



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 13 d.*

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

Byloje C-431/21

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

X GmbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Bremen

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Emiliou,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *X GmbH & Co. KG*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* S. Stahlschmidt ir J. Uterhark, taip pat *Steuerberaterin* M. Giese,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

* Proceso kalba: vokiečių

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43 ir 49 straipsnių bei SESV 49 ir 56 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *X GmbH & Co. KG* ir *Finanzamt Bremen* (Brėmeno mokesčių inspekcija, Vokietija) ginčą dėl to, kad ji padidino apmokestinamąsias pajamas (toliau – padidintų apmokestinamųjų pajamų suma) dėl pareigos teikti mokesčių dokumentus, susijusius su tarpvalstybiniais komerciniais santykiais tarp susijusių bendrovių, nesilaikymo.

Teisinis pagrindas

- 3 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) (*BGBI.* 2002 I, p. 3866) (toliau – Mokesčių kodeksas) 90 straipsnyje, susijusiame su mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo pareiga, numatyta:

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

<...>

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

4 Mokesčių kodekso 162 straipsnyje „Apmokestinimo bazių įvertinimas“ nustatyta:

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

<...>

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

(4) Jei mokesčių mokėtojas nepateikia 90 straipsnio 3 dalyje nurodytų įrašų arba jeigu pateikti įrašai iš esmės negali būti naudojami, reikia nustatyti 5 000 EUR padidintą sumą. Mokestinės pajamos yra padidinamos ne mažiau kaip 5 %, bet ne daugiau kaip 10 % papildoma pajamų suma, gauta atlikus korekciją pagal 3 dalį, jei po šios korekcijos mokestinės pajamos padidinamos daugiau nei 5 000 EUR. Pavėluotai pateikus reikiamus tinkamus naudoti įrašus, maksimali padidinimo suma yra 1 000 000 EUR, tačiau ne mažesnė kaip 100 EUR suma už kiekvieną dieną, kai praleistas terminas. Tiek, kiek mokesčių institucijoms suteikiama diskrecija dėl padidintos sumos, reikia atsižvelgti ne tik į šio padidinimo tikslą, kad mokesčių mokėtojas įvykdytų 90 straipsnio 3 dalyje nurodytus įrašų darymo terminus ir per nustatytą terminą juos pateiktų, bet ir į mokesčių mokėtojo gautą naudą, o pavėluoto pateikimo atveju – ir į termino praleidimo trukmę. Apmokestinamosios pajamos neturi būti didinamos, jei 90 straipsnio 3 dalyje numatytų įrašų darymo pareigų neįvykdymas yra pateisinamas arba pažeidimas nežymus. Teisėto atstovo ar darbuotojo padarytas pažeidimas prilyginamas paties padarytam pažeidimui. Padidinta suma paprastai turi būti nustatoma pasibaigus mokestiniam patikrinimui.“

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Įstatymo dėl apmokestinimo tarptautiniame kontekste 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Su mokesčių mokėtoju asmuo yra susijęs tuomet:

- 1) kai asmuo tiesiogiai arba netiesiogiai turi bent ketvirtadalį mokesčių mokėtojo kapitalo (esminė kapitalo dalis) arba gali daryti lemiamą tiesioginę ar netiesioginę įtaką mokesčių mokėtojui; arba, priešingai, kai mokesčių mokėtojas turi esminę minėto asmens kapitalo dalį ar gali daryti jam lemiamą tiesioginę ar netiesioginę įtaką; arba
- 2) kai tretieji asmenys turi esminę minėto asmens ar mokesčių mokėtojo kapitalo dalį ar gali daryti tiesioginę ar netiesioginę įtaką vienam iš šių asmenų; arba

3) kai asmuo ar mokesčių mokėtojas, vykstant deryboms dėl komercinių santykių sąlygų, gali daryti mokesčių mokėtojui ar asmeniui įtaką, kurios kilmė nesusijusi su šiais komerciniais santykiais, arba kai vienas iš jų turi konkretų interesą dėl kito asmens pajamų gavimo.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 6 X, pareiškėja pagrindinėje byloje, yra Brėmene (Vokietija) įsteigta komanditinė ūkinė bendrija, kuri turi ir valdo kapitalo dalis ir teikia pagalbos, konsultavimo ir valdymo paslaugas. Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, jai priklausė visos Vokietijoje buveinę turinčios uždarnosios akcinės bendrovės, kuriai pačiai priklausė visos kitų keturių uždaryjū akcinių bendrovių, kurių buveinė yra šioje valstybėje narėje, akcijos.
- 7 X tikrasis narys yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, o komanditorius – Nyderlanduose įsteigta bendrovė, kurios vienintelis narys Y taip pat yra Nyderlanduose įsteigta bendrovė.
- 8 2013 m. X ir komanditinė bendrovė susijungė.
- 9 Y teikė paslaugas pagal verslo valdymo sutartį, 2007 m. sudarytą su X tikruoju nariu, o vėlesniais aptariamo laikotarpio metais – su X.
- 10 Šioje sutartyje numatyta, kad nustatant Y atlygį atsižvelgiama į faktiškai patirtas išlaidas, išskyrus išlaidas, kurių Y patyrė dėl savo verslo interesų (toliau – atlygintinos išlaidos).
- 11 Y privalo parengti dokumentus, susijusius su atlygintinomis išlaidomis, ir išsamią metinę ataskaitą. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Y vis dėlto nepateikė tokios ataskaitos.
- 12 X buvo atliktas mokestinis patikrinimas, susijęs su 2007–2010 mokestiniais metais ir su Y sumokėtomis valdymo išlaidomis. Vokietijos mokesčių administratorius laikė nepakankamais dokumentus, kuriuos X buvo paprašyta pateikti dėl pareigos, numatytos Mokesčių kodekso 90 straipsnio 3 dalyje (toliau – pareiga pateikti mokesčių dokumentus).
- 13 2016 m. sausio 7 d. Nyderlandų mokesčių administratorius X prašymu informavo Vokietijos mokesčių administratorių, kad Y išrašė sąskaitą faktūrą X už visas savo išlaidas, įskaitant išlaidas, kurios nebuvo atlygintinos išlaidos.
- 14 2016 m. kovo 17 d. X ir Vokietijos mokesčių administratorius, dalyvaujant Y, sudarė taikos sutartį ir susitarė, kad dalis X mokėjimų Y per ginčijamą laikotarpį, kurių suma siekė 400 000 EUR per metus ir iš viso sudarė 1,6 mln. EUR, buvo neteisingai apskaityti kaip veiklos sąnaudos.
- 15 2016 m. birželio 10 d. ataskaitoje Vokietijos mokesčių administratorius nurodė, kad X pateikti dokumentai pagal pareigą pateikti mokesčių dokumentus buvo netinkami naudoti.
- 16 Taigi 2016 m. lapkričio 8 d. šis administratorius nustatė X padidintų apmokestinamųjų pajamų sumą, atitinkančią 5 % X papildomų pajamų (šis administratorius apskaičiavo, kad jos lygios 20 000 EUR per metus) – iš viso 80 000 EUR.
- 17 2016 m. gruodžio 9 d. X pateikė skundą dėl šio sprendimo minėtam administratoriui; šis jį atmetė.

- 18 2017 m. gruodžio 27 d. X pateikė skundą *Finanzgericht Bremen* (Brėmeno finansų teismas, Vokietija) dėl šio sprendimo, jame teigė, kad Mokesčių kodekso 162 straipsnio 4 dalimi, kuria remiantis jai buvo nustatyta padidintų apmokestinamųjų pajamų suma, pažeidžiama įsisteigimo laisvė.
- 19 *Finanzgericht Bremen* nurodo, kad *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė, jog pareiga pateikti mokesčių dokumentus yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kuris gali būti laikomas pateisinamu privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, visų pirma būtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir leisti veiksmingą mokesčių kontrolę, tačiau nepriėmė sprendimo dėl padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos, kuri gali būti taikoma pažeidus šią pareigą, atitikties Sąjungos teisei. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šis padidėjimas gali viršyti tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.
- 20 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Bremen* (Brėmeno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar įsisteigimo laisvę užtikrinantis EB sutarties 43 straipsnis ir SESV 49 straipsnis (arba EB sutarties 49 straipsnis ar SESV 56 straipsnis, kuriais užtikrinamas laisvas paslaugų judėjimas) aiškintini taip, kad jais draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią apmokestinamasis asmuo faktinėmis aplinkybėmis, susijusiomis su tarpvalstybinių elementų turinčiais sandoriais, privalo tvarkyti įrašus apie verslo santykių su susijusiais asmenimis pobūdį ir turinį, apimančius ekonominį ir teisinį susitarimo su atitinkamais asmenimis dėl kainų ir kitų verslo sąlygų, atitinkančio ištiesiosios rankos principą, pagrindą, ir pagal kurią, jei apmokestinamasis asmuo minėtų įrašų nepateikia pareikalavus mokesčių administratoriui arba jei pateikti įrašai iš esmės yra netinkami naudoti, ne tik daroma nenuginčijama prielaida, kad jo gautos nacionalinės apmokestinamosios pajamos, kurioms apskaičiuoti naudojami įrašai, yra didesnės už jo deklaruotas pajamas, ir, jei tokiais atvejais mokesčių administratorius turi atlikti įvertinimą, o šias pajamas galima apskaičiuoti tik tam tikromis sąlygomis, visų pirma tik remiantis kainų intervalais, šios sąlygos gali būti taikomos apmokestinamojo asmens nenaudai, tačiau taip pat nustatoma apmokestinamųjų pajamų padidinta suma, sudaranti ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % apskaičiuotos papildomos pajamų sumos, bet ne mažiau kaip 5 000 EUR, o pavėlavus pateikti tinkamus naudoti įrašus – iki 1 000 000 EUR, bet ne mažiau kaip 100 EUR už kiekvieną termino praleidimo dieną, o padidinta suma nenustatoma tik tuo atveju, jei paaiškėja, kad pareigos tvarkyti įrašus nevykdymas yra pateisinamas arba pažeidimas nežymus?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

- 21 Pirmiausia reikia pažymėti, kad iš pačios nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą formuluotės ir iš pateikto klausimo formuluotės matyti, kad reikia pateikti Sąjungos teisės aiškinimo gaires, leidžiančias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui įvertinti ne tik padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos už pareigos teikti mokesčių dokumentus neįvykdymą, bet ir pačios šios pareigos atitiktį Sąjungos teisei.

- 22 Vis dėlto nagrinėjant pagrindinę bylą neatrodo būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui informacijos, kuri leistų įvertinti šio teismo nurodytų Vokietijos teisės aktų aspektų, susijusių su padidintų apmokestinamųjų pajamų suma, taikoma pavėluoto atitinkamų mokesčių dokumentų pateikimo atveju, atitiktį Sąjungos teisei.

Dėl taikytinos judėjimo laisvės

- 23 Pažymėtina, kad nors prejudicinis klausimas susijęs su EB sutarties ir SESV nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės ir laisvės teikti paslaugas, reikia nustatyti pagrindinėje byloje taikytiną laisvę.
- 24 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad nagrinėjant klausimą, į kokios pagrindinės laisvės taikymo sritį patenka nacionalinės teisės aktas, pirmiausia reikia atsižvelgti į aptariamo akto reguliavimo dalyką (2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 25 Be to, nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad pareiga pateikti mokesčių dokumentus susijusi tik su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais tarp „susijusių“ įmonių, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, o šis ryšys apibrėžiamas pagal tarpusavio priklausomybės – kapitalo ar kitokio pobūdžio – ryšį, kuris kiekvienu atveju apibūdina konkrečią vienos įmonės įtaką kitai įmonei. Bet kuriuo atveju taip yra tada, kai šį ryšį apibrėžia pagrindinėje byloje nagrinėjama aplinkybė, kad asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai turi bent ketvirtadalį mokesčių mokėtojo kapitalo. Iš tiesų Y netiesiogiai per Nyderlanduose įsteigtą bendrovę valdo 100 % X, įsteigtos Vokietijoje, kapitalo.
- 27 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pagrindinėje byloje aptariamus nacionalinės teisės aktus reikia nagrinėti atsižvelgiant tik į įsisteigimo laisvę.
- 28 Be to, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausime nurodė įsisteigimo laisvę, įtvirtintą atitinkamai EB sutarties 43 ir SESV 49 straipsniuose, bus daroma nuoroda tik į SESV 49 straipsnį, nes šis išaiškinimas bet kuriuo atveju taikomas ir EB sutarties 43 straipsniui.
- 29 Reikia konstatuoti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, mokesčių mokėtojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybinių komercinių sandorių su asmenimis, su kuriais jį sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomybės ryšys, leidžiantis tam mokesčių mokėtojui ar tiems asmenims daryti tam tikrą įtaką kitam asmeniui, pobūdį ir turinį, taip pat kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominį ir teisinį pagrindą, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus šią pareigą, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje narėje yra nenuginčijamai laikomos didesnėmis už deklaruotąsias ir mokesčių administratorius gali jas įvertinti mokesčių mokėtojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskaičiuotos pajamų sumos (minimali suma yra 5 000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos neįvykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo buvimo

Dėl pareigos pateikti mokesčių deklaracijas

- 30 Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisės aktus įkurtų ir Sąjungoje savo registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 31 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog nacionalinės teisės norma, pagal kurią neįprasta arba neatlygintina nauda, bendrovės rezidentės suteikta su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei, pridedama prie pirmosios bendrovės nuosavo pelno tik jei bendrovė gavėta įsteigta kitoje valstybėje narėje, reiškia įsisteigimo laisvės apribojimą (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 32 Šiuo atveju pareiga pateikti mokesčių dokumentus yra susijusi su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais, kuriuos bendrovė rezidentė vykdo su kita bendrove, su kuria ją sieja tarpusavio priklausomybės, kapitalo ar kitokio pobūdžio ryšiai, leidžiantys jai daryti aiškią įtaką bendrovei rezidentei. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad bendrovėms rezidentėms netaikoma panaši pareiga sudarant komercinius sandorius su bendrovėmis rezidentėmis.
- 33 Toks skirtingas vertinimas gali būti įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 49 straipsnį, nes apmokestinančioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės vertinamos mažiau palankiai, kai bendrovės, su kuriomis jos palaiko tarpusavio priklausomybės ryšius, yra įsteigtos kitoje valstybėje narėje.
- 34 Iš tiesų kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančioji bendrovė gali būti priversta atsisakyti patronuojamosios bendrovės įsigijimo, įsteigimo ar išlaikymo pirmojoje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Pagal suformuotą jurisprudenciją mokestinė priemonė, kuri gali riboti įsisteigimo laisvę, gali būti leidžiama, tik jeigu ji susijusi su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba gali būti pateisinta pagal Sąjungos teisę pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Vis dėlto net ir tokiu atveju reikia, kad šios priemonės taikymas būtų tinkamas nagrinėjamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 36 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar tarpvalstybinė situacija yra panaši į valstybės narės vidaus situaciją, turi būti nagrinėjamas atsizvelgiant į tikslą, kurio siekiama aptariamomis nacionalinės teisės nuostatomis, jų dalyką ir turinį (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigti investiciniai fondai)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 69 punktas).

- 37 Vis dėlto Vokietijos vyriausybė iš esmės pateikia argumentus, susijusius su būtinybe užtikrinti sandorių kainodaros mokesčių kontrolės veiksmingumą, kad patikrintų, ar mokesčių mokėtojas atitinka tarpvalstybinių sandorių su susijusiomis įmonėmis rinkos sąlygas; šie argumentai yra mažiau panašūs į situacijų palyginamumo klausimą nei į pagrindimą, kylantį iš būtinybės užtikrinti mokesstinės kontrolės veiksmingumą, kad būtų išlaikytas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių (pagal analogiją žr. 2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 40 punktą).
- 38 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad tokiais teisės aktais, palengvinant mokesčių kontrolę, siekiama užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, o tai yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 63 punktą ir 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 31 punktą).
- 39 Būtinybė išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali pateisinti skirtingą vertinimą, kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 43 punktas).
- 40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad leidimas bendrovių nerezidenčių patronuojamosioms bendrovėms perkelti savo pelną neįprastų lengvatų forma į patronuojančiąsias bendroves keltų pavojų, kad bus pažeistas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių, ir kad tai galėtų pakenkti pačiai apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių sistemai, nes patronuojamosios bendrovės valstybė narė, suteikianti tokias lengvatas, privalėtų atsisakyti teisės apmokestinti patronuojamosios bendrovės pajamas kaip tos bendrovės rezidavimo valstybė, galimai valstybės narės, kurioje yra patronuojančiosios bendrovės, gaunančios lengvatas, buveinė, naudai (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Kadangi reikalaujama, kad mokesčių mokėtojas, šiuo atveju – patronuojamoji bendrovė, reziduojanti apmokestinimo valstybėje narėje, pateiktų dokumentus, susijusius su jo tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais su įmonėmis, su kuriomis ji turi tarpusavio priklausomybės ryšį, su šių sandorių pobūdžiu ir sąlygomis, taip pat su susitarimų dėl kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominiu ir teisiniu pagrindu, pareiga pateikti mokesčių dokumentus šiai valstybei narei sudaro sąlygas veiksmingiau ir tiksliau patikrinti, ar šie sandoriai buvo sudaryti rinkos sąlygomis, ir įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su jos teritorijoje vykdoma veikla (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 33 punktą).
- 42 Vadinasi, nacionalinės teisės aktai, numatantys pareigą pateikti mokesčių dokumentus, kuria užtikrinama veiksmingesnė ir tikslesnė mokesčių mokėtojo mokesstinė priežiūra, yra skirti užkirsti keliui tam, kad atitinkamoje valstybėje narėje gautas pelnas iš jos mokesstinės jurisdikcijos būtų perkeltas neapmokestintas, sudarant sandorius, kurie neatitinka įprastų rinkos sąlygų, ir yra tinkami apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių užtikrinti (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 34 punktą).

- 43 Vis dėlto svarbu, kad tokie teisės aktai neviršytų to, kas būtina siekiamam tikslui įgyvendinti.
- 44 Taip yra, jei mokesčių mokėtojas, nepatirdamas pernelyg didelių administracinių suvaržymų, gali pateikti atitinkamą informaciją, susijusią su tarpvalstybiniais komerciniais sandoriais su bendrovėmis, su kuriomis ji sieja tarpusavio priklausomybės ryšiai (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei)*, C-558/19, EU:C:2020:806, 36 punktą).
- 45 Nagrinėjamu atveju iš paties pateikto klausimo teksto matyti, kad pareiga pateikti mokesčių dokumentus susijusi su komercinių santykių „pobūdžiu ir turiniu“, taip pat su „susitarimo dėl kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominiais ir teisiniais pagrindais“. Tačiau Mokesčių kodekso 90 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad atliktinų įrašų pobūdis, turinys ir apimtis turi būti nustatyti įgyvendinimo dekrete, kurio turinys nenurodytas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar jis nėra toks, kad mokesčių mokėtojui sukeltų pernelyg didelių administracinių suvaržymų.
- 46 Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad paprastai mokesčių administratorius turi reikalauti pateikti šiuos dokumentus tik tam, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas, ir kad iš principo jie turi būti pateikti per 60 dienų laikotarpį, kuris tinkamai pagrįstais atvejais gali būti pratęstas.
- 47 Vadinasi, neatrodo, kad tokia pareiga teikti mokesčių dokumentus viršytų tai, kas būtina siekiamam tikslui įgyvendinti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 48 Darytina išvada, kad SESV 49 straipsnis iš esmės nedraudžia tokios pareigos.

Dėl padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos

- 49 Kalbant apie padidintų apmokestinamųjų pajamų sumą, kuri nustatoma nesilaikius pareigos pateikti mokesčių dokumentus, reikia priminti, kad nors sankcijų mokesčių srityje sistema, nesant suderinimo Sąjungos lygmeniu, priskiriama prie valstybių narių kompetencijos, tokia sistema negali pažeisti SESV nustatytų laisvių (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 50 Šiuo atveju, kadangi padidintų apmokestinamųjų pajamų suma baudžiama už pareigos pateikti mokesčių dokumentus, kuri gali būti įsisteigimo laisvės apribojimas, nevykdymą, ji pati gali būti toks apribojimas.
- 51 Vis dėlto, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, toks apribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir tokiu atveju jo taikymas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.
- 52 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad sankcijų, taip pat baudžiamųjų, skyrimas gali būti laikomas būtinu veiksmingam nacionalinės teisės aktų laikymuisi užtikrinti, tačiau su sąlyga, kad kiekvienu konkrečiu atveju skiriamos sankcijos pobūdis ir dydis būtų proporcingi pažeidimo, už kurį siekiama nubauti, sunkumui (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 53 Dėl klausimo, ar padidintų apmokestinamųjų pajamų suma yra tinkama nacionalinio įstatymų leidėjo siekiamam tikslui užtikrinti, reikia pažymėti, kad pakankamai didelės padidintų pajamų sumos taikymas gali atgrasyti mokesčių mokėtoją, kuriam taikoma pareiga pateikti mokesčių dokumentus, nuo jos nesilaikymo ir taip išvengti to, kad apmokestinimo valstybė narė prarastų galimybę veiksmingai kontroliuoti tarpvalstybinius sandorius tarp bendrovių, kurios tarpusavyje susijusios, ir taip būtų užtikrintas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas.
- 54 Pareiškėjos pagrindinėje byloje ir Europos Komisijos argumentas, kad tokia padidintų pajamų suma galėtų būti nereikalinga, jei panašiose nacionalinėse situacijose jau yra taikomos ne tokios griežtos sankcijos, iš tikrųjų atrodo labiau susijęs su tinkamu padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos dydžiu. Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad tokių sankcijų buvimas neišplaukia iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos. Be to, svarbu pažymėti, kad tai, jog Vokietijos teisės aktuose numatytos ne tokios griežtos sankcijos, kai mokesčių mokėtojas tik vidaus situacijose nevykdo bendradarbiavimo pareigų kovojant su mokesčių vengimu ir nesąžininga mokesčių konkurencija, *a priori* neturi reikšmės vertinant padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos, kuria siekiama kito tikslo, t. y. apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, būtinumą.
- 55 Kalbant apie šio padidintų pajamų sumos proporcingumą, reikėtų pažymėti, jog savaime neatrodo, kad dėl pažeidus pareigą pateikti mokesčių dokumentus taikomos sankcijos, lygios ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomos pajamų sumos, susidariusios dėl mokesčių administratoriaus atliktos korekcijos (neribojant korekcijos maksimalios bendros pajamų sumos, tačiau ji turi būti nemažesnė nei 5 000 EUR, net jei mokesčių administratorius galiausiai nenustatė jokios papildomos pajamų sumos), būtų galima nustatyti neproporcingai didelę sumą.
- 56 Iš tiesų, kaip nurodo Komisija, šios sankcijos dydžio nustatymas atsižvelgiant į procentinę dalį nuo mokestinių pajamų korekcijos leidžia nustatyti ryšį tarp baudos dydžio ir pareigų neįvykdymo sunkumo. Be to, minimalios 5 000 EUR sankcijos nustatymas leidžia išsaugoti padidintų apmokestinamųjų pajamų sumos atgrasomąjį poveikį, kai jos minimali suma yra per maža, o 10 % viršutinės ribos nustatymas užtikrina, kad ji nebūtų pernelyg didelė.
- 57 Aplinkybė, kad padidintų apmokestinamųjų pajamų suma netaikoma, jei pareigos pateikti mokesčių dokumentus pažeidimas yra pateisinamas arba jeigu jis tik nežymus, patvirtina šią analizę.
- 58 Galiausiai aplinkybė, kad Vokietijos teisės aktuose tuo atveju, kai pažeidžiama pareiga pateikti mokesčių deklaraciją, taip pat numatyta mokesčių mokėtojo mokestinių pajamų, kurios tokiu atveju preziumuojamos (nuginčijamai) kaip per mažos, korekcija, negali pateisinti kitokio aiškinimo.
- 59 Iš tiesų šios normos skiriasi nuo padidintų apmokestinamųjų pajamų sumą reguliuojančių normų, nes jomis siekiama ne nubausti už pareigos pateikti mokesčių dokumentus neįvykdymą, o patikslinti apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų pajamų sumą.
- 60 Vadinas, SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo taip pat nedraudžiama tokia padidintų apmokestinamųjų pajamų suma, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.
- 61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, mokesčių mokėtojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybinių komercinių sandorių su asmenimis,

su kuriais ji sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomybės ryšys, leidžiantis tam mokesčių mokėtojui ar tiems asmenims daryti tam tikrą įtaką kitam asmeniui, pobūdį ir turinį, taip pat kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominį ir teisinį pagrindą, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus šią pareigą, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje narėje yra nenuginčijamai laikomos didesnėmis už deklaruotąsias ir mokesčių administratorius gali jas įvertinti mokesčių mokėtojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskaičiuotos pajamų sumos (minimali suma yra 5 000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos neįvykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, mokesčių mokėtojui taikoma pareiga pateikti dokumentus apie jo tarpvalstybinių komercinių sandorių su asmenimis, su kuriais ji sieja kapitalo ar kitoks tarpusavio priklausomybės ryšys, leidžiantis tam mokesčių mokėtojui ar tiems asmenims daryti tam tikrą įtaką kitam asmeniui, pobūdį ir turinį, taip pat kainų ir kitų komercinių sąlygų ekonominį ir teisinį pagrindą, ir, antra, kuriuose numatyta, kad, pažeidus šią pareigą, ne tik jo apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje narėje yra nenuginčijamai laikomos didesnėmis už deklaruotąsias ir mokesčių administratorius gali jas įvertinti mokesčių mokėtojo nenaudai, bet taip pat jas padidinti papildoma suma, lygia ne mažiau kaip 5 % ir ne daugiau kaip 10 % papildomai apskaičiuotos pajamų sumos (minimali suma yra 5 000 EUR), išskyrus atvejus, kai šios pareigos neįvykdymas yra pateisinamas arba padarytas pažeidimas nežymus.

Parašai.