Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

24. veebruar 2022*

Eelotsusetaotlus – Teenuste osutamise vabadus – ELTL artikkel 56 – Piirangud – Maksuõigusnormid – Äriühingu tulumaks – Teenuste ostja kohustus koostada ja edastada maksuhaldurile tõendavad dokumendid teises liikmesriigis asuvate teenuseosutajate poolt esitatud arvetele märgitud summade kohta – Niisuguse kohustuse puudumine puhtalt riigisiseste teenuste osutamise korral – Põhjendatus – Maksukontrolli tõhusus – Proportsionaalsus

Liidetud kohtuasjades C-52/21 ja C-53/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour d'appel de Liège'i (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) 4. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2021, menetluses

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

versus

État belge (C-52/21),

ja

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

versus

État belge (C-53/21),

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kuuenda koja president I. Ziemele seitsmenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja) ja A. Kumin,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL ja Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, esindaja: *avocat* P. Destrée,

– Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens, J.-C. Halleux ja C. Pochet,

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad ELTL artikli 56 tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, millest esimese pooled on Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (edaspidi „Pharmacie populaire“) (kohtuasi C-52/21) ja État belge (Belgia riik) ning teise pooled on Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (edaspidi „Pharma Santé“) ja État belge (kohtuasi C-53/21) ning mis puudutavad tingimusi, mida selle liikmesriigi maksuseaduste kohaselt kohaldatakse Belgias asuvate äriühingute maksustatavast tulust teises liikmesriigis asuvatelt teenuseosutajatelt teenuste ostmisega seotud kulude mahaarvamisele.

Belgia õigus

3 Code des impôts sur les revenus’ (tulumaksuseadustik, edaspidi „CIR 1992“) põhikohtuasjadele kohaldatava redaktsiooni artikkel 57 on sõnastatud järgmiselt:

„Järgmisi kulusid käsitatakse ettevõtlusega seotud kuludena üksnes juhul, kui need on põhjendatud individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruande esitamisega vastavalt kuninga kinnitatud nõuetele ja tähtaegadele:

1. Komisjonitasud, vahendustasud, kaubanduslikud või muud allahindlused, ühe- või mitmekordsed honorarid, preemiad, mis tahes liiki hüvitised või soodustused, mis kujutavad endast nende saajate jaoks ettevõtlusega seotud tulu, sõltumata sellest, kas need on Belgias maksustatavad või mitte, välja arvatud artikli 30 punktis 3 nimetatud tasud;

[…]“.

4 CIR 1992 põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklis 219 on sätestatud:

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

Selle maksu suurus vastab 100%-le kõnealustest kuludest […], välja arvatud juhul, kui on tõendatud, et isik, kelle kasuks neid kulusid kanti, on juriidiline isik […] sel juhul on tasu suurus 50[%].

[…]

Kõnealust maksu ei kohaldata, kui maksukohustuslane tõendab, et artiklis 57 […] osutatud kulude summa on märgitud vastavalt [CIR 1992] artiklile 305 makse saaja esitatud deklaratsiooni või makse saaja välisriigis esitatud samalaadsesse deklaratsiooni.

Kui artiklis 57 […] osutatud kulude summa ei ole märgitud vastavalt [CIR 1992] artiklile 305 esitatud deklaratsiooni või makse saaja välisriigis esitatud samalaadsesse deklaratsiooni, ei kohaldata maksukohustuslase suhtes eraldiseisvat maksu juhul, kui makse saaja on hiljemalt kahe aasta ja kuue kuu jooksul alates asjaomase maksustamisaasta 1. jaanuarist ühemõtteliselt tuvastatud."

5 Vastavalt nn haldusorgani positiivse kaalutlusõiguse praktikale, millele on viidatud eelkõige CIR 1992 kommentaaris nr 57/62 ja 19. veebruari 2009. aasta ringkirjas nr Ci.RH.243/581.810 (AFER No 7/2009), on maksukohustuslased vabastatud selliste individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruannete esitamise nõudest, kui on täidetud kaks tingimust. Esiteks peavad põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul olema kõnealuste maksete saajad isikud, kelle suhtes kohaldatakse „17. juuli 1975. aasta seadust, mis käsitleb ettevõtjate raamatupidamisarvestust ja raamatupidamise aastaaruandeid", kusjuures seda viidet tuleb käesoleval ajal pärast selle seaduse 2014. aastal kehtetuks tunnistamist mõista viitena ettevõtjate raamatupidamiskohustustele, mis on ette nähtud Belgia majandusõiguse seadustiku III raamatu 3. jaotise 2. peatükis. Teiseks tuleb kõnealused maksed teha tasuna tehingute eest, mis ei ole käibemaksualaste õigusnormide kohaselt arve esitamise kohustusest vabastatud.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimus

6 Põhikohtuasja kaebajad Pharmacie populaire ja Pharma Santé on kaks Belgias asuvat äriühingut, mis turustavad farmaatsiatooteid.

7 Need kaks äriühingut volitasid Luksemburgis asuvat äriühingut LAD Sàrl korraldama ravimite veoringe.

8 LAD esitas 2010., 2011. ja 2012. aastal Pharmacie populaire'ile arved veoringi tasude kohta vastavalt summades 20 846,20 eurot, 22 788,88 eurot ja 16 723,44 eurot. Veoringide tasud, mille LAD esitas Pharma Santéle 2008., 2009., 2010., 2011. ja 2012. aastal, olid vastavalt 32 516,23 eurot, 22 653,95 eurot, 25 468,33 eurot, 27 197,78 eurot ja 16 383,40 eurot.

9 Nende asjaolude põhjal algatati kriminaalmenetlus Pharmacie populaire'i ja Pharma Santé vastu, kes mõisteti Tribunal correctionnel de Liège'i (Liège'i kriminaalkohus, Belgia) 28. veebruari 2019. aasta otsustega õigeks. Nende kohtuotsuste kohaselt, mis on seadusjõustunud, ei nähtu ühestki toimiku materjalist, et põhikohtuasja kaebajatele osutatud teenuseid tegelikult ei osutatud ning et nende poolt märgitud hinnad ei vastanud tegelikult makstud hindadele. Lisaks ei anna ükski toimiku materjal alust kahelda LADi olemasolus.

10 Kuna põhikohtuasja kaebajad ei koostanud nende kulude kohta individuaalseid raamatupidamisdokumente ega koondaruandeid, mida nõuab CIR 1992 artikkel 57, saatis Belgia maksuhaldur neile vastavalt 20. augustil ja 4. novembril 2015 parandatud maksuteated, teavitades neid oma kavatsusest kohaldada kõnealuste summade puhul CIR 1992 artiklis 219 ette nähtud eraldiseisvat maksu.

11 Põhikohtuasja kaebajad väitsid, et nad tegid kõnealuseid makseid tegelikult osutatud teenuste eest heas usus ja kuna saaja oli Luksemburgi äriühing, kelle suhtes kehtib kohustuslik raamatupidamisarvestus, siis ei ole vaja individuaalseid raamatupidamisdokumente koostada.

12 Põhikohtuasja kaebajatele vastavalt 23. novembril ja 11. detsembril 2015 saadetud otsuses jäi Belgia maksuhaldur oma seisukoha juurde, täpsustades muu hulgas, et viimased ei ole tõendanud, et kõnealused maksed on märgitud deklaratsiooni, mille nende maksete saaja esitas CIR 1992 artikli 305 alusel, või selle saaja poolt välisriigis esitatud analoogsesse deklaratsiooni. Seetõttu kohaldati kõnealuste summade suhtes CIR 1992 artiklis 219 ette nähtud eraldiseisvat maksu.

13 Põhikohtuasja kaebajad esitasid 26. mail 2016 nende otsuste peale vaide. Belgia maksuhaldur jättis need vaided 7. novembri 2016. aasta otsustega rahuldamata.

14 Põhikohtuasja kaebajad vaidlustasid vaideotsused vastavalt 27. jaanuaril ja 30. jaanuaril 2017 esitatud kaebustega tribunal de première instance de Liège'is (Liège'i esimese astme kohus, Belgia). Kohus jättis nende kaebused 25. oktoobri 2018. aasta kahe kohtuotsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

15 Kaebajad esitasid nimetatud kohtuotsuste peale apellatsioonkaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule cour d'appel de Liège'ile (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia).

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käesoleva kohtuotsuse punktis 5 viidatud haldusorgani positiivne kaalutlusõigus ei ole kohaldatav maksetele, mis on tehtud vastutasuna teenuste eest, mida osutavad sellised äriühingud nagu LAD, kelle asukoht on teises liikmesriigis ja kellel ei ole Belgias püsivat tegevuskohta.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on selge, et CIR 1992 artikli 219 ja haldusorgani positiivse kaalutlusõiguse koostoimest tuleneb, et kohustus esitada individuaalsed raamatupidamisdokumendid ja koondaruanne selleks, et vältida selles sättes ette nähtud eraldiseisva maksu tasumist, on kohaldatav mitteresidendist äriühingute osutatavate teenuste ostjate suhtes ja tekitab neile täiendava halduskoormuse, mida ei nõuta samade teenuste ostjatelt aga siis, kui neid osutab residendist teenuseosutaja, kelle suhtes kohaldatakse ettevõtte raamatupidamist ja aastaaruandeid käsitlevaid Belgia õigusnorme. Sellest tulenevalt võib niisugune kohustus muuta piiriülesed teenused vähem atraktiivseks kui residendist teenuseosutajate pakutavad teenused ja vähendada ostjate huvi kasutada teistes liikmesriikides asuvate teenuseosutajate teenuseid. Seda olukorda võib kvalifitseerida teenuste osutamise vabaduse piiranguna, mis on ELTL artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et seetõttu tuleb pöörduda Euroopa Kohtu poole, et teha kindlaks, kas kõnealused Belgia õigusnormid kujutavad endast teenuste vaba liikumise piirangut ja kui see nii on, siis kas selline piirang on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga.

19 Neil asjaoludel otsustas cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt esimeses liikmesriigis asuvad äriühingud, kes kasutavad teises liikmesriigis asuvate äriühingute teenuseid, on kohustatud – selleks, et vältida äriühingu 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 residendist äriühingute teenuste kasutamisel ei kohaldata nende suhtes sellist kohustust selle maksu vältimiseks?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma eelotsuse küsimusega sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad kõiki esimese liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid esitama maksuhaldurile aruandeid maksete kohta teenuste eest, mida nad on ostnud teenuseosutajatelt, kes asuvad teises liikmesriigis, kus viimaste suhtes kehtivad nii ettevõtjate raamatupidamist reguleerivad õigusnormid kui ka vastavalt käibemaksualastele õigusnormidele kohustus esitada arveid, mille täitmata jätmise korral tuleb tasuda äriühingu tulumaksu 50% või 100% nende teenuste väärtusest, samas kui halduspraktika kohaselt ei ole esimeses liikmesriigis ühtki samaväärset kohustust ette nähtud juhul, kui neid teenuseid osutavad tema territooriumil asuvad teenuseosutajad.

21 Kõigepealt tuleb märkida, et kuna põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid näevad ette nii kohustuse esitada maksuhaldurile teatavat teavet kui ka rahalise kohustuse otsese maksu vormis juhul, kui teabe esitamise kohustust ei täideta, siis tuleb täpsustada, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad selle teostamisel siiski järgima liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi (11. juuni 2015. aasta kohtuotsus Berlington Hungary jt, C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Esimesena tuleb märkida, et ELTL artikliga 56 on vastuolus igasuguse riigisisese õigusnormi kohaldamine, mille toimel muutub liikmesriikidevaheline teenuste osutamine võrreldes puhtalt liikmesriigisisese teenuste osutamisega raskemaks. Nimelt on ELTL artikliga 56 nõutav, et kaotada tuleb teenuste osutamise vabaduse kõik piirangud, mis on kehtestatud põhjusel, et teenuseosutaja asub muus liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on sellised liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks. ELTL artiklis 56 sätestatud keeld ei hõlma seevastu meetmeid, mille tõttu kõnealuse teenuse osutamisel tekivad üksnes lisakulud ning mis mõjutavad ühtviisi teenuste osutamist nii liikmesriigist liikmesriiki kui ka liikmesriigi sees (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Lisaks ei anna ELTL artikkel 56 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt õigusi mitte ainult teenuste osutajale endale, vaid ka nende teenuste saajale (30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Seda kohtupraktikat arvestades tuleb tõdeda, et õigusnorme ja halduspraktikat, millega kehtestatakse deklareerimiskohustus koos sanktsioonisüsteemiga, mis näeb ette teenuseosutajate erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nad on asutatud Belgias või mitte, tuleb pidada sellisteks, mis võivad muuta piiriülesed teenused Belgias asuvatele teenusesaajatele vähem atraktiivseks kui selles liikmesriigis asuvate teenuseosutajate teenused ja vähendada nimetatud teenuste saajate huvi kasutada teistes liikmesriikides asuvaid teenuseosutajaid. Järelikult võivad sellised õigusnormid ja halduspraktika kujutada endast teenuste vaba liikumise piirangut, mida Belgia valitsus on oma seisukohtades ka tunnistanud.

26 Seda järeldust ei sea kahtluse alla Belgia valitsuse argumendid, millest nähtub, et vastavalt CIR 1992 artiklile 219 ei ole rahaline kohustus selle seadustiku artiklis 57 ette nähtud deklareerimiskohustuse rikkumise eest kohaldatav, kui kõnealused maksed on märgitud deklaratsiooni, mille on Belgia maksuhaldurile nimetatud seadustiku artikli 305 alusel esitanud nende maksete saaja, või analoogsesse välisriigi deklaratsiooni, või kui maksete saaja on hiljemalt kahe aasta ja kuue kuu jooksul alates asjaomase maksustamisaasta 1. jaanuarist ühemõtteliselt tuvastatud.

27 Nagu nendest argumentidest sisuliselt nähtub, asendatakse neil juhtudel CIR 1992 artiklis 57 sätestatud deklareerimiskohustus lihtsalt analoogse kohustusega, mis ei näi puhtalt Belgia-siseste teenuste osutamist samaväärselt mõjutavat ning võib samamoodi takistada liikmesriikidevahelise teenuste vaba liikumise kasutamist või muuta selle vähem atraktiivseks.

28 Lisaks, mis puudutab Belgia valitsuse argumenti, et põhikohtuasjas kõne all olevates õigusnormides ette nähtud deklareerimiskohustused piirduvad asjaoludega, mis on rangelt vajalikud asjaomaste maksete ühemõtteliseks tuvastamiseks ning maksete liigi ja summa kindlakstegemiseks, ning et see teave on üldjuhul maksja raamatupidamisarvestuses kättesaadav, ilma et viimast tuleks selliselt uurida, mis võib kaasa tuua märkimisväärseid halduskulusid, siis tuleneb kohtupraktikast, et isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele on EL toimimise lepinguga keelatud (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Teisena tuleb märkida, et erinev kohtlemine, mis seisneb teenuste osutamise vabaduse piiramises, võib siiski olla lubatud, kui see on ülekaaluka üldise huviga põhjendatud ning tingimusel, et sellisel juhul on piirangu kasutamine taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas võimalikku piirangut saab põhjendada sellise ülekaaluka üldise huviga, ei ole ta oma küsimust täpsustanud.

31 Belgia valitsus väitis oma seisukohtades, et põhikohtuasjas kõne all olevaid õigusnorme põhjendab vajadus tagada maksukontrolli tõhusus. Nende õigusnormide eesmärk on tagada, et summad, mille teenuste ostja arvab oma maksustatavast tulust maha, vastavad nende teenuste osutaja deklareeritud tulule. Kui aga viimase suhtes kohaldatakse Belgia raamatupidamisalaseid õigusnorme ja ta on kohustatud esitama arve, siis ostja kohustus koostada ja esitada nende maksete kohta individuaalsed raamatupidamisdokumendid ja koondaruanded põhimõtteliselt kattuks teenuseosutaja kohustustega, kuna tema kliendi andmed vastaksid põhimõtteliselt maksja koostatud dokumentides sisalduvatele andmetele. Belgia valitsus selgitab, et just sel põhjusel kasutatakse niisugustes olukordades haldusorgani positiivset kaalutlusõigust.

32 Samas väidab Belgia valitsus, et teenuse ostjatel lasuv deklareerimise kohustus jääb igati asjakohaseks, kui teenuseosutajad, kelle suhtes kehtivad küll asukohariigi raamatupidamisnormid ja arve väljastamise kohustus, ei asu Belgias. Sellistel juhtudel ei ole tehtud maksed vastavalt ettevõtjate kasumi topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele Belgias maksustatavad. Belgia maksuhaldur „annab teatepulga üle“ teenuste osutaja asukohaliikmesriigi maksuhaldurile, kes ainsana on pädev kontrollima, kas viimane on oma tulu deklareerinud. Tegemist on omaalgatusliku ja automaatse teabevahetusega, milles osalevad kõik liikmesriigid ja mitu kolmandat riiki, kusjuures selliselt edastatud teave on see, mis sisaldub individuaalsetes raamatupidamisdokumentides.

33 Belgia valitsus leiab, et CIR 1992 artiklis 57 viidatud individuaalsed raamatupidamisdokumendid ja koondaruanded on hädavajalikud, et teenuseosutaja asukohariik saaks seda kontrollida. Belgias asuvate äriühingute poolt teistes liikmesriikides asuvatele teenuseosutajatele tehtavatele maksetele „haldusorgani positiivse kaalutlusõiguse“ laiendamine tähendaks sellest teabevahetusest loobumist ja seaks ohtu järelevalve, mida see teabevahetus võimaldab.

34 Sellega seoses nähtub kohtupraktikast, et vajadus tagada maksukontrolli tõhusus võib endast kujutada ülekaalukat üldist huvi, millega saab põhjendada teenuste osutamise vabaduse piiramist (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57, ning 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Lisaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, peavad teenuste osutamise vabadust piiravad meetmed olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (10. märtsi 2021. aasta kohtuotsus An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punkt 24).

36 Põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide sobivusega seoses tuleb märkida, et liikmesriik võib maksupettuste vastu võitlemise eesmärki teeniva tõhusa maksukontrolli tagamiseks rakendada meetmeid, mis võimaldavad määrata selgelt ja täpselt kindlaks kulud, mida selles riigis võib ettevõtlusega seotud kuludena maha arvata (5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Ei ole mingit põhjust otsustada teisiti meetmete puhul, mis võimaldavad teisel liikmesriigil sellist kontrolli läbi viia.

37 Nagu Belgia valitsus oma seisukohtades aga sisuliselt märkis, võib Belgias asuvatele äriühingutele pandud kohustus deklareerida teistes liikmesriikides asuvatelt teenuseosutajatelt ostetud teenustega seotud kulusid, aidata nende liikmesriikide maksuhalduril kontrollida, kas niisuguste teenuste eest makstud tasu on tõepoolest arvestatud nende saajate maksustatava tulu hulka.

38 Nimelt võimaldab Belgia maksuhalduri poolt CIR 1992 artiklis 57 viidatud individuaalsetes raamatupidamisdokumentides sisalduva teabe edastamine tasude kohta, mida maksustatakse ainult teises liikmesriigis, selle liikmesriigi maksuhalduril kontrollida asjaomase teenuseosutaja maksudeklaratsiooni.

39 Mis puudutab küsimust selle kohta, ega sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksukontrolli tõhususe tagamise eesmärgi saavutamiseks, siis tuleb esiteks meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 5 nimetatud haldusorgani positiivse kaalutlusõiguse mõtte selgitamiseks väitis Belgia valitsus, et kui teenuseosutaja suhtes kehtivad Belgia raamatupidamist reguleerivad õigusnormid ja ta on kohustatud Belgia käibemaksualaste õigusnormide kohaselt esitama arve, kattuks CIR 1992 artiklis 57 sätestatud deklareerimiskohustus suurel määral kohustustega, mis tulenevad sellele teenuseosutajale nimetatud õigusnormidest. Nagu Euroopa Komisjon oma seisukohtades märkis, põhineb kõnealune haldusorgani positiivne kaalutlusõigus seega eeldusel, et teenuseosutajad, kellele laienevad Belgia õiguses ette nähtud raamatupidamisalased ja käibemaksuarvete esitamisega seotud kohustused, ei kujuta endast maksupettuse ohtu samal määral kui teenuseosutajad, kellele need kohustused ei laiene.

40 Sellega seoses tuleb märkida, et kuna ettevõtjate raamatupidamist ja käibemaksualaseid õigusnorme on Euroopa Liidus ühtlustatud, kehtivad teistes liikmesriikides asuvatele teenuseosutajatele kohustused, mis on võrreldavad nendega, mis lasuvad Belgias asuvatel

teenuseosutajatel. Lisaks tuleneb põhikohtuasjas käsitletavatest õigusnormidest, et individuaalsete raamatupidamisdokumentide ja koondaruannete koostamist ei saa pidada vajalikuks selleks, et Belgia maksuhaldur saaks kontrollida Belgias asuvate teenuseosutajate deklaratsioone, kuna viimased on sellest kohustusest vabastatud juhul, kui käesoleva kohtuotsuse punktis 5 nimetatud haldusorgani positiivse kaalutlusõiguse kohaldamise tingimused on täidetud. Seega ei saa asuda seisukohale, et individuaalsetes raamatupidamisdokumentides sisalduv teave on teiste liikmesriikide maksuhalduritele hädavajalik selleks, et kontrollida nende territooriumil asutatud teenuseosutajate maksudeklaratsioone.

41 Teiseks, mis puudutab Belgia valitsuse argumenti, et Belgias asuvatele äriühingutele kehtestatud kohustus deklareerida teistes liikmesriikides asuvate teenuseosutajate osutatud teenuseid, on vajalik omaalgatusliku ja automaatse teabevahetuse läbiviimiseks, milles osalevad kõik liikmesriigid ja mitu kolmandat riiki, siis tuleb märkida, et see valitsus ei esita ühtegi täpsustust sellise teabevahetuse õigusliku aluse kohta.

42 On tõsi, et nii nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) kui ka nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1; parandus ELT 2013, L 162, lk 15), mille artikli 28 kohaselt tunnistatakse direktiiv 77/799 kehtetuks alates 1. jaanuarist 2013, nägid liikmesriikide maksuhalduritele ette võimaluse taotleda teavet teiste liikmesriikide maksuhalduritelt ja niisugust teavet omavahel vahetada. Ükski neist direktiividest ei näe aga ette nende asutuste kohustust vahetada omaalgatuslikult ja automaatselt sellist teavet, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

43 Lisaks võimaldas direktiivi 77/799 artikkel 2 koostoimes selle direktiivi artikliga 1 liikmesriigi maksuhalduril paluda teise liikmesriigi maksuhalduril edastada talle kogu teave, mis võimaldab tal konkreetsel juhul tulumaksu, sealhulgas äriühingu tulumaksu, õigesti määrata, ning kohustas maksuhaldurit vajaduse korral esitama selle teabe saamiseks vajalikke päringuid. Niisugused kohustused on sätestatud vastavalt direktiivi 2011/16 artiklites 1, 5 ja 6. Sellest järeldub, et isegi omaalgatusliku ja automaatse teabevahetuse puudumisel on liikmesriikide maksuhalduritel konkreetset maksukohustuslast puudutava uurimise raames võimalik saada kogu vajalik teave, et asjaomaseid makse nõuetekohaselt määrata.

44 Kolmandaks tuleb meenutada, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormidega kaasneb igal juhul „eraldiseisva maksuna“ tähistatud rahaline kohustus, mis seisneb selles, et äriühingu tulumaksu suurendatakse sõltuvalt asjaoludest 50% või 100% ulatuses teistes liikmesriikides asuvate teenuseosutajate esitatud arvetel märgitud summadest.

45 Belgia valitsuse arvates ei ole selle rahalise kohustuse eesmärk mitte CIR 1992 artiklis 57 ette nähtud deklareerimise vorminõuete täitmata jätmise karistamine, vaid sellise olukorra ärahoidmine, neutraliseerides maksueelise, mille ostja ja teenuseosutaja võivad sellest saada.

46 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest, mida Belgia valitsus on kinnitanud, nähtub aga, et see rahaline kohustus määratakse kõikidel juhtudel, mil Belgia äriühing on jätnud täitmata põhikohtuasjas kõne all olevates õigusnormides ette nähtud deklareerimiskohustuse, ega ole kasutanud käesoleva kohtuotsuse punktis 26 kirjeldatud võimalusi seda rahalist kohustust ära hoida. Isegi kui maksja on sellest kohustusest vabastatud, kui maksete summa ei ületa 125 eurot, nagu väitis Belgia valitsus, on seda miinimumkünnist arvesse võttes seega ilmne, et see karistus on jõustatav ka juhul, kui teenuseosutaja on oma asukohaliikmesriigis tegelikult deklareerinud

oma teenuste eest saadud tasu Belgia allikatest saadud tuluna. Seega on rahaline kohustus ette nähtud isegi siis, kui deklareerimiskohustuse täitmata jätmisega ei ole asjaomaste teenuste ostja või teenuseosutaja tulumaksust kõrvale hoidnud.

47 Kuigi liikmesriikidel on vabadus määrata rahalisi kohustusi nende kehtestatud halduskohustuste täitmata jätmise eest tingimusel, et need on taotletava eesmärgiga proportsionaalsed, läheb karistus, mis seisneb maksu suurendamises summa võrra, mis võib moodustada 50% või isegi 100% asjaomaste teenuste väärtusest, isegi kui maksudest kõrvale ei hoita, kaugemale sellest, mis on maksukontrolli tõhususe tagamiseks vajalik. Selle karistuse ebaproportsionaalsus ilmneb seda teravamalt seetõttu, et tänu käesoleva kohtuotsuse punktis 5 viidatud haldusorgani positiivsele kaalutlusõigusele ei saa puhtalt Belgia-sisest teenuse osutamist karistada, isegi kui teenuseosutaja ei ole saadud makset deklareerinud.

48 Sellest võib järeldada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 25 nimetatud piirang ei ole samuti põhjendatud maksudest kõrvalehoidmise vastase võitluse eesmärgiga, millele viitasid põhikohtuasja kaebajad ja komisjon oma seisukohtades. See eesmärk kujutab endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada EL toimimise lepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Arutusel olevas asjas võivad kõnealused õigusnormid tõepoolest aidata kaasa maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmisele tänu käesoleva kohtuotsuse punktis 44 nimetatud rahalisele kohustusele. Ent kuna see kohustus on kohaldatav ka juhtudel, kui tegemist ei ole maksudest kõrvalehoidmisega, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 46, läheb see kaugemale sellest, mis on nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalik.

49 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad kõiki esimese liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid esitama maksuhaldurile aruandeid maksete kohta teenuste eest, mida nad on ostnud teenuseosutajatelt, kes asuvad teises liikmesriigis, kus viimaste suhtes kehtivad nii ettevõtjate raamatupidamist reguleerivad õigusnormid kui ka vastavalt käibemaksualastele õigusnormidele kohustus esitada arveid, mille täitmata jätmise korral tuleb tasuda äriühingu tulumaksu 50% või 100% nende teenuste väärtusest, samas kui halduspraktika kohaselt ei ole esimeses liikmesriigis ühtki samaväärset kohustust ette nähtud juhul, kui neid teenuseid osutavad tema territooriumil asuvad teenuseosutajad.

Kohtukulud

50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (seitsmes koda) otsustab:

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad kõiki esimese liikmesriigi territooriumil asuvaid äriühinguid esitama maksuhaldurile aruandeid maksete kohta teenuste eest, mida nad on ostnud teenuseosutajatelt, kes asuvad teises liikmesriigis, kus viimaste suhtes kehtivad nii ettevõtjate raamatupidamist reguleerivad õigusnormid kui ka vastavalt käibemaksualastele õigusnormidele kohustus esitada arveid, mille täitmata jätmise korral tuleb tasuda

äriühingu tulumaksu 50% või 100% nende teenuste väärtusest, samas kui halduspraktika kohaselt ei ole esimeses liikmesriigis ühtki samaväärset kohustust ette nähtud juhul, kui neid teenuseid osutavad tema territooriumil asuvad teenuseosutajad.

Allkirjad