

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62021CJ0431

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 13 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė ir laisvė teikti paslaugas – Pelno mokestis – Bendrovių apmokestinamųjų pajamų nustatymas – Sandoriai, susiję su užsieniu – Pareiga pateikti mokesčių dokumentus, susijusius su komerciniais santykiais tarp tarpusavio priklausomybės ryšiu saistomų asmenų – Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas ir padidinimas kaip sankcija“

Byloje C-431/21

dėl Finanzgericht Bremen (Bremeno finansų teismas, Vokietija) 2021 m. liepos 7 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. liepos 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X GmbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Bremen

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas N. Emiliou,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

X GmbH & Co. KG, atstovaujamos Rechtsanwältin S. Stahlschmidt ir J. Uterhark, taip pat Steuerberaterin M. Giese,

–

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir R. Kanitz,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43 ir 49 straipsnių bei SESV 49 ir 56 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant X GmbH & Co. KG ir Finanzamt Bremen (Bremeno mokesčių inspekcija, Vokietija) ginčą dėl to, kad ji padidino apmokestinamąsias pajamas (toliau – padidintą apmokestinamąjį pajamų sumą) dėl pareigos teikti mokesčių dokumentus, susijusius su tarpvalstybiniais komerciniais santykiais tarp susijusių bendrovių, nesilaikymo.

Teisinis pagrindas

3

Pagrindinis bylos faktinis aplinkyboms taikytinos redakcijos Abgabenordnung (Mokesčių kodeksas) (BGBl. 2002 I, p. 3866) (toliau – Mokesčių kodeksas) 90 straipsnyje, susijusiame su mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo pareiga, numatyta:

„(1) Atitinkami asmenys privalo bendradarbiauti nustatant faktines aplinkybes. Jie laikosi bendradarbiavimo pareigos, sąžiningai atskleisdami visas su apmokestinimu susijusias aplinkybes ir pateikdami jiems žinomus rodymus. Ši pareiga apimtis priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių.

<...>

(3) Sandoriams, turintiems užsienio elementą, atveju mokesčių mokėtojas privalo daryti rašus, susijusius su jo komerciniais santykiais su atitinkamais asmenimis pobūdžiu ir turiniu, kaip tai suprantama pagal 1972 m. rugsėjo 8 d. Außensteuergesetz (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen) (statymas dėl apmokestinimo esant tarptautiniam kontekstui) (BGBl. 1972 I, p. 1713) 1 straipsnio 2 dalį. Rašų darymo pareiga taip pat apima susitarimo dėl kainų ir kitų komercinių sąlygų, sudaryto su atitinkamais asmenimis laikantis ištiesiosios rankos principo, ekonominę ir teisinę pagrindimą. Išskirtiniai komerciniai sandorai atveju rašai turi būti atliekami nedelsiant. Rašų darymo pareigos pagal analogiją taikomos mokesčių mokėtojams, kurie nacionaliniu lygmeniu turi paskirstyti pelną savo nacionalinei monei ir užsienyje steigtiems subjektams arba nustatyti savo užsienio monės nacionalinį subjektų pelną. Siekdama užtikrinti vienodą teisės taikymą Federalinė finansų ministerija, gavusi Bundesrat sutikimą, turi teisę gyvendinimo dekretu apibrėžti rašų, kuriuos reikia atlikti, pobūdį, turinį ir apimtį. Paprastai mokesčių administratorius turi reikalauti pateikti rašus tik tam, kad būtų atliktas mokesčių patikrinimas. Pateikimas grindžiamas 97 straipsniu, jeigu netaikoma šio straipsnio 2 dalis. Rašai turi būti pateikti gavus prašymą per 60 dienų. Jei prašoma pateikti su išskirtiniais komerciniais sandoriais susijusius rašus, terminas yra 30 dienų. Ypatingais, tinkamai pagrįstais atvejais pateikimo terminas gali būti pratęstas.“

4

Mokesčių kodekso 162 straipsnyje „Apmokestinimo bazės vertinimas“ nustatyta:

„(1) Jei mokesčių institucija negali nustatyti ar apskaičiuoti apmokestinamosios bazės, ji turi ją vertinti. Ji atsižvelgia į visas šiam vertinimui reikšmingas aplinkybes.

<...>

(3) Jeigu mokesčių mokėtojas pažeidžia 90 straipsnio 3 dalyje numatytą bendradarbiavimo pareigą nepateikdamas rašytinį arba jeigu pateikti rašai iš esmės yra netinkami naudoti, arba jeigu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas laiku nepadarė rašytinį pagal 90 straipsnio 3 dalies trečiąjį sakinį, daroma nenuginėjama prielaida, kad jo Vokietijoje gautos apmokestinamosios pajamos, kurioms apskaičiuoti naudojami rašai pagal 90 straipsnio 3 dalį, yra didesnės už jo deklaruotas pajamas. Jeigu tokiais atvejais mokesčių institucija turi atlikti vertinimą, o šias pajamas galima apskaičiuoti tik tam tikromis sąlygomis, visų pirma tik remiantis kainų intervalais, šios sąlygos gali būti taikomos mokesčių mokėtojo nenaudai. Jei, nepaisant mokesčių mokėtojo turimų rašytinių pateikimo, yra požymių, kad, jei būtų laikomasi ištiestosios rankos principo, jo pajamos būtų didesnės nei rašytinį pagrindu deklaruotos pajamos ir jei negali kilti abejonių dėl to, kad susijęs asmuo užsienyje nevykdo 90 straipsnio 2 dalyje numatytą bendradarbiavimo pareigą arba 93 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatytą informavimo pareigą, reikia pagal analogiją taikyti 93 straipsnio 1 dalies antrąjį sakinį.

(4) Jei mokesčių mokėtojas nepateikia 90 straipsnio 3 dalyje nurodytą rašytinį arba jeigu pateikti rašai iš esmės negali būti naudojami, reikia nustatyti 5000 EUR padidintą sumą. Mokestinės pajamos yra padidinamos ne mažiau kaip 5 %, bet ne daugiau kaip 10 % papildoma pajamų suma, gauta atlikus korekciją pagal 3 dalį, jei po šios korekcijos mokestinės pajamos padidinamos daugiau nei 5000 EUR. Pavuluotai pateikus reikiamus tinkamus naudoti rašus, maksimali padidinimo suma yra 1000000 EUR, tačiau ne mažesnė kaip 100 EUR suma už kiekvieną dieną, kai praleistas terminas. Tiek, kiek mokesčių institucijoms suteikiama diskrecija dėl padidintos sumos, reikia atsižvelgti ne tik į šio padidinimo tikslą, kad mokesčių mokėtojas vykdytų 90 straipsnio 3 dalyje nurodytus rašytinio darymo terminus ir per nustatytą terminą juos pateiktų, bet ir į mokesčių mokėtojo gautą naudą, o pavuluoto pateikimo atveju – ir į termino praleidimo trukmę. Apmokestinamosios pajamos neturi būti didinamos, jei 90 straipsnio 3 dalyje numatytą rašytinį darymo pareigą nevykdydamas yra pateisinamas arba pažeidimas nežymus. Teisėto atstovo ar darbuotojo padarytas pažeidimas prilyginamas paties padarytam pažeidimui. Padidinta suma paprastai turi būti nustatoma pasibaigus mokestiniam patikrinimui.“

5

Pagrindiniame byloje taikytinos redakcijos įstatymo dėl apmokestinimo tarptautiniame kontekste 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Su mokesčių mokėtoju asmuo yra susijęs tuomet:

1)

kai asmuo tiesiogiai arba netiesiogiai turi bent ketvirtadalį mokesčių mokėtojo kapitalo (esminio kapitalo dalis) arba gali daryti lemiamą tiesioginį ar netiesioginį įtaką mokesčių mokėtojui; arba, priešingai, kai mokesčių mokėtojas turi esminį minėto asmens kapitalo dalį ar gali daryti jam lemiamą tiesioginį ar netiesioginį įtaką; arba

2)

kai tretieji asmenys turi esminį min?to asmens ar mokes?i? mok?tojo kapitalo dalį ar gali daryti tiesioginį ar netiesioginį ?tak? vienam iš ši? asmenų; arba

3)

kai asmuo ar mokes?i? mok?tojas, vykstant deryboms dėl komercinių santykių sąlygų, gali daryti mokes?i? mok?tojui ar asmeniui ?tak?, kurios kilmę nesusijusi su šiais komerciniais santykiais, arba kai vienas iš jų turi konkretų interesą dėl kito asmens pajamų gavimo.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

6

X, pareiškėja pagrindinėje byloje, yra Br?mene (Vokietija) ?steigta komanditinė ?kinė bendrija, kuri turi ir valdo kapitalo dalis ir teikia pagalbos, konsultavimo ir valdymo paslaugas. Klostantis pagrindinė s bylos faktinėms aplinkybėms, jai priklauso visos Vokietijoje buveinė turinio uždarosios akcinės bendrovės, kuriai pa?iai priklauso visos kitos keturios uždarytos akcinės bendrovės, kurių buveinė yra šioje valstybėje narėje, akcijos.

7

X tikrasis narys yra Vokietijoje ?steigta bendrovė, o komanditorius – Nyderlanduose ?steigta bendrovė, kurios vienintelis narys Y taip pat yra Nyderlanduose ?steigta bendrovė.

8

2013 m. X ir komanditinė bendrovė susijungė.

9

Y teikė paslaugas pagal verslo valdymo sutartį, 2007 m. sudarytą su X tikruoju nariu, o v?lesniais aptariamo laikotarpio metais – su X.

10

Šioje sutartyje numatyta, kad nustatant Y atlygą atsižvelgiama į faktiškai patirtas išlaidas, išskyrus išlaidas, kurių Y patyrė dėl savo verslo interesų (toliau – atlygintinos išlaidos).

11

Y privalo parengti dokumentus, susijusius su atlygintinomis išlaidomis, ir išsamiai ataskaitą. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Y vis dėlto nepateikė tokios ataskaitos.

12

X buvo atliktas mokesstinis patikrinimas, susijęs su 2007–2010 mokesčiais metais ir su Y sumok?tomis valdymo išlaidomis. Vokietijos mokes?i? administratorius laikė nepakankamais dokumentus, kuriuos X buvo paprašyta pateikti dėl pareigos, numatytos Mokes?i? kodekso 90 straipsnio 3 dalyje (toliau – pareiga pateikti mokes?i? dokumentus).

13

2016 m. sausio 7 d. Nyderlandų mokes?i? administratorius X prašymu informavo Vokietijos

mokesčių administratorių, kad Y išrašė sąskaitų faktūrą X už visas savo išlaidas, įskaitant išlaidas, kurios nebuvo atlygintinos išlaidos.

14

2016 m. kovo 17 d. X ir Vokietijos mokesčių administratorius, dalyvaujant Y, sudarė taikos sutartį ir susitarė, kad dalis X mokėjimų Y per ginčijamą laikotarpį, kurių suma siekė 400000 EUR per metus ir iš viso sudarė 1,6 mln. EUR, buvo neteisingai apskaityti kaip veiklos sąnaudos.

15

2016 m. birželio 10 d. ataskaitoje Vokietijos mokesčių administratorius nurodė, kad X pateikti dokumentai pagal pareigą pateikti mokesčių dokumentus buvo netinkami naudoti.

16

Taigi 2016 m. lapkričio 8 d. šis administratorius nustatė X padidintą apmokestinamąjį pajamų sumą, atitinkančią 5 % X papildomą pajamų (šis administratorius apskaičiavo, kad jos lygios 20000 EUR per metus) – iš viso 80000 EUR.

17

2016 m. gruodžio 9 d. X pateikė skundą dėl šio sprendimo minėtam administratoriui; šis jį atmetė.

18

2017 m. gruodžio 27 d. X pateikė skundą Finanzgericht Bremen (Bremeno finansų teismas, Vokietija) dėl šio sprendimo, jame teigė, kad Mokesčių kodekso 162 straipsnio 4 dalimi, kuria remiantis jai buvo nustatyta padidintą apmokestinamąjį pajamų suma, pažeidžiama sąsisteigimo laisvė.

19

Finanzgericht Bremen nurodo, kad Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė, jog pareiga pateikti mokesčių dokumentus yra sąsisteigimo laisvės apribojimas, kuris gali būti laikomas pateisinamu privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, visų pirma būtų užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir leisti veiksmingą mokesčių kontrolę, tačiau nepriešingai sprendimo dėl padidintą apmokestinamąjį pajamų sumos, kuri gali būti taikoma pažeidus šią pareigą, atitikties Sąjungos teisei. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šis padidinimas gali viršyti tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

20

Tokiomis aplinkybėmis Finanzgericht Bremen (Bremeno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar sąsisteigimo laisvę užtikrinantis EB sutarties 43 straipsnis ir SESV 49 straipsnis (arba EB sutarties 49 straipsnis ar SESV 56 straipsnis, kuriais užtikrinamas laisvas paslaugų judėjimas) aiškintini taip, kad jais draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią apmokestinamasis asmuo faktinėmis aplinkybėmis, susijusiomis su tarpvalstybinio elemento turiniais sandoriais, privalo tvarkyti rašus apie verslo santykius su susijusiais asmenimis pobūdį ir turinį, apimančius ekonominę ir teisinę susitarimo su atitinkamais asmenimis dėl kainų ir kitų verslo sąlygų, atitinkančio ištiesiosios rankos principą, pagrindą, ir pagal kurį, jei apmokestinamasis asmuo

minėt? ?raš? nepateikia pareikalavus mokes?i? administratoriui arba jei pateikti ?rašai iš esm?s yra netinkami naudoti, ne tik daroma nenugin?ijama prielaida, kad jo gautos nacionalin?s apmokestinamosios pajamos, kurioms apskai?iuoti naudojami ?rašai, yra didesn?s už jo deklaruotas pajamas, ir, jei tokiais atvejais mokes?i? administratorius turi atlikti ?vertinim?, o šias pajamas galima apskai?iuoti tik tam tikromis s?lygomis, vis? pirma tik remiantis kain? intervalais, šios s?lygos gali b?ti taikomos apmokestinamojo asmens nenaudai, ta?iau taip pat nustatoma apmokestinam?j? pajam? padidinta suma, sudaranti ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % apskai?iuotos papildomos pajam? sumos, bet ne mažiau kaip 5000 EUR, o pav?lavus pateikti tinkamus naudoti ?rašus – iki 1000000 EUR, bet ne mažiau kaip 100 EUR už kiekvien? termino praleidimo dien?, o padidinta suma nenustatoma tik tuo atveju, jei paaišk?ja, kad pareigos tvarkyti ?rašus nevykdymas yra pateisinamas arba pažeidimas nežymus?“

D?l prejudicinio klausimo

Pirmin?s pastabos

21

Pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš pa?ios nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? formuluot?s ir iš pateikto klausimo formuluot?s matyti, kad reikia pateikti S?jungos teis?s aiškinimo gaires, leidžian?ias prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui ?vertinti ne tik padidint? apmokestinam?j? pajam? sumos už pareigos teikti mokes?i? dokumentus ne?vykdydam?, bet ir pa?ios šios pareigos atitikt? S?jungos teisei.

22

Vis d?lto nagrin?jant pagrindin? byl? neatrodo b?tina pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui informacijos, kuri leist? ?vertinti šio teismo nurodyt? Vokietijos teis?s akt? aspekt?, susijusi? su padidint? apmokestinam?j? pajam? suma, taikoma pav?luoto atitinkam? mokes?ini? dokument? pateikimo atveju, atitikt? S?jungos teisei.

D?l taikytinos jud?jimo laisv?s

23

Pažym?tina, kad nors prejudicinis klausimas susij?s su EB sutarties ir SESV nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s ir laisv?s teikti paslaugas, reikia nustatyti pagrindin?je byloje taikytin? laisv?.

24

Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad nagrin?jant klausim?, ? kokios pagrindin?s laisv?s taikymo srit? patenka nacionalin?s teis?s aktas, pirmiausia reikia atsižvelgti ? aptariamo akto reguliavimo dalyk? (2010 m. sausio 21 d. Sprendimo SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25

Be to, nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, patenka ? ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? (2018 m. geguž?s 31 d. Sprendimo Hornbach-Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26

Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad pareiga pateikti mokesčių dokumentus susijusi tik su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais tarp „susijusių“ kompanijų, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, o šis ryšys apibrėžiamas pagal tarpusavio priklausomybės – kapitalo ar kitokio pobūdžio – ryšį, kuris kiekvienu atveju apibūdina konkrečių vienos kompanijos su kita kompanija. Bet kuriuo atveju taip yra tada, kai šis ryšys apibrėžia pagrindinį byloje nagrinėjama aplinkybę, kad asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai turi bent ketvirtadalį mokesčių mokėtojo kapitalo. Iš tiesų Y netiesiogiai per Nyderlanduose steigtą bendrovę valdo 100 % X, steigtos Vokietijoje, kapitalo.

27

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pagrindinį byloje aptariamus nacionalinės teisės aktus reikia nagrinėti atsižvelgiant tik į steigimo laisvę.

28

Be to, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausime nurodė steigimo laisvę, tvirtintą atitinkamai EB sutarties 43 ir SESV 49 straipsniuose, bus daroma nuoroda tik į SESV 49 straipsnį, nes šis išaiškinimas bet kuriuo atveju taikomas ir EB sutarties 43 straipsniui.

29

Reikia konstatuoti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, mokesčių mokėtojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybinį komercinį sandorį su asmenimis, su kuriais jis sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomybės ryšys, leidžiantis tam mokesčių mokėtojui ar tiems asmenims daryti tam tikrą su kitam asmeniui, pobūdį ir turinį, taip pat kainą ir kitą komercinį sąlygų ekonominį ir teisinį pagrindą, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus šią pareigą, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje narėje yra nenuginėjama laikomos didesnėmis už deklaruotąsias ir mokesčių administratorius gali jas vertinti mokesčių mokėtojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskaičiuotos pajamų sumos (minimali suma yra 5000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos nevykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

Dėl steigimo laisvės apribojimo buvimo

Dėl pareigos pateikti mokesčių deklaracijas

30

Pagal suformuotą jurisprudenciją steigimo laisvę, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisės aktus kurtą ir Sąjungoje savo registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

31

Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog nacionalinės teisės norma, pagal kurią neprasta arba neatlygintina nauda, bendrovės rezidentės suteikta su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei, pridedama prie pirmosios bendrovės nuosavo pelno tik jei bendrovė gavę ją

steigta kitoje valstybėje narėje, reiškia sistėigimo laisvės apribojim? (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32

Šiuo atveju pareiga pateikti mokesi? dokumentus yra susijusi su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais, kuriuos bendrov? rezident? vykdo su kita bendrove, su kuria j? sieja tarpusavio priklausomyb?s, kapitalo ar kitokio pob?džio ryšiai, leidžiantys jai daryti aiški? ?tak? bendrovei rezidentei. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad bendrov?ms rezident?ms netaikoma panaši pareiga sudarant komercinius sandorius su bendrov?mis rezident?mis.

33

Toks skirtingas vertinimas gali b?ti sistėigimo laisvės apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 49 straipsn?, nes apmokestinan?ioje valstybėje narėje steigtos bendrov?s vertinamos mažiau palankiai, kai bendrov?s, su kuriomis jos palaiko tarpusavio priklausomyb?s ryšius, yra steigtos kitoje valstybėje narėje.

34

Iš ties? kitoje valstybėje narėje steigta patronuojan?ioji bendrov? gali b?ti priversta atsisakyti patronuojamosios bendrov?s sigijimo, steigimo ar išlaikymo pirmojoje valstybėje narėje (pagal analogij? žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 27 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

35

Pagal suformuot? jurisprudencij? mokestin? priemon?, kuri gali riboti sistėigimo laisv?, gali b?ti leidžiama, tik jeigu ji susijusi su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba gali b?ti pateisinta pagal S?jungos teis? pripaž?stamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Vis d?lto net ir tokiu atveju reikia, kad šios priemon?s taikymas b?t? tinkamas nagrin?jamam tikslui gyvendinti ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36

Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar tarpvalstybin? situacija yra panaši ? valstybės narės vidaus situacij?, turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? tiksl?, kurio siekiama aptariamomis nacionalin?s teis?s nuostatomis, j? dalyk? ir turin? (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Pagal sutart? steigti investiciniai fondai), C?342/20, EU:C:2022:276, 69 punktas).

37



Vis dėlto Vokietijos vyriausybė iš esmės pateikia argumentus, susijusius su būtinybe užtikrinti sandorių kainodaros mokesčių kontrolės veiksmingumą, kad patikrintų, ar mokesčių mokėtojas atitinka tarpvalstybinį sandorių su susijusiomis įmonėmis rinkos sąlygas; šie argumentai yra mažiau panašūs į situaciją palyginamumo klausimui nei pagrindimui, kylantį iš būtinybės užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, kad būtų išlaikytas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių (pagal analogiją žr. 2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 40 punktą).

38

Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tokiais teisės aktais, palengvinant mokesčių kontrolę, siekiama užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, o tai yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C-269/09, EU:C:2012:439, 63 punktą ir 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 31 punktą).

39

Būtinybė išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali pateisinti skirtingą vertinimą, kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 43 punktas).

40

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad leidimas bendrovei nerezidentei patronuojamosioms bendrovėms perkelti savo pelną neprastą lengvatą forma patronuojančios bendrovės keltą pavojų, kad bus pažeistas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių, ir kad tai galėtų pakenkti pačiai apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių sistemai, nes patronuojamosios bendrovės valstybės narės, suteikianti tokias lengvatas, privalo atsisakyti teisės apmokestinti patronuojamosios bendrovės pajamas kaip tos bendrovės rezidavimo valstybės, galimai valstybės narės, kurioje yra patronuojančiosios bendrovės, gaunančios lengvatas, buveinai, naudai (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41

Kadangi reikalaujama, kad mokesčių mokėtojas, šiuo atveju – patronuojamoji bendrovė, reziduojanti apmokestinimo valstybėje narėje, pateiktų dokumentus, susijusius su jo tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais su įmonėmis, su kuriomis ji turi tarpusavio priklausomybės ryšį, su šiais sandoriais pobūdžiu ir sąlygomis, taip pat su susitarimais dėl kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominiu ir teisiniu pagrindu, pareiga pateikti mokesčių dokumentus šiai valstybei narei sudaro sąlygas veiksmingiau ir tiksliau patikrinti, ar šie sandoriai buvo sudaryti rinkos sąlygomis, ir gyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusi su jos teritorijoje vykdoma veikla (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Neprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C-558/19, EU:C:2020:806, 33 punktą).

42

Vadinasi, nacionalin?is teis?is aktai, numatantys pareig? pateikti mokes?i? dokumentus, kuria u?tikrinama veiksmingesn? ir tikslesn? mokes?i? mok?tojo mokestin? prieži?ra, yra skirti u?kirsti keliui tam, kad atitinkamoje valstyb?je nar?je gautas pelnas iš jos mokestin?s jurisdikcijos b?t? perkeltas neapmokestintas, sudarant sandorius, kurie neatitinka ?prast? rinkos s?lyg?, ir yra tinkami apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybi? nari? u?tikrinti (pagal analogij? žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Ne?prasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 34 punkt?).

43

Vis d?lto svarbu, kad tokie teis?is aktai neviršyt? to, kas b?tina siekiamam tikslui ?gyvendinti.

44

Taip yra, jei mokes?i? mok?tojas, nepatirdamas pernelyg dideli? administracini? suvaržym?, gali pateikti atitinkam? informacij?, susijusi? su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais su bendrov?mis, su kuriomis j? sieja tarpusavio priklausomyb?s ryšiai (pagal analogij? žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo Impresa Pizzarotti (Ne?prasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei), C?558/19, EU:C:2020:806, 36 punkt?).

45

Nagrin?jimu atveju iš paties pateikto klausimo teksto matyti, kad pareiga pateikti mokes?i? dokumentus susijusi su komercini? santyki? „pob?džiu ir turiniu“, taip pat su „susitarimo d?l kain? ir kit? komercini? s?lyg? ekonominiais ir teisiniais pagrindais“. Ta?iau Mokes?i? kodekso 90 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad atliktin? ?raš? pob?dis, turinys ir apimtis turi b?ti nustatyti ?gyvendinimo dekrete, kurio turinys nenurodytas nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir kur? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar jis n?ra toks, kad mokes?i? mok?tojui sukelt? pernelyg dideli? administracini? suvaržym?.

46

Be to, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad paprastai mokes?i? administratorius turi reikalauti pateikti šiuos dokumentus tik tam, kad b?t? atliktas mokestinis patikrinimas, ir kad iš principo jie turi b?ti pateikti per 60 dien? laikotarp?, kuris tinkamai pagr?stais atvejais gali b?ti prat?stas.

47

Vadinasi, neatrodo, kad tokia pareiga teikti mokes?i? dokumentus viršyt? tai, kas b?tina siekiamam tikslui ?gyvendinti, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

48

Darytina išvada, kad SESV 49 straipsnis iš esm?s nedraudžia tokios pareigos.

D?l padidint? apmokestinam?j? pajam? sumos

49

Kalbant apie padidint? apmokestinam?j? pajam? sum?, kuri nustatoma nesilaikius pareigos pateikti mokes?i? dokumentus, reikia priminti, kad nors sankcij? mokes?i? srityje sistema, nesant

suderinimo Sąjungos lygmeniu, priskiriama prie valstybių narių kompetencijos, tokia sistema negali pažeisti SESV nustatytų laisvų (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

50

Šiuo atveju, kadangi padidintą apmokestinamąjį pajamų sumą baudžiama už pareigos pateikti mokesčių dokumentus, kuri gali būti sąsteigimo laisvės apribojimas, nevykdymą, ji pati gali būti toks apribojimas.

51

Vis dėlto, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, toks apribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir tokiu atveju jo taikymas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

52

Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad sankcijų, taip pat baudžiamųjų, skyrimas gali būti laikomas būtinu veiksmingam nacionalinės teisės akto laikymuisi užtikrinti, tačiau su sąlyga, kad kiekvienu konkrečiu atveju skiriamos sankcijos pobūdis ir dydis būtų proporcingi pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, sunkumui (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

53

Dėl klausimo, ar padidintą apmokestinamąjį pajamų sumą yra tinkama nacionalinio įstatymų leidėjo siekiamam tikslui užtikrinti, reikia pažymėti, kad pakankamai didelės padidintą pajamų sumos taikymas gali atgrasyti mokesčių mokėtojų, kuriam taikoma pareiga pateikti mokesčių dokumentus, nuo jos nesilaikymo ir taip išvengti to, kad apmokestinimo valstybų narų prarastų galimybių veiksmingai kontroliuoti tarpvalstybinius sandorius tarp bendrovių, kurios tarpusavyje susijusios, ir taip būtų užtikrintas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas.

54

Pareiškėjos pagrindinėje byloje ir Europos Komisijos argumentas, kad tokia padidintą pajamų suma galėtų būti nereikalinga, jei panašiose nacionalinėse situacijose jau yra taikomos ne tokios griežtos sankcijos, iš tikrųjų atrodo labiau susijęs su tinkamu padidintą apmokestinamąjį pajamų sumos dydžiu. Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad tokios sankcijų buvimas neišplaukia iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos. Be to, svarbu pažymėti, kad tai, jog Vokietijos teisės aktuose numatytos ne tokios griežtos sankcijos, kai mokesčių mokėtojas tik vidaus situacijose nevykdo bendradarbiavimo pareigų kovojant su mokesčių vengimu ir nesąžininga mokesčių konkurencija, a priori neturi reikšmės vertinant padidintą apmokestinamąjį pajamų sumos, kuria siekiama kito tikslo, t. y. apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, būtinumą.

55

Kalbant apie šio padidinimo sumos proporcingumą, reikėtų pažymėti, jog savaime neatrodo, kad dėl pažeidus pareigą pateikti mokesčių dokumentus taikomos sankcijos, lygios ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomos pajamų sumos, susidariusios dėl mokesčių administratoriaus atliktos korekcijos (neribojant korekcijos maksimalios bendros pajamų sumos, tačiau ji turi būti nemažesnė nei 5000 EUR, net jei mokesčių administratorius galiausiai nenustatė jokios papildomos pajamų sumos), būtų galima nustatyti neproporcingai didelę sumą.

56

Iš tiesų, kaip nurodo Komisija, šios sankcijos dydžio nustatymas atsižvelgiant į procentinę dalį nuo mokesčių pajamų korekcijos leidžia nustatyti ryšį tarp baudos dydžio ir pareigų nevykdymo sunkumo. Be to, minimalios 5000 EUR sankcijos nustatymas leidžia išsaugoti padidintą apmokestinamųjų pajamų sumos atgrasomąjį poveikį, kai jos minimali suma yra per maža, o 10 % viršutinės ribos nustatymas užtikrina, kad ji nebūtų pernelyg didelė.

57

Aplinkybų, kad padidintą apmokestinamųjų pajamų suma netaikoma, jei pareigos pateikti mokesčių dokumentus pažeidimas yra pateisinamas arba jeigu jis tik nežymus, patvirtina ši analizė.

58

Galiausiai aplinkybų, kad Vokietijos teisės aktuose tuo atveju, kai pažeidžiama pareiga pateikti mokesčių deklaraciją, taip pat numatyta mokesčių mokėtojo mokesčių pajamų, kurios tokiu atveju preziumuojamos (nuginėjimai) kaip per mažos, korekcija, negali pateisinti kitokio aiškinimo.

59

Iš tiesų šios normos skiriasi nuo padidintą apmokestinamųjų pajamų sumą reguliuojančių normų, nes jomis siekiama ne nubausti už pareigos pateikti mokesčių dokumentus nevykdymą, o patikslinti apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų pajamų sumą.

60

Vadinasi, SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo taip pat nedraudžiama tokia padidintą apmokestinamųjų pajamų suma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

61

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, mokesčių mokėtojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybinį komercinį sandorį su asmenimis, su kuriais jį sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomybės ryšys, leidžiantis tam mokesčių mokėtojui ar tiems asmenims daryti tam tikrą įtaką kitam asmeniui, pobūdį ir turinį, taip pat kainą ir kitą komercinį sąlygų ekonominį ir teisinį pagrindą, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus šią pareigą, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje narėje yra nenuginėjimai laikomos didesnėmis už deklaruotąsias ir mokesčių administratorius gali jas įvertinti mokesčių mokėtojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskaičiuotos pajamų sumos (minimali suma yra 5000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos nevykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

62

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami teis?s aktai, pagal kuriuos, pirma, mokes?i? mok?tojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybin? komercini? sandori? su asmenimis, su kuriais j? sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomyb?s ryšys, leidžiantis tam mokes?i? mok?tojui ar tiems asmenims daryti tam tikr? ?tak? kitam asmeniui, pob?d? ir turin?, taip pat kain? ir kit? komercini? s?lyg? ekonomin? ir teisin? pagrind?, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus ši? pareig?, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstyb?je nar?je yra nenugin?ijamai laikomos didesn?mis už deklaruot?sias ir mokes?i? administratorius gali jas ?vertinti mokes?i? mok?tojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskai?iuotos pajam? sumos (minimali suma yra 5000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos ne?vykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

Parašai.

( \*1 ) Proceso kalba: vokie?i?