

Kohtuasi C-52/21**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

28. jaanuar 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

4. detsember 2020

Apellatsioonkaebuse esitaja:

Pharmacie populaire - La Sauvegarde SCRL

Vastustaja apellatsioonimenetluses:

État belge

[...]

[...] [lk 2]

[...]

[...] [lk 3]

[...]

[...] [Menetluse käik]

Faktilised asjaolud ja vaidluse ese

- 1 Vaidlus hõlmab äriühingu „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ tasumisele kuuluvaid [...] äriühingu tulumaksu makseid, [...] ¹
- 2 Äriühing „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ tegeleb farmaatsiatoodete turustamisega.

¹ [...].

Vaidlustatud ei ole asjaolu, et kõnealune äriühing usaldas Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingule „S.A.R.L. LAD“ ravimite veoringide tegemise².

3 [...] ³

[...] äriühing „S.A.R.L. LAD“ esitas äriühingule „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ 2010., 2011. ja 2012. aasta jooksul ravimite veoringide tegemise eest arved, milles esitatud summad olid vastavalt 20 846,20, 22 788,88 ja 16 723,44 eurot.

[...]

[...] ⁴ [lk 4]

4 [...] kõnealuste kulude suhtes kohaldatakse tulumaksuseadustiku (Code des impôts sur les revenus, edaspidi „CIR 92“) artikli 57 sätteid ning seetõttu on võlgnik kohustatud koostama ja maksuhaldurile edastama raamatupidamisdokumendid [281.50] ja koondaruande, mille puudumisel neid kulusid ei saa käsitada mahaarvatavate kuludena ning nende suhtes võib kohaldada [...] äriühingu tulumaksust eraldiseisvat erimakset, mis on sätestatud CIR 92 artiklis 219.

Kuna äriühing „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ ei koostanud nende kulude kohta individuaalseid raamatupidamisdokumente 281.50 ega koondaruannet, esitas maksuhaldur äriühingule 20. augustil 2015 maksudeklaratsiooni parandamise nõude, teatades äriühingule oma kavatsusest kohaldada kõnealuste summade suhtes erimakset⁵.

[...]

Maksuhaldur jäi 23. novembri 2015. aasta maksuotsusega oma seisukoha juurde, täpsustades, et *kavandatavate paranduste põhjendus ei põhine sellel, et tehinguid ei tehtud heas usus või et vastusooritusena osutatud teenuseid tegelikult ei osutatud, vaid asjaolul, et äriühing PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE ei koostanud individuaalseid raamatupidamisdokumente 281.50 äriühingule „S.A.R.L. LAD“ tasutud summade kohta ning ta ei ole samuti tõendanud, et artiklis 57 osutatud kulude summa oleks kajastatud makse saaja*

² [...].

³ [...].

⁴ [...].

⁵ [...].

esitatud aruandes vastavalt artiklile 305 või makse saaja välisriigis esitatud samalaadses deklaratsioonis⁶.

Sellega seoses [nõuti] [vaidlusalune] maksusumma [...] sisse 24. novembril 2015.

5 Äriühing „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ esitas [...] vaide, mis lükati [...] põhjendamatuse tõttu tagasi [lk 5] [...].

6 Seejärel esitas ta kaebuse Tribunal de première instance de Liège'ile (Liège'i esimese astme kohus).

See kohus tunnistas 25. oktoobri 2018. aasta otsusega kaebuse [...] põhjendamatuks [...].

7 Äriühing „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ esitas 7. mail 2019 apellatsioonkaebuse.

Äriühing palub menetleval kohtul [...] vaidlusalused maksed tühistada.

Vajaduse korral palub ta esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsuse küsimus.

[...]

8 ÉTAT BELGE (Belgia riik) nõuab [...] maksete ja tehtud kohtuotsuse muutmata jätmist [...].

Analüüs

Kohaldatavad liikmesriigi õigusnormid ja salliv halduskäitumine

9 CIR. 92 artikli 57 lõike 1 kohaselt käsitatakse järgmisi kulusid ettevõtlusega seotud kuludena üksnes juhul, kui need on põhjendatud individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruande esitamisega vastavalt kuninga kinnitatud nõuetele ja tähtaegadele: 1. komisjonitasud, [...] tasud [...], mis kujutavad endast nende saajate jaoks ettevõtlusega seotud tulu [lk 6], sõltumata sellest, kas need on Belgias maksustatavad või mitte, [...] [...].

10 CIR. 92 artiklis 219 [...] on sätestatud:

„Artiklis 57 osutatud kulude suhtes, [...] mida ei ole individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruande esitamisega põhjendatud, kohaldatakse erimakset [...].

Selle tasu suurus võrdub 100%ga kõnealustest kuludest, [...] välja arvatud juhul, kui on tõendatud, et maksete saaja [...] on juriidiline isik, [...], sel juhul on tasu suurus 50%.

⁶ [...].

[...]

Kõnealust tasu ei kohaldata, kui maksukohustuslane tõendab, et artiklis 57 osutatud kulude summa [...] on kajastatud makse saaja esitatud aruandes vastavalt artiklile 305 või makse saaja välisriigis esitatud samalaadses deklaratsioonis.

Kui artiklis 57 osutatud kulude summa [...] ei ole kajastatud vastavalt artiklile 305 esitatud aruandes või makse saaja välisriigis esitatud samalaadses deklaratsioonis, ei kohaldata maksukohustuslase suhtes erimakset juhul, kui makse saaja on ühemõtteliselt tuvastatud hiljemalt kahe aasta ja kuue kuu jooksul alates asjaomase maksustamisaasta 1. jaanuarist.“

- 11 Siiski on ilmnenud, et maksuhaldur ei ole seda sätet teatud juhtudel kohaldanud. **[lk 7]**

Selline salliv halduskäitumine tuleneb seaduse ettevalmistavatest materjalidest, rahandusministri vastustest parlamendi küsimustele ning ringkirjadest ja seaduse ametlikust kommentaarist.

Nii teatas minister parlamendi küsimusele vastates, et:

„[...] individuaalsete raamatupidamisdokumentide esitamise kohustus hõlmab üksnes summasid, mis on makstud:

- isikutele, kelle suhtes ei kohaldata 17. juuli 1975. aasta seadust, mis käsitleb ettevõtjate raamatupidamisarvestust ja raamatupidamise aastaaruandeid;
- isikutele, kelle suhtes see seadus on kohaldatav, kuid kes on käibemaksuseadustiku kohaselt vabastatud nende osutatud teenuste eest arvete väljastamisest.

Sellest tuleneb, et tasude suhtes, mis on makstud eespool viidatud 17. juuli 1975. aasta seaduse kohaldamisalasse kuuluvatele äriühingutele, kes ei ole arvete esitamisest vabastatud, ei kohaldata individuaalsete raamatupidamisdokumentide 281.50 esitamise kohustust“⁷.

Seda seisukohta kinnitab seaduse ametlik kommentaar nr 57/62 [...]

[...].⁸

- 12 Sellist sallivat halduskäitumist seevastu ei kohaldata juhul, kui makse tehakse Ühendkuningriigi mitteresidendile, kellel ei ole seal püsivat tegevuskohta. **[lk 8]**

⁷ [...].

⁸ [...].

Nii on parlamendi 22. oktoobri 2014. aasta küsimusele:

„Kohustus esitada raamatupidamisdokumentid maksete kohta, mis on tehtud füüsilistele isikutele ja juriidilistele isikutele, kelle suhtes kohaldatakse 17. juuli 1975. aasta seadust, mis käsitleb ettevõtjate raamatupidamisarvestust ja raamatupidamise aastaaruandeid, ja kes käibemaksuseadustiku kohaselt on kohustatud esitama osutatud teenuste eest arveid, on seotud salliva halduskäitumise kohaldamisega.

Tribunal de première instance d'Anvers'i (Antwerpeni esimese astme kohus) 1. aprilli 2011. aasta kohtuotsuse ja cour d'appel d'Anvers'i (Antwerpeni apellatsioonikohus) 23. oktoobri 2012. aasta kohtuotsuse kohaselt peavad komisjonitasud [...] või tasud, [...] mille näol on tegemist välisriigis registreeritud makse saaja ettevõtlusega seotud tuluga, mis võivad olla Belgias maksustatud või mitte, olema põhjendatud individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruandega.

1. Kas te jagate seisukohta, et kuna Belgias ilma tegevuskohata mitteresidentide suhtes ei kohaldata Belgia raamatupidamisseadust, ei saa nende suhtes kohaldada neile makstud komisjonitasusid, vahendustasusid jne hõlmavat sallivat halduskäitumist?

2. Kas CIR 1992 artikli 57 punktist 1 tulenev täiendav halduskoormus ei avalda pärssivat mõju välisriigis registreeritud tasu saajatelt teenuste ostmisel?

3. Arvestades, et eespool nimetatud halduskohustus ei laiene Belgias asuvate teenuseosutajate ees võetud lepingulistele kohustustele, siis kas sellise salliva halduskäitumise piiramine Belgias asuvate tasu saajatega ei ole vastuolus Euroopa teenuste vaba liikumisega?

4. Kuna raamatupidamisarvestuse õigusnormide ja käibemaksualaste õigusnormide ühtlustamine toimub Euroopa tasandil, siis kas salliva halduskäitumise piirang Belgias asuvatele tasu saajatele on Euroopa õiguse seisukohalt õigustatud?

5. Kas salliva halduskäitumise piirangut on võimalik põhjendada, kui teises Euroopa Liidu liikmesriigis asuv tasu saaja on kohustatud pidama raamatupidamisarvestust ja esitama käibemaksusätetele vastava arve ning märkima enamiku osutatud teenuseid ühendusesiseses registris? [lk 9]

6. Kas teenuste vaba liikumist ja direktiivi [2011/16/EL, maksustamisalase halduskoostöö kohta] arvestades on selline erinev kohtlemine põhjendatud?

7. Milliseid meetmeid kavatsete võtta sellise teenuste vaba liikumise piirangu kaotamiseks?‘‘;

rahandusminister vastanud järgmiselt:

„1. Arvestades seda, kui oluline on topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel ja rahvusvahelise maksupettuste vastase võitluse raames teabe vahetamisel esitada raamatupidamisdokumendid 281.50, toetan seda, [mis] [...] on ette nähtud haldusringkirjas nr 5, [...], nimelt et maksumaksjad, kes maksavad komisjonitasusid, vahendustasusid, muid tasusid jne Belgias tegevuskohta mitteomavatele mitteresidentidele, peavad nende kulude summat põhimõtteliselt alati kajastama individuaalsetes raamatupidamisdokumentides 281.50 ja koondaruandes 325.50.

2. 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 57 sätteid kohaldatakse juba pikka aega ja nende kohta ei ole seni esitatud kaebusi seoses täiendavate halduskuludega.

3.–7. Ministeerium analüüsib praegu, mil määral salliv halduskäitumine tuleb võimaliku teenuste vaba liikumise takistuse ja teabevahetuse Euroopa direktiivi kontekstis uuesti läbi vaadata⁹“.

Eelotsuse küsimus Euroopa Liidu Kohtule

- 13 Äriühingu „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ poolt äriühingule „S.A.R.L. LAD“ makstud summade kohta ei esitatud individuaalseid raamatupidamisdokumente ja koondaruannet, seega on CIR 92 artikkel 219 põhimõtteliselt kohaldatav.
- 14 Võttes arvesse eelnevalt nimetatud sallivat halduskäitumist, ei saa samas vaidlustada asjaolu, et kui äriühing „S.A.R.L. LAD“ oleks olnud residendist äriühing või kui tal oleks olnud tegevuskoht Belgias, mille tõttu oleks tema suhtes [lk 10] kohaldatud raamatupidamist käsitlevaid Belgia õigusnorme, ei oleks kõnealuste arvete tasumine äriühingu „S.C.R.L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ poolt toonud sellele äriühingule kaasa mingit kohustust esitada individuaalseid raamatupidamisdokumente ja koondaruannet, et vältida CIR. 92 artiklis 219 sätestatud erimakse kohaldamist.
- 15 Vastavalt ELTL artiklile 56 on keelatud liidu piires teenuste osutamise vabaduse piirangud liikmesriikide kodanike suhtes, kes asuvad mõnes teises liikmesriigis kui see isik, kellele teenuseid pakutakse.
- 16 Seega nõuab ELTL artikkel 56 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kõikide selle põhivabaduse niisuguste piirangute kaotamist, mis on kehtestatud selle tõttu, et teenuste osutaja asub teises liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse¹⁰.

⁹ [...].

¹⁰ Vt 4. detsembri 1986. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, 205/84, EU:C:1986:463 punkt 25; 26. veebruari 1991. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C-180/89, EU:C:1991:78, punkt 15; 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04,

- 17 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on sellised liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks¹¹.
- 18 Lisaks antakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ELTL artikliga 56 õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nimetatud teenuste saajale¹².
- 19 Käesoleval juhul ilmneb aga, et CIR. 92 artikli 219 kohaselt koostoimes eespool nimetatud salliva halduskäitumisega kohaldatakse kohustust esitada individuaalsed raamatupidamisdokumendid ja koondaruanne, et vältida selles sättes ette nähtud eritasu maksmist, mitteresidentidest äriühingute osutatavate teenuste ostjate suhtes, tekitades neile täiendava halduskoormuse, samas ei nõuta seda samade teenuste osutamisel residentist teenuseosutaja poolt, kelle suhtes kohaldatakse raamatupidamist käsitlevaid õigusnorme ning ettevõtte aastaaruande esitamise kohustust.

Sellest tulenevalt võib selline kohustus muuta piiriülesed teenused teenuste saajate jaoks vähem atraktiivseks kui residentist teenuseosutajate pakutavad teenused ja panna [lk 11] nimetatud teenuste saajaid hoiduma kasutamast teiste liikmesriikide residentidest teenuseosutajate teenuseid¹³.

Seega võib sellist olukorda käsitada teenuste osutamise vabaduse piiranguna, mis on ELTL artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud, seda enam, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on aluslepinguga keelatud isegi vähese ulatuse või vähese tähtsusega piirang põhivabadusele¹⁴.

- 20 Selleks et teha kindlaks, kas tegemist on teenuste osutamise vabaduse piiranguga ja kas see võib vaadeldaval juhul olla õigustatud üldise huviga, tuleb esitada Euroopa Liidu Kohtule ELTL artikli 267 alusel eelotsuse küsimus, mis on esitatud käesoleva otsuse resolutsioonis ja mis käsitleb aluslepingu artikli 56 tõlgendamist.

EU:C:2006:630, punkt 31 ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 21.

¹¹ Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika.

¹² Vt eelkõige 31. jaanuari 1984. aasta kohtuotsus Luisi ja Carbone, 286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35, punkt 10; 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 32, ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 23.

¹³ Vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 33; 9. novembri 2006. kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, punktid 30–32, ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 28.

¹⁴ 15. veebruari 2000. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-34/98, EU:C:2000:84, punkt 49; 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 30, ning 19. juuni 2014. aasta kohtuotsus Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 42.

ESITATUD PÕHJENDUSTEST LÄHTUDES

[...]

[...] esitab Euroopa Liidu Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt esimeses liikmesriigis asutatud äriühingud, kes kasutavad teises liikmesriigis asutatud äriühingute teenuseid, on kohustatud selleks, et vältida ettevõtte tulumaksu tasumist, mis võrdub 100% või 50%ga viimati nimetatud äriühingute esitatud arvetel märgitud summast, koostama ja esitama maksuhaldurile neid kulusid hõlmavad raamatupidamisdokumendid ja koondaruande, samas kui residentidest äriühingute teenuste kasutamisel ei kohaldata nende suhtes sellist kohustust selle maksu vältimiseks? **[lk 12]**

[allkirjad]

[...]

TÖÖDOKUMENT