, vai tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi uz abiem, vai

3.

persona vai nodokļu maksātājs, vienojoties par komercattiecību nosacījumiem, uz nodokļu

maksājumu vai personu var ņēst ietekmi, kas nav radusies no šīm komercattiecībām, vai ja vienam no tiem ir personiska interese otra gūtajos ienākumos.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

6

Prasītāja pamatlietā X ir Brēmenē (Vācija) reģistrēta komandītsabiedrība, kurai pieder un kura pārvalda kapitālas un sniedz atbalsta, konsultāciju un pārvaldības pakalpojumus. Pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā tai piederēja visas kapitālas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras juridiskā adrese ir Vācijā un kurai pašai piederēja visas kapitālas ņēts citās sabiedrības ar ierobežotu atbildību ar juridisko adresi šajā dalībvalstī.

7

X komplementārā dalībniece ir Vācijā reģistrēta sabiedrība, kuras komandīts ir Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, kuras vienīgais dalībnieks Y arī ir Nīderlandē reģistrēta sabiedrība.

8

2013. gadā X un komplementārā sabiedrība apvienojās.

9

Y sniedza pakalpojumus, pamatojoties uz pilnvarojuma līgumu, kas 2007. gadā tika noslēgts ar X komplementāro dalībnieku, pēc tam – attiecībā uz nākamajiem strīdīgā laikposma gadiem – ar X.

10

Šajā līgumā ir paredzēts, ka Y atalgojuma tiek ņēmas vērā faktiski radušās izmaksas un izdevumi, izņemot izmaksas, kas radušās Y sabiedrības interesēs (turpmāk tekstā – “atmaksājamas izmaksas”).

11

Y ir jāsagatavo dokumenti, kas attiecas uz atmaksājamo izmaksām, un detalizēts gada pārskats. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka Y tomēr šādu pārskatu nav iesniegusi.

12

Attiecībā uz X tika veikta fiskālā kontrole par 2007.–2010. finanšu gadu, tostarp par pārvaldības izmaksām, kas samaksātas Y. Vācijas nodokļu iestāde atzina dokumentāciju, kas X bija jāiesniedz atbilstoši Nodokļu noteikumu 90. panta 3. punktā paredzētajam pienākumam (turpmāk tekstā – “nodokļu dokumentācijas pienākums”), par nepietiekamu.

13

2016. gada 7. janvārī Nīderlandes nodokļu iestāde pēc X pieprasījuma informēja Vācijas nodokļu iestādi, ka Y ir izrakstījusi X rēķinus par visām savām izmaksām, ieskaitot izmaksas, kas nav atmaksājamas.

14

2016. gada 17. martā X un Vācijas nodokļu iestāde, piedaloties Y, noslēdza vienošanos, atbilstoši

kurai da? a no X maks?jumiem Y str?d?gaj? laikposm? 400000 EUR apm?r? gad? – kopsumm? 1,6 miljoni EUR – pamatdarb?bas izdevumos tika iegr?matoti k??daini.

15

2016. gada 10. j?nija zi?ojum? V?cijas nodok?u iest?de nor?d?ja, ka X, izpildot nodok?u dokument?šanas pien?kumu, iesniegtie dokumenti nav izmantojami.

16

T?d?j?di 2016. gada 8. novembr? š? iest?de piem?roja X nodok?a palielin?jumu, kas atbilst 5 % no X papildu ien?kumiem, un š? iest?de bija apr??in?jusi, ka tie ir 20000 EUR gad?, proti – kopsumm? 80000 EUR.

17

2016. gada 9. decembr? X par šo l?mumu min?taj? iest?d? iesniedza s?dz?bu, kas tika noraid?ta.

18

2017. gada 27. decembr? X par šo l?mumu c?la pras?bu Finanzgericht Bremen (Br?menes Finanšu tiesa, V?cija), kur? apgalvoja, ka ar Nodok?u noteikumu 162. panta 4. punktu, pamatojoties uz kuru tai tika noteikts nodok?a palielin?jums, tiek p?rk?pta br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu.

19

Finanzgericht Bremen nor?da, ka Bundesfinanzhof (Feder?? finanšu tiesa, V?cija) ir nospriedusi, ka nodok?u dokument?šanas pien?kums ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, ko var attaisnot ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, it ?paši – ar to, ka ir nepieciešams nodrošin?t nodok?u kompetences sadal?jumu starp dal?bvalst?m un at?aut efekt?vu fisk?lo kontroli, bet t? nav l?musi par nodok?a palielin?juma, kas var tikt noteikts š? pien?kuma neizpildes gad?jum?, atbilst?bu Savien?bas ties?b?m. Iesniedz?jtiesas skat?jum? šis palielin?jums nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai.

20

Š?dos apst?k?os Finanzgericht Bremen (Br?menes Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai EKL 43. pants un LESD 49. pants, kuros tiek garant?ta br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu (vai attiec?gi EKL 49. pants un LESD 56. pants, kuros tiek garant?ta pakalpojumu sniegšanas br?v?ba), ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam situ?cij?s, kas attiecas uz dar?jumiem ar ?rvalstu elementu, ir j?veic uzskaites par savu komercattiec?bu ar saist?t?m person?m veidu un saturu, ietverot ar? nesaist?tu pušu dar?juma principam atbilstošas vienošan?s par cen?m un citu dar?jumu noteikumu ar saist?t?m person?m ekonomiskos un juridiskos pamatus, un saska?? ar kuru tad, ja p?c nodok?u iest?des piepras?juma nodok?u maks?t?js neiesniedz min?tos uzskaites datus vai iesniegtie uzskaites dati b?t?b? nav izmantojami, ne tikai tiek izdar?ts pie??mums – kuru var atsp?kot –, ka š? nodok?u maks?t?ja ien?kumi, kuri tiek aplikti ar nodokli iekšzem? un kuru noteikšanai ir paredz?ti šie uzskaites dati, ir liel?ki par t? deklar?tajiem ien?kumiem un, ja š?dos gad?jumos nodok?u iest?dei ir j?veic apr??ins un šos ien?kumus var noteikt tikai konkr?t?s robež?s, it ?paši pamatojoties tikai uz cenu starp?b?m, š?s robežas var piln?b? izmantot nodok?u maks?t?jam nelabv?lg? veid?, bet ar? ir j?nosaka palielin?jums vismaz 5 % un ne vair?k k? 10 % apm?r? no

apr??in??s papildu ien?kumu summas, ta?u ne maz?k k? 5000 EUR un – nov?loti iesniedzot izmantojamus uzskaites datus – l?dz 1000000 EUR, ta?u ne maz?k k? 100 EUR apm??r? par katru neiev?rot? termi?a pilno dienu, turkl?t palielin?jumu var nenoteikt tikai tad, ja uzskaites pien?kumu neizpilde š?iet attaisnojama vai nolaid?ba ir tikai nenoz?m?ga?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Ievada apsv?rumi

21

Ievad? ir j?nor?da, ka no iesniedz?jtiesas nol?muma un uzdot? jaut?juma formul?juma izriet, ka ir j?sniedz nor?des par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kas iesniedz?jtiesai ?auj nov?rt?t, vai Savien?bas ties?b?m atbilst ne tikai nodok?a palielin?jums, kas ir sankcija par nodok?u dokument?šanas pien?kuma neizpildi, bet ar? pats šis pien?kums.

22

Savuk?rt saist?b? ar pamatlietas m??riem neš?iet, ka b?tu j?sniedz iesniedz?jtiesai nor?des, kas ?autu nov?rt?t to V?cijas tiesisk? regul?juma aspektu sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, uz kuriem atsaucas š? tiesa un kuri attiecas uz nodok?a palielin?jumu gad?jum?, ja izmantojam? nodok?u dokument?cija tiek iesniegta nov?loti.

Par piem?rojamo p?vietošan?s br?v?bu

23

J?nor?da, ka, lai gan prejudici?lais jaut?jums attiecas uz EK l?guma un LESD noteikumiem par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, ir j?nosaka pamatliet? piem?rojam? br?v?ba.

24

Šaj? zi?? no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regul?jumu attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m??ris (spriedums, 2010. gada 21. janv?ris, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25

Turkl?t br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanas jom? ietilpst vien tie valsts ties?bu akti, kuri ir piem?rojami tikai t?dai l?dzdal?bai, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu (spriedums, 2018. gada 31. maijs, Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26

Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka nodok?u dokument?šanas pien?kums attiecas tikai uz p?vrobežu dar?jumiem starp “saist?tiem” uz??mumiem valsts ties?bu izpratn?, ja šo saikni nosaka savstarp?ja atkar?ba attiec?b? uz kapit?lu vai citiem aspektiem, ko, š?iet, katr? gad?jum? raksturo viena uz??muma noteikta ietekme uz otru uz??mumu. Katr? zi?? tas t? ir tad, ja šo saikni defin? t?ds apst?klis k? pamatliet?, kad personai tieši vai netieši pieder vismaz viena ceturtda?a no nodok?u maks?t?ja kapit?la. Y ar N?derland? re?istr?tās sabiedr?bas starpniec?bu netieši pieder viss V?cij? re?istr?t?s X kapit?ls.

27

Emot v?r? iepriekš min?to, attiec?gais valsts tiesiskais regul?jums ir j?p?rbauda tikai attiec?b? uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

28

Turkl?t, lai gan iesniedz?jtiesa sav? jaut?jum? ir atsaukusies uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, kas attiec?gi ir paredz?ta EKL 43. un LESD 49. pant?, atsauce b?s tikai uz LESD 49. pantu, bet interpret?cija katr? zi?? attiecas ar? uz EKL 43. pantu.

29

T?d?j?di ir j?uzskata, ka iesniedz?jtiesa, uzdodot jaut?jumu, b?t?b? vaic?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, pirmk?rt, nodok?a maks?t?jam ir noteikts dokument?šanas pien?kums attiec?b? uz t? p?robežu dar?jumu ar person?m, ar kur?m to vieno savstarp?jas atkar?bas attiec?bas saist?b? ar kapit?lu vai citiem aspektiem, kas ?auj šim nodok?a maks?t?jam vai š?m person?m attiec?b? uz otru personu ?stenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, k? ar? cenu un citu dar?jumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saska?? ar kuru, otrk?rt, š? pien?kuma neizpildes gad?jum? tiek izdar?ts ne tikai atsp?kojams pie??mums, ka šie apliekamie ien?kumi attiec?gaj? dal?bvalst? ir liel?ki par deklar?tajiem ien?kumiem, un nodok?u iest?de var veikt apl?si nodok?u maks?t?jam nelabv?l?g? veid?, bet ar? tiek piem?rots palielin?jums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vair?k k? 10 % no apr??in?to ien?kumu papildu summas, ta?u ne maz?k k? 5000 EUR, ja vien š? pien?kumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaid?ba ir nenoz?m?ga.

Par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma esam?bu

Par nodok?u deklar?cijas iesniegšanas pien?kumu

30

Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas Eiropas Savien?bas pilso?iem ir atz?ta LESD 49. pant?, attiec?b? uz uz??mumiem, kuri ir nodibin?ti atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven?s vad?bas atrašan?s vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, atbilstoši LESD 54. pantam ietver to ties?bas veikt darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar meitasuz??muma, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Iz??muma rakstura priekšroc?ba, kas pieš?irta sabiedr?bai nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31

Tiesa jau ir nospriedusi, ka par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu ir uzskat?ms t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, ko sabiedr?ba rezidente pieš??rusi sabiedr?bai, kuru ar šo sabiedr?bu vieno savstarp?jas atkar?bas attiec?bas, tiek pievienotas pirm?s min?t?s sabiedr?bas pe??ai tikai tad, ja sa??m?ja sabiedr?ba ir re?istr?ta cit? dal?bvalst? (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Iz??muma rakstura priekšroc?ba, kas pieš?irta sabiedr?bai nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32

Šaj? gad?jum? nodok?u dokument?šanas pien?kums attiecas uz p?robežu dar?jumiem, kas tiek

veikti starp sabiedrību rezidenti un citu sabiedrību, ar kuru to vieno savstarpējās atkarības attiecības saistībā ar kapitālu vai citiem aspektiem, un ļauj šai sabiedrībai īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrību rezidenti. Turklāt no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka sabiedrībām rezidentēm nav līdzīga pienākuma attiecībā uz darījumiem, kas noslēgti ar sabiedrībām rezidentēm.

33

Šāda atšķirīga attieksme var radīt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu LESD 49. panta izpratnē, jo valstī, kurā tiek uzlikts nodoklis, dibinātājam sabiedrībām tiek piemērota nelabvēlīga attieksme, ja sabiedrības, ar kurām tā ir savstarpējās atkarības attiecības, ir reģistrētas citā dalībvalstī.

34

Citā dalībvalstī dibināts mēģinājums varētu būt spiests atteikties no filiāles iegādes, izveides vai saglabāšanas šajā pirmajā dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

35

Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodokļu pasākums, kas var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, var tikt pieļauts tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai ja tas var tikt attaisnots ar Savienības tiesību sistēmā primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr šādā gadījumā ierobežojumam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

36

Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar dalībvalsts iekšējo situāciju ir jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Atbilstīgi līgumtiesību izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 69. punkts).

37

Tomēr Vācijas valdība būtībā izvirza argumentus saistībā ar nepieciešamību nodrošināt transfertcenu fiskālās kontroles efektivitāti, lai pārbaudītu nodokļu maksātāja pārrobežu darījumu ar saistītiem uzņēmumiem atbilstību tirgus apstākļiem, kas mazāk līdzinās jautājumam par situāciju salīdzināmību, bet vairāk jautājumam par pamatojumu, kas saistīts ar vajadzību nodrošināt fiskālās kontroles efektivitāti, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 31. maijs, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 40. punkts).

38

Proti, no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka šāda tiesiskā regulējuma, kas atvieglo fiskālo kontroļu veikšanu, mērķis ir nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm, un tas, kā izriet no Tiesas judikatūras, ir primārs vispārējo interešu

apsvērums (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 63. punkts, un 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei) C-558/19, EU:C:2020:806, 31. punkts).

39

Nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot atšķirīgu attieksmi, ja izvērtējam režīma mērķis ir novērst praksi, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2018. gada 31. maijs, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 43. punkts).

40

Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka atauja sabiedrību nerezidenšu filiāļu nodot savu peļņu kā izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības saviem mētesuzņēmumiem varētu apdraudēt nodokļu ieturšanas kompetenci līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm un apdraudētu pašu nodokļu ieturšanas kompetenci sadalījuma starp dalībvalstīm sistēmā, jo filiāles, kura piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, dalībvalsts būtu spiesta atteikties no savām tiesībām kā šīs pastāvīgās iestādes rezidences valsts aplikt ar nodokli tās ienākumus, iespējams, par labu priekšrocības saņēmējam mētesuzņēmuma juridiskās adreses dalībvalstij (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

41

Tādējādi, pieprasot nodokļu maksātājam, šajā gadījumā – meitasuzņēmumam, kas ir rezidents dalībvalstī, kurā tiek uzlikts nodoklis, sagatavot dokumentāciju par tās pārrobežu darbībām ar uzņēmumiem, ar kuriem tam ir savstarpējās atkarības attiecības gan attiecībā uz šo darbību veidu un nosacījumiem, gan attiecībā uz vienošanās par cenu un citiem darbību noteikumiem ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, nodokļu dokumentācijas pienākums šai dalībvalstij efektīvāk un precīzāk pārbaudīt, vai šie darījumi ir noslēgti tirgus apstākļos, un īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 33. punkts).

42

Tādējādi tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts nodokļu dokumentācijas pienākums, kas nodrošina efektīvāku un precīzāku nodokļu maksātāja fiskālo kontroli, un kura mērķis ir novērst, ka attiecīgajai dalībvalstī gūtā peļņa tiek nodota ārpus šīs pārdzīvotās minētās nodokļu jurisdikcijas ar tādū darbību starpniecību, kas nav saderīga ar tirgus apstākļiem, bez nodokļa uzlikšanas, ir piemērots, lai nodrošinātu nodokļu kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 34. punkts).

43

Tomēr ir svarīgi, lai šāds tiesiskais regulējums nepārsniegtu to, kas ir nepieciešams izvīrst mērķa sasniegšanai.

44

T? tas ir gad?jum?, kad nodok?a maks?t?jam tiek dota iesp?ja bez p?rm?r?g?m administrat?v?m gr?t?b?m iesniegt atbilstošus pier?d?jumus par p?rrobežu komercdar?jumiem ar uz??mumiem, ar kuriem tam ir savstarp?jas atkar?bas attiec?bas (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, Impresa Pizzarotti (Iz??muma rakstura priekšroc?ba, kas pieš?irta sabiedr?bai nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 36. punkts).

45

Šaj? gad?jum? no uzdot? jaut?juma formul?juma izriet, ka nodok?u dokument?šanas pien?kums attiecas uz tirdzniec?bas attiec?bu "veidu un saturu" un ar? uz "vienošan?s par cen?m un citiem dar?jumu noteikumiem ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem". Nodok?u noteikumam 90. panta 3. punkt? tom?r ir preciz?ts, ka veicam?s uzskaites veids, saturs un apjoms ir j?preciz? r?kojum?, kura saturs iesniedz?jtiesas nol?mum? nav izkl?st?ts un saist?b? ar kuru iesniedz?jtiesai ir j?veic p?rbaude, vai tas nevar rad?t p?rm?r?gas administrat?vas gr?t?bas nodok?u maks?t?jam.

46

Turkl?t no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka nodok?u iest?dei šo dokumentu uzr?d?šana parasti ir j?pieprasa tikai fisk?l?s kontroles veikšanai un ka princips š? uzr?d?šana ir j?veic 60 dienu termi??, ko ?pašos, pien?c?gi pamatotos gad?jumos var pagarin?t.

47

T?d?j?di, neskarot p?rbaudes, kas šaj? zi?? ir j?veic iesniedz?jtiesai, neš?iet, ka š?ds nodok?u dokument?šanas pien?kums p?rsniegtu izvirz?t? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo.

48

No t? izriet, ka š?ds pien?kums princips nav pretrun? LESD 49. pantam.

Par nodok?a palielin?jumu

49

Attiec?b? uz nodok?a palielin?jumu, kas ir sods par nodok?u dokument?šanas pien?kuma neizpildi, ir j?atg?dina, ka, lai gan sankciju sist?mas nodok?u jom?, kas nav saska?otas Savien?bas m?rog?, ietilpst dal?bvalstu kompetenc?, š?das sist?mas nedr?kst izrais?t kait?jumu LESD paredz?taj?m br?v?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50

Šaj? gad?jum?, t? k? nodok?a palielin?jums ir sankcija par nodok?u dokument?šanas pien?kuma neizpildi, kas var ierobežot br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, tas pats par sevi var b?t š?ds ierobežojums.

51

Tomēr, kā ir atgādināts šī sprieduma 35. punktā, šāds ierobežojums var būt pieļaujams tikai tad, ja tas var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ciktāl šāds gadījums tīk piemērojama var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

52

Tiesa ir arī nospriedusi, ka sodu, tostarp kriminālsodu, piemērojama var tikt uzskatīta par vajadzīgu, lai nodrošinātu efektīvu valsts tiesiskā regulējuma ieviešanu, tomēr ar nosacījumu, ka piemērotā soda veids un apmērs katrā atsevišķā gadījumā ir samērīgs ar tās pārkāpuma smagumu, par kuru to uzlika (spriedumu, 2020. gada 3. marts, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

53

Saistībā ar jautājumu par to, vai nodokļa palielinājums ir piemērots valsts likumdevēja izvirzītā mērķa nodrošināšanai, ir jānorāda, ka palielinājums pietiekami lielā apmērā, šīet, var atturēt nodokļu maksātāju – uz kuru attiecas nodokļu dokumentācijas pienākums – no tās neizpildes un tādējādi ļaut izvairīties no tās, ka dalībvalstij, kurā tiek uzlikts nodoklis, tiek liegta iespēja – lai nodrošinātu līdzsvarotā nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm – efektīvi kontrolēt pārrobežu darījumus starp sabiedrībām, kuras vieno savstarpējās atkarības attiecības.

54

Prasītājas pamatlīdz un Eiropas Komisijas arguments, ka šāds palielinājums varētu nebūt vajadzīgs, ja jau pastāv mazāk bargas sankcijas, kas ir piemērojamas līdzigās situācijās valsts teritorijā, patiesībā, šīet, attiecas uz jautājumu par nodokļa palielinājuma apmēra atbilstību. Katrā ziņā ir jānorāda, ka šādu sankciju esamība no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem neizriet. Turklāt ir jānorāda, ka faktam, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā esot paredzētas mazāk bargas sankcijas, ja nodokļu maksātājs pilnībā iekšējās situācijas neievēro sadarbības pienākumus saistībā ar nodokļu apiešanas novēršanu un negodīgu nodokļu konkurenci, a priori neesot nozīmēs, izvairījot nodokļa palielinājuma – kuram ir cits mērķis – nepieciešamību, proti, saglabāt līdzsvarotā nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

55

Attiecībā uz šī palielinājuma samērīgumu ir jākonstatē, ka nešīet, ka tādā soda piemērojama, kas ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no papildu ienākumu summas, kura izriet no nodokļu iestādes veiktās korekcijas, ja nav izpildīts nodokļu dokumentācijas pienākums, bez absolūti maksimālā summas ierobežojuma un minimālā summu 5000 EUR apmērā, tostarp gadījumos, kad nodokļu administrācija visbeidzot nav konstatējusi nekādu papildu ienākumu summu, pati par sevi var nozīmēt nesamērīgas sankcijas summas piemērojama.

56

K? nor?da Komisija, š?s sankcijas summas noteikšana atkar?b? no ien?kumu no nodok?a korekcijas procentu?l?s da?as ?auj konstat?t saist?bu starp naudas soda summu un p?rk?puma smagumu. Turkl?t fakts, ka ir paredz?ta minim?l? sankcija 5000 EUR apm?r?, ?auj saglab?t nodok?a palielin?juma prevent?vo iedarb?bu, ja t?s minim?l? summa b?tu p?rk zema, savuk?rt maksim?l?s robežas 10 % apm?r? noteikšana nodrošina, ka š? palielin?juma apm?rs nav p?rm?r?gs.

57

Apst?klis, ka nodok?a palielin?jums nav piem?rojams, ja nodok?u dokument?šanas pien?kuma neizpilde ir attaisnojama vai ja nolaid?ba ir tikai nenoz?m?ga, šo anal?zi apstiprina.

58

Visbeidzot, cit?du interpret?ciju nevar pamatot apst?klis, ka V?cijas tiesiskaj? regul?jum? nodok?u deklar?cijas iesniegšanas pien?kuma p?rk?puma gad?jum? ar? ir paredz?ta korekcija nodok?u maks?t?ja ien?kumiem no nodok?a, attiec?b? uz kuriem var atsp?kojami pie?emt, ka tie ir nov?rt?ti par zemu.

59

Šie noteikumi atš?iras no noteikumiem par nodok?a palielin?jumu, jo to m?ris ir nevis sod?t par nodok?u dokument?šanas pien?kuma neizpildi, bet gan kori??t nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekamo ien?kumu apm?ru.

60

L?dz ar to LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? ar? t?ds nodok?a palielin?jums k? pamatliet? apl?kotais.

61

?emot v?r? iepriekš izkl?st?to, uz uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, pirmk?rt, nodok?a maks?t?jam ir noteikts dokument?šanas pien?kums attiec?b? uz t? p?robežu dar?jumu ar person?m, ar kur?m tam ir savstarp?jas atkar?bas attiec?bas saist?b? ar kapit?lu vai citiem aspektiem, kas ?auj šim nodok?a maks?t?jam vai š?m person?m attiec?b? uz otru personu ?stenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, k? ar? cenu un citu dar?jumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saska?? ar kuru, otrk?rt, š? pien?kuma neizpildes gad?jum? tiek izdar?ts ne tikai atsp?kojams pie??mums, ka šie apliekamie ien?kumi attiec?gaj? dal?bvalst? ir liel?ki par deklar?tajiem ien?kumiem, un nodok?u iest?de var veikt apl?si nodok?u maks?t?jam nelabv?l?g? veid?, bet ar? tiek piem?rots palielin?jums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vair?k k? 10 % no apr??in?to ien?kumu papildu summas, ta?u ne maz?k k? 5000 EUR, ja vien š? pien?kumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaid?ba ir nenoz?m?ga.

Par ties?šan?s izdevumiem

62

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (dev?t? pal?ta) nospriež:

LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, pirmk?rt, nodok?a maks?t?jam ir noteikts dokument?šanas pien?kums attiec?b? uz t? p?rrobežu dar?jumu ar person?m, ar kur?m tam ir savstarp?jas atkar?bas attiec?bas saist?b? ar kapit?lu vai citiem aspektiem, kas ?auj šim nodok?a maks?t?jam vai š?m person?m attiec?b? uz otru personu ?stenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, k? ar? cenu un citu dar?jumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saska?? ar kuru, otrk?rt, š? pien?kuma neizpildes gad?jum? tiek izdar?ts ne tikai atsp?kojams pie??mums, ka šie apliekamie ien?kumi attiec?gaj? dal?bvalst? ir liel?ki par deklar?tajiem ien?kumiem, un nodok?u iest?de var veikt apl?si nodok?u maks?t?jam nelabv?l?g? veid?, bet ar? tiek piem?rots palielin?jums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vair?k k? 10 % no apr??in?to ien?kumu papildu summas, ta?u ne maz?k k? 5000 EUR, ja vien š? pien?kumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaid?ba ir nenoz?m?ga.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – v?cu.