



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 13ης Οκτωβρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως και ελεύθερη παροχή υπηρεσιών – Φόρος εταιριών – Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών – Πράξεις σχετιζόμενες με την αλλοδαπή – Υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων περί των εμπορικών σχέσεων μεταξύ προσώπων με σχέσεις αλληλεξαρτήσεως – Προσδιορισμός κατ' εκτίμηση και προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος ως κύρωση»

Στην υπόθεση C-431/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Bremen (πρωτοβάθμιο δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Βρέμης, Γερμανία) με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιουλίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

X GmbH & Co. KG

κατά

Finanzamt Bremen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. S. Rossi, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Αμιλίου

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τους S. Stahlschmidt και J. Uterhark, Rechtsanwälte, καθώς και από την M. Giese, Steuerberaterin,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και R. Kanitz,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και V. Uher,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 και 49 ΕΚ καθώς και του άρθρου 49 και 56 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της X GmbH & Co. KG και της Finanzamt Bremen (φορολογικής αρχής της Βρέμης, Γερμανία), σχετικά με προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος την οποία επέβαλε στην ως άνω εταιρία η εν λόγω αρχή (στο εξής: φορολογική προσαύξηση) λόγω μη τηρήσεως της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων σχετικά με τις διασυνοριακές εμπορικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το αναφερόμενο στις υποχρεώσεις συνεργασίας του φορολογουμένου άρθρο 90 του Abgabenordnung (κώδικα δημοσίων εσόδων) (BGBl. 2002 I, σ. 3866), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας δημοσίων εσόδων), προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Οι ενδιαφερόμενοι υπέχουν υποχρέωση συνεργασίας για την απόδειξη των πραγματικών περιστατικών. Εκπληρώνουν, μεταξύ άλλων, την υποχρέωσή τους συνεργασίας αποκαλύπτοντας ειλικρινώς το σύνολο των κρίσιμων για την επιβολή του φόρου πραγματικών περιστατικών και υποβάλλοντας τα αποδεικτικά στοιχεία που τους είναι γνωστά. Η έκταση των υποχρεώσεων αυτών εξαρτάται από τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως.

[...]

(3) Σε περίπτωση πράξεων με στοιχείο αλλοδαπότητας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να προβαίνει σε λογιστικές καταχωρίσεις αναφορικά με το είδος και το περιεχόμενο των εμπορικών σχέσεων που συνάπτει με πρόσωπα συνδεδεμένα με αυτόν, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, του Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (νόμου περί φορολογήσεως των συναλλαγών με την αλλοδαπή), της 8ης Σεπτεμβρίου 1972 (BGBl. 1972 I, σ. 1713)]. Η υποχρέωση λογιστικής καταχωρίσεως καλύπτει επίσης τις οικονομικές και νομικές βάσεις της συμφωνίας περί τιμών και λοιπών όρων συναλλαγών που συνάπτεται με συνδεδεμένα πρόσωπα, τηρουμένης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Σε περίπτωση εμπορικών πράξεων εξαιρετικού χαρακτήρα, οι καταχωρίσεις πρέπει να πραγματοποιούνται εντός συντόμου χρονικού διαστήματος. Οι υποχρεώσεις λογιστικής καταχωρίσεως ισχύουν κατ' αναλογία για τους φορολογούμενους που πρέπει να κατανείμουν, για τους σκοπούς της φορολογίας σε εθνικό επίπεδο, τα κέρδη μεταξύ της εγχώριας επιχειρήσεώς τους και των αλλοδαπών εγκαταστάσεών της ή να καθορίσουν τα κέρδη των ημεδαπών εγκαταστάσεών της αλλοδαπής τους επιχειρήσεως. Προς εξασφάλιση της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου, ο ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών εξουσιοδοτείται να καθορίζει, με τη σύμφωνη γνώμη του Bundesrat, με εκτελεστικό διάταγμα, τη φύση, το περιεχόμενο και την έκταση των καταχωρίσεων που επιβάλλεται να πραγματοποιούνται. Η φορολογική αρχή οφείλει, κατά κανόνα, να απαιτεί την επίδειξη των λογιστικών καταχωρίσεων μόνο για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η

επίδειξή τους στηρίζεται στο άρθρο 97, υπό την επιφύλαξη ότι η παράγραφος 2 της διατάξεως αυτής δεν εφαρμόζεται. Η επίδειξη λαμβάνει χώρα, κατόπιν κλήσεως του φορολογουμένου, εντός προθεσμίας 60 ημερών. Στην περίπτωση που η επίδειξη αφορά καταχωρίσεις σχετικές με εμπορικές πράξεις εξαιρετικού χαρακτήρα, η προθεσμία είναι 30 ημερών. Σε ειδικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες, η προθεσμία για την επίδειξη μπορεί να παραταθεί.»

- 4 Το άρθρο 162 του κώδικα δημοσίων εσόδων, με τίτλο «Εκτίμηση της φορολογικής βάσεως», ορίζει τα εξής:

«(1) Αν η φορολογική αρχή δεν είναι σε θέση να καθορίσει ή να υπολογίσει τη βάση επιβολής του φόρου, θα πρέπει να την προσδιορίσει κατ' εκτίμηση. Προς τούτο, λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες για την εκτίμηση αυτή περιστάσεις.

[...]

(3) Αν ο φορολογούμενος παραβεί την υποχρέωση για συνεργασία που υπέχει βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 3, μη επιδεικνύοντας τις λογιστικές καταχωρίσεις ή αν οι επιδειχθείσες λογιστικές καταχωρίσεις είναι, κατ' ουσίαν, μη αξιοποιήσιμες ή αν διαπιστωθεί ότι ο φορολογούμενος δεν έχει προβεί εγκαίρως στις λογιστικές καταχωρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, θεωρείται κατά μαχητό τεκμήριο ότι τα φορολογητέα στην ημεδαπή εισοδήματά του, για τον υπολογισμό των οποίων χρησιμοποιούνται οι λογιστικές καταχωρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 3, είναι υψηλότερα από τα εισοδήματα που έχει δηλώσει. Αν στις περιπτώσεις αυτές η φορολογική αρχή κληθεί να προβεί σε εκτίμηση και τα εν λόγω εισοδήματα μπορούν να καθορισθούν μόνον εντός ορισμένου περιθωρίου εκτιμήσεως και, ειδικότερα, μόνον βάσει ενός εύρους τιμών, το περιθώριο αυτό μπορεί να εξαντληθεί εις βάρος του φορολογουμένου. Αν, παρά την επίδειξη, εκ μέρους του φορολογουμένου, αξιοποιήσιμων καταχωρίσεων, υπάρχουν ενδείξεις ότι, σε περίπτωση τήρησης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, τα εισοδήματά του θα ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα βάσει των καταχωρίσεων εισοδήματα και αν οι σχετικές αμφιβολίες δεν μπορούν να αρθούν, διότι συνδεδεμένο πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στην αλλοδαπή δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις συνεργασίας που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 2, ή τις υποχρεώσεις ενημερώσεως που υπέχει από το άρθρο 93, παράγραφος 1, πρέπει να εφαρμόζεται κατ' αναλογία η δεύτερη περίοδος.

(4) Αν ένας φορολογούμενος δεν επιδείξει τις κατά το άρθρο 90, παράγραφος 3, καταχωρίσεις ή αν οι επιδειχθείσες καταχωρίσεις είναι, κατ' ουσίαν, μη αξιοποιήσιμες, επιβάλλεται προσαύξηση ύψους 5 000 ευρώ. Η προσαύξηση ανέρχεται τουλάχιστον στο 5 % και, κατ' ανώτατον όριο, στο 10 % του πρόσθετου ποσού του εισοδήματος που προκύπτει κατόπιν της κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 3 διορθώσεως, όταν, κατόπιν της ως άνω διορθώσεως, η προσαύξηση υπερβαίνει τα 5 000 ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης επιδείξεως αξιοποιήσιμων καταχωρίσεων, το μέγιστο ποσό της προσαυξήσεως είναι 1 000 000 ευρώ, κατ' ελάχιστον δε 100 ευρώ για κάθε πλήρη ημέρα υπερβάσεως της προθεσμίας. Στο μέτρο που παρέχεται στις φορολογικές αρχές διακριτική ευχέρεια όσον αφορά το ύψος της προσαυξήσεως, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, εκτός από τον σκοπό της προσαυξήσεως αυτής ο οποίος συνίσταται στην τήρηση από τον φορολογούμενο της υποχρεώσεως να πραγματοποιήσει και να επιδείξει εμπροθέσμως τις καταχωρίσεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 90, παράγραφος 3, ιδίως τα πλεονεκτήματα που αποκόμισε ο φορολογούμενος και, σε περίπτωση εκπρόθεσμης επιδείξεως, και η διάρκεια της υπερβάσεως της προθεσμίας. Δεν πρέπει να επιβάλλεται προσαύξηση αν η παράβαση των υποχρεώσεων καταχωρίσεως τις οποίες προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 3, είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια. Το πταίσμα που διαπράττει νόμιμος εκπρόσωπος ή προστηθείς ισοδυναμεί με

ίδιον πταίσμα. Η προσαύξηση πρέπει να καθορίζεται, κατά κανόνα, μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου.»

- 5 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογήσεως των συναλλαγών με την αλλοδαπή, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«Ένα πρόσωπο συνδέεται με τον φορολογούμενο όταν:

1. το πρόσωπο αυτό κατέχει άμεσα ή έμμεσα συμμετοχή που αντιστοιχεί τουλάχιστον στο ένα τέταρτο του κεφαλαίου του φορολογουμένου (σημαντική συμμετοχή) ή μπορεί να ασκήσει, άμεσα ή έμμεσα, δεσπίζουσα επιρροή επί του φορολογουμένου ή, αντιστρόφως, όταν ο φορολογούμενος κατέχει σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο του εν λόγω προσώπου ή μπορεί να ασκήσει, άμεσα ή έμμεσα, δεσπίζουσα επιρροή επ' αυτού, ή
2. τρίτο πρόσωπο κατέχει σημαντική συμμετοχή στο κεφάλαιο τόσο του εν λόγω προσώπου όσο και του φορολογουμένου ή μπορεί να ασκήσει, άμεσα ή έμμεσα, δεσπίζουσα επιρροή επ' αμφοτέρων, ή
3. το πρόσωπο ή ο φορολογούμενος είναι σε θέση, στο πλαίσιο της διαπραγματεύσεως των όρων εμπορικής σχέσεως, να ασκήσει επί του φορολογουμένου ή επί του προσώπου επιρροή που αντλεί την προέλευσή της εκτός της συγκεκριμένης εμπορικής σχέσεως, ή όταν ένας εξ αυτών έχει ίδιον συμφέρον στην πραγματοποίηση εσόδων από τον έτερο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 6 Η X, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι ετερόρρυθμη εταιρία, με έδρα τη Βρέμη (Γερμανία), η οποία κατέχει και διαχειρίζεται συμμετοχές και παρέχει υπηρεσίες υποστηρίξεως, παροχής συμβουλών και διαχειρίσεως. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, κατείχε το σύνολο των μεριδίων μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με έδρα στη Γερμανία, η οποία κατείχε το σύνολο των μεριδίων τεσσάρων άλλων εταιριών περιορισμένης ευθύνης με έδρα στο ανωτέρω κράτος μέλος.
- 7 Η X έχει ως ομόρρυθμο εταίρο μια εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία και ως ετερόρρυθμο εταίρο μια εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, της οποίας η μοναδική εταίρος, η Y, είναι επίσης εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες.
- 8 Το 2013 η X και η ομόρρυθμη εταιρία συγχωνεύθηκαν.
- 9 Η Y παρείχε υπηρεσίες βάσει συμβάσεως εντολής διαχειρίσεως υποθέσεων που είχε συναφθεί, για το 2007, με την ομόρρυθμο εταίρο της X και εν συνεχεία, για τα επόμενα έτη της επίμαχης περιόδου, με την X.
- 10 Η ως άνω σύμβαση προβλέπει ότι για την αμοιβή της Y λαμβάνονται υπόψη το κόστος και οι δαπάνες στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε, πλην εκείνων στις οποίες υποβλήθηκε η Y προς το εταιρικό της συμφέρον (στο εξής: αποδοτέες δαπάνες).

- 11 Η Υ οφείλει να συντάσσει τα έγγραφα σχετικά με τις αποδοτέες δαπάνες και έναν αναλυτικό ετήσιο λογαριασμό. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, ωστόσο, ότι η Υ δεν κατήρτισε τον εν λόγω αναλυτικό λογαριασμό.
- 12 Η Χ υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο τα οικονομικά έτη 2007 έως 2010, ιδίως ως προς τα έξοδα διαχείρισεως τα οποία καταβλήθηκαν στην Υ. Τα στοιχεία τα οποία κλήθηκε να υποβάλει η Χ βάσει της υποχρέωσης την οποία προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 3, του κώδικα δημοσίων εσόδων (στο εξής: υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων) κρίθηκαν ανεπαρκή από τη γερμανική φορολογική αρχή.
- 13 Στις 7 Ιανουαρίου 2016 η ολλανδική φορολογική αρχή, την παρέμβαση της οποίας ζήτησε η Χ, ενημέρωσε τη γερμανική φορολογική αρχή ότι η Υ είχε χρεώσει την Χ για το σύνολο των δαπανών της, συμπεριλαμβανομένων των μη αποδοτέων δαπανών.
- 14 Στις 17 Μαρτίου 2016 η Χ και η γερμανική φορολογική αρχή συνήψαν, με τη συμμετοχή της Υ, πράξη με την οποία συμφωνήθηκε ότι μέρος των πληρωμών της Χ προς την Υ κατά την επίμαχη περίοδο, ύψους 400 000 ευρώ κατ' έτος και συνολικού ποσού 1,6 εκατομμυρίου ευρώ, είχε εσφαλμένως καταχωρισθεί λογιστικώς ως δαπάνες εκμεταλλεύσεως.
- 15 Με την από 10 Ιουνίου 2016 έκθεσή της, η γερμανική φορολογική αρχή επισήμανε ότι τα έγγραφα που προσκόμισε η Χ στο πλαίσιο της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων δεν ήταν αξιοποιήσιμα.
- 16 Κατά συνέπεια, στις 8 Νοεμβρίου 2016 η εν λόγω αρχή επέβαλε στην Χ την καταβολή φορολογικής προσαυξήσεως αντιστοιχούσας στο 5% του πρόσθετου εισοδήματος της Χ, το οποίο η εν λόγω αρχή εκτίμησε σε 20 000 ευρώ κατ' έτος, ήτοι συνολικού ποσού 80 000 ευρώ.
- 17 Στις 9 Δεκεμβρίου 2016 η Χ υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον της εν λόγω διοικητικής αρχής, η οποία την απέρριψε.
- 18 Στις 27 Δεκεμβρίου 2017 η Χ άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Bremen (πρωτοβάθμιο δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Βρέμης, Γερμανία) προσφυγή κατά της ανωτέρω αποφάσεως, στο πλαίσιο της οποίας ισχυρίστηκε ότι το άρθρο 162, παράγραφος 4, του κώδικα δημοσίων εσόδων, βάσει του οποίου της επιβλήθηκε η φορολογική προσαύξηση, παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 19 Το Finanzgericht Bremen (πρωτοβάθμιο δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Βρέμης) επισημαίνει ότι το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) έχει κρίνει ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, ειδικότερα, από την ανάγκη διασφάλισης της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών και της δυνατότητας αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου, αλλά δεν έχει αποφανθεί επί της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης της φορολογικής προσαυξήσεως η οποία μπορεί να επιβληθεί σε περίπτωση παραβάσεως της εν λόγω υποχρέωσης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η προσαύξηση αυτή θα μπορούσε να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των ως άνω σκοπών.

- 20 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Bremen (πρωτοβάθμιο δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Βρέμης) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 43 ΣΕΚ, αντιστοίχως άρθρο 49 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελευθερία εγκαταστάσεως (και/ή το άρθρο 49 ΣΕΚ, αντιστοίχως άρθρο 56 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών), την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι, προκειμένου περί υποθέσεων που αφορούν συναλλαγές με στοιχεία αλλοδαπότητας, ο φορολογούμενος οφείλει να προβαίνει σε λογιστικές καταχωρίσεις αναφορικά με το είδος και το περιεχόμενο των εμπορικών σχέσεων που συνάπτει με πρόσωπα συνδεδεμένα με αυτόν, οι οποίες θα περιλαμβάνουν και τις οικονομικές και νομικές βάσεις της συμφωνίας περί τιμών και λοιπών όρων συναλλαγών που έχει συναφθεί με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, τηρουμένης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, και η οποία προβλέπει επίσης ότι, αν ο φορολογούμενος δεν επιδείξει τις προαναφερθείσες λογιστικές καταχωρίσεις κληθεί προς τούτο από την φορολογική αρχή ή αν οι επιδειχθείσες λογιστικές καταχωρίσεις δεν είναι, κατ' ουσίαν, αξιοποιήσιμες, όχι μόνον θεωρείται κατά μαχητό τεκμήριο ότι τα φορολογητέα στην ημεδαπή εισοδήματά του, για τον υπολογισμό των οποίων χρησιμοποιούνται οι λογιστικές καταχωρίσεις, είναι υψηλότερα από τα δηλωθέντα εισοδήματα και αν, στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική αρχή κληθεί να προβεί σε εκτίμηση και τα εν λόγω εισοδήματα μπορούν να καθορισθούν μόνον εντός ορισμένου περιθωρίου εκτιμήσεως, ειδικότερα δε μόνο βάσει εύρους τιμών, το περιθώριο αυτό μπορεί να εξαντληθεί εις βάρος του φορολογουμένου, αλλά επιπλέον επιβάλλεται και προσαύξηση, ανερχόμενη τουλάχιστον στο 5 % και, κατ' ανώτατον όριο, στο 10 % του υπολογισθέντος πρόσθετου ποσού των εισοδημάτων, κατ' ελάχιστον δε σε 5 000 ευρώ, και, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκομίσεως αξιοποιήσιμων λογιστικών καταχωρίσεων, κατ' ανώτατο όριο στο ποσό του 1 000 000 ευρώ, κατ' ελάχιστον δε σε 100 ευρώ για κάθε πλήρη ημέρα υπερβάσεως της προθεσμίας, ενώ η επιβολή προσαυξήσεως παρέλκει μόνον εάν η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων περί λογιστικών καταχωρίσεων είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτική παρατήρηση

- 21 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι από το γράμμα της αποφάσεως περί παραπομπής και από τη διατύπωση του υποβληθέντος ερωτήματος προκύπτει ότι πρέπει να παρασχεθούν ερμηνευτικά στοιχεία του δικαίου της Ένωσης τα οποία να παρέχουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης όχι μόνον της φορολογικής προσαυξήσεως που επιβάλλεται για τη μη τήρηση της υποχρεώσεως υποβολής φορολογικών στοιχείων, αλλά και της ίδιας της υποχρεώσεως αυτής.
- 22 Αντιθέτως, δεν είναι αναγκαίο, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, να δοθούν στο αιτούν δικαστήριο στοιχεία απαντήσεως που να καθιστούν δυνατή την εκτίμηση της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης ορισμένων πτυχών της γερμανικής ρυθμίσεως, τις οποίες μνημονεύει το δικαστήριο αυτό, σχετικά με την εφαρμοστέα φορολογική προσαύξηση σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκομίσεως των φορολογικών στοιχείων που απαιτούνται.

Επί της εφαρμοστέας ελευθερίας κυκλοφορίας

23. Επισημαίνεται ότι, μολονότι το προδικαστικό ερώτημα αφορά τις διατάξεις των Συνθηκών ΕΚ και ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, εντούτοις πρέπει να προσδιορισθεί η ελευθερία η οποία τυγχάνει εφαρμογής στη διαφορά της κύριας δίκης.
24. Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να κριθεί αν μια εθνική νομοθεσία εμπίπτει στη μία ή στην άλλη ελευθερία κυκλοφορίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης νομοθεσίας (απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI, C-311/08, ΕΥ:C:2010:26, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
25. Επιπλέον, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο στις συμμετοχές που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ΕΥ:C:2018:366, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
26. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων αφορά μόνον τις διασυνοριακές εμπορικές συναλλαγές μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων κατά την έννοια του εθνικού δικαίου, δεδομένου ότι ο σύνδεσμος αυτός προσδιορίζεται από την ύπαρξη σχέσεως αλληλεξαρτήσεως, κεφαλαιακής ή άλλης, η οποία χαρακτηρίζεται, σε κάθε περίπτωση όπως φαίνεται, από τη σαφή επιρροή της μίας επιχειρήσεως επί της άλλης. Τούτο συμβαίνει εν πάση περιπτώσει όταν ο σύνδεσμος αυτός προσδιορίζεται, όπως συμβαίνει στη διαφορά της κύριας δίκης, από το γεγονός ότι ένα πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα συμμετοχή αντιστοιχούσα τουλάχιστον στο ένα τέταρτο του κεφαλαίου του φορολογουμένου. Πράγματι, η Υ κατέχει έμμεσα, μέσω εταιρίας εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες, το σύνολο του κεφαλαίου της εγκατεστημένης στη Γερμανία Χ.
27. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η επίμαχη εθνική ρύθμιση πρέπει να εξετασθεί αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
28. Εξάλλου, μολονότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε, με το ερώτημά του, στην ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται, αντιστοίχως, στα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΣΛΕΕ, εντούτοις θα γίνεται αναφορά μόνον στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, η δε ερμηνεία ισχύει, εν πάση περιπτώσει, εξίσου και για το άρθρο 43 ΕΚ.
29. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση δυνάμει της οποίας, κατά πρώτον, ο φορολογούμενος υπόκειται σε υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων σχετικών με τη φύση και το περιεχόμενο, καθώς και με τις οικονομικές και νομικές βάσεις της τιμής και των λοιπών εμπορικών όρων των διασυνοριακών εμπορικών συναλλαγών του με πρόσωπα με τα οποία διατηρεί σχέση αλληλεξαρτήσεως, κεφαλαιακής ή άλλης, παρέχουσα τη δυνατότητα στον εν λόγω φορολογούμενο ή στα εν λόγω πρόσωπα να ασκούν επί του ετέρου μέρους αναμφισβήτητη επιρροή και η οποία προβλέπει, κατά δεύτερον, σε περίπτωση παραβάσεως της ανωτέρω υποχρεώσεως, όχι μόνον ότι το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου στο οικείο κράτος μέλος θεωρείται, κατά μαχητό τεκμήριο, υψηλότερο του δηλωθέντος, με δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εκτίμηση δυσμενή για τον φορολογούμενο, αλλά και ότι επιβάλλεται προσαύξηση ανερχόμενη τουλάχιστον στο 5 % και,

κατ' ανώτατον όριο, στο 10 % του υπολογισθέντος πρόσθετου ποσού των εισοδημάτων, κατ' ελάχιστον δε σε 5 000 ευρώ, εκτός εάν η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

Επί της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δηλώσεως

- 30 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα των εταιριών που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου [απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 31 Το Δικαστήριο έχει κρίνει μεταξύ άλλων ότι συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως εθνική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία υπερβολικά ή εκ χαρακτηριστικής αιτίας οφέλη που παρέχει εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία σε εταιρία με την οποία τελεί σε σχέση αλληλεξαρτήσεως προστίθενται στα κέρδη της πρώτης εταιρίας μόνον αν η εταιρία στην οποία παρασχέθηκε το όφελος είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος [απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 32 Εν προκειμένω, η υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων αφορά τις διασυνοριακές εμπορικές συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής εταιρίας και άλλης εταιρίας, με την οποία διατηρεί δεσμούς αλληλεξαρτήσεως, κεφαλαιακής ή άλλης, οι οποίοι παρέχουν στη δεύτερη εταιρία τη δυνατότητα να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή επί της ημεδαπής εταιρίας. Επιπλέον, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι ημεδαπές εταιρίες δεν υπέχουν ανάλογη υποχρέωση για τις εμπορικές πράξεις στις οποίες προβαίνουν με ημεδαπές εταιρίες.
- 33 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, καθόσον οι εγκατεστημένες στο κράτος φορολογήσεως εταιρίες τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως όταν οι εταιρίες με τις οποίες διατηρούν δεσμούς αλληλεξαρτήσεως είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος.
- 34 Πράγματι, η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία θα μπορούσε να καταλήξει στην απόφαση να μην αποκτήσει, να μην ιδρύσει ή να μη διατηρήσει θυγατρική στο εν λόγω πρώτο κράτος μέλος [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 35 Κατά πάγια δε νομολογία του Δικαστηρίου, ένα φορολογικό μέτρο που ενδέχεται να εμποδίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως δύναται να επιτραπεί μόνον αν αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αναγνωριζόμενους από το δίκαιο της Ένωσης. Επιπλέον, στην περίπτωση αυτή απαιτείται να είναι ο περιορισμός πρόσφορος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [απόφαση της

8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

- 36 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η δυνατότητα συγκρίσεως ή μη μιας διασυννοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση του κράτους μέλους πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, καθώς και του αντικειμένου και του περιεχομένου των διατάξεων αυτών [απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Απαλλαγή των επενδυτικών οργανισμών με συμβατική μορφή από τον φόρο), C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 69].
- 37 Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει κατ' ουσίαν επιχειρήματα σχετικά με την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου της μεταβιβαστικής τιμολογήσεως προκειμένου να εξακριβωθεί εάν είναι σύμφωνες προς τις συνθήκες της αγοράς οι διασυννοριακές συναλλαγές του φορολογουμένου με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, επιχειρήματα τα οποία δεν αφορούν τόσο το ζήτημα της συγκρισιμότητας των καταστάσεων όσο τους δικαιολογητικούς λόγους οι οποίοι αντλούνται από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων προς διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, σκέψη 40).
- 38 Πράγματι, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι τοιαύτη ρύθμιση, καθιστώντας ευχερέστερους τους φορολογικούς ελέγχους, επιδιώκει τον σκοπό της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, όπερ συνιστά, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 63, και της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 31].
- 39 Η ανάγκη να διαφυλαχθεί η ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση όταν το υπό εξέταση σύστημα σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, σκέψη 43).
- 40 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δυνατότητα των θυγατρικών των αλλοδαπών εταιριών να μεταφέρουν τα κέρδη τους υπό μορφή υπερβολικών οφελών προς τις μητρικές τους εταιρίες θα έθετε σε κίνδυνο την ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών και ότι τούτο θα μπορούσε να υπονομεύσει το ίδιο το σύστημα κατανομής της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον το κράτος μέλος της θυγατρικής που θα παρείχε τα εν λόγω οφέλη θα υποχρεωνόταν να παραιτηθεί από το δικαίωμά του να φορολογεί, ως κράτος της έδρας της εν λόγω θυγατρικής, τα έσοδά της υπέρ, ενδεχομένως, του κράτους μέλους της έδρας της μητρικής εταιρίας που θα ελάμβανε τα οφέλη [πρβλ. απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 41 Κατά συνέπεια, απαιτώντας από τον φορολογούμενο, εν προκειμένω την εγκατεστημένη στο κράτος μέλος φορολόγησης θυγατρική εταιρία, να καταχωρίζει στοιχεία σχετικά με τις διασυννοριακές εμπορικές συναλλαγές του με επιχειρήσεις με τις οποίες έχει σχέσεις

αλληλεξαρτήσεως και δη τόσο ως προς τη φύση και τους όρους των πράξεων αυτών όσο και ως προς τις οικονομικές και νομικές βάσεις των συμφωνιών επί των τιμών και των λοιπών εμπορικών όρων, η υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων παρέχει στο εν λόγω κράτος μέλος τη δυνατότητα να ελέγξει αποτελεσματικότερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια αν οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς και να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του [βλ. κατ' αναλογία απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 33].

42. Επομένως, εθνική ρύθμιση όπως αυτή που προβλέπει την υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων, η οποία διασφαλίζει αποτελεσματικότερο και πλέον ακριβή φορολογικό έλεγχο του φορολογούμενου και η οποία επιδιώκει να εμποδίσει τη μεταφορά των πραγματοποιηθέντων στο οικείο κράτος μέλος κερδών εκτός της φορολογικής αρμοδιότητας του κράτους αυτού μέσω συναλλαγών που δεν ανταποκρίνονται στις συνθήκες της αγοράς, χωρίς τα κέρδη αυτά να έχουν φορολογηθεί, είναι πρόσφορη για να διασφαλίσει τη διαφύλαξη της κατανομής της εξουσίας φορολόγησης μεταξύ των κρατών μελών [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 34].
43. Εντούτοις, η ρύθμιση αυτή πρέπει να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο.
44. Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα, χωρίς να του επιβάλλονται υπέρμετρες υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως, να προσκομίσει κρίσιμα στοιχεία σχετικά με διασυνοριακές εμπορικές συναλλαγές με τις επιχειρήσεις με τις οποίες έχει σχέσεις αλληλεξαρτήσεως [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Impresa Pizzarotti (Υπερβολικό όφελος παρεχόμενο σε εταιρία εγκατεστημένη στην αλλοδαπή), C-558/19, EU:C:2020:806, σκέψη 36].
45. Εν προκειμένω, από το ίδιο το γράμμα του υποβληθέντος ερωτήματος προκύπτει ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων αφορά «τη φύση και το περιεχόμενο» των εμπορικών σχέσεων, αλλά και τις «οικονομικές και νομικές βάσεις της συμφωνίας περί τιμών και λοιπών όρων συναλλαγών». Εντούτοις, το άρθρο 90, παράγραφος 3, του κώδικα δημοσίων εσόδων διευκρινίζει ότι η φύση, το περιεχόμενο και η έκταση των λογιστικών καταχωρίσεων που πρέπει να πραγματοποιούνται προσδιορίζονται με εκτελεστικό διάταγμα του οποίου το περιεχόμενο δεν διευκρινίζεται στην απόφαση περί παραπομπής και το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον δεν συνεπάγεται υπέρμετρες υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως για τον φορολογούμενο.
46. Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή οφείλει, κατά κανόνα, να απαιτεί την προσκόμιση των εγγράφων αυτών μόνο για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και ότι, κατ' αρχήν, η προσκόμιση αυτή πρέπει να πραγματοποιείται εντός προθεσμίας 60 ημερών, η οποία μπορεί, σε ειδικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες, να παραταθεί.
47. Κατά συνέπεια, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί συναφώς το αιτούν δικαστήριο, δεν προκύπτει ότι μια τέτοια υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.
48. Επομένως, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθεται, κατ' αρχήν, σε μια τέτοια υποχρέωση.

Επί της φορολογικής προσαυξήσεως

- 49 Ως προς τη φορολογική προσαύξηση, η οποία αποτελεί κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι τα συστήματα κυρώσεων στον φορολογικό τομέα υπάγονται, ελλείψει εναρμονίσεως σε επίπεδο Ένωσης, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα συστήματα αυτά δεν είναι δυνατόν να έχουν ως συνέπεια τη διακύβευση των ελευθεριών που προβλέπονται στη Συνθήκη ΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι η φορολογική προσαύξηση συνιστά κύρωση λόγω μη τηρήσεως της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων, η οποία δύναται να συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, μπορεί και η ίδια να συνιστά τέτοιο περιορισμό.
- 51 Εντούτοις, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και εφόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.
- 52 Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι η επιβολή κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ποινικών κυρώσεων, μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής τηρήσεως εθνικής ρυθμίσεως, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι η φύση και το ύψος της επιβαλλόμενης κυρώσεως είναι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ανάλογα προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως την οποία αφορά (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 53 Όσον αφορά το ζήτημα αν η φορολογική προσαύξηση είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του επιδιωκόμενου από τον εθνικό νομοθέτη σκοπού, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή μιας αρκούντως μεγάλης προσαυξήσεως είναι ικανή να αποτρέψει τον φορολογούμενο που υπέχει την υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων από την παράβασή της και, επομένως, να αποτρέψει το ενδεχόμενο το κράτος μέλος φορολογήσεως να στερηθεί τη δυνατότητα αποτελεσματικού ελέγχου των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ των εταιριών που έχουν σχέση αλληλεξαρτήσεως προς τον σκοπό διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.
- 54 Το επιχείρημα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ότι μια τέτοια προσαύξηση θα μπορούσε να μην είναι αναγκαία αν υφίστανται ήδη δυνάμενες να εφαρμοσθούν, λιγότερο αυστηρές κυρώσεις σε παρόμοιες εθνικές καταστάσεις, φαίνεται, στην πραγματικότητα, να αφορά περισσότερο τον πρόσφορο χαρακτήρα του ποσού της φορολογικής προσαυξήσεως. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη τέτοιων κυρώσεων δεν προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο. Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι το γεγονός ότι η γερμανική νομοθεσία προβλέπει λιγότερο αυστηρές κυρώσεις όταν ο φορολογούμενος δεν τηρεί, σε καταστάσεις αμιγώς εσωτερικές, τις υποχρεώσεις συνεργασίας στο πλαίσιο της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής και του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού στερείται a priori σημασίας για την εκτίμηση του αναγκαίου χαρακτήρα της φορολογικής προσαυξήσεως η οποία επιδιώκει διαφορετικό σκοπό, ήτοι τη διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

- 55 Όσον αφορά τον αναλογικό χαρακτήρα της προσαυξήσεως αυτής, διαπιστώνεται ότι η επιβολή κυρώσεως τουλάχιστον 5 % και, κατ' ανώτατον όριο, 10 % επί του πρόσθετου ποσού των εισοδημάτων που προκύπτουν από τη διόρθωση στην οποία προέβη η φορολογική αρχή σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων, χωρίς περιορισμό του ανώτατου κατ' απόλυτη τιμή ποσού, και με ελάχιστο ποσό 5 000 ευρώ, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία δεν έχει διαπιστωθεί τελικώς από τη φορολογική αρχή κανένα πρόσθετο ποσό εισοδήματος, δεν φαίνεται, καθ' εαυτήν, να επάγεται την επιβολή δυσανάλογης κυρώσεως.
- 56 Πράγματι, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, ο καθορισμός του ύψους της εν λόγω κυρώσεως βάσει ποσοστού επί της διορθώσεως των φορολογικών εσόδων καθιστά δυνατό τον συσχετισμό μεταξύ του ποσού του προστίμου και της σοβαρότητας της παραβάσεως. Το γεγονός ότι προβλέπεται ελάχιστη κύρωση ύψους 5 000 ευρώ καθιστά, επιπλέον, δυνατή τη διαφύλαξη του αποτρεπτικού αποτελέσματος της φορολογικής προσαυξήσεως όταν το ελάχιστο ποσό της θα ήταν υπέρμετρα χαμηλό, ενώ ο καθορισμός ανωτάτου ορίου 10 % διασφαλίζει ότι το ποσό της εν λόγω προσαυξήσεως δεν είναι υπερβολικό.
- 57 Το γεγονός ότι η φορολογική προσαύξηση δεν έχει εφαρμογή αν η παράβαση της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια ενισχύει την ανωτέρω ανάλυση.
- 58 Τέλος, το γεγονός ότι η γερμανική νομοθεσία προβλέπει επίσης, σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δηλώσεως, τη διόρθωση των φορολογικών εισοδημάτων του φορολογουμένου, τα οποία θεωρούνται, κατά μαχητό τεκμήριο, υποτιμημένα, δεν δύναται να δικαιολογήσει διαφορετική ερμηνεία.
- 59 Πράγματι, οι εν λόγω κανόνες είναι διαφορετικής φύσεως από εκείνον της φορολογικής προσαυξήσεως, καθόσον δεν αποσκοπούν στην επιβολή κυρώσεων για τη μη τήρηση της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών στοιχείων, αλλά στη διόρθωση του ποσού των φορολογητέων εισοδημάτων του φορολογουμένου.
- 60 Κατά συνέπεια, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται ούτε σε φορολογική προσαύξηση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 61 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, κατά πρώτον, ο φορολογούμενος υπόκειται σε υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων σχετικών με τη φύση και το περιεχόμενο, καθώς και με τις οικονομικές και νομικές βάσεις της τιμής και των λοιπών εμπορικών όρων των διασυνοριακών εμπορικών συναλλαγών του με πρόσωπα με τα οποία διατηρεί σχέση αλληλεξαρτήσεως, κεφαλαιακής ή άλλης, παρέχουσα τη δυνατότητα στον εν λόγω φορολογούμενο ή στα εν λόγω πρόσωπα να ασκούν επί του ετέρου μέρους αναμφισβήτητη επιρροή και η οποία προβλέπει, κατά δεύτερον, σε περίπτωση παραβάσεως της ανωτέρω υποχρέωσης, όχι μόνον ότι το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου στο οικείο κράτος μέλος θεωρείται, κατά μαχητό τεκμήριο, υψηλότερο του δηλωθέντος, με δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εκτίμηση δυσμενή για τον φορολογούμενο, αλλά και ότι επιβάλλεται προσαύξηση ανερχόμενη τουλάχιστον στο 5 % και, κατ' ανώτατον όριο, στο 10 % του υπολογισθέντος πρόσθετου ποσού των εισοδημάτων, κατ' ελάχιστον δε σε 5 000 ευρώ, εκτός εάν η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, κατά πρώτον, ο φορολογούμενος υπόκειται σε υποχρέωση υποβολής φορολογικών στοιχείων σχετικών με τη φύση και το περιεχόμενο, καθώς και με τις οικονομικές και νομικές βάσεις της τιμής και των λοιπών εμπορικών όρων των διασυνοριακών εμπορικών συναλλαγών του με πρόσωπα με τα οποία διατηρεί σχέση αλληλεξαρτήσεως, κεφαλαιακής ή άλλης, παρέχουσα τη δυνατότητα στον εν λόγω φορολογούμενο ή στα εν λόγω πρόσωπα να ασκούν επί του ετέρου μέρους αναμφισβήτητη επιρροή και η οποία προβλέπει, κατά δεύτερον, σε περίπτωση παραβάσεως της ανωτέρω υποχρεώσεως, όχι μόνον ότι το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου στο οικείο κράτος μέλος θεωρείται, κατά μαχητό τεκμήριο, υψηλότερο του δηλωθέντος, με δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εκτίμηση δυσμενή για τον φορολογούμενο, αλλά και ότι επιβάλλεται προσαύξηση ανερχόμενη τουλάχιστον στο 5% και, κατ' ανώτατον όριο, στο 10% του υπολογισθέντος πρόσθετου ποσού των εισοδημάτων, κατ' ελάχιστον δε σε 5 000 ευρώ, εκτός εάν η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρεώσεως είναι συγγνωστή ή οφείλεται σε ελαφρά αμέλεια.

(υπογραφές)