



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

13. oktoober 2022 *

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus ja teenuste osutamise vabadus – Äriühingu tulumaks – Äriühingu maksustatava tulu kindlaksmääramine – Välisriikidega seotud tehingud – Kohustus esitada maksudokumente üksteisest vastastikku sõltuvate isikute vaheliste ärisuhete kohta – Maksustatava tulu hindamine ja suurendamine karistusena

Kohtuasjas C-431/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Bremeni (Saksamaa) 7. juuli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. juulil 2021, menetluses

X GmbH & Co. KG

versus

Finanzamt Bremen,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: N. Emiliou,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- X GmbH & Co. KG, esindajad: *Rechtsanwälte* S. Stahlschmidt ja J. Uterhark ning *Steuerberaterin* M. Giese,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja R. Kanitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 43 ja 49 ning ELTL artiklite 49 ja 56 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud X GmbH & Co. KG ja Finanzamt Bremeni (Bremeni maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksustatava tulu suurendamist viimase poolt (edaspidi „lisamaks“), kui ei ole järgitud kohustust esitada seotud äriühingute vaheliste piiriüleste ärisuhete kohta maksudokumente.

Õiguslik raamistik

- 3 Maksuseadustiku (Abgabenordnung, *BGBI.* 2002 I, lk 3866) (edaspidi „maksuseadustik“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 90 sätestab:

„(1) Asjaomased isikud on kohustatud tegema asjaolude väljaselgitamisel koostööd. Nad täidavad oma koostöökohustust eelkõige siis, kui avaldavad ausalt kõik maksustamise seisukohast olulised asjaolud ja esitavad neile teadaolevad tõendid. Nende kohustuste ulatus sõltub konkreetse juhtumi asjaoludest.

[...]

(3) Välismaise elemendiga tehinguid puudutavate asjaolude osas peab maksukohustuslane pidama raamatupidamisarvestust nii, et see kajastaks 8. septembri 1972. aasta seaduse, mis käsitleb rahvusvahelist maksustamist (Außensteuergesetz (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen), *BGBI.* 1972 I, lk 1713), § 1 lõike 2 tähenduses seotud isikutega sõlmitud ärisuhete laadi ja sisu. Raamatupidamisarvestuse pidamise kohustus hõlmab ka seotud isikutega sõlmitud reaalturuväärtuse põhimõtet järgiva hinna- ja muu kokkuleppe majanduslikku ja õiguslikku alust. Erandlike äritehingute korral tuleb raamatupidamiskanded teha viivitamata. Raamatupidamisarvestuse kohustusi kohaldatakse analoogia alusel maksukohustuslastele, kes peavad riigisisese maksustamise eesmärgil jaotama kasumi oma riigis asuva ettevõtja ja välisriigi tegevuskohtade vahel või määrama kindlaks oma välismaise ettevõtte riigisiseste tegevuskohtade kasumi. Õiguse ühetaolise kohaldamise tagamiseks on föderaalne rahandusministeerium Bundesrati nõusolekul pädev määratlema rakendusdekreediga raamatupidamisarvestuse laadi, sisu ja ulatuse. Maksuhaldur võib üldjuhul nõuda raamatupidamisarvestuse esitamist üksnes maksukontrolli läbiviimiseks. Esitamise aluseks on § 97 tingimusel, et selle paragrahvi lõiget 2 ei kohaldata. Raamatupidamisarvestus tuleb esitada taotluse korral 60 päeva jooksul. Kui esitamine puudutab erandlike äritehingute raamatupidamisarvestust, on tähtaeg 30 päeva. Nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtudel võib esitamise tähtaega pikendada.“

- 4 Maksuseadustiku § 162 „Maksustatava tulu hindamine“ sätestab:

„(1) Kui maksuhalduril ei ole võimalik maksustatavat tulu kindlaks teha või arvutada, tuleb tal see määrata hindamise teel. Hindamisel võtab ta arvesse kõiki tähtsust omavaid asjaolusid.

[...]

(3) Kui maksukohustuslane rikub § 90 lõikes 3 ette nähtud koostöökohustust, kuna ta ei esita raamatupidamisarvestust või kui esitatud arvestust ei saa suures osas kasutada või kui on tuvastatud, et maksukohustuslane ei ole § 90 lõike 3 kolmandas lauses nimetatud kandeid teinud viivitamata, kehtib ümberlükatav eeldus, et tema Saksamaal maksustatav tulu, mille suuruse väljaselgitamist peaks võimaldama § 90 lõikes 3 nimetatud raamatupidamisarvestus, on deklareeritust suurem. Kui maksuametil tuleb sellisel juhul tulu hinnata ja tulu saab eelkõige hinnavahekite alusel kindlaks määrata üksnes teatavates piirides, siis võib neid piire rakendada maksukohustuslasele kõige ebasoodsamalt. Kui vaatamata maksukohustuslase poolt kasutatava raamatupidamisarvestuse esitamisele on kaudseid tõendeid selle kohta, et reaalturuväärtuse põhimõtte järgimise korral oleks tema tulu suurem kui raamatupidamisarvestuse alusel deklareeritud tulu ja kui kahtlusi selle kohta ei saa ümber lükata, sest välisriigis asuv seotud isik ei täida § 90 lõikes 2 ette nähtud koostöökohustust või § 93 lõikes 1 sätestatud teavitamiskohustust, siis tuleb kohaldada analoogia alusel teist lauset.

(4) Kui maksukohustuslane ei esita § 90 lõikes 3 nimetatud raamatupidamisarvestust või kui esitatud arvestust ei ole võimalik kasutada, tuleb kehtestada lisamaks 5000 eurot. Lisamaksu summa on vähemalt 5% ja kõige rohkem 10% lõike 3 alusel tehtud paranduse kohaselt määratud täiendavast tulust, kui selle paranduse tulemusel ületab lisamaks 5000 eurot. Kui kasutatakse raamatupidamisarvestust esitatakse hilinenult, on lisamaksu maksimaalne summa 1 000 000 eurot, kuid mitte vähem kui 100 eurot iga tähtaja ületanud päeva kohta. Kui maksuametile antakse lisamaksu summa osas kaalutusõigus, tuleb lisaks selle lisamaksu eesmärgile, milleks on maksukohustuslane kohustus pidada ja esitada tähtaegselt § 90 lõikes 3 nimetatud raamatupidamisarvestust, arvesse võtta eelkõige maksukohustuslane saadud soodustusi ja hilinemise korral ka tähtaja ületamise kestust. Lisamaksu ei kehtestata, kui maksukohustuslane ei ole § 90 lõikes 3 sätestatud raamatupidamisarvestuse pidamise kohustuse rikkumises süüdi või kui süü ei ole suur. Seadusliku esindaja või töötaja süü on samaväärne äriühingu enda eksimusega. Üldreeglina määratakse lisamaks kindlaks pärast maksukontrolli lõppu.“

5 Rahvusvahelist maksustamist käsitleva seaduse põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 1 lõikes 2 on ette nähtud:

„Isik on maksukohustuslasega seotud muu hulgas siis, kui:

1. asjaomasel isikul on otseselt või kaudselt maksukohustuslase kapitalis vähemalt 25% osalus (oluline osalus) või tal on võimalik otseselt või kaudselt avaldada maksukohustuslasele valitsevat mõju, või vastupidi, kui maksukohustuslasel on nimetatud isiku kapitalis oluline osalus või tal on võimalik otseselt või kaudselt avaldada talle valitsevat mõju, või
2. kolmandal isikul on asjaomase isiku või nimetatud maksukohustuslase kapitalis oluline osalus, või tal on võimalik otseselt või kaudselt avaldada neile valitsevat mõju, või
3. sellel isikul või maksukohustuslasel on ärisuhete üle peetavatel läbirääkimistel võimalik teist poolt mõjutada viisil, mis põhineb ärisuhte välisel teguril, või kui ühel kahest on isiklik huvi tulu teenimise vastu teise poolt.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 6 Põhikohtuasja kaebaja X on Bremenis (Saksamaa) asuv usaldusühing, mis omab ja haldab osalusi ning osutab tugi-, nõustamis- ja juhtimisteenuseid. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kuulus talle 100% osalus osaühingus, mille registrijärgne asukoht on Saksamaal ja millele omakorda kuulusid ainuosalused neljas osaühingus, mille registrijärgne asukoht on samuti selles liikmesriigis.
- 7 X-i täisosanik on Saksamaal asuv äriühing ja usaldusosanik Madalmaades asuv äriühing, mille ainuosanik Y on samuti Madalmaades asuv äriühing.
- 8 X ja täisosanik ühinesid 2013. aastal.
- 9 Y osutas teenuseid käsunduslepingu alusel, mis sõlmiti 2007. aasta kohta X-i täisosanikuga ja seejärel vaidlusalusele perioodile järgnevatel aastatel X-iga.
- 10 See leping näeb ette, et Y-i tasu puhul võetakse arvesse tegelikult kantud kulusid ja kulutusi, välja arvatud Y-i sotsiaalse huviga seotud kulud (edaspidi „hüvitatavad kulud“).
- 11 Y on kohustatud koostama hüvitatavate kulude kohta dokumendid ja iga-aastase üksikasjaliku lõpparvestuse. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Y ei ole aga sellist lõpparvestust esitanud.
- 12 X-is viidi läbi maksukontroll, mis hõlmas majandusaastaid 2007–2010, eelkõige sel perioodil Y-ile makstud haldustasusid. Saksamaa maksuamet leidis, et dokumendid, mida ta palus X-il esitada maksuseadustiku artikli 90 lõikes 3 sätestatud kohustuse alusel (edaspidi „maksudokumentide esitamise kohustus“), ei olnud piisavad.
- 13 Madalmaade maksuamet teatas 7. jaanuaril 2016 X-i taotlusel Saksamaa maksuametile, et Y esitas X-ile arved kõikide oma kulude kohta, sealhulgas nende kohta, mis ei olnud hüvitatavad kulud.
- 14 X ja Saksamaa maksuamet sõlmisid 17. märtsil 2016 Y-i osalusel kokkuleppe, mille kohaselt oli X-i poolt Y-ile vaidlusalusel perioodil tehtud maksetest üks osa summas 400 000 eurot aastas ja kogusummas 1,6 miljonit eurot ekslikult kirjendatud tegevuskuludena.
- 15 Saksamaa maksuamet märkis 10. juuni 2016. aasta kontrolliaruandes, et X-i poolt maksudokumentide esitamise kohustuse alusel esitatud dokumendid on kasutud.
- 16 Seetõttu määras maksuamet 8. novembril 2016 X-ile lisamaksu, mis moodustas 5% X-i täiendavast tulust, mille suuruseks oli maksuhalduri hinnangul 20 000 eurot aastas ehk kokku 80 000 eurot.
- 17 X esitas 9. detsembril 2016 selle otsuse peale vaide nimetatud asutusele, kes jättis selle rahuldamata.
- 18 X esitas 27. detsembril 2017 Finanzgericht Bremenile (Bremeni maksukohus, Saksamaa) viimati nimetatud otsuse peale kaebuse, milles väitis, et maksuseadustiku § 162 lõige 4, mille alusel talle lisamaks määrati, rikub asutamisevabadust.
- 19 Finanzgericht Bremen märgib, et Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus, Saksamaa) on küll otsustanud, et maksudokumentide esitamise kohustus kujutab endast asutamisevabaduse piirangut, mida võib pidada põhjendatuks ülekaaluka üldise huviga, milleks on eelkõige vajadus

tagada maksustamispädevuse jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel ja võimaldada tõhus maksukontroll, kuid ta ei ole teinud otsust selle kohta, kas liidu õigusega on kooskõlas lisamaks, mis võidakse selle kohustuse rikkumise korral määrata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib lisamaksu määramine minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

- 20 Neil põhjustel otsustas Finanzgericht Bremen (Bremeni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklit 43 ja ELTL artiklit 49, mis sätestavad asutamisevabaduse (või EÜ artiklit 49 ja ELTL artiklit 56, mis sätestavad teenuste osutamise vabaduse) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on maksukohustuslane välismaise elemendiga tehinguid puudutavatel asjaoludel kohustatud pidama seotud isikutega ärisuhete liigi ja sisu kohta raamatupidamisarvestust, mis hõlmab ka seotud isikutega sõlmitud reaalturuväärtuse põhimõtet järgiva hinnakokkuleppe majanduslikku ja õiguslikku alust ning muid äritingimusi, ning mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslane ei esita maksuameti nõutud raamatupidamisarvestust või kui esitatud raamatupidamisarvestus on olulises osas kasutu, kehtib ümberlükatav eeldus, et tema Saksamaal maksustatav tulu, mille suuruse väljaselgitamist peaks võimaldama raamatupidamisarvestus, on deklareeritust suurem, ja kui maksuhaldur peab sellisel juhul tulu hindama ja tulu saab eelkõige hinnavahemike alusel kindlaks määrata üksnes teatavates piirides, siis võib neid piire rakendada maksukohustuslasele kõige ebasoodsamalt, ning määratakse ka lisamaks, mis ei ole väiksem kui 5% ega suurem kui 10% tuvastatud korrigeeritud tulust, aga vähemalt 5000 eurot, ja hilinemisega esitatud kasutatava raamatupidamisarvestuse korral kuni 1 000 000 eurot, kuid vähemalt 100 eurot iga tähtaega ületanud ööpäeva kohta, kusjuures lisamaksu võib määramata jätta ainult juhul, kui maksukohustuslane ei ole raamatupidamisarvestuse pidamise kohustuse rikkumises süüdi või tema süü ei ole suur?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

Sissejuhatavad märkused

- 21 Kõigepealt tuleb märkida, et nii eelotsusetaotlusest endast kui ka esitatud küsimuse sõnastusest nähtub, et liidu õiguse tõlgendamiseks tuleks anda juhised, mis võimaldavad eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata, kas liidu õigusega on kooskõlas nii lisamaksu määramine, millega karistatakse maksudokumentide esitamise kohustuse täitmata jätmise eest, kui ka see kohustus ise.
- 22 Seevastu põhikohtuasja puhul ei näi olevat vajalik anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastuseid, mis võimaldaksid hinnata, kas liidu õigusega on kooskõlas Saksa õigusnormide aspektid, millele see kohus viitab ja mis puudutavad kohaldatava lisamaksu kohaldamist juhul, kui nõutavad maksudokumendid on esitatud hilinenult.

Kohaldatav liikumisvabadus

- 23 Tuleb märkida, et kuigi eelotsuse küsimus puudutab EÜ asutamislepingu ja EL toimimise lepingu asutamisevabadust ja teenuste osutamise vabadust käsitlevaid sätteid, tuleb kindlaks määrata põhikohtuasjas kohaldatav vabadus.

- 24 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et selle kindlakstegemisel, kas liikmesriigi õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Lisaks kuuluvad asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse liikmesriigi õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Sellega seoses tuleb märkida, et maksudokumentide esitamise kohustus puudutab üksnes riigisisese õiguse tähenduses „seotud“ ettevõtjate piiriülest äritegevust, kusjuures see seotus on määratletud omavahelise sõltuvussuhte, kapitaliosalusest tuleneva suhte või muu suhte kaudu, mis näib kõikidel juhtudel iseloomustavat konkreetset mõju teineteisele. Nii on see igal juhul siis, kui seda seost iseloomustab selline asjaolu nagu põhikohtuasjas, kus isikule kuulub otseselt või kaudselt vähemalt üks neljandik maksukohustuslase kapitalist. Nimelt kuulub Y-le Madalmaades asutatud äriühingu kaudu kaudselt 100% osalus Saksamaal asuva X-i kapitalis.
- 27 Eeltoodut arvestades tuleb kõnealuseid liikmesriigi õigusnorme analüüsida üksnes asutamisvabaduse seisukohast.
- 28 Lisaks, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas oma küsimuses asutamisvabadusele, mis on sätestatud vastavalt EÜ artiklis 43 ja ELTL artiklis 49, on viidatud üksnes ELTL artiklile 49, kusjuures tõlgendus kehtib igal juhul ka EÜ artikli 43 kohta.
- 29 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus õigusnormid, mille kohaselt on esiteks maksukohustuslasel kohustus pidada raamatupidamisarvestust niisuguste piiriüleste äritehingute hinna ja muude äritingimuste liigi ja sisu ning majandusliku ja õigusliku aluse kohta isikutega, kellega tal on vastastikune sõltuvussuhe, kapitaliosalusest tulenev suhe või muu suhe, mis võimaldab sellel maksukohustuslasel või neil isikutel teist isikut kindlalt mõjutada, ja mis teiseks ei näe selle kohustuse rikkumise korral ette mitte üksnes seda, et asjaomases liikmesriigis tema maksustatava tulu puhul kehtib ümberlükatav eeldus, et see on deklareeritust suurem, kuna maksuamet võib hindamise teha maksukohustuslase kahjuks, vaid ka lisamaksu määramise, mis on täiendavalt arvatud tulu summast vähemalt 5% ja mitte rohkem kui 10%, aga vähemalt 5000 eurot, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane ei ole selle kohustuse rikkumises süüdi või kui süü ei ole suur.

Asutamisvabaduse piirangu esinemine

Maksudeklaratsiooni esitamise kohustus

- 30 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ELTL artikliga 49 hõlmab Euroopa Liidu kodanikele antud asutamisvabadus ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teises liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebataoline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 31 Euroopa Kohus on muu hulgas otsustanud et asutamisvabaduse piiranguna on käsitatavad riigisisised õigusnormid, mille kohaselt arvatakse residendist äriühingu poolt temaga vastastikuses sõltuvussuhtes olevale äriühingule antavad ebatavalised või tasuta soodustused esimese äriühingu kasumi hulka üksnes siis, kui kasu saanud äriühing asub teises liikmesriigis (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Käesoleval juhul puudutab maksudokumentide esitamise kohustus piiriüleseid äritehinguid, mis on tehtud residendist äriühingu ja teise äriühingu vahel, kellega tal on vastastikune sõltuvussuhe või kapitaliosalusest tulenev või muu suhe, mis võimaldab viimasel avaldada residendist äriühingule konkreetset mõju. Lisaks nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et residendist äriühingutel ei ole sarnast kohustust äritehingute puhul, mis on tehtud teiste residendist äriühingutega.
- 33 Selline erinev kohtlemine võib kujutada endast asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 tähenduses, kuna maksustamise riigis asuvaid äriühinguid koheldakse ebasoodsamalt, kui äriühingud, kellega neil on vastastikused sõltuvussuhted, asuvad teises liikmesriigis.
- 34 Teises liikmesriigis asutatud emaettevõtja võib tõepoolest loobuda tütarettevõtja omandamisest, loomisest või säilitamisest esimeses liikmesriigis (vt analoogia alusel 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Ent väljakujunenud praktika kohaselt saab selline maksumeede, mis võib riivata asutamisvabadust, olla lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui see on põhjendatud liidu õiguses tunnustatud ülekaaluka üldise huviga. Lisaks peab see niisugusel juhul olema asjaomase eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et piiriülese olukorra võrreldavust liikmesriigis valitseva olukorraga tuleb analüüsida, arvestades asjaomaste riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki ning nende õigusnormide reguleerimiseset ja sisu (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (lepinguliste investeerimisfondide maksuvabastus), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 69).
- 37 Saksamaa valitsus esitab siiski peamiselt argumendid, mis puudutavad vajadust tagada siirdehindade maksukontrolli tõhusus selleks, et kontrollida, kas turutingimustega on kooskõlas maksukohustuslase piiriülesed tehingud seotud ettevõtjatega, mis on vähem seotud olukordade võrreldavuse küsimusega kui küsimusega, mis puudutab põhjendust, mis tuleneb vajadusest tagada maksukontrolli tõhusus, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel (vt analoogia alusel 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 40).
- 38 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et sellised õigusnormid taotleavad maksukontrolli hõlbustamisega eesmärki tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, mis on Euroopa Kohtu kohtupraktikast nähtuvalt ülekaalukas üldine huvi (vt selle kohta

12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 63, ja 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 31).
- 39 Vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus võib aga põhjendada erinevat kohtlemist siis, kui analüüsitava korra eesmärk on vältida käitumist, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil toimuva tegevuse suhtes (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43).
- 40 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui lubada mitteresidendist äriühingute tütarettevõtjatel kanda oma kasum ebatavaliste soodustustena üle oma emaettevõtjatele, võib see kahjustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel, ning et see võib ohustada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse süsteemi ennast, kuna selliseid soodustusi andva tütarettevõtja liikmesriik on sunnitud selle tütarettevõtja asukohariigina loobuma kasumi maksustamise õigusest (vt selle kohta 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Järelikult, nõudes maksukohustuslaselt, kelleks on käesoleval juhul maksustamise liikmesriigi residendist tütarettevõtja, dokumentide koostamist piiriüleste äritehingute kohta ettevõtjatega, kellega tal on vastastikune sõltuvussuhe ja mis puudutavad nii nende tehingute sisu ja tingimusi kui ka hinnakokkulepete majanduslikke ja õiguslikke aluseid ning muid äritingimusi, võimaldab maksudokumentide esitamise kohustus sellel liikmesriigil tõhusamalt ja täpsemalt kontrollida, kas need tehingud on sõlmitud kooskõlas turutingimustega, ning teostada tema territooriumil toimuva tegevusega seoses oma maksustamispädevust (vt analoogia alusel 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 33).
- 42 Järelikult on sellised riigisiseseid õigusnormid, mis näevad ette maksudokumentide esitamise kohustuse, mis tagab tõhusama ja täpsema maksukohustuslase maksukontrolli, ja mille eesmärk takistada asjaomase liikmesriigi territooriumil teenitud kasumi ülekandmist väljapoole selle riigi maksujurisdiktsiooni tehingute kaudu, mis ei ole kooskõlas turutingimustega, ilma et seda kasumit maksustataks, sobivad tagamaks liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamine (vt analoogia alusel 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 34).
- 43 Siiski on oluline, et sellised õigusnormid ei läheks kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 44 Nii on see juhul, kui maksukohustuslasel on võimalus, ilma et talle pannakse seejuures ülemääraseid halduskohustusi, esitada asjakohaseid tõendeid piiriüleste äritehingute kohta ettevõtjatega, kellega tal on vastastikune sõltuvussuhe (vt analoogia alusel 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (mitteresidendist äriühingule antud ebatavaline soodustus), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 36).
- 45 Käesoleval juhul nähtub juba esitatud küsimuse sõnastusest, et maksudokumentide esitamise kohustus puudutab ärisuhete „liiki ja sisu“, aga ka „hinnakokkuleppe majanduslikku ja õiguslikku alust ning muid äritingimusi“. Maksuseadustiku § 90 lõige 3 täpsustab siiski, et tehtavate

raamatupidamiskannete olemust, sisu ja ulatust tuleb täpsustada rakendusmäärusega, mille sisu ei ole eelotsusetaotluses täpsustatud ja mille puhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas see toob maksukohustuslasele kaasa ülemääraseid halduskohustusi.

- 46 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhaldur võib harilikult nõuda nende dokumentide esitamist üksnes maksukontrolli läbiviimiseks ning üldjuhul tuleb need esitada 60 päeva jooksul, ning seda tähtaega võib nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtudel pikendada.
- 47 Järelikult, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist, ei lähe selline maksudokumentide esitamise kohustus kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 48 Sellest järeldeb, et niisugune kohustus ei ole ELTL artikliga 49 üldjuhul vastuolus.

Lisamaks

- 49 Mis puudutab lisamaksu, mida kohaldatakse karistusena maksudokumentide esitamata jätmise eest, siis tasub meenutada, et kuigi karistuste süsteem maksude valdkonnas kuulub liidu tasandil ühtlustamise puudumise tõttu liikmesriikide pädevusse, ei tohi see ohustada EL toimimise lepingus ette nähtud vabadusi (vt selle kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Kuna käesoleval juhul karistatakse lisamaksu kohaldamisega maksudokumentide esitamise kohustuse täitmata jätmise eest, mis võib kujutada endast asutamisvabaduse piirangut, võib see lisamaks iseenesest kujutada endast sellist piirangut.
- 51 Ent nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, võib selline piirang olla lubatud juhul, kui seda põhjendab ülekaalukas üldine huvi ja kui sellisel juhul on piirangu kohaldamine taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 52 Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et karistuste, sealhulgas kriminaalkaristuste määramist võib pidada riigisiseste õigusnormide tõhusa järgimise tagamiseks vajalikuks, ent seda siiski tingimusel, et määratud karistuse laad ja summa on igal juhtumil proportsionaalne selle rikkumise raskusega, mille eest ta karistuse määrab (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Mis puudutab küsimust, kas lisamaksu määramine on liikmesriigi seadusandja taotletava eesmärgi tagamiseks sobiv, siis tuleb märkida, et lisamaksu määramine piisavalt suures summas võib pärssida maksudokumentide esitamise kohustusega maksukohustuslase soovi seda kohustust eirata ja seega vältida seda, et maksustaval liikmesriigil ei ole võimalust tõhusalt kontrollida piiriüleseid tehinguid vastastikusel sõltuvussuhtes olevate äriühingute vahel, selleks et tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel.
- 54 Põhikohtuasja kaebaja ja Euroopa Komisjoni argument, et selline lisamaks ei pruugi olla vajalik, kui sarnastes riigisisestes olukordades on juba olemas kergemad karistused, näib tegelikult olevat suunatud ka lisamaksu suuruse sobivusele. Igal juhul tuleb märkida, et Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ei nähtu selliste karistuste olemasolu. Lisaks on oluline toonitada, et asjaolul, et Saksa õigusnormid näevad ette kergema karistuse, kui maksukohustuslane ei täida puhtalt riigisisestes olukordades koostöökohustust võitluses maksudest kõrvalehoidmise ja ebaausa

maksukonkurentsi vastu, ei ole *a priori* tähtsust selle hindamisel, kas lisamaks, millel on teistsugune eesmärk, st maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel, on vajalik.

- 55 Mis puudutab selle lisamaksu proportsionaalsust, siis tuleb tõdeda, et niisuguse karistuse kohaldamine, mis vastab vähemalt 5% ja mitte rohkem kui 10% täiendavast tulust, mis tuleneb maksudokumentide esitamise kohustuse rikkumise korral maksuhalduri tehtud korrektsioonist, ilma et see oleks piiratud absoluutsummaga, aga mis on vähemalt 5000 eurot, kaasa arvatud juhul, kui maksuhaldur ei ole kokkuvõttes tuvastanud ühtki täiendava tulu summat, ei näi iseenesest kaasa toovat sellise sanktsiooni määramist, mille suurus on eaproportsionaalne.
- 56 Nimelt, nagu märgib komisjon, võimaldab selle karistuse summa kindlaksmääramine protsendina maksutulu korrigeerimisest luua vastastikuse seose trahvisumma ja rikkumise raskusastme vahel. 5000 euro suuruse miinimumkaristuse määramine võimaldab lisaks säilitada lisamaksu hoiatava mõju, kui selle miinimumsumma on liiga madal, samas kui 10% ülempiiri kehtestamine tagab, et see summa ei oleks liiga suur.
- 57 Seda hinnangut kinnitab asjaolu, et lisamaksu ei kohaldata, kui maksukohustuslane ei ole maksudokumentide esitamise kohustuse rikkumises süüdi või kui süü ei ole suur.
- 58 Lõpuks ei saa teistsugust tõlgendust põhjendada ka asjaoluga, et Saksa õigusnormides on maksudeklaratsiooni esitamise kohustuse rikkumise korral ette nähtud maksukohustuslase maksustatava tulu korrigeerimine, mille puhul kehtib ümberlükatav eeldus, et tulu on väiksem.
- 59 Need eeskirjad on nimelt oma olemuselt lisamaksust erinevad, kuna nende eesmärk ei ole karistada maksudokumentide esitamise kohustuse täitmata jätmise eest, vaid korrigeerida maksukohustuslase maksustatava tulu summat.
- 60 Järelikult tuleb ELTL artiklit 49 tõlgendada nii, et põhikohtuasjas kõnealune lisamaks ei ole samuti sellega vastuolus.
- 61 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on esiteks maksukohustuslasel kohustus pidada raamatupidamisarvestust niisuguste piiriüleste äritehingute hinnakokkuleppe ja muude äritingimuste liigi ja sisu ning majandusliku ja õigusliku aluse kohta isikutega, kellega tal on kapitaliosalusel põhinev vastastikune sõltuvussuhe või muu suhe, mis võimaldab sellel maksukohustuslasel või neil isikutel teist isikut kindlalt mõjutada, ja mis teiseks ei näe selle kohustuse rikkumise korral ette mitte üksnes seda, et asjaomases liikmesriigis tema maksustatava tulu puhul kehtib ümberlükatav eeldus, et see on deklareeritust suurem, kuna maksuamet võib hindamise teha maksukohustuslase kahjuks, vaid ka lisamaksu määramise, mis on täiendavalt arvatud tulu summast vähemalt 5% ja mitte rohkem kui 10%, aga vähemalt 5000 eurot, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane ei ole selle kohustuse rikkumises süüdi või kui süü ei ole suur.

Kohtukulud

- 62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on esiteks maksukohustuslasel kohustus pidada raamatupidamisarvestust niisuguste piiriüleste äritehingute hinnakokkuleppe ja muude äritingimuste liigi ja sisu ning majandusliku ja õigusliku aluse kohta isikutega, kellega tal on kapitaliosalusel põhinev vastastikune sõltuvussuhe või muu suhe, mis võimaldab sellel maksukohustuslasel või neil isikutel teist isikut kindlalt mõjutada, ja mis teiseks ei näe selle kohustuse rikkumise korral ette mitte üksnes seda, et asjaomases liikmesriigis tema maksustatava tulu puhul kehtib ümberlükatav eeldus, et see on deklareeritust suurem, kuna maksuamet võib hindamise teha maksukohustuslase kahjuks, vaid ka lisamaksu määramise, mis on täiendavalt arvatud tulu summast vähemalt 5% ja mitte rohkem kui 10%, aga vähemalt 5000 eurot, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane ei ole selle kohustuse rikkumises süüdi või kui süü ei ole suur.

Allkirjad