



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2022. gada 13. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvība – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Sabiedrību ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana – Ar ārvalstīm saistīti darījumi – Nodokļu dokumentēšanas pienākums attiecībā uz tirdzniecības attiecībām starp personām, kuras vieno savstarpējas atkarības attiecības – Ar nodokli apliekamo ienākumu aplēse un palielināšana kā sankcija

Lietā C-431/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Bremen* (Brēmenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2021. gada 7. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 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*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- X GmbH & Co. KG vārdā – S. *Stahlschmidt* un J. *Uterhark*, *Rechtsanwälte*, kā arī M. *Giese*, *Steuerberaterin*,
- Vācijas valdības vārdā – J. *Möller* un R. *Kanitz*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – W. *Roels* un V. *Uher*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 43. un 49. panta, kā arī LESD 49. un 56. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp X *GmbH & Co. KG* un *Finanzamt Bremen* (Brēmenes Finanšu pārvalde, Vācija) par pēdējās minētās piemēroto ar nodokli apliekamo ienākumu palielinājumu (turpmāk tekstā – “nodokļa palielinājums”) saistībā ar to, ka nav ievērots nodokļu dokumentēšanas pienākums attiecībā uz pārrobežu tirdzniecības attiecībām starp saistītām sabiedrībām.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 *Abgabenordnung* (Nodokļu noteikumi; *BGBI.* 2002 I, 3866. lpp.) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Nodokļu noteikumi”), 90. pantā ir paredzēts:

“(1) Attiecīgajām 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 ārvalsts elements, nodokļu maksātājam ir jāveic tā tirdzniecības attiecību ar saistītām personām veida un satura uzskaitē 1972. gada 8. septembra *Außensteuergesetz* [*Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen* (Likums par nodokļu uzlikšanu ārvalstu darījumos) (*BGBI.* 1972 I, 1713. lpp.)] 1. panta 2. punkta izpratnē. Uzskaites pienākums attiecas arī uz nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošās vienošanās par cenām un citiem darījumu noteikumiem, kas noslēgta ar saistītām personām, ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem. Izņēmuma darījuma gadījumā uzskaiti veic īsā termiņā. 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 šī panta 2. punkts. Pēc pieprasījuma uzrādīšana ir jāveic 60 dienu laikā. Ciktāl uzskaitē attiecas uz izņēmuma darījumiem, termiņš ir 30 dienas. Pienācīgi pamatotos īpašos gadījumos uzrādīšanas termiņš var tikt pagarināts.”

- 4 Nodokļu noteikumu “Nodokļu bāzes aplēse” 162. pantā ir noteikts:

“(1) Ja nodokļu iestāde nevar noteikt vai aprēķināt nodokļa bāzi, tā veic aplēsi. Tā ņem vērā visus apstākļus, kam ir nozīme šajā aplēsē.

[..]

(3) Ja nodokļu maksātājs nav izpildījis savus 90. panta 3. punktā paredzētos sadarbības pienākumus – nav uzrādījis uzskaiti vai uzrādītā uzskaitē būtībā nav izmantojama, vai arī tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nav īsā termiņā veicis 90. panta 3. punkta trešajā teikumā minēto uzskaiti, tiek izdarīts atspēkojams pieņēmums, ka nodokļa maksātāja Vācijā ar nodokli apliekamie ienākumi, kuru noteikšanai tiek izmantota 90. panta 3. punktā minētā uzskaitē, ir lielāki nekā tā deklarētie ienākumi. Ja šādos gadījumos nodokļu iestādei ir jāveic aplēse un šos ienākumus var noteikt tikai konkrētās robežās, it īpaši tikai pamatojoties uz cenu starpībām, šīs robežas var pilnībā izmantot nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā. Ja nodokļu maksātāja iesniegtā uzskaitē ir izmantojama, bet tiek konstatēts, ka nesaistītu pušu darījuma principa ievērošanas gadījumā viņa ienākumi būtu lielāki nekā ienākumi, kas deklarēti, pamatojoties uz uzskaiti, un attiecīgās šaubas nevar tikt kļiedētas tāpēc, ka ārvalsts saistīta persona nepilda savus 90. panta 2. punktā paredzētos sadarbības pienākumus vai 93. panta 1. punktā paredzētos pienākumus sniegt informāciju, pēc analogijas piemēro otro teikumu.

(4) Ja nodokļu maksātājs neuzrāda 90. panta 3. punktā minēto uzskaiti vai uzrādītā uzskaitē būtībā 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 1 000 000 EUR, tomēr ne mazāk kā 100 EUR par pilnu termiņa nokavējuma dienu. Ciktāl nodokļu iestādēm ir piešķirta rīcības brīvība noteikt palielinājuma summu, papildus šī palielinājuma mērķim, kas ir vērsti uz to, lai nodokļu maksātājs ievērotu pienākumu veikt un termiņā 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 šķiet attaisnojama vai ja nolaidība ir nenozīmīga. Nolaidība, ko pieļāvis likumiskais pārstāvis vai darbinieks, pielīdzināma viņa paša nolaidībai. Palielinājumu parasti nosaka pēc fiskālās kontroles beigām.

- 5 Likuma par nodokļu uzlikšanu ārvalstu darījumos redakcijā, kas piemērojama pamatlīdētā, 1. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Persona ir saistīta ar nodokļu maksātāju, ja:

1. personai tieši vai netieši pieder vismaz ceturtdaļa no nodokļu maksātāja kapitāldaļām (būtiska līdzdalība) vai tā tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi uz nodokļu maksātāju, vai tieši otrādi – nodokļu maksātājam pieder būtiska līdzdalība minētās personas kapitālā vai tas tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi uz šo personu, vai
2. trešai personai pieder būtiska līdzdalība personas vai nodokļu maksātāja kapitālā, vai tā tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi uz abiem, vai
3. persona vai nodokļu maksātājs, vienojoties par komercattiecību nosacījumiem, uz nodokļu maksātāju vai personu var īstenot 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 kapitāldaļas un sniedz atbalsta, konsultāciju un pārvaldības pakalpojumus. Pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā tai piederēja visas kapitāldaļas sabiedrībā ar ierobežotu atbildību, kuras juridiskā adrese ir Vācijā un kurai pašai piederēja visas kapitāldaļas četrās citās sabiedrībās ar ierobežotu atbildību ar juridisko adresi šajā dalībvalstī.
- 7 X komplementārā dalībiece 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 atalgojumā tiek ņemtas 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 atmaksājamām izmaksām, un detalizēts gada pārskats. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 dokumentēšanas 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 daļa no X maksājumiem Y strīdīgajā laikposmā 400 000 EUR apmērā gadā – kopsummā 1,6 miljoni EUR – pamatdarbības izdevumos tika iegrāmatoti kļūdaini.
- 15 2016. gada 10. jūnija ziņojumā Vācijas nodokļu iestāde norādīja, ka X, izpildot nodokļu dokumentēšanas pienākumu, iesniegtie dokumenti nav izmantojami.
- 16 Tādējādi 2016. gada 8. novembrī šī iestāde piemēroja X nodokļa palielinājumu, kas atbilst 5 % no X papildu ienākumiem, un šī iestāde bija aprēķinājusi, ka tie ir 20 000 EUR gadā, proti – kopsummā 80 000 EUR.
- 17 2016. gada 9. decembrī X par šo lēmumu minētajā iestādē iesniedza sūdzību, kas tika noraidīta.
- 18 2017. gada 27. decembrī X par šo lēmumu cēla prasību *Finanzgericht Bremen* (Brēmenes Finanšu tiesa, Vācija), kurā apgalvoja, ka ar Nodokļu noteikumu 162. panta 4. punktu, pamatojoties uz kuru tai tika noteikts nodokļa palielinājums, tiek pārkāpta brīvība veikt uzņēmējdarbību.

- 19 *Finanzgericht Bremen* norāda, ka *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) ir nospriedusi, ka nodokļu dokumentēšanas pienākums ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ko var attaisnot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, it īpaši – ar to, ka ir nepieciešams nodrošināt nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm un atļaut efektīvu fiskālo kontroli, bet tā nav lēmusi par nodokļa palielinājuma, kas var tikt noteikts šī pienākuma neizpildes gadījumā, atbilstību Savienības tiesībām. Iesniedzējtiesas skatījumā šis palielinājums nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai.
- 20 Šādos apstākļos *Finanzgericht Bremen* (Brēmenes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 43. pants un LESD 49. pants, kuros tiek garantēta brīvība veikt uzņēmējdarbību (vai attiecīgi EKL 49. pants un LESD 56. pants, kuros tiek garantēta pakalpojumu sniegšanas brīvība), ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam situācijās, kas attiecas uz darījumiem ar ārvalstu elementu, ir jāveic uzskaites par savu komercattiecību ar saistītām personām veidu un saturu, ietverot arī nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas vienošanās par cenām un citu darījumu noteikumu ar saistītām personām ekonomiskos un juridiskos pamatus, un saskaņā ar kuru tad, ja pēc nodokļu iestādes pieprasījuma nodokļu maksātājs neiesniedz minētos uzskaites datus vai iesniegtie uzskaites dati būtībā nav izmantojami, ne tikai tiek izdarīts pieņēmums – kuru var atspēkot –, ka šā nodokļu maksātāja ienākumi, kuri tiek aplikti ar nodokli iekšzemē un kuru noteikšanai ir paredzēti šie uzskaites dati, ir lielāki par tā deklarētajiem ienākumiem un, ja šādos gadījumos nodokļu iestādei ir jāveic aprēķins un šos ienākumus var noteikt tikai konkrētās robežās, it īpaši pamatojoties tikai uz cenu starpībām, šīs robežas var pilnībā izmantot nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā, bet arī ir jānosaka palielinājums vismaz 5 % un ne vairāk kā 10 % apmērā no aprēķinātās papildu ienākumu summas, taču ne mazāk kā 5000 EUR un – novēloti iesniedzot izmantojamus uzskaites datus – līdz 1 000 000 EUR, taču ne mazāk kā 100 EUR apmērā par katru neievērotā termiņa pilno dienu, turklāt palielinājumu var nenoteikt tikai tad, ja uzskaites pienākumu neizpilde šķiet attaisnojama vai nolaidība ir tikai nenozīmīga?”

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

- 21 Ievadā ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas nolēmuma un uzdotā jautājuma formulējuma izriet, ka ir jāsniedz norādes par Savienības tiesību interpretāciju, kas iesniedzējtiesai ļauj novērtēt, vai Savienības tiesībām atbilst ne tikai nodokļa palielinājums, kas ir sankcija par nodokļu dokumentēšanas pienākuma neizpildi, bet arī pats šis pienākums.
- 22 Savukārt saistībā ar pamatlīetas mērķiem nešķiet, ka būtu jāsniedz iesniedzējtiesai norādes, kas ļautu novērtēt to Vācijas tiesiskā regulējuma aspektu saderību ar Savienības tiesībām, uz kuriem atsaucas šī tiesa un kuri attiecas uz nodokļa palielinājumu gadījumā, ja izmantojamā nodokļu dokumentācija tiek iesniegta novēloti.

Par piemērojamo pārvietošanās brīvību

- 23 Jānorāda, ka, lai gan prejudiciālais jautājums attiecas uz EK līguma un LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir jānosaka pamatlietā piemērojamā brīvība.
- 24 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprites brīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (spriedums, 2010. gada 21. janvāris, *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Turklāt brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā ietilpst vien tie valsts tiesību akti, kuri ir piemērojami tikai tādai līdzdalībai, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību (spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nodokļu dokumentēšanas pienākums attiecas tikai uz pārrobežu darījumiem starp "saistītiem" uzņēmumiem valsts tiesību izpratnē, ja šo saikni nosaka savstarpēja atkarība attiecībā uz kapitālu vai citiem aspektiem, ko, šķiet, katrā gadījumā raksturo viena uzņēmuma noteikta ietekme uz otru uzņēmumu. Katrā ziņā tas tā ir tad, ja šo saikni definē tāds apstāklis kā pamatlietā, kad personai tieši vai netieši pieder vismaz viena ceturtdaļa no nodokļu maksātāja kapitāla. Y ar Nīderlandē reģistrētas sabiedrības starpniecību netieši pieder viss Vācijā reģistrētās X kapitāls.
- 27 Ņemot vērā iepriekš minēto, attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir jāpārbauda tikai attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 28 Turklāt, lai gan iesniedzējtiesa savā jautājumā ir atsaukusies uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas attiecīgi ir paredzēta EKL 43. un LESD 49. pantā, atsaucē būs tikai uz LESD 49. pantu, bet interpretācija katrā ziņā attiecas arī uz EKL 43. pantu.
- 29 Tādējādi ir jāuzskata, ka iesniedzējtiesa, uzdodot jautājumu, būtībā vaicā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, nodokļa maksātājam ir noteikts dokumentēšanas pienākums attiecībā uz tā pārrobežu darījumu ar personām, ar kurām to vieno savstarpējas atkarības attiecības saistībā ar kapitālu vai citiem aspektiem, kas ļauj šim nodokļa maksātājam vai šīm personām attiecībā uz otru personu īstenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, kā arī cenu un citu darījumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saskaņā ar kuru, otrkārt, šī pienākuma neizpildes gadījumā tiek izdarīts ne tikai atspēkojams pieņēmums, ka šie apliekamie ienākumi attiecīgajā dalībvalstī ir lielāki par deklarētajiem ienākumiem, un nodokļu iestāde var veikt aplēsi nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā, bet arī tiek piemērots palielinājums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no aprēķināto ienākumu papildu summas, taču ne mazāk kā 5000 EUR, ja vien šī pienākumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaidība ir nenozīmīga.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

Par nodokļu deklarācijas iesniegšanas pienākumu

- 30 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, attiecībā uz uzņēmumiem, kuri ir nodibināti atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, atbilstoši LESD 54. pantam ietver to tiesības veikt darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Tiesa jau ir nospriedusi, ka par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu ir uzskatāms tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, ko sabiedrība rezidente piešķirusi sabiedrībai, kuru ar šo sabiedrību vieno savstarpējas atkarības attiecības, tiek pievienotas pirmās minētās sabiedrības peļņai tikai tad, ja saņēmēja sabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Šajā gadījumā nodokļu dokumentēšanas pienākums attiecas uz pārrobežu darījumiem, kas tiek veikti starp sabiedrību rezidenti un citu sabiedrību, ar kuru to vieno savstarpējas atkarības attiecības saistībā ar kapitālu vai citiem aspektiem, un ļauj šai sabiedrībai īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrību rezidenti. Turklāt no Tiesai iesniegtajiem lietas 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, dibinātajām sabiedrībām tiek piemērota nelabvēlīgāka attieksme, ja sabiedrības, ar kurām tām ir savstarpējas atkarības attiecības, ir reģistrētas citā dalībvalstī.
- 34 Citā dalībvalstī dibināts mātesuzņēmums varētu būt spiests atteikties no filiāles iegādes, izveides vai saglabāšanas šajā pirmajā dalībvalstī (pēc analogijas skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma 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 tiesībās atzītajiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr šādā gadījumā ierobežojumam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma 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 līgumtiesībām 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 analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 40. punkts).
- 38 Proti, no Tiesai iesniegtajiem lietas 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 apsvēruma (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 izvērtējamā 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 atļauja sabiedrību nerezidenšu filiālēm nodot savu peļņu kā izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības saviem mātesuzņēmumiem varētu apdraudēt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm un apdraudētu pašu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm sistēmu, 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 saņēmēšā mātesuzņēmuma 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 tā pārrobežu darījumiem ar uzņēmumiem, ar kuriem tam ir savstarpējas atkarības attiecības gan attiecībā uz šo darījumu veidu un nosacījumiem, gan attiecībā uz vienošanās par cenām un citiem darījuma noteikumiem ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, nodokļu dokumentēšanas pienākums ļauj 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts nodokļu dokumentēšanas pienākums, kas nodrošina efektīvāku un precīzāku nodokļu maksātāja fiskālo kontroli, un kura mērķis ir novērst, ka attiecīgajā dalībvalstī gūtā peļņa tiek nodota ārpus šīs pēdējās minētās nodokļu

jurisdikcijas ar tādu darījumu starpniecību, kas nav saderīgi 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 izvīrītā mērķa sasniegšanai.
- 44 Tā tas ir gadījumā, kad nodokļa maksātājam tiek dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt atbilstošus pierādījumus par pārrobežu komercdarījumiem ar uzņēmumiem, ar kuriem tam ir savstarpējas atkarības attiecības (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 36. punkts).
- 45 Šajā gadījumā no uzdotā jautājuma formulējuma izriet, ka nodokļu dokumentēšanas pienākums attiecas uz tirdzniecības attiecību “veidu un saturu” un arī uz “vienošanās par cenām un citiem darījumu noteikumiem ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem”. Nodokļu noteikumu 90. panta 3. punktā tomēr ir precizēts, ka veicamās uzskaites veids, saturs un apjoms ir jāprecizē rīkojumā, kura saturs iesniedzējtiesas nolēmumā nav izklāstīts un saistībā ar kuru iesniedzējtiesai ir jāveic pārbaude, vai tas nevar radīt pārmērīgas administratīvas grūtības nodokļu maksātājam.
- 46 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu iestādei šo dokumentu uzrādīšana parasti ir jāpieprasa tikai fiskālās kontroles veikšanai un ka principā šī uzrādīšana ir jāveic 60 dienu termiņā, ko īpašos, pienācīgi pamatotos gadījumos var pagarināt.
- 47 Tādējādi, neskarot pārbaudes, kas šajā ziņā ir jāveic iesniedzējtiesai, nešķiet, ka šāds nodokļu dokumentēšanas pienākums pārsniegtu izvīrītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo.
- 48 No tā izriet, ka šāds pienākums principā nav pretrunā LESD 49. pantam.

Par nodokļa palielinājumu

- 49 Attiecībā uz nodokļa palielinājumu, kas ir sods par nodokļu dokumentēšanas pienākuma neizpildi, ir jāatgādina, ka, lai gan sankciju sistēmas nodokļu jomā, kas nav saskaņotas Savienības mērogā, ietilpst dalībvalstu kompetencē, šādas sistēmas nedrīkst izraisīt kaitējumu LESD paredzētajām brīvībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Šajā gadījumā, tā kā nodokļa palielinājums ir sankcija par nodokļu dokumentēšanas pienākuma neizpildi, kas var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, tas pats par sevi var būt šāds 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 šādā gadījumā tā piemērošana var nodrošināt izvīrītā mērķa sasniegšanu un nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

- 52 Tiesa ir arī nospriedusi, ka sodu, tostarp kriminālsodu, piemērošana var tikt uzskatīta par vajadzīgu, lai nodrošinātu efektīvu valsts tiesiskā regulējuma ievērošanu, tomēr ar nosacījumu, ka piemērotā soda veids un apmērs katrā atsevišķā gadījumā ir samērīgs ar tā pārkāpuma smagumu, par kuru to uzliek (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, šķiet, var atturēt nodokļu maksātāju – uz kuru attiecas nodokļu dokumentēšanas pienākums – no tā neizpildes un tādējādi ļaut izvairīties no tā, ka dalībvalstij, kurā tiek uzlikts nodoklis, tiek liegta iespēja – lai nodrošinātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm – efektīvi kontrolēt pārrobežu darījumus starp sabiedrībām, kuras vieno savstarpējas atkarības attiecības.
- 54 Prasītājas pamatlietā un Eiropas Komisijas arguments, ka šāds palielinājums varētu nebūt vajadzīgs, ja jau pastāv mazāk bargas sankcijas, kas ir piemērojamas līdzīgās situācijās valsts teritorijā, patiesībā, šķiet, attiecas uz jautājumu par nodokļa palielinājuma apmēra atbilstību. Katrā ziņā ir jānorāda, ka šādu sankciju esamība no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet. Turklāt ir jānorāda, ka faktam, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā esot paredzētas mazāk bargas sankcijas, ja nodokļu maksātājs pilnībā iekšējās situācijās neievēro sadarbības pienākumus saistībā ar nodokļu apiešanas novēršanu un negodīgu nodokļu konkurenci, *a priori* neesot nozīmes, izvērtējot nodokļa palielinājuma – kuram ir cits mērķis – nepieciešamību, proti, saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 55 Attiecībā uz šī palielinājuma samērīgumu ir jākonstatē, ka nešķiet, ka tāda soda piemērošana, kas ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no papildu ienākumu summas, kura izriet no nodokļu iestādes veiktās korekcijas, ja nav izpildīts nodokļu dokumentēšanas pienākums, bez absolūti maksimālā summas ierobežojuma un minimālo summu 5000 EUR apmērā, tostarp gadījumos, kad nodokļu administrācija visbeidzot nav konstatējusi nekādu papildu ienākumu summu, pati par sevi var nozīmēt nesamērīgas sankcijas summas piemērošanu.
- 56 Kā norāda Komisija, šīs sankcijas summas noteikšana atkarībā no ienākumu no nodokļa korekcijas procentuālās daļas ļauj konstatēt saistību starp naudas soda summu un pārkāpuma smagumu. Turklāt fakts, ka ir paredzēta minimālā sankcija 5000 EUR apmērā, ļauj saglabāt nodokļa palielinājuma preventīvo iedarbību, ja tās minimālā summa būtu pārāk zema, savukārt maksimālās robežas 10 % apmērā noteikšana nodrošina, ka šī palielinājuma apmērs nav pārmērīgs.
- 57 Apstākļi, ka nodokļa palielinājums nav piemērojams, ja nodokļu dokumentēšanas pienākuma neizpilde ir attaisnojama vai ja nolaidība ir tikai nenozīmīga, šo analīzi apstiprina.
- 58 Visbeidzot, citādu interpretāciju nevar pamatot apstākļi, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā nodokļu deklarācijas iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā arī ir paredzēta korekcija nodokļu maksātāja ienākumiem no nodokļa, attiecībā uz kuriem var atspēkojami pieņemt, ka tie ir novērtēti par zemu.
- 59 Šie noteikumi atšķiras no noteikumiem par nodokļa palielinājumu, jo to mērķis ir nevis sodīt par nodokļu dokumentēšanas pienākuma neizpildi, bet gan koriģēt nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru.
- 60 Līdz ar to LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā arī tāds nodokļa palielinājums kā pamatlietā aplūkotais.

- 61 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, nodokļa maksātājam ir noteikts dokumentēšanas pienākums attiecībā uz tā pārrobežu darījumu ar personām, ar kurām tam ir savstarpējas atkarības attiecības saistībā ar kapitālu vai citiem aspektiem, kas ļauj šim nodokļa maksātājam vai šīm personām attiecībā uz otru personu īstenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, kā arī cenu un citu darījumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saskaņā ar kuru, otrkārt, šī pienākuma neizpildes gadījumā tiek izdarīts ne tikai atspēkojams pieņēmums, ka šie apliekamie ienākumi attiecīgajā dalībvalstī ir lielāki par deklarētajiem ienākumiem, un nodokļu iestāde var veikt aplēsi nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā, bet arī tiek piemērots palielinājums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no aprēķināto ienākumu papildu summas, taču ne mazāk kā 5000 EUR, ja vien šī pienākumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaidība ir nenozīmīga.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 62 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, nodokļa maksātājam ir noteikts dokumentēšanas pienākums attiecībā uz tā pārrobežu darījumu ar personām, ar kurām tam ir savstarpējas atkarības attiecības saistībā ar kapitālu vai citiem aspektiem, kas ļauj šim nodokļa maksātājam vai šīm personām attiecībā uz otru personu īstenot noteiktu ietekmi, veidu un saturu, kā arī cenu un citu darījumu noteikumu ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem, un saskaņā ar kuru, otrkārt, šī pienākuma neizpildes gadījumā tiek izdarīts ne tikai atspēkojams pieņēmums, ka šie apliekamie ienākumi attiecīgajā dalībvalstī ir lielāki par deklarētajiem ienākumiem, un nodokļu iestāde var veikt aplēsi nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā, bet arī tiek piemērots palielinājums, kas ir vismaz 5 %, bet ne vairāk kā 10 % no aprēķināto ienākumu papildu summas, taču ne mazāk kā 5000 EUR, ja vien šī pienākumu neizpilde ir attaisnojama vai nolaidība ir nenozīmīga.

[Paraksti]