



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

13 октомври 2022 година*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване и свободно предоставяне на услуги — Корпоративен данък — Определяне на облагаемия доход на дружествата — Сделки, свързани с чужбина — Задължение за изготвяне на данъчна документация за търговските отношения между лица, които са в положение на взаимозависимост — Оценка и увеличение на облагаемия доход, предвидени като санкция“

По дело C-431/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Bremen (Германия) с акт от 7 юли 2021 г., постъпил в Съда на 15 юли 2021 г., в рамките на производство по дело

X GmbH & Co. KG

срещу

Finanzamt Bremen,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: N. Emiliou,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за X GmbH & Co. KG, от S. Stahlschmidt, J. Uterhark, Rechtsanwälte, и от M. Giese, Steuerberaterin,
- за германското правителство, от J. Möller и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и V. Uher, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО и 49 ЕО, както и на членове 49 ДФЕС и 56 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между X GmbH & Co. KG и Finanzamt Bremen (Данъчна служба Бремен, Германия) по повод на приложено от последната увеличение на облагаемия доход (наричано по-нататък „допълнителният данък“) поради неспазване на данъчното задължение за изготвяне на документация за трансграничните търговски отношения между свързани дружества.

Правна уредба

- 3 Член 90, който се отнася до задълженията за съдействие на данъчнозадължените лица, от Abgabenordnung (Данъчен кодекс) (BGBl. 2002 I, стр. 3866), в приложимата му към спора в главното производство редакция (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), предвижда:

„(1) Заинтересованите лица са длъжни да съдействат за установяване на фактите. Те изпълняват по-специално задължението си за съдействие, като разкриват вярно всички релевантни за облагането факти и представят известните им доказателства. Обхватът на тези задължения зависи от обстоятелствата в конкретния случай.

[...]

(3) При сделки с международен елемент данъчнозадълженото лице е длъжно да изготви документация за естеството и съдържанието на търговските си отношения със свързани лица по смисъла на член 1, параграф 2 от Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Закон за данъчно облагане на сделките в чужбина) от 8 септември 1972 г. (BGBl. 1972 I, стр. 1713)]. Задължението за изготвяне на документация обхваща и икономическите и правните основания за договаряне на цените и другите търговски условия със свързаните лица при спазване на принципа на сделката между несвързани лица. В случай на извънредни търговски сделки документацията трябва да се изготви своевременно. Задълженията за изготвяне на документация се прилагат по аналогия за данъчнозадължените лица, които трябва да разпределят печалба за целите на данъчното облагане на национално равнище между тяхното местно предприятие и техните чуждестранни места на стопанска дейност или да определят печалбата на местните обекти на тяхното чуждестранно предприятие. За да се гарантира еднаквото прилагане на закона, Федералното министерство на финансите е оправомощено да определи чрез постановление за прилагане, със съгласието на Bundesrat (Германски федерален съвет), естеството, съдържанието и обхвата на документацията, която следва да се изготви. По правило данъчният орган следва да изисква представянето на документация само с цел извършване на данъчна ревизия. Представянето се основава на член 97, при условие че параграф 2 от тази разпоредба не се прилага. Представянето трябва да се извърши при поискване в срок от 60 дни. Доколкото представянето се отнася до документация,

свързана с извънредни търговски сделки, срокът е 30 дни. В надлежно обосновани особени случаи срокът за представяне може да се удължи“.

4 Член 162 от Данъчния кодекс, озаглавен „Приблизителна оценка на облагаемата основа“, гласи:

„(1) Ако данъчният орган не може да определи или изчисли данъчната основа, той трябва да я оцени приблизително. Той трябва да вземе предвид всички обстоятелства, които са от значение за тази приблизителна оценка.

[...]

(3) Ако данъчнозадълженото лице не изпълни задълженията си за съдействие съгласно член 90, параграф 3, като не представи документацията, или ако представената документация по същество е негодна за ползване, или ако се установи, че данъчнозадълженото лице не е изготвило своевременно документацията по член 90, параграф 3, трето изречение, се смята до доказване на противното, че неговите облагаеми доходи в Германия, за чието определяне служи документацията по член 90, параграф 3, са по-високи от декларираните от него. Ако в такива случаи данъчният орган трябва да направи приблизителна оценка и тези доходи могат да бъдат установени само в определена рамка, по-специално само въз основа на ценови диапазони, тази рамка може да се приложи в ущърб на данъчнозадълженото лице. Ако въпреки представянето от данъчнозадълженото лице на годна за ползване документация съществуват индикации, в смисъл че при спазване на принципа на сделката между несвързани лица доходите му биха били по-високи от декларираните въз основа на документацията, и ако не могат да бъдат разсеяни съмнения в този смисъл, тъй като намиращо се в чужбина свързано лице не изпълнява задълженията си за съдействие съгласно член 90, параграф 2 или задълженията си за предоставяне на информация съгласно член 93, параграф 1, следва да се приложи по аналогия второто изречение.

(4) Ако данъчнозадълженото лице не представи документацията, посочена в член 90, параграф 3, или ако представената документация по същество е негодна за ползване, следва да се определи допълнителен данък от 5 000 EUR. Допълнителният данък възлиза на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнителния размер на доходите вследствие на корекцията, извършена съгласно параграф 3, когато след тази корекция допълнителният данък надвишава 5 000 EUR. При закъсняло представяне на годна за ползване документация максималният размер на допълнителния данък е 1 000 000 EUR, но най-малко 100 EUR за всеки пълен ден просрочие. Доколкото на данъчните органи е предоставена свобода на преценка по отношение на размера на допълнителния данък, следва да се вземат предвид освен целта на този допълнителен данък, насочена към спазване от данъчнозадълженото лице на задължението да изготви и представи в срок документацията по член 90, параграф 3, по-специално получените от данъчнозадълженото лице предимства, и при закъсняло представяне, продължителността на просрочието. Допълнителен данък не следва да се определя, ако неизпълнението на задълженията за изготвяне на документация, посочени в член 90, параграф 3, е извинимо или ако нарушението е само маловажно. Неизпълнението от страна на законен представител или пълномощник е равностойно на собствено неизпълнение. По общо правило допълнителният данък трябва да се определи след края на данъчната ревизия“.

5 Член 1, параграф 2 от Закона за данъчно облагане на сделките в чужбина, в приложимата му към спора в главното производство редакция, предвижда:

„Счита се, че лице и данъчнозадължено лице са свързани, когато:

1. Лицето пряко или непряко притежава не по-малко от една четвърт от капитала на данъчнозадълженото лице (значително дялово участие) или може пряко или непряко да упражнява решаващо влияние върху данъчнозадълженото лице или, обратно, данъчнозадълженото лице притежава значително дялово участие в капитала на лицето или може да упражнява пряко или непряко решаващо влияние върху него, или
2. Трето лице притежава значително дялово участие в капитала на лицето или на данъчнозадълженото лице или може да упражнява пряко или непряко решаващо влияние, както върху едното, така и върху другото, или
3. Лицето или данъчнозадълженото лице може, при договарянето на условията за търговските им отношения, да упражни съответно върху данъчнозадълженото лице или върху лицето влияние, което не се основава на търговските им отношения, или едното от тях е заинтересовано другото да реализира доходи“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 6 X, жалбоподателят в главното производство, е командитно дружество със седалище в Бремен (Германия), което притежава и управлява дялови участия и предоставя услуги по подпомагане, консултиране и управление. Към момента на настъпване на фактите по главното производство то притежава всички дялове на дружество с ограничена отговорност със седалище в Германия, което от своя страна притежава всички дялове на четири други дружества с ограничена отговорност със седалище в тази държава членка.
- 7 Неограничено отговорен съдружник в X е дружество, установено в Германия, а ограничено отговорен съдружник в X е дружество, установено в Нидерландия, чийто единствен съдружник, Y, също е дружество, установено в Нидерландия.
- 8 През 2013 г. X и дружеството, което е неограничено отговорен съдружник, се сливат.
- 9 Y предоставя услуги въз основа на договор за поръчка, сключен за 2007 г. с неограничено отговорния съдружник в X, а впоследствие, за следващите години от процесния период, с X.
- 10 Този договор предвижда, че възнаграждението на Y се определя съобразно действителните разходи и разноски, с изключение на разходите, които дружеството Y е направило в свой интерес (наричани по-нататък „подлежащите на възстановяване разходи“).
- 11 Y е длъжно да изготвя документите относно подлежащите на възстановяване разходи и подробен годишен отчет. От акта за преюдициално запитване е видно, че Y обаче не е предоставило такъв отчет.

- 12 На X е извършена данъчна ревизия за периода 2007—2010 г., по-специално относно разходите за управление, плащани на Y. Документацията, която X е поканено да представи съобразно предвиденото задължение в член 90, параграф 3 от Данъчния кодекс (наричано по-нататък „задължението за изготвяне на данъчна документация“), е приета за недостатъчна от германската данъчна администрация.
- 13 На 7 януари 2016 г. нидерландската данъчна администрация уведомява по искане на X германската данъчна администрация, че Y е фактурирало на X всички свои разходи, включително такива, които не са били подлежащи на възстановяване разходи.
- 14 На 17 март 2016 г. X и германската данъчна администрация постигат с участието на Y споразумение, в което се договарят, че част от плащанията от X на Y през процесния период, възлизаща на 400 000 EUR годишно и в общ размер на 1,6 милиона евро, е била отчетена неправилно като оперативни разходи.
- 15 В доклада си от 10 юни 2016 г. германската данъчна администрация посочва, че документите, представени от X съобразно задължението за изготвяне на данъчна документация, са негодни за ползване.
- 16 Поради това на 8 ноември 2016 г. тази администрация налага на X да заплати допълнителен данък, съответстващ на 5 % от допълнителните доходи на X, оценени от тази администрация на 20 000 EUR годишно или общо в размер на 80 000 EUR.
- 17 На 9 декември 2016 г. X подава жалба срещу това решение пред посочената администрация, която я отхвърля.
- 18 На 27 декември 2017 г. X подава жалба срещу това решение пред Finanzgericht Bremen (Финансов съд Бремен, Германия), в която твърди, че член 162, параграф 4 от Данъчния кодекс, въз основа на който му е наложен допълнителният данък, нарушава свободата на установяване.
- 19 Finanzgericht Bremen посочва, че Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) е постановил, че задължението за изготвяне на данъчна документация представлява ограничение на свободата на установяване, което може да се счита за обосновано от императивни съображения от общ интерес, и по-специално от необходимостта да се гарантира запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки и да се позволи ефективен данъчен контрол, но не се е произнесъл по съответствието с правото на Съюза на допълнителния данък, който може да бъде наложен в случай на неизпълнение на това задължение. Според запитващата юрисдикция този данък може да надхвърля необходимото за постигането на тези цели.
- 20 При тези условия Finanzgericht Bremen (Финансов съд Бремен) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли разпоредбите на член 43 ЕО и на член 49 ДФЕС, които гарантират свободата на установяване (или на член 49 ЕО и член 56 ДФЕС, които гарантират свободното предоставяне на услуги), да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която при положения, които засягат операции с международен елемент, данъчнозадълженото лице трябва да изготвя документация за естеството и съдържанието на своите търговски отношения със свързани лица, включваща и икономическите и

правните основания за договаряне на цените и другите търговски условия със свързаните лица при спазване на принципа на сделката между несвързани лица, и съгласно която уредба, когато данъчнозадълженото лице не представи посочената документация при поискване от данъчната администрация или ако представената документация по същество е негодна за ползване, не само се прилага оборимата презумпция, че неговите облагаеми доходи в Германия, за чието определяне служи документацията, са по-високи от декларираните от него, и когато в подобни случаи данъчният орган трябва да направи приблизителна оценка и тези доходи могат да бъдат установени само в определена рамка, по-специално само въз основа на ценови диапазони, тази рамка може да се приложи в ущърб на данъчнозадълженото лице, но и освен това може да се определи и допълнителен данък в размер на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнително установените доходи, но най-малко 5 000 EUR, а при представяне със закъснение на годна за ползване документация е в размер до 1 000 000 EUR, но най-малко 100 EUR за всеки пълен ден просрочие, като допълнителен данък може да не се определя само ако неизпълнението на задълженията за изготвяне на документация е извинимо или нарушението е само маловажно?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

- 21 В самото начало е важно да се отбележи, че от самия текст на акта за преюдициално запитване и от текста на поставения въпрос е видно, че следва да се дадат насоки за тълкуване на правото на Съюза, които да позволят на запитващата юрисдикция да прецени съответствието с правото на Съюза не само на допълнителния данък, с който се санкционира неспазването на задължението за изготвяне на данъчна документация, но и на самото посочено задължение.
- 22 За целите на спора в главното производство обаче не е необходимо на запитващата юрисдикция да се предоставя отговор, който позволява да се прецени съответствието с правото на Съюза на посочените от тази юрисдикция аспекти на германската правна уредба относно приложимия допълнителен данък при закъсняло представяне на съответната данъчна документация.

Относно приложимата свобода на движение

- 23 Важно е да се отбележи, че макар преюдициалният въпрос да се отнася до разпоредбите на Договорите за ЕО и за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване и свободното предоставяне на услуги, следва да се определи приложимата в спора в главното производство свобода.
- 24 В това отношение е видно от постоянната съдебна практика, че за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 25 и цитираната съдебна практика).

- 25 Освен това национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на свободата на установяване (решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 26 В това отношение е важно да се отбележи, че задължението за изготвяне на данъчна документация се отнася само до трансграничните търговски сделки между „свързани“ предприятия по смисъла на националното право, като тази връзка се определя от наличието на отношение на капиталова или друга взаимозависимост, което, изглежда, във всеки отделен случай характеризира безспорно влияние на едното върху другото. Това важи във всички случаи, когато тази връзка се определя от обстоятелството, както в спора по главното производство, че дадено лице притежава пряко или непряко не по-малко от една четвърт от капитала на данъчнозадълженото лице. Всъщност Y притежава непряко, чрез установено в Нидерландия дружество, 100 % от капитала на X, установено в Германия.
- 27 Предвид гореизложеното спорната национална правна уредба следва да се разгледа изключително с оглед на свободата на установяване.
- 28 Освен това, макар запитващата юрисдикция да посочва във въпроса си свободата на установяване, прогласена съответно в членове 43 ЕО и 49 ДФЕС, по-нататък се прави позоваване само на член 49 ДФЕС, като тълкуването във всички случаи важи и за член 43 ЕО.
- 29 Ето защо следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба, съгласно която, на първо място, данъчнозадълженото лице има задължение да изготвя документация за естеството и съдържанието, както и за икономическите и правните основания на цената и другите търговски условия по неговите трансгранични търговски сделки с лица, с които то има отношение на капиталова или друга взаимозависимост, позволяващо на това данъчнозадължено лице или на тези лица да упражняват безспорно влияние върху другия, и която уредба предвижда, на второ място, при неизпълнение на това задължение, не само че облагаемите му доходи в съответната държава членка се считат до доказване на противното за по-високи от декларираните, като данъчната администрация може да направи приблизителна оценка в ущърб на данъчнозадълженото лице, но предвижда и налагането на допълнителен данък в размер на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнително установените доходи, с минимален размер от 5 000 EUR, освен ако неизпълнението на това задължение е извинимо или ако извършеното нарушение е маловажно.

По наличието на ограничение на свободата на установяване

По задължението за данъчно деклариране

- 30 Съгласно постоянната съдебна практика свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава на гражданите на Европейския съюз, обхваща съгласно член 54 ДФЕС по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, правото да извършват дейността си в друга държава членка посредством дъщерно

дружество, клон или представителство (решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 21 и цитираната съдебна практика).

- 31 Съдът по-специално е постановил, че представлява ограничение на свободата на установяване национална правна уредба, съобразно която необичайни или безвъзмездни предимства, предоставени от дружество — местно лице, на дружество, с което то се намира в отношение на взаимозависимост, се добавят към собствената печалба на първото дружество само ако дружеството получател е установено в друга държава членка (решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 32 В случая задължението за изготвяне на данъчна документация се отнася до трансграничните търговски сделки, извършвани между местно дружество и друго дружество, с което то се намира в отношение на капиталова или друга взаимозависимост, позволяващо на последното да упражнява безспорно влияние върху местното дружество. Освен това от представената на Съда преписка е видно, че местните дружества не подлежат на сходно задължение за търговските сделки, сключени с местни дружества.
- 33 Такава разлика в третирането може да представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС, в случай че дружествата, установени в облагащата държава, се третират по-неблагоприятно, когато дружествата, с които са в отношение на взаимозависимост, са установени в друга държава членка.
- 34 Всъщност дружество майка, установено в друга държава членка, би могло да се откаже от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в първата държава членка (вж. по аналогия решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 35 Впрочем съгласно постоянната съдебна практика данъчна мярка, която може да възпрепятства свободата на установяване, е допустима само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако може да бъде обоснована с императивни съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза. Освен това в тази хипотеза е необходимо тя да може да гарантира осъществяването на съответната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 36 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че сходството между трансгранично и вътрешно за държава членка положение трябва да се преценява, като се държи сметка за целта на съответните национални разпоредби, както и за предмета и съдържанието на последните (решение от 7 април 2022 г., *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö* (Освобождение на договорните инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 69).
- 37 Все пак германското правителство по същество изтъква доводи, свързани с необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол върху трансферното ценообразуване, за да се провери съответствието с пазарните условия на трансграничните сделки на данъчнозадълженото лице със свързани предприятия, които се отнасят не толкова до

въпроса за сходството на положенията, колкото до въпроса за обосновката, изведена от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, за да се запази балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки (вж. по аналогия решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 40).

- 38 От представената на Съда преписка всъщност е видно, че с улесняването на данъчните ревизии тази правна уредба преследва целта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, което съставлява, както следва от практиката на Съда, императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решения от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 63 и от 8 октомври 2020 г., Impresa Pizzarotti (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 31).
- 39 Впрочем необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да обоснове разлика в третирането, когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 43).
- 40 В това отношение Съдът вече е постановил, че ако се позволи на дъщерните дружества на дружества — чуждестранни лица, да прехвърлят печалбите си под формата на необичайни предимства към техните дружества майки, това би засегнало балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и че това би могло да засегне самата система на разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като държавата членка на предоставящото такива предимства дъщерно дружество, в качеството си на държава, за която това дъщерно дружество е местно лице, би била принудена да се откаже от правото си да облага неговите доходи, евентуално в полза на държавата членка по седалището на дружеството майка получател (вж. в този смисъл решение от 8 октомври 2020 г., Impresa Pizzarotti (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 41 Следователно с изискването от данъчнозадълженото лице, в случая местното за държавата членка по облагането дъщерно дружество, да изготвя документация за трансграничните си търговски сделки с предприятия, с които се намира в отношение на взаимозависимост, отнасяща се както до естеството и условията на тези сделки, така и до икономическите и правните основания за договаряне на цените и другите търговски условия, задължението за изготвяне на данъчна документация позволява на тази държава членка да контролира по-ефикасно и по-точно дали тези сделки са сключени в съответствие с пазарните условия и да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. по аналогия решение от 8 октомври 2020 г., Impresa Pizzarotti (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), C-558/19, EU:C:2020:806, т. 33).
- 42 Следователно национална правна уредба като тази, в която се предвижда задължението за изготвяне на данъчна документация, която гарантира по-ефикасен и точен данъчен контрол над данъчнозадълженото лице и която има за цел да възпрепятства прехвърлянето на печалбите, реализирани в съответната държава членка, извън нейната

данъчна юрисдикция чрез сделки, които не отговарят на пазарните условия, без да бъдат обложени, може да гарантира запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки (вж. по аналогия решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), С-558/19, ЕU:С:2020:806, т. 34).

- 43 Все пак е важно подобна правна уредба да не надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел.
- 44 Такъв е случаят, ако на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи съответните доказателства, свързани с трансграничните търговски сделки с предприятията, с които е в отношение на взаимозависимост (вж. по аналогия решение от 8 октомври 2020 г., *Impresa Pizzarotti* (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество), С-558/19, ЕU:С:2020:806, т. 36).
- 45 В случая от самия текст на поставения въпрос следва, че задължението за изготвяне на данъчна документация се отнася до „естеството и съдържанието“ на търговските отношения, но също и до „икономическите и правните основания за договаряне на цените и другите търговски условия“. В член 90, параграф 3 от Данъчния кодекс обаче се уточнява, че естеството, съдържанието и обхватът на документацията, която следва да се изготви, трябва да бъдат пояснени с постановление за прилагане, чието съдържание не е посочено в акта за преюдициално запитване и за което запитващата юрисдикция следва да провери дали не е в състояние да породи прекомерна административна принуда за данъчнозадълженото лице.
- 46 Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че данъчният орган трябва по общо правило да изисква представянето на тези документи само във връзка с извършването на данъчна ревизия и че по принцип това представяне трябва да се осъществи в 60-дневен срок, който може да бъде удължаван в конкретни надлежно обосновани случаи.
- 47 Следователно, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които следва да извърши в това отношение, не изглежда, че такова задължение за изготвяне на данъчна документация надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел.
- 48 От това следва, че член 49 ДФЕС по принцип допуска такова задължение.

По допълнителния данък

- 49 Що се отнася до допълнителния данък, който санкционира неспазването на задължението за данъчна документация, важно е се припомни, че макар санкционните режими в данъчната област да попадат, при липсата на хармонизация на равнището на Съюза, в компетентността на държавите членки, такива режими не могат да имат за последица застрашаването на свободите, предвидени в Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решение от 3 март 2020 г., *Google Ireland*, С-482/18, ЕU:С:2020:141, т. 37 и цитираната съдебна практика).

- 50 В конкретния случай, щом допълнителният данък санкционира неспазването на задължението за данъчна документация, което може да представлява ограничение на свободата на установяване, самият той може да представлява такова ограничение.
- 51 Както обаче бе припомнено в точка 35 от настоящото съдебно решение, такова ограничение може да бъде допуснато, ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес и доколкото в подобен случай прилагането му е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане.
- 52 Съдът е постановил също, че налагането на санкции, включително наказателноправни, може да се счита за необходимо, за да се гарантира ефективното спазване на дадена национална правна уредба, стига обаче естеството и размерът на наложената санкция във всеки конкретен случай да са пропорционални на тежестта на нарушението, което тя има за цел да санкционира (решение от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 53 Що се отнася до въпроса дали допълнителният данък е в състояние да гарантира преследваната от националния законодател цел, следва да се отбележи, че прилагането на допълнителен данък с достатъчно висок размер изглежда от естество да възпре данъчнозадълженото лице, което има задължението за изготвяне на данъчна документация, от изпълнението на това задължение и по този начин да се избегне лишаване на държавата членка по облагането от възможността да контролира ефективно трансграничните сделки между дружествата, които се намират в отношение на взаимозависимост, за да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
- 54 Доводът на жалбоподателя в главното производство и на Европейската комисия, че такъв допълнителен данък би могъл да не е необходим, ако вече съществуват по-леки санкции, приложими в сходни национални положения, в действителност изглежда насочен по-скоро към това дали размерът на допълнителния данък е подходящ. Във всеки случай трябва да се отбележи, че от материалите по делото, с които разполага Съдът, не става ясно има ли такива санкции. Освен това е важно да се изтъкне, че обстоятелството, че германската правна уредба евентуално предвижда по-леки санкции, когато в изцяло вътрешни положения данъчнозадълженото лице не спазва задълженията за съдействие в рамките на борбата с избягването на данъци и нелоялната данъчна конкуренция, поначало е без значение за преценката на необходимостта от допълнителния данък, който преследва различна цел, а именно да се запази балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
- 55 Що се отнася до пропорционалността на този допълнителен данък, следва да се посочи, че прилагането на санкция, равняваща се на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнителния размер на доходите, произтичащ от извършената от данъчната администрация корекция при изпълнение на задължението за изготвяне на данъчна документация, без ограничение на абсолютния размер и с минимален размер от 5 000 EUR, включително в случай че данъчната администрация в крайна сметка не е установила допълнителен размер на доходите, не може само по себе си да води до налагане на непропорционална санкция.
- 56 Всъщност, както посочва Комисията, определянето на размера на тази санкция в зависимост от процент от корекцията на подлежащите на облагане приходи позволява да се установи връзка между размера на глобата и тежестта на изпълнението. Освен това

предвиждането на минимална санкция от 5 000 EUR позволява да се запази възпиращият ефект на допълнителния данък, когато неговият минимален размер евентуално е прекалено нисък, докато определянето на максимален праг от 10 % гарантира размерът на този данък да не е прекомерен.

- 57 Обстоятелството, че допълнителният данък не е приложим, ако неизпълнението на задължението за изготвяне на данъчна документация е извинимо или ако нарушението е само маловажно, подкрепя този анализ.
- 58 Накрая, обстоятелството, че в случай на неизпълнение на задължението за данъчно деклариране германската правна уредба предвижда и корекция на облагаемите доходи на данъчнозадълженото лице, които тогава се считат до доказване на противното за занижени, не може да обоснове различно тълкуване.
- 59 Всъщност тези норми имат различно естество от това на допълнителния данък, тъй като целят не да санкционират неспазването на задължението за изготвяне на данъчна документация, а да коригират размера на облагаемите доходи на данъчнозадълженото лице.
- 60 Следователно член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска и допълнителен данък като разглеждания в главното производство.
- 61 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която, на първо място, данъчнозадълженото лице има задължение да изготвя документация за естеството и съдържанието, както и за икономическите и правните основания на цената и другите търговски условия по неговите трансгранични търговски сделки с лица, с които то има отношение на капиталова или друга взаимозависимост, позволяващо на това данъчнозадължено лице или на тези лица да упражняват безспорно влияние върху другия, и която уредба предвижда, на второ място, при неизпълнение на това задължение, не само че облагаемите му доходи в съответната държава членка се считат до доказване на противното за по-високи от декларираните, като данъчната администрация може да направи приблизителна оценка в ущърб на данъчнозадълженото лице, но предвижда и налагането на допълнителен данък в размер на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнително установените доходи, с минимален размер от 5 000 EUR, освен ако неизпълнението на това задължение е извинимо или ако извършеното нарушение е маловажно.

По съдебните разноски

- 62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която, на първо място, данъчнозадълженото лице има задължение да изготвя документация за естеството и съдържанието, както и за икономическите и

правните основания на цената и другите търговски условия по неговите трансгранични търговски сделки с лица, с които то има отношение на капиталова или друга взаимозависимост, позволяващо на това данъчнозадължено лице или на тези лица да упражняват безспорно влияние върху другия, и която уредба предвижда, на второ място, при неизпълнение на това задължение, не само че облагаемите му доходи в съответната държава членка се считат до доказване на противното за по-високи от декларираните, като данъчната администрация може да направи приблизителна оценка в ущърб на данъчнозадълженото лице, но предвижда и налагането на допълнителен данък в размер на най-малко 5 % и най-много 10 % от допълнително установените доходи, с минимален размер от 5 000 EUR, освен ако неизпълнението на това задължение е извинимо или ако извършеното нарушение е маловажно.

Подписи