

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

62021CJ0431

WYROK TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)

z dnia 13 pa?dziernika 2022 r. ( \*1 )

Odes?anie prejudycjalne – Swoboda przedsi?biorczo?ci i swoboda ?wiadczenia us?ug – Podatek dochodowy od os?b prawnych – Ustalenie podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu sp?dek – Transakcje dotycz?ce stosunk?w z zagranic? – Obowi?zek w zakresie dokumentacji podatkowej dotycz?cej stosunk?w handlowych mi?dzy osobami pozostaj?cymi w stosunku wsp?zale?no?ci – Oszacowanie i zwi?kszenie podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu z tytu?u sankcji

W sprawie C?431/21

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Bremen (s?d ds. finansowych w Bremie, Niemcy) postanowieniem z dnia 7 lipca 2021 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 15 lipca 2021 r., w post?powaniu:

X GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Bremen,

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: L.S. Rossi, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i S. Rodin, s?dziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu X GmbH & Co. KG – S. Stahlschmidt i J. Uterhark, Rechtsanwälte, oraz M. Giese, Steuerberaterin,

–

w imieniu rz?du niemieckiego – J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pe?nomocnik?w,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pe?nomocnik?w,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 i 49 WE, a także art. 49 i 56 TFUE.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X GmbH & Co. KG a Finanzamt Bremen (urzędem skarbowym w Bremie, Niemcy) w przedmiocie zastosowanego przez ten urząd zwiszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (zwanego dalej „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym”) ze względu na nieprzestrzeganie obowiązku podatkowego w zakresie dokumentacji dotyczącej transgranicznych stosunków handlowych między spółkami powiązanymi.

Ramy prawne

3

Paragraf 90 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) (BGBl. 2002 I, s. 3866), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ordynacją podatkową”), dotyczący obowiązku współpracy podatnika, przewiduje:

„(1) Osoby zainteresowane są zobowiązane do współpracy przy ustalaniu stanu faktycznego. Muszą one spełniać w szczególności ciążący na nich obowiązek współpracy poprzez dokładne ujawnienie wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla opodatkowania, dostarczać dostępne im dowody. Zakres tych obowiązków zależy od okoliczności danego przypadku.

[...]

(3) W przypadku transakcji zawierających element zagraniczny podatnik jest zobowiązany do sporządzenia ewidencji dotyczącej rodzaju i treści jego stosunków handlowych z podmiotami powołanymi w rozumieniu § 1 ust. 2 Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (ustawy podatkowej dotyczącej stosunków z zagranicą) z dnia 8 września 1972 r. (BGBl. 1972 I, s. 1713)]. Obowiązek w zakresie sporządzenia ewidencji obejmuje również podstawy ekonomiczne i prawne porozumienia w sprawie cen i innych warunków handlowych, z poszanowaniem zasady ceny rynkowej, zawartego z podmiotami powołanymi. W przypadku wyjątkowych operacji handlowych sporządzenie ewidencji powinno nastąpić w krótkim terminie. Obowiązki w zakresie ewidencji mają zastosowanie w drodze analogii do podatników, którzy w celu opodatkowania na poziomie krajowym muszą rozdzielać zyski między swym przedsiębiorstwem krajowym i przedsiębiorstwami zagranicznymi lub określać zysk krajowych zakładów ich przedsiębiorstwa zagranicznego. W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa federalne ministerstwo finansów jest uprawnione do określenia, za zgodą Bundesrat, w drodze rozporządzenia wykonawczego, rodzaju, treści i zakresu sporządzanej ewidencji. Organ podatkowy powinien co do zasady wymagać przedstawienia ewidencji jedynie w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej. Przedstawienie ewidencji opiera się na § 97, z zastrzeżeniem, że ust. 2 tego przepisu nie ma zastosowania. Przedstawienie to powinno nastąpić na wniosek w terminie 60 dni. Jeżeli owo przedstawienie dotyczy ewidencji odnoszących się do nadzwyczajnych operacji handlowych, termin ten wynosi 30 dni. W należyście uzasadnionych szczególnych przypadkach termin na przedstawienie ewidencji może zostać przedłużony”.

4

Paragraf 162 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Oszacowanie podstaw opodatkowania”, stanowi:

„(1) Jeżeli organ podatkowy nie jest w stanie określić lub obliczyć podstawy opodatkowania, powinien je oszacować. Musi on uwzględnić wszystkie okoliczności istotne dla tego oszacowania.

[...]

(3) Jeżeli podatnik naruszy obowiązek współpracy, o którym mowa w § 90 ust. 3, w ten sposób, że nie przedstawi on ewidencji, lub jeżeli przedstawiona ewidencja jest zasadniczo bezużyteczna albo jeżeli zostanie stwierdzone, iż podatnik nie sporządził ewidencji w rozumieniu § 90 ust. 3 zdanie trzecie w odpowiednim czasie, istnieje wrzucalne domniemanie, że jego dochód podlegający opodatkowaniu w Niemczech, którego ustaleniu wysokości służy ewidencja, o której mowa w § 90 ust. 3, jest wyższy niż dochód przez niego zadeklarowany. Jeżeli w takich przypadkach organ podatkowy dokonuje oszacowania, a wysokość tego dochodu można ustalić tylko w określonych ramach, w szczególności wyznacznie na podstawie widełek cenowych, ramy te mogą zostać wyczerpane na niekorzyść podatnika. Jeżeli pomimo przedstawienia ewidencji, która może być użyteczna dla podatnika, istnieje przesłanki świadczącej o tym, że w przypadku przestrzegania zasady ceny rynkowej jego dochody są wyższe niż dochody zadeklarowane na podstawie ewidencji, i jeżeli wątpliwości w tym zakresie nie mogą zostać rozwiane, ponieważ podmiot powołany z siedzibą za granicą nie spełnia obowiązków współpracy przewidzianych w § 90 ust. 2 lub obowiązków informacyjnych, o których mowa w § 93 ust. 1, należy zastosować odpowiednio zdanie drugie.

(4) Jeżeli podatnik nie przedstawi ewidencji, o której mowa w § 90 ust. 3, lub jeżeli przedstawiona ewidencja jest zasadniczo bezużyteczna, należy ustalić dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 5000 EUR. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi co najmniej 5% i co najwyżej 10% nadwyżki dochodu wynikającej z korekty dokonanej na podstawie ust. 3, jeżeli w wyniku tej korekty owo dodatkowe zobowiązanie przekracza 5000 EUR. W przypadku

spó?nionego przedstawienia u?ytecznej ewidencji maksymalna kwota tego dodatkowego zobowi?zania wynosi 1000000 EUR, jednak?e co najmniej 100 EUR za ka?dy pe?ny dzie? przekroczenia terminu. W zakresie, w jakim przyznaje si? organom podatkowym zakres uznania w odniesieniu do kwoty dodatkowego zobowi?zania podatkowego, oprócz celu tego zobowi?zania, polegaj?cego na przestrzeganiu przez podatnika obowi?zku sporz?dzenia i przedstawienia ewidencji w terminie, o którym mowa w § 90 ust. 3, nale?y uwzgl?dni? w szczególno?ci korzy?ci uzyskane przez podatnika, a w przypadku spó?nionego przedstawienia – równie? okres przekroczenia terminu. Nie nale?y ustala? dodatkowego zobowi?zania podatkowego, je?eli naruszenie obowi?zku w zakresie ewidencji, o którym mowa w § 90 ust. 3, jest usprawiedliwione lub gdy uchybienie jest niewielkie. Pope?nienie uchybienia przez przedstawiciela prawnego lub osob? uprawnion? jest równoznaczne z zawinionym dzia?aniem. Dodatkowe zobowi?zanie podatkowe powinno by? co do zasady ustalane po zako?czeniu kontroli podatkowej”.

5

Paragraf 1 ust. 2 ustawy podatkowej dotycz?cej stosunków z zagranic?, w wersji maj?cej zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym, przewiduje:

„Podmiot jest powi?zany z podatnikiem w sytuacji gdy:

1.

posiada on bezpo?rednio lub po?rednio co najmniej jedn? czwart? udzia?ów w kapitale podatnika (istotny udzia?) lub mo?e wywiera?, bezpo?rednio b?d? po?rednio, dominuj?cy wp?yw na podatnika lub te?, przeciwnie, podatnik posiada istotny udzia? w kapitale tego podmiotu lub mo?e wywiera? na niego, bezpo?rednio b?d? po?rednio, dominuj?cy wp?yw; lub

2.

podmiot trzeci posiada istotny udzia? w kapitale tego podmiotu lub podatnika lub mo?e wywiera?, na jednego lub drugiego, bezpo?rednio b?d? po?rednio, dominuj?cy wp?yw; lub

3.

podmiot ten lub podatnik w ramach negocjowania warunków stosunków handlowych mo?e wywiera?, odpowiednio, na podatnika lub podmiot wp?yw, który nie wynika z takich stosunków handlowych, lub te? jeden z nich jest zainteresowany uzyskaniem dochodów przez drugiego”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

6

X, skar??ca w post?powaniu g?ównym, jest spó?k? komandytow? z siedzib? w Bremie (Niemcy), która nabywa udzia?y i nimi zarz?dza oraz ?wiadczy us?ugi pomocy, doradztwa i zarz?dzania. W czasie, gdy mia?y miejsce okoliczno?ci faktyczne w post?powaniu g?ównym, posiada?a ona wszystkie udzia?y w spółce z ograniczon? odpowiedzialno?ci z siedzib? w Niemczech, która z kolei posiada?a wszystkie udzia?y w czterech innych spółkach z ograniczon? odpowiedzialno?ci z siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim.

7

Komplementariuszem X jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Niemczech, a jej komandytariuszem spółka z siedzibą w Niderlandach, której jedynym wspólnikiem jest spółka Y, mająca swoją siedzibę również w Niderlandach.

8

W 2013 r. X i spółka komandytowa połączyły się.

9

Y świadczyła usługi na podstawie umowy o prowadzenie spraw zawartej na 2007 r. z komplementariuszem X, a następnie, przez kolejne lata spornego okresu, z X.

10

Umowa ta przewiduje, że wynagrodzenie Y uwzględnia rzeczywiście poniesione koszty i wydatki, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez Y w jej interesie (zwanym dalej „kosztami podlegającymi zwrotowi”).

11

Y jest zobowiązana do sporządzania dokumentów dotyczących kosztów podlegających zwrotowi oraz szczegółowych rocznych sprawozdań finansowych. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Y nie przedstawiła jednak takiego sprawozdania.

12

X została poddana kontroli podatkowej obejmującej lata 2007–2010, w szczególności w przedmiocie opłat związanych z zarządzaniem uiszczonych na rzecz Y. Dokumentacja, do której dostarczenia X została wezwana w ramach obowiązku wynikającego z § 90 ust. 3 ordynacji podatkowej (zwanego dalej „obowiązkiem w zakresie dokumentacji podatkowej”), została uznana przez niemieckie organy podatkowe za niewystarczającą.

13

W dniu 7 stycznia 2016 r. niderlandzki organ podatkowy poinformował, na wniosek X, niemiecki organ podatkowy, że Y zafakturowała X wszystkie koszty, w tym koszty, które nie były kosztami podlegającymi zwrotowi.

14

W dniu 17 marca 2016 r. X i niemiecki organ podatkowy zawarli z udziałem Y transakcję, w której uzgodniono, że cztery płatności dokonanych przez X na rzecz Y w spornym okresie, w wysokości 400000 EUR rocznie, na łączną kwotę 1,6 mln EUR, została błędnie zaklasyfikowana jako wydatki operacyjne.

15

W sprawozdaniu z dnia 10 czerwca 2016 r. niemiecki organ podatkowy wskazał, że dokumenty przedstawione przez X w ramach obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej są bezużyteczne.

16

W konsekwencji w dniu 8 listopada 2016 r. organ ten na o?y? na X obowi?zek uiszczenia dodatkowego zobowi?zania podatkowego w kwocie odpowiadaj?cej 5% dodatkowych dochodów X, oszacowanych przez ten organ na kwot? 20000 EUR rocznie, czyli ??cznie na kwot? 80000 EUR.

17

W dniu 9 grudnia 2016 r. X z o?y?a odwo?anie od tej decyzji do wspomnianego organu administracyjnego, który je oddali?.

18

W dniu 27 grudnia 2017 r. X wnios?a do Finanzgericht Bremen (s?du ds. finansowych w Bremie, Niemcy) skarg? na t? decyzj?, w której podnios?a, ?e § 162 ust. 4 ordynacji podatkowej, na podstawie którego zosta?o na ni? na o?one dodatkowe zobowi?zanie podatkowe, narusza swobod? przedsi?biorczo?ci.

19

Finanzgericht Bremen wskazuje, ?e Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy, Niemcy) orzek?, i? obowi?zek w zakresie dokumentacji podatkowej stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci, które mo?na uzna? za uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, a w szczególno?ci konieczno?ci? zapewnienia zachowania podzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i umo?liwienia skutecznej kontroli podatkowej, lecz nie wypowiedzia? si? on w przedmiocie zgodno?ci z prawem Unii dodatkowego zobowi?zania podatkowego, które mo?e zosta? na o?one w przypadku naruszenia tego obowi?zku. Zdaniem s?du odsy?aj?cego takie dodatkowe zobowi?zanie podatkowe mo?e wykracza? poza ramy tego, co jest konieczne do osi?gni?cia tego celu.

20

W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Bremen (s?d ds. finansowych w Bremie) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy gwarantuj?ce swobod? przedsi?biorczo?ci przepisy art. 43 WE i art. 49 TFUE (lub gwarantuj?ce swobod? przep?ywu us?ug przepisy art. 49 WE i art. 56 TFUE) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, na mocy których w sytuacjach dotycz?cych transakcji zwi?zanych z elementem zagranicznym podatnik jest zobowi?zany do sporz?dzenia ewidencji dotycz?cej rodzaju i tre?ci jego stosunków handlowych z podmiotami powi?zanymi obejmuj?cej równie? ekonomiczne i prawne podstawy dla zgodnego z zasad? ceny rynkowej porozumienia cenowego i innych warunków handlowych i na mocy których w przypadku gdy podatnik nie przedstawi wymienionej ewidencji na ??danie administracji podatkowej lub przedstawiona ewidencja jest bezu?yteczna, nie tylko istnieje wrzuszalne domniemanie, ?e jego dochód podlegaj?cy opodatkowaniu w Niemczech, którego ustaleniu s?u?y rzeczona ewidencja, jest wy?szy ni? jego zadeklarowany dochód, i je?eli w takich przypadkach organ podatkowy jest zobowi?zany dokona? oszacowania i dochód ten mo?na ustali? jedynie w okre?lonych ramach, w szczególno?ci wy??cznie na podstawie wide?ek cenowych, ramy te mo?na wyczerpa? na niekorzy?? podatnika, lecz nale?y ponadto ustali? dodatkowe zobowi?zanie podatkowe, które wynosi co najmniej 5% i maksymalnie 10% ustalonego dochodu, jednak?e w wysoko?ci co najmniej 5000 EUR, a w przypadku przedstawienia u?ytecznej ewidencji po terminie – w wysoko?ci do 1000000 EUR, jednak?e co najmniej w wysoko?ci 100 EUR za ka?dy pe?ny dzie? przekroczenia terminu, przy czym od ustalenia dodatkowego zobowi?zania podatkowego

odstępuje się tylko wtedy, gdy niewykonanie obowiązków w zakresie sporządzenia ewidencji jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

21

Na wstępie należy zauważyć, że z samego brzmienia postanowienia odsyłającego i z brzmienia zadanego pytania wynika, iż należy przedstawić elementy wykładni prawa Unii umożliwiającej sądowi odsyłającemu dokonanie oceny zgodności z prawem Unii nie tylko samego dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu sankcji za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, ale także samego tego obowiązku.

22

Natomiast dla celów sporu w postępowaniu głównym nie wydaje się konieczne udzielenie sądowi odsyłającemu odpowiedzi umożliwiającej dokonanie oceny zgodności z prawem Unii aspektów przywołanych przez ten sąd przepisów niemieckich, dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego mającego zastosowanie w przypadku nieterminowego przedstawienia odpowiedniej dokumentacji podatkowej.

W przedmiocie mającej zastosowanie swobody przepływu

23

Należy zauważyć, że o ile pytanie prejudycjalne dotyczy postanowień traktatów WE i FUE dotyczących swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług, o tyle należy określić swobodę mającą zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym.

24

W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

25

Ponadto zakresem zastosowania swobody przedsiębiorczości objęte są przepisy krajowe mające zastosowanie wyłącznie do posiadanych w spółce udziałów umożliwiających wywieranie rzeczywistego wpływu na jej decyzje i pozwalających na określanie jej działalności (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

W tym względzie należy zauważyć, że obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy jedynie transgranicznych transakcji handlowych między przedsiębiorstwami „powiązаными” w rozumieniu prawa krajowego, przy czym związek ten charakteryzuje się istnieniem stosunku współzależności, kapitałowego lub innego, umożliwiającego, jak się wydaje w każdym przypadku, wywieranie na siebie rzeczywistego wzajemnego wpływu. Jest tak w każdym razie w sytuacji, gdy związek ten charakteryzuje się występowaniem okoliczności, takiej jak występowanie

w sporze w postępowaniu głównym, zgodnie z którą osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio udział odpowiadający co najmniej jednej czwartej kapitału podatnika. Y posiada bowiem pośrednio, za pośrednictwem spółki z siedzibą w Niderlandach, udział wynoszący 100% kapitału spółki X, z siedzibą w Niemczech.

27

W świetle powyższego należy zbadać rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe wyjątkowo w świetle swobody przedsiębiorczości.

28

Ponadto chociaż sąd odsyłający odniósł się w swoim pytaniu do swobody przedsiębiorczości ustanowionej, odpowiednio, w art. 43 WE i 49 TFUE, to rozpatrywany będzie jedynie art. 49 TFUE, ponieważ jego wykładnia będzie w każdym wypadku obowiązywać również w odniesieniu do art. 43 WE.

29

W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom, zgodnie z którymi, po pierwsze, podatnik podlega obowiązkowi w zakresie dokumentacji dotyczącej rodzaju i treści, a także podstaw ekonomicznych i prawnych ceny i innych warunków handlowych transgranicznych transakcji handlowych zawieranych przez niego z podmiotami, które pozostają z nim w stosunku zależności, kapitałowym lub innym, umożliwiającym temu podatnikowi lub owym podmiotom wywieranie rzeczywistego wpływu, i które, po drugie, na wypadek naruszenia tego obowiązku przewidują nie tylko istnienie wzruszalnego domniemania, że dochody tego podatnika podlegają opodatkowaniu w danym państwie członkowskim są wyższe niż jego zadeklarowane dochody, przy czym administracja podatkowa może dokonać oszacowania jego na niekorzyść, ale także nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości stanowiącej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% obliczonej dodatkowej kwoty dochodów, przy czym minimalna kwota tego zobowiązania wynosi 5000 EUR, chyba że niedopełnienie tego obowiązku jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

W przedmiocie obowiązku złożenia deklaracji podatkowej

30

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsiębiorczości, której art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [zob. podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].

31

Trybunał orzekł już w szczególności, że ograniczeniem swobody przedsiębiorczości może być uregulowanie krajowe, zgodnie z którym wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznawane przez spółkę będącą rezydentem spółce pozostającej z nią w stosunku zależności powiększają dochody własne tej pierwszej spółki wyjątkowo wtedy, gdy spółka będąca beneficjentem ma



siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim [zob. podobnie wyrok z dnia 8 pa?dziernika 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyj?tkowa korzy?? przyznana spó?ce nieb?d?cej rezydentem), C?558/19, EU:C:2020:806, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo].

32

W niniejszej sprawie obowi?zek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy transgranicznych operacji handlowych dokonywanych pomi?dzy spó?k? b?d?c? rezydentem a inn? spó?k?, która pozostaje z ni? w stosunku wspó?zale?no?ci, kapita?owym lub innym, umo?liwiaj?cym tej ostatniej wywieranie bezpo?redniego wp?ywu na spó?k? b?d?c? rezydentem. Ponadto z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e spó?ki b?d?ce rezydentami nie podlegaj? porównywalnemu obowi?zkowi w odniesieniu do transakcji handlowych zawartych ze spó?kami b?d?cymi rezydentami.

33

Takie odmienne traktowanie mo?e stanowi? ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci w rozumieniu art. 49 TFUE, poniewa? spó?ki maj?ce siedzib? w pa?stwie opodatkowania korzystaj? z mniej korzystnego traktowania, w przypadku gdy spó?ki, z którymi pozostaj? one w stosunku wspó?zale?no?ci, maj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

34

Spó?ka dominuj?ca maj?ca siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim mo?e bowiem zrezygnowa? z nabycia, utworzenia lub utrzymania spó?ki zale?nej w tym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 pa?dziernika 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyj?tkowa korzy?? przyznana spó?ce nieb?d?cej rezydentem), C?558/19, EU:C:2020:806, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo].

35

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ?rodek podatkowy mog?cy ogranicza? swobod? przedsi?biorczo?ci mo?e by? dopuszczony tylko w przypadku, gdy dotyczy on sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub je?li jest on uzasadniony nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji by? odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza? poza to, co jest niezb?dne do jego osi?gni?cia [zob. podobnie wyrok z dnia 8 pa?dziernika 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyj?tkowa korzy?? przyznana spó?ce nieb?d?cej rezydentem), C?558/19, EU:C:2020:806, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo].

36

W tym wzgl?dzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e porównywalno?? sytuacji transgranicznej z sytuacj? wewn?trzn? pa?stwa cz?onkowskiego nale?y bada? z uwzgl?dnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a tak?e przedmiotu i tre?ci tych przepisów [wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C?342/20, EU:C:2022:276, pkt 69].

37

Jednak?e rz?d niemiecki podnosi zasadniczo argumenty dotycz?ce potrzeby zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowej cen transferowych w celu zbadania zgodno?ci z warunkami rynkowymi transakcji transgranicznych podatnika z przedsi?biorstwami powi?zanymi, które nie dotycz? kwestii porównywalno?ci sytuacji, lecz kwestii uzasadnienia opartego na konieczno?ci

zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych w celu zachowania wyważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi (zob. analogicznie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 40).

38

Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika w istocie, że takie przepisy, ułatwiają kontrole podatkowe, mają na celu zapewnienie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, co stanowi, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, nadrzędny wzgląd interesu ogólnego [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 63; z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 31].

39

Jednakże konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie może uzasadniać różnicę w traktowaniu wówczas, gdy badane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43).

40

W tym względzie Trybunał orzekł już, że pozwolenie spółkom zależnym spółek niebędących rezydentami na przenoszenie ich zysków w postaci wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści na ich spółki dominujące zagrażałoby naruszeniem zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie i że mogłoby to naruszyć sam system podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie, gdy państwo członkowskie spółki zależnej przyznaje tego rodzaju korzyści byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do opodatkowania – jako państwo, którego rezydentem jest ta spółka zależna – jego dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki dominującej bądź jej beneficjentem [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo].

41

W konsekwencji, poprzez nałożenie na podatnika, w niniejszym przypadku spółkę zależną będącą rezydentem w państwie członkowskim opodatkowania, wymogu sporządzenia dokumentacji dotyczącej transgranicznych transakcji handlowych z przedsiębiorstwami, z którymi pozostaje w stosunku współpracowniczym, i dotyczącej zarówno rodzaju i warunków tych transakcji, jak i podstaw ekonomicznych i prawnych porozumień w sprawie cen i innych warunków handlowych, obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej pozwala temu państwu członkowskiemu na bardziej skuteczną i dokładną kontrolę, czy transakcje te zostały zawarte na warunkach rynkowych, oraz na wykonywanie jego kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 33].

42

W związku z tym uregulowanie krajowe takie jak uregulowanie przewidujące obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej, zapewniające bardziej skuteczną i precyzyjną kontrolę podatników oraz mające zapobiec temu, aby zyski wygenerowane w danym państwie członkowskim były przenoszone bez opodatkowania poza jurysdykcję podatkową tego państwa za pośrednictwem transakcji, które nie odpowiadają warunkom rynkowym, jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 34].

43

Niemniej ważne jest, by takie przepisy nie wykraczały poza to, co jest niezbędne do realizacji załozonego celu.

44

Jest tak w przypadku, gdy podatnikowi, bez poddawania go nadmiernym utrudnieniom administracyjnym, umożliwiono przedstawienie dowodów dotyczących transgranicznych transakcji handlowych z przedsiębiorstwami, z którymi pozostaje w stosunkach wzajemności [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 36].

45

W niniejszym przypadku z samego brzmienia zadanego pytania wynika, że obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy nie tylko „rodzaju i treści” stosunków handlowych, ale także „podstaw ekonomicznych i prawnych porozumienia w sprawie cen i innych warunków handlowych”. Paragraf 90 ust. 3 ordynacji podatkowej stanowi jednak, że rodzaj, treść i zakres sporządzanej ewidencji muszą być określone w dekreście wykonawczym, którego treść nie została ustalona w postanowieniu odsyłającym, a do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy nie powoduje to nadmiernych obciążeń administracyjnych dla podatnika.

46

Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że organ podatkowy powinien co do zasady wymagać przedstawienia tych dokumentów jedynie w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej i że generalnie przedstawienie to powinno nastąpić w terminie 60 dni, który w należyście uzasadnionych przypadkach może zostać przedłużony.

47

W konsekwencji, z zastrzeżeniem ustaleń, których dokonanie należy w tym względzie do sądu odsyłającego, nie wydaje się, aby taki obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej wykraczał poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu.

48

Z powyższego wynika, że art. 49 TFUE zasadniczo nie sprzeciwia się takiemu obowiązkowi.

W przedmiocie dodatkowego zobowiązania podatkowego

49

W odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, które stanowi sankcję za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, należy przypomnieć, że o ile systemy sankcji w dziedzinie podatków należą, w braku harmonizacji na poziomie Unii, do kompetencji państw członkowskich, o tyle takie systemy nie mogą skutkować naruszeniem swobód przewidzianych w traktacie FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

50

W niniejszym przypadku, ponieważ dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi sankcję za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, które może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorcy, może ono samo w sobie stanowić takie ograniczenie.

51

Jednakże, jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne, jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i o ile w takim przypadku jego stosowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

52

Trybunał orzekł też, że nałożenie sankcji, tak o charakterze karnym, można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, że charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia będącego podstawą sankcji (wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

53

W odniesieniu do kwestii, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest właściwe dla zagwarantowania celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego, należy zauważyć, że zastosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w kwocie wystarczająco wysokiej może zniechęcać podatnika podlegającego obowiązkowi w zakresie dokumentacji podatkowej do naruszenia owego obowiązku, a tym samym prowadzi do uniknięcia sytuacji, w której państwo członkowskie opodatkowania zostałyby pozbawione możliwości skutecznej kontroli transakcji transgranicznych pomiędzy spółkami pozostającymi w stosunku zależności w celu zapewnienia równowagi podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

54

Argument skarżycy w postępowaniu głównym i Komisji Europejskiej, zgodnie z którym takie dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogłoby nie być konieczne, jeżeli w porównywalnych sytuacjach krajowych istniałyby odpowiednie łagodniejsze sankcje, wydaje się w rzeczywistości bardziej odnosić do właściwego charakteru kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego. W każdym wypadku należy zauważyć, że istnienie takich sankcji nie wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał. Ponadto należy zauważyć, że okoliczności, iż niemieckie przepisy przewidują łagodniejsze sankcje, w sytuacji gdy w sytuacjach o charakterze wyjątkowym wewnętrznym podatnik nie przestrzega obowiązku współpracy w ramach zwalczania uchylania się od opodatkowania i nieuczciwej konkurencji podatkowej, jest a priori bez znaczenia dla oceny

niezbędnego charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego, które to służy innemu celowi, a mianowicie zachowaniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

55

Co się tyczy proporcjonalności owego dodatkowego zobowiązania podatkowego, należy stwierdzić, że zastosowanie przez organ podatkowy w przypadku naruszenia obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej sankcji stanowicej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% dodatkowej kwoty dochodów w wyniku korekty, bez żadnego ograniczenia bezwzględnej kwoty maksymalnej i przy określeniu kwoty minimalnej na 5000 EUR, w tym w przypadku, gdy organ podatkowy ostatecznie nie stwierdził żadnych dodatkowych kwot dochodu, nie wydaje się samo w sobie prowadzić do zastosowania niewspółmiernie wysokiej sankcji.

56

Jak bowiem wskazuje Komisja, ustalenie kwoty tej sankcji na podstawie stawki procentowej korekty podlegających opodatkowaniu dochodów pozwala na ustalenie związku między kwotą grzywny a wagą uchybienia. Ustanowienie minimalnej sankcji w wysokości 5000 EUR pozwala ponadto zachować odstraszający skutek dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy jego minimalna kwota byłaby zbyt niska, podczas gdy ustalenie pułapu w wysokości 10% zapewnia, że kwota tego zobowiązania podatkowego nie będzie nadmierna.

57

Okoliczności, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie ma zastosowania, jeżeli naruszenie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie, potwierdza tę analizę.

58

Wreszcie okoliczności, że przepisy niemieckie przewidują również, w przypadku naruszenia obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, korektę podlegających opodatkowaniu dochodów podatnika, w odniesieniu do których istnieje wzruszalne domniemanie, że są zaniżone, nie może uzasadniać odmiennej wykładni.

59

Przepisy te mają bowiem odrębny aniżeli dodatkowe zobowiązanie podatkowe charakter, gdyż ich celem nie jest nałożenie sankcji za niedopełnienie obowiązku przekazania dokumentacji podatkowej, lecz skorygowanie wysokości podlegających opodatkowaniu dochodów podatnika.

60

W konsekwencji art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on również dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu takiemu jak będzie przedmiotem postępowania głównego.

61

Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, zgodnie z którymi podatnik, po pierwsze, podlega obowiązkowi w zakresie dokumentacji dotyczącej rodzaju i treści, a także podstaw ekonomicznych i prawnych ceny i innych warunków handlowych

transgranicznych transakcji handlowych zawieranych przez niego z podmiotami, które pozostają z nim w stosunku współzależności, kapitałowym lub innym, umożliwiającym temu podatnikowi lub owym podmiotom wywieranie rzeczywistego wpływu, i które, po drugie, na wypadek naruszenia tego obowiązku przewidują nie tylko istnienie wzruszalnego domniemania, że dochody tego podatnika podlegają opodatkowaniu w danym państwie członkowskim są wyższe niż jego zadeklarowane dochody, przy czym administracja podatkowa może dokonać oszacowania na jego niekorzyść, ale także nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości stanowiącej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% obliczonej dodatkowej kwoty dochodów, przy czym minimalna kwota tego zobowiązania wynosi 5000 EUR, chyba że niedopełnienie tego obowiązku jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie.

W przedmiocie kosztów

62

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, zgodnie z którymi podatnik, po pierwsze, podlega obowiązkowi w zakresie dokumentacji dotyczącej rodzaju i treści, a także podstaw ekonomicznych i prawnych ceny i innych warunków handlowych transgranicznych transakcji handlowych zawieranych przez niego z podmiotami, które pozostają z nim w stosunku współzależności, kapitałowym lub innym, umożliwiającym temu podatnikowi lub owym podmiotom wywieranie rzeczywistego wpływu, i które, po drugie, na wypadek naruszenia tego obowiązku przewidują nie tylko istnienie wzruszalnego domniemania, że dochody tego podatnika podlegają opodatkowaniu w danym państwie członkowskim są wyższe niż jego zadeklarowane dochody, przy czym administracja podatkowa może dokonać oszacowania na jego niekorzyść, ale także nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości stanowiącej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% obliczonej dodatkowej kwoty dochodów, przy czym minimalna kwota tego zobowiązania wynosi 5000 EUR, chyba że niedopełnienie tego obowiązku jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie.

Podpisy

(\*1) Język postępowania: niemiecki.