

Lieta C-431/21

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2021. gada 15. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Bremen (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 7. jūlijs

Prasītāja:

X GmbH & Co. KG

Atbildētāja:

Finanzamt Bremen

Pamatlietas priekšmets

Nodokļu tiesību akti – Darījumi ar ārvalstu elementu – Pienākums veikt uzskaiti par komercattiecību ar saistītām personām veidu un saturu – Godīga konkurence – Sodi par uzskaites datu neiesniegšanu vai neizmantojamību

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai EKL 43. panta 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 uzskaitē 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 uzrēķins vismaz 5 procentu un ne vairāk kā 10 procentu 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 uzrēķinu var nenoteikt tikai tad, ja uzskaites pienākumu neizpilde šķiet attaisnojama vai vaina ir tikai nenozīmīga?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

LESD 49. un 56. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Abgabenordnung (Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – “AO”) 90. panta 3. punkts 2009. gada 29. jūlija redakcijā. Tajā it īpaši ir paredzēts, ka situācijās, kas saistītas ar darījumiem ar ārvalstu elementiem, nodokļu maksātājam ir jāveic uzskaitē par tā komercattiecību ar saistītām personām veidu un saturu *Außensteuergesetz* [Likuma par nodokļiem ārvalstu darījumos] 1. panta 2. punkta izpratnē. Uzskaites pienākums attiecas arī uz nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas vienošanās par cenām un citu darījumu noteikumu ar saistītām personām ekonomiskajiem un juridiskajiem pamatiem.

AO 162. panta 3. punkts 2007. gada 14. augusta redakcijā. Tajā tostarp ir noteikts: “Ja nodokļu maksātājs nepilda savus sadarbības pienākumus saskaņā ar 90. panta 3. punktu tādējādi, ka tas neiesniedz uzskaites datus, vai arī iesniegtie uzskaites dati būtībā nav izmantojami, vai arī tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs savlaicīgi nav sagatavojis uzskaites datus 90. panta 3. punkta trešā teikuma izpratnē, 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. Ja šādos gadījumos nodokļu iestādei ir jāveic aprēķins un šos ienākumus var noteikt tikai konkrētās robežās, it īpaši tikai pamatojoties uz cenu starpībām, šīs robežas var pilnībā izmantot nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā.”

AO 162. panta 4. punkts 2006. gada 13. decembra redakcijā. Tajā ir noteikts, ka nodokļu iestāde tostarp var noteikt uzrēķinu 5000 EUR apmērā, ja nodokļu

maksātājs neiesniedz uzskaites datus 90. panta 3. punkta izpratnē vai iesniegtie uzskaites dati būtībā nav izmantojami.

Außensteuergesetz (AStG) 1. panta 2. punkts tā 2007. gada 14. augusta redakcijā. Tajā ir noteikts: “Persona ir saistīta ar nodokļu maksātāju, ja:

1. personai tieši vai netieši pieder vismaz ceturtdaļa no nodokļu maksātāja īpašuma kapitāldaļām (būtiska līdzdalība) vai tā tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi uz nodokļu maksātāju, vai, tieši otrādi, ja nodokļu maksātājam pieder būtisku līdzdalību nodrošinošas minētās personas kapitāldaļas vai tas tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi uz to; vai
2. trešajai personai pieder būtisku līdzdalību nodrošinošas minētās personas vai nodokļu maksātāja kapitāldaļas, vai tās tieši vai netieši var īstenot dominējošu ietekmi viena uz otru, vai
3. persona vai nodokļu maksātājs var, vienojoties par komercattiecību nosacījumiem, uz nodokļu maksātāju vai personu īstenot ietekmi, kas nav radusies no šīm komercattiecībām, vai ja vienam no tiem ir personiska interese otra gūtajos ienākumos.”

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir komandītsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Vācijā. Tās uzņēmuma mērķis bija kapitāldaļu, it īpaši Vācijā dibinātu uzņēmumu, kapitāldaļu turēšana un pārvaldīšana, kā arī pakalpojumu sniegšana saistītiem uzņēmumiem un trešajām personām. Tai piederēja visas Vācijā reģistrēta meitasuzņēmuma *GmbH* kapitāldaļas, kuram savukārt piederēja visas citu četru Vācijā reģistrētu *GmbH* (apakšuzņēmumi) kapitāldaļas.
- 2 Prasītājas komplementārais dalībnieks ar pārstāvības tiesībām bija *GmbH*, kuras juridiskā adrese arī bija Vācijā. Prasītājas vienīgais komandīts bija Nīderlandē reģistrēta uzņēmēj sabiedrība (*B.V.*). Tās vienīgā dalībiece bija uzņēmēj sabiedrība *Y N.V.*, kuras juridiskā adrese arī bija Nīderlandē. Tādējādi *Y N.V.*, pateicoties līdzdalībai komandītā, netieši piederēja visas prasītājas kapitāldaļas. 2013. gadā komplementārā *GmbH* tika apvienota ar prasītāju.
- 3 *Y N.V.* sniedza prasītājai pakalpojumus saskaņā ar pilnvarojuma līgumu. Šajā nolūkā darbojās dažādas personas, kas strādāja *Y N.V.* vai citās grupas uzņēmēj sabiedrībās kā izpilddirektori vai citā amatā.
- 4 Saskaņā ar pilnvarojuma līgumu atlīdzība bija jāaprēķina, pamatojoties uz faktiskajām izmaksām un izdevumiem. Šīm izmaksām bija jāietver tiešās un netiešās izmaksas. It īpaši bija jāatlīdzina faktiskā darba samaksa. Turpretim nebija jāatlīdzina izmaksas, kas radās *Y N.V.* sabiedrības interesēs (*shareholder's costs*). Tur *Y N.V.* pilnībā bija jāuzskaita un jādokumentē attaisnotās izmaksas un izdevumi. Kalendārā gada beigās *Y N.V.* bija jā sagatavo galīgais maksājumu

aprēķins, kuram bija jābūt tik detalizētam, lai prasītāja varētu veikt turpmāko aprēķinu attiecībā pret apakšuzņēmumiem. Tomēr Y N.V. nesagatavoja ikgadējus detalizētus maksājumu aprēķinus attiecībā pret prasītāju par sniegtajiem pakalpojumiem un faktiskajām izmaksām.

- 5 Pamatoties uz 2012. gada 17. janvāra audita rīkojumu, pie prasītājas tika veikts audits par 2007.-2010. gadu. Audita priekšmets tostarp bija pārvaldības maksas, ko prasītāja maksāja Y N.V. Audita sākumā prasītāja tika informēta, ka galvenā uzmanība auditā tiks pievērsta tostarp norēķinu cenām vai attiecīgi ārvalstīs notiekošo darījumu dokumentācijai.
- 6 Audita laikā prasītāja iesniedza dažādus dokumentus, lai pamatotu izmaksas, kas prasītājai radās un bija aprēķināmas, pamatojoties uz Y N.V. pilnvarojumu. Auditā vairākkārt tika pieprasīti papildu dokumenti. Audita pieprasījumu un prasītājas iesniegto dokumentu priekšmets it īpaši bija atsevišķu izmaksu posteņu iespējama divkārša uzskaitē, *shareholder's costs* iekļaušana un uzskaitīto personāla izmaksu noteikšana. Attiecībā uz personāla izmaksām auditā tostarp tika pārbaudīts nostrādāto darba stundu skaits, stundas likmju noteikšana un stundas likmju atbilstība. Auditā prasītājai vairākkārt tika norādīts, ka nav iesniegta atbilstības dokumentācija. Tā esot nepieciešams AO 90. panta 3. punktā minētās dokumentācijas elements.
- 7 2016. gada 17. martā prasītāja un atbildētāja, piedaloties Y N.V., par audita periodu noslēdza vienošanos, kurā tās vienojās, ka pārvaldības maksu summas, ko prasītāja bija uzskaitījusi kā saimnieciskās darbības izdevumus 2007.-2010. gadā 400 000,00 EUR apmērā gadā (pavisam 1,6 miljoni), tiks atzītas par neatbilstīgām.
- 8 2016. gada 10. jūnija audita ziņojumā tika norādīts, ka prasītājas iesniegtā fakta un atbilstības dokumentācija nav ļāvusi pietiekami noskaidrot faktus. Tāpēc esot noslēgta vienošanās. Iesniegtā dokumentācija neesot bijusi izmantojama. Saskaņā ar AO 162. panta 3. un 4. punktu esot jānosaka uzrēķins vismaz 5 % apmērā no papildu ienākumu summas gadā, proti, 20 000 EUR gadā. Rezultātā ar 2016. gada 8. novembra lēmumu atbildētāja, piemērojot AO 162. panta 4. punktu, noteica prasītājai uzrēķinu 20 000 EUR apmērā par 2007., 2008., 2009. un 2010. taksācijas gadu, kopumā 80000 EUR apmērā.
- 9 Par šo lēmumu prasītāja iesniedza sūdzību, kas tika noraidīta kā nepamatota. Pēc tam prasītāja cēla prasību iesniedzējtiesā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 10 Prasītāja uzskata, ka iesniegtie uzskaites dati bija atbilstīgi likuma prasībām. Atbildētāja esot izvirzījusi pārāk stingras prasības attiecībā pret iesniedzamajiem uzskaites datiem. Uzskaites datus varot uzskatīt par būtībā neizmantojamiem tikai tad, ja trūkumi ir tik nopietni, ka neatbilstošu uzskaites datu iesniegšana ir līdzvērtīga pilnīgai uzskaites datu neiesniegšanai. Taču atbildētāja esot padziļināti

pārbaudījusi prasītājas iesniegtos uzskaites datus, kas liecinot par labu uzskaites datu izmantojamībai.

- 11 It īpaši AO 162. panta 4. punkts esot pretrunā Savienības tiesībām, jo no tā izriet pārrobežu darījumu nepamatota diskriminācija. AO 162. panta 4. punkts attiecoties tikai uz nodokļu maksātājiem, kuriem ir komercattiecības ar saistītām personām ārvalstīs. Tas esot Savienības tiesībās garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Šādu pārkāpumu neesot iespējams attaisnot. It īpaši neesot jāiekasē nodokļu uzrēķins, kas ir piemērojams vienīgi pārrobežu komercattiecībām.
- 12 Atbildētāja aizstāv uzrēķina noteikšanu, galvenokārt norādot, ka iesniegtie uzskaites dati būtībā nav izmantojami tāpēc, ka prasītāja nav iesniegusi atbilstības dokumentāciju, kas ļautu konstatēt nesaistītu pušu darījuma kritērijam atbilstošu vienošanos. Turklāt no Nīderlandes nodokļu iestādes paziņojuma izrietēja, ka saistībā ar norēķiniem ar prasītāju uzņēmējdarbībā Y N.V. nav veikta nekāda stundu uzskaitē. No tā tieši izrietot iesniegto uzskaites datu neizmantojamība. Katrā ziņā, pat pieņemot, ka iesniegtie uzskaites dati bija izmantojami, tie esot iesniegti novēloti, kas arī varētu pamatot uzrēķinu. Neesot saskatāms Savienības tiesību pārkāpums.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 13 Iesniedzējtiesai ir šaubas par AO 162. panta 4. punkta saderību ar LESD 49. pantu vai attiecīgi LESD 56. pantu. Tā galvenokārt uzskata, ka ir piemērojami noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ja tomēr būtu jāpiemēro noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību, iesniedzējtiesas skatījumā šajā saistībā rodas tādi paši jautājumi.
- 14 AO 90. panta 3. punktā ir paredzēti īpaši pienākumi veikt uzskaiti par pārrobežu komercattiecībām ar saistītām personām. AO 162. panta 4. punktā ir paredzēts noteikt uzrēķinu, ja nodokļu maksājums pēc pieprasījuma neiesniedz uzskaites datus vai iesniedz tos novēloti vai ja iesniegtie uzskaites dati būtībā nav izmantojami.
- 15 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šie noteikumi ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo valsts nodokļu maksātājam, kuram ir komercattiecības ar citā dalībvalstī reģistrētām saistītām personām, ir noteikti īpaši uzskaites pienākumi un ka prasīto uzskaites datu neiesniegšana izraisa sodu uzrēķina veidā, bet šādi īpaši uzskaites pienākumi un šāda uzrēķina noteikšana nav paredzēta nodokļu maksātājiem, kuriem ir komercattiecības ar valstī reģistrētām saistītām personām.
- 16 Prasība veikt īpašu uzskaiti un negatīvu seku paredzēšana uzskaites pienākuma neievērošanas gadījumā var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību. Proti, personas no citām dalībvalstīm varētu atturēties dibināt meitasuzņēmumus Vācijā vai no komercattiecībām ar tiem, lai izvairītos no tā, ka šiem meitasuzņēmumiem rodas izdevumi un izmaksas par īpašu uzskaites datu sagatavošanu, un lai novērstu

risku, ka uzskaites pienākumu neizpildes dēļ meitasuzņēmumam tiek noteikti uzrēķini (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26).

- 17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai attaisnotu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, it īpaši var ņemt vērā mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm. Lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, var attaisnot arī pasākumus, kuru mērķis ir nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.
- 18 Valsts tiesiskais regulējums, kura mērķis ir novērst, ka attiecīgajā dalībvalstī gūtā peļņa tiek nodota ārpus šīs dalībvalsts nodokļu jurisdikcijas ar tādu darījumu starpniecību, kas nav balstīti uz tirgus apstākļiem, neuzliekot nodokli, principā ir piemērots, lai saglabātu nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm (skat. spriedumu, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 19 *AO* 90. panta 3. punkta un 162. panta 4. punkta mērķis ir nepieļaut peļņas nodošanu saistītu uzņēmumu starpā no valsts teritorijas uz citām valstīm, kā tas izriet no sabiedrību tiesībām. Uzskaites, kas ir jāveic saskaņā ar *AO* 90. panta 3. punktu, mērķis ir ļaut nodokļu iestādēm pārbaudīt nesaistītu pušu darījuma principu ievērošanu un tādējādi pareizu peļņas norobežošanu. Uzrēķina riska mērķis ir palielināt nodokļu maksātāju gatavību pildīt uzskaites pienākumus.
- 20 Tādējādi šim tiesiskajam regulējumam principā ir likumīgi mērķi. Turklāt tas šķiet piemērots šo mērķu sasniegšanai. Tomēr rodas jautājums, vai šis tiesiskais regulējums ir nepieciešams izvīzītā mērķa sasniegšanai. Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pat pieņemot, ka *AO* 90. panta 3. punkts ir uzskatāms par saderīgu ar Savienības tiesībām (kā to ir izdarījusi *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] 2013. gada spriedumā), *AO* 162. panta 4. punkta saderība ar Savienības tiesībām katrā ziņā šķiet apšaubāma no nepieciešamības viedokļa, jo šajā tiesību normā tiek prasīts vairāk, nekā ir nepieciešams likumīgā mērķa sasniegšanai.
- 21 Protams, *AO* 90. panta 3. punktā paredzētais uzskaites pienākums lielā mērā būtu neefektīvs, ja likumdevējs par tā neizpildi neparedzētu nekādas negatīvas sekas nodokļu maksātājam. Tomēr tas nenozīmē, ka par pienākuma neizpildi būtu pamatoti jebkādi sodi. Atsaucoties uz 2010. gada 21. janvāra spriedumu *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26), iesniedzējtiesa norāda, ka mērķa sasniegšanai tiesiskais regulējums ir nepieciešams tikai tad, ja ar to vienīgi tiek labotas shēmas, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma kritērijam.
- 22 Turklāt ir jāievēro, ka Vācijas tiesībās papildus *AO* 162. panta 4. punktā paredzētajam uzrēķinam *AO* 162. panta 3. punktā ir paredzēts papildu sods gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepilda savus sadarbības pienākumus. Saskaņā ar šo tiesību normu tiek izdarīts pieņēmums - kuru var atspēkot - ka Vācijā ar nodokli apliekamie ienākumi, kuru noteikšanai ir paredzēti *AO* 90. panta 3. punktā paredzētie uzskaites dati, ir lielāki par nodokļu maksātāja deklarētajiem

ienākumiem. Turklāt nodokļu iestāde, aprēķinot ienākumus, kas ir iespējams tikai konkrētās robežās, it īpaši tikai pamatojoties uz cenu starpībām, šīs robežas var pilnībā izmantot nodokļu maksātājam nelabvēlīgā veidā.

- 23 Ar šo tiesisko regulējumu nopietnas nodokļu sekas jau ir saistītas ar AO 90. panta 3. punktā paredzēto uzskaites pienākumu neizpildi, tādējādi šķiet nodrošināts, ka tiek labotas iespējamās shēmas, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma kritērijiem, un pienākumu neizpilde nerada nodokļu maksātājam nekādu nodokļu priekšrocību. Savukārt uzrēķina (papildu) noteikšana saskaņā ar AO 162. panta 4. punktu papildus neveicina pēc iespējas pareizu nodokļa aprēķinu, kurā tiek ņemta vērā godīga konkurence. Drīzāk tā ir tikai sods par AO 90. panta 3. punktā paredzēto sadarbības pienākumu neizpildi.
- 24 Šaubas par uzrēķina noteikuma nepieciešamību pastiprina noteikumi par uzrēķina summas noteikšanu. Piemēram, uzrēķina apmērs ir saistīts ar konstatēto papildu ienākumu summu un tādējādi nav tieši atkarīgs no šo konstatējumu faktiskās nodokļu ietekmes. Turklāt, ja ir izpildīti nosacījumi, uzrēķins 5000 EUR apmērā ir jānosaka arī tad, ja rezultātā nebija iespējams konstatēt papildu ienākumu summu. Papildus, lai gan uzrēķins nedrīkst pārsniegt 10 % no konstatētās papildu ienākumu summas, tomēr tam nav noteikts absolūti maksimālais apmērs, izņemot gadījumu, kad uzskaites dati tiek iesniegti novēloti.
- 25 Tā kā iesniedzējtiesas skatījumā pamatojums ir apšaubāms, tā uzdod Tiesai iepriekš izklāstīto prejudiciālo jautājumu.