



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 13 października 2022 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości i swoboda świadczenia usług – Podatek dochodowy od osób prawnych – Ustalenie podlegającego opodatkowaniu dochodu spółek – Transakcje dotyczące stosunków z zagranicą – Obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczącej stosunków handlowych między osobami pozostającymi w stosunku współzależności – Oszacowanie i zwiększenie podlegającego opodatkowaniu dochodu z tytułu sankcji

W sprawie C-431/21

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Bremen (sąd ds. finansowych w Bremie, Niemcy) postanowieniem z dnia 7 lipca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lipca 2021 r., w postępowaniu:

**X GmbH & Co. KG**

przeciwno

**Finanzamt Bremen,**

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu X GmbH & Co. KG – S. Stahlschmidt i J. Uterhark, Rechtsanwälte, oraz M. Giese, Steuerberaterin,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niemiecki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 i 49 WE, a także art. 49 i 56 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X GmbH & Co. KG a Finanzamt Bremen (urzędem skarbowym w Bremie, Niemcy) w przedmiocie zastosowanego przez ten urząd zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (zwanego dalej „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym”) ze względu na nieprzestrzeganie obowiązku podatkowego w zakresie dokumentacji dotyczącej transgranicznych stosunków handlowych między spółkami powiązаныmi.

### Ramy prawne

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

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

[...]

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

uzasadnionych szczególnych przypadkach termin na przedstawienie ewidencji może zostać przedłużony”.

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

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

[...]

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

(4) Jeżeli podatnik nie przedstawi ewidencji, o której mowa w § 90 ust. 3, lub jeżeli przedstawiona ewidencja jest zasadniczo bezużyteczna, należy ustalić dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 5000 EUR. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi co najmniej 5% i co najwyżej 10% nadwyżki dochodu wynikającej z korekty dokonanej na podstawie ust. 3, jeżeli w wyniku tej korekty owo dodatkowe zobowiązanie przekracza 5000 EUR. W przypadku spóźnionego przedstawienia użytecznej ewidencji maksymalna kwota tego dodatkowego zobowiązania wynosi 1 000 000 EUR, jednakże co najmniej 100 EUR za każdy pełny dzień przekroczenia terminu. W zakresie, w jakim przyznaje się organom podatkowym zakres uznania w odniesieniu do kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego, oprócz celu tego zobowiązania, polegającego na przestrzeganiu przez podatnika obowiązku sporządzenia i przedstawienia ewidencji w terminie, o którym mowa w § 90 ust. 3, należy uwzględnić w szczególności korzyści uzyskane przez podatnika, a w przypadku spóźnionego przedstawienia – również okres przekroczenia terminu. Nie należy ustalać dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli naruszenie obowiązku w zakresie ewidencji, o którym mowa w § 90 ust. 3, jest usprawiedliwione lub gdy uchybienie jest niewielkie. Popełnienie uchybienia przez przedstawiciela prawnego lub osobę uprawnioną jest równoznaczne z zawinionym działaniem. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe powinno być co do zasady ustalane po zakończeniu kontroli podatkowej”.

5 Paragraf 1 ust. 2 ustawy podatkowej dotyczącej stosunków z zagranicą, w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, przewiduje:

„Podmiot jest powiązany z podatnikiem w sytuacji gdy:

1. posiada on bezpośrednio lub pośrednio co najmniej jedną czwartą udziałów w kapitale podatnika (istotny udział) lub może wywierać, bezpośrednio bądź pośrednio, dominujący wpływ na podatnika lub też, przeciwnie, podatnik posiada istotny udział w kapitale tego podmiotu lub może wywierać na niego, bezpośrednio bądź pośrednio, dominujący wpływ; lub
2. podmiot trzeci posiada istotny udział w kapitale tego podmiotu lub podatnika lub może wywierać, na jednego lub drugiego, bezpośrednio bądź pośrednio, dominujący wpływ; lub
3. podmiot ten lub podatnik w ramach negocjowania warunków stosunków handlowych może wywierać, odpowiednio, na podatnika lub podmiot wpływ, który nie wynika z takich stosunków handlowych, lub też jeden z nich jest zainteresowany uzyskaniem dochodów przez drugiego”.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

- 6 X, skarżąca w postępowaniu głównym, jest spółką komandytową z siedzibą w Bremie (Niemcy), która nabywa udziały i nimi zarządza oraz świadczy usługi pomocy, doradztwa i zarządzania. W czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym, posiadała ona wszystkie udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Niemczech, która z kolei posiadała wszystkie udziały w czterech innych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w tym państwie członkowskim.
- 7 Komplementariuszem X jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Niemczech, a jej komandytariuszem spółka z siedzibą w Niderlandach, której jedynym wspólnikiem jest spółka Y, mająca swoją siedzibę również w Niderlandach.
- 8 W 2013 r. X i spółka komandytowa połączyły się.
- 9 Y świadczyła usługi na podstawie umowy o prowadzenie spraw zawartej na 2007 r. z komplementariuszem X, a następnie, przez kolejne lata spornego okresu, z X.
- 10 Umowa ta przewiduje, że wynagrodzenie Y uwzględnia rzeczywiście poniesione koszty i wydatki, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez Y w jej interesie (zwanym dalej „kosztami podlegającymi zwrotowi”).
- 11 Y jest zobowiązana do sporządzania dokumentów dotyczących kosztów podlegających zwrotowi oraz szczegółowych rocznych sprawozdań finansowych. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Y nie przedstawiła jednak takiego sprawozdania.
- 12 X została poddana kontroli podatkowej obejmującej lata 2007–2010, w szczególności w przedmiocie opłat związanych z zarządzaniem uiszczonych na rzecz Y. Dokumentacja, do której dostarczenia X została wezwana w ramach obowiązku wynikającego z § 90 ust. 3 ordynacji podatkowej (zwanego dalej „obowiązkiem w zakresie dokumentacji podatkowej”), została uznana przez niemieckie organy podatkowe za niewystarczającą.

- 13 W dniu 7 stycznia 2016 r. niderlandzki organ podatkowy poinformował, na wniosek X, niemiecki organ podatkowy, że Y zafakturowała X wszystkie koszty, w tym koszty, które nie były kosztami podlegającymi zwrotowi.
- 14 W dniu 17 marca 2016 r. X i niemiecki organ podatkowy zawarli z udziałem Y transakcję, w której uzgodniono, że część płatności dokonanych przez X na rzecz Y w spornym okresie, w wysokości 400 000 EUR rocznie, na łączną kwotę 1,6 mln EUR, została błędnie zaksięgowana jako wydatki operacyjne.
- 15 W sprawozdaniu z dnia 10 czerwca 2016 r. niemiecki organ podatkowy wskazał, że dokumenty przedstawione przez X w ramach obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej są bezużyteczne.
- 16 W konsekwencji w dniu 8 listopada 2016 r. organ ten nałożył na X obowiązek uiszczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w kwocie odpowiadającej 5% dodatkowych dochodów X, oszacowanych przez ten organ na kwotę 20 000 EUR rocznie, czyli łącznie na kwotę 80 000 EUR.
- 17 W dniu 9 grudnia 2016 r. X złożyła odwołanie od tej decyzji do wspomnianego organu administracyjnego, który je oddalił.
- 18 W dniu 27 grudnia 2017 r. X wniosła do Finanzgericht Bremen (sądu ds. finansowych w Bremie, Niemcy) skargę na tę decyzję, w której podniosła, że § 162 ust. 4 ordynacji podatkowej, na podstawie którego zostało na nią nałożone dodatkowe zobowiązanie podatkowe, narusza swobodę przedsiębiorczości.
- 19 Finanzgericht Bremen wskazuje, że Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) orzekł, iż obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które można uznać za uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a w szczególności koniecznością zapewnienia zachowania podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i umożliwienia skutecznej kontroli podatkowej, lecz nie wypowiedział się on w przedmiocie zgodności z prawem Unii dodatkowego zobowiązania podatkowego, które może zostać nałożone w przypadku naruszenia tego obowiązku. Zdaniem sądu odsyłającego takie dodatkowe zobowiązanie podatkowe może wykraczać poza ramy tego, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.
- 20 W tych okolicznościach Finanzgericht Bremen (sąd ds. finansowych w Bremie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy gwarantujące swobodę przedsiębiorczości przepisy art. 43 WE i art. 49 TFUE (lub gwarantujące swobodę przepływu usług przepisy art. 49 WE i art. 56 TFUE) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w sytuacjach dotyczących transakcji związanych z elementem zagranicznym podatnik jest zobowiązany do sporządzenia ewidencji dotyczącej rodzaju i treści jego stosunków handlowych z podmiotami powiązanymi obejmującej również ekonomiczne i prawne podstawy dla zgodnego z zasadą ceny rynkowej porozumienia cenowego i innych warunków handlowych i na mocy których w przypadku gdy podatnik nie przedstawi wymienionej ewidencji na żądanie administracji podatkowej lub przedstawiona ewidencja jest bezużyteczna, nie tylko istnieje wzruszalne domniemanie, że jego dochód podlegający opodatkowaniu w Niemczech, którego ustaleniu służy rzeczona ewidencja, jest wyższy niż jego zadeklarowany dochód, i jeżeli w takich przypadkach

organ podatkowy jest zobowiązany dokonać oszacowania i dochód ten można ustalić jedynie w określonych ramach, w szczególności wyłącznie na podstawie widełek cenowych, ramy te można wyczerpać na niekorzyść podatnika, lecz należy ponadto ustalić dodatkowe zobowiązanie podatkowe, które wynosi co najmniej 5% i maksymalnie 10% ustalonego dochodu, jednakże w wysokości co najmniej 5000 EUR, a w przypadku przedstawienia użytecznej ewidencji po terminie – w wysokości do 1 000 000 EUR, jednakże co najmniej w wysokości 100 EUR za każdy pełny dzień przekroczenia terminu, przy czym od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego odstępuje się tylko wtedy, gdy niewykonanie obowiązków w zakresie sporządzenia ewidencji jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

### *Uwagi wstępne*

- 21 Na wstępie należy zauważyć, że z samego brzmienia postanowienia odsyłającego i z brzmienia zadanego pytania wynika, iż należy przedstawić elementy wykładni prawa Unii umożliwiające sądowi odsyłającemu dokonanie oceny zgodności z prawem Unii nie tylko samego dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu sankcji za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, ale także samego tego obowiązku.
- 22 Natomiast dla celów sporu w postępowaniu głównym nie wydaje się konieczne udzielenie sądowi odsyłającemu odpowiedzi umożliwiającej dokonanie oceny zgodności z prawem Unii aspektów przywołanych przez ten sąd przepisów niemieckich, dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego mającego zastosowanie w przypadku nieterminowego przedstawienia odpowiedniej dokumentacji podatkowej.

### *W przedmiocie mającej zastosowanie swobody przepływu*

- 23 Należy zauważyć, że o ile pytanie prejudycjalne dotyczy postanowień traktatów WE i FUE dotyczących swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług, o tyle należy określić swobodę mającą zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym.
- 24 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Ponadto zakresem zastosowania swobody przedsiębiorczości objęte są przepisy krajowe mające zastosowanie wyłącznie do posiadanych w spółce udziałów umożliwiających wywieranie rzeczywistego wpływu na jej decyzje i pozwalających na określanie jej działalności (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W tym względzie należy zauważyć, że obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy jedynie transgranicznych transakcji handlowych między przedsiębiorstwami „powiązanymi” w rozumieniu prawa krajowego, przy czym związek ten charakteryzuje się istnieniem stosunku współzależności, kapitałowego lub innego, umożliwiającego, jak się wydaje w każdym przypadku, wywieranie na siebie rzeczywistego wzajemnego wpływu. Jest tak w każdym razie w sytuacji, gdy

związek ten charakteryzuje się występowaniem okoliczności, takiej jak występująca w sporze w postępowaniu głównym, zgodnie z którą osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio udział odpowiadający co najmniej jednej czwartej kapitału podatnika. Y posiada bowiem pośrednio, za pośrednictwem spółki z siedzibą w Niderlandach, udziały wynoszące 100% kapitału spółki X, z siedzibą w Niemczech.

- 27 W świetle powyższego należy zbadać rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe wyłącznie w świetle swobody przedsiębiorczości.
- 28 Ponadto chociaż sąd odsyłający odniósł się w swoim pytaniu do swobody przedsiębiorczości ustanowionej, odpowiednio, w art. 43 WE i 49 TFUE, to rozpatrywany będzie jedynie art. 49 TFUE, ponieważ jego wykładnia będzie w każdym wypadku obowiązywać również w odniesieniu do art. 43 WE.
- 29 W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom, zgodnie z którymi, po pierwsze, podatnik podlega obowiązkowi w zakresie dokumentacji dotyczącej rodzaju i treści, a także podstaw ekonomicznych i prawnych ceny i innych warunków handlowych transgranicznych transakcji handlowych zawieranych przez niego z podmiotami, które pozostają z nim w stosunku współzależności, kapitałowym lub innym, umożliwiającym temu podatnikowi lub owym podmiotom wywieranie rzeczywistego wpływu, i które, po drugie, na wypadek naruszenia tego obowiązku przewidują nie tylko istnienie wzruszalnego domniemania, że dochody tego podatnika podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim są wyższe niż jego zadeklarowane dochody, przy czym administracja podatkowa może dokonać oszacowania jego na niekorzyść, ale także nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości stanowiącej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% obliczonej dodatkowej kwoty dochodów, przy czym minimalna kwota tego zobowiązania wynosi 5000 EUR, chyba że niedopełnienie tego obowiązku jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie.

### ***W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości***

#### *W przedmiocie obowiązku złożenia deklaracji podatkowej*

- 30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [zob. podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 31 Trybunał orzekł już w szczególności, że ograniczeniem swobody przedsiębiorczości może być uregulowanie krajowe, zgodnie z którym wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznawane przez spółkę będącą rezydentem spółce pozostającej z nią w stosunku współzależności powiększają dochody własne tej pierwszej spółki wyłącznie wtedy, gdy spółka będąca beneficjentem ma siedzibę w innym państwie członkowskim [zob. podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 32 W niniejszej sprawie obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy transgranicznych operacji handlowych dokonywanych pomiędzy spółką będącą rezydentem a inną spółką, która pozostaje z nią w stosunku współzależności, kapitałowym lub innym, umożliwiającym tej ostatniej wywieranie bezpośredniego wpływu na spółkę będącą rezydentem. Ponadto z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że spółki będące rezydentami nie podlegają porównywalnemu obowiązkowi w odniesieniu do transakcji handlowych zawartych ze spółkami będącymi rezydentami.
- 33 Takie odmienne traktowanie może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, ponieważ spółki mające siedzibę w państwie opodatkowania korzystają z mniej korzystnego traktowania, w przypadku gdy spółki, z którymi pozostają one w stosunku współzależności, mają siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 34 Spółka dominująca mająca siedzibę w innym państwie członkowskim może bowiem zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w tym pierwszym państwie członkowskim [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środki podatkowe mogący ograniczać swobodę przedsiębiorczości może być dopuszczony tylko w przypadku, gdy dotyczy on sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest on uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia [zob. podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 36 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną państwa członkowskiego należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a także przedmiotu i treści tych przepisów [wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 69].
- 37 Jednakże rząd niemiecki podnosi zasadniczo argumenty dotyczące potrzeby zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej cen transferowych w celu zbadania zgodności z warunkami rynkowymi transakcji transgranicznych podatnika z przedsiębiorstwami powiązаныmi, które nie dotyczą kwestii porównywalności sytuacji, lecz kwestii uzasadnienia opartego na konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych w celu zachowania wyważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi (zob. analogicznie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 40).
- 38 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika w istocie, że takie przepisy, ułatwiając kontrole podatkowe, mają na celu zapewnienie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, co stanowi, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, nadrzędny wzgląd interesu ogólnego [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 63; z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 31].



- 39 Jednakże konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie może uzasadniać różnicę w traktowaniu wówczas, gdy badane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43).
- 40 W tym względzie Trybunał orzekł już, że pozwolenie spółkom zależnym spółek niebędących rezydentami na przenoszenie ich zysków w postaci wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści na ich spółki dominujące zagrażałoby naruszeniem zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie i że mogłoby to naruszyć sam system podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie, gdyż państwo członkowskie spółki zależnej przyznającej tego rodzaju korzyści byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do opodatkowania – jako państwo, którego rezydentem jest ta spółka zależna – jego dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki dominującej będącej beneficjentem [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 41 W konsekwencji, poprzez nałożenie na podatnika, w niniejszym przypadku spółkę zależną będącą rezydentem w państwie członkowskim opodatkowania, wymogu sporządzenia dokumentacji dotyczącej transgranicznych transakcji handlowych z przedsiębiorstwami, z którymi pozostaje w stosunku współzależności, i dotyczącej zarówno rodzaju i warunków tych transakcji, jak i podstaw ekonomicznych i prawnych porozumień w sprawie cen i innych warunków handlowych, obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej pozwala temu państwu członkowskiemu na bardziej skuteczną i dokładną kontrolę, czy transakcje te zostały zawarte na warunkach rynkowych, oraz na wykonywanie jego kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 33].
- 42 W związku z tym uregulowanie krajowe takie jak uregulowanie przewidujące obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej, zapewniające bardziej skuteczną i precyzyjną kontrolę podatkową podatnika oraz mające zapobiec temu, aby zyski wygenerowane w danym państwie członkowskim były przenoszone bez opodatkowania poza jurysdykcję podatkową tego państwa za pośrednictwem transakcji, które nie odpowiadają warunkom rynkowym, jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 34].
- 43 Niemniej ważne jest, by takie przepisy nie wykraczały poza to, co jest niezbędne do realizacji założonego celu.
- 44 Jest tak w przypadku, gdy podatnikowi, bez poddawania go nadmiernym utrudnieniom administracyjnym, umożliwiono przedstawienie dowodów dotyczących transgranicznych transakcji handlowych z przedsiębiorstwami, z którymi pozostaje w stosunkach współzależności [zob. analogicznie wyrok z dnia 8 października 2020 r., Impresa Pizzarotti (Wyjątkowa korzyść przyznana spółce niebędącej rezydentem), C-558/19, EU:C:2020:806, pkt 36].

- 45 W niniejszym przypadku z samego brzmienia zadanego pytania wynika, że obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczy nie tylko „rodzaju i treści” stosunków handlowych, ale także „podstaw ekonomicznych i prawnych porozumienia w sprawie cen i innych warunków handlowych”. Paragraf 90 ust. 3 ordynacji podatkowej stanowi jednak, że rodzaj, treść i zakres sporządzanej ewidencji muszą być określone w dekrete wykonawczym, którego treść nie została ustalona w postanowieniu odsyłającym, a do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy nie powoduje tonadmiernych obciążeń administracyjnych dla podatnika.
- 46 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że organ podatkowy powinien co do zasady wymagać przedstawienia tych dokumentów jedynie w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej i że generalnie przedstawienie to powinno nastąpić w terminie 60 dni, który w należycie uzasadnionych przypadkach może zostać przedłużony.
- 47 W konsekwencji, z zastrzeżeniem ustaleń, których dokonanie należy w tym względzie do sądu odsyłającego, nie wydaje się, aby taki obowiązek w zakresie dokumentacji podatkowej wykraczał poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu.
- 48 Z powyższego wynika, że art. 49 TFUE zasadniczo nie sprzeciwia się takiemu obowiązkowi.

*W przedmiocie dodatkowego zobowiązania podatkowego*

- 49 W odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, które stanowi sankcję za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, należy przypomnieć, że o ile systemy sankcji w dziedzinie podatków należą, w braku harmonizacji na poziomie Unii, do kompetencji państw członkowskich, o tyle takie systemy nie mogą skutkować naruszeniem swobód przewidzianych w traktacie FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 W niniejszym przypadku, ponieważ dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi sankcję za nieprzestrzeganie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej, które może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości, może ono samo w sobie stanowić takie ograniczenie.
- 51 Jednakże, jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne, jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i o ile w takim przypadku jego stosowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.
- 52 Trybunał orzekł też, że nałożenie sankcji, także o charakterze karnym, można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, że charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia będącego podstawą sankcji (wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 53 W odniesieniu do kwestii, czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest właściwe dla zagwarantowania celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego, należy zauważyć, że zastosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w kwocie wystarczająco wysokiej może zniechęcać podatnika podlegającego obowiązkowi w zakresie dokumentacji podatkowej do naruszenia owego obowiązku, a tym samym prowadzić do uniknięcia sytuacji, w której państwo członkowskie opodatkowania zostałyby pozbawione możliwości skutecznej kontroli transakcji

transgranicznych pomiędzy spółkami pozostającymi w stosunku współzależności w celu zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

- 54 Argument skarżącej w postępowaniu głównym i Komisji Europejskiej, zgodnie z którym takie dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogłoby nie być konieczne, jeżeli w porównywalnych sytuacjach krajowych istniałyby odpowiednie łagodniejsze sankcje, wydaje się w rzeczywistości bardziej odnosić do właściwego charakteru kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego. W każdym wypadku należy zauważyć, że istnienie takich sankcji nie wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał. Ponadto należy zauważyć, że okoliczność, iż niemieckie przepisy przewidują łagodniejsze sankcje, w sytuacji gdy w sytuacjach o charakterze wyłącznie wewnętrznym podatnik nie przestrzega obowiązku współpracy w ramach zwalczania uchylania się od opodatkowania i nieuczciwej konkurencji podatkowej, jest a priori bez znaczenia dla oceny niezbędnego charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego, które to służy innemu celowi, a mianowicie zachowaniu zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.
- 55 Co się tyczy proporcjonalności owego dodatkowego zobowiązania podatkowego, należy stwierdzić, że zastosowanie przez organ podatkowy w przypadku naruszenia obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej sankcji stanowiącej równowartość co najmniej 5% i co najwyżej 10% dodatkowej kwoty dochodów w wyniku korekty, bez żadnego ograniczenia bezwzględnej kwoty maksymalnej i przy określeniu kwoty minimalnej na 5000 EUR, w tym w przypadku, gdy organ podatkowy ostatecznie nie stwierdził żadnych dodatkowych kwot dochodu, nie wydaje się samo w sobie prowadzić do zastosowania niewspółmiernie wysokiej sankcji.
- 56 Jak bowiem wskazuje Komisja, ustalenie kwoty tej sankcji na podstawie stawki procentowej korekty podlegających opodatkowaniu dochodów pozwala na ustalenie związku między kwotą grzywny a wagą uchybienia. Ustanowienie minimalnej sankcji w wysokości 5000 EUR pozwala ponadto zachować odstraszający skutek dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy jego minimalna kwota byłaby zbyt niska, podczas gdy ustalenie pułapu w wysokości 10% zapewnia, że kwota tego zobowiązania podatkowego nie będzie nadmierna.
- 57 Okoliczność, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie ma zastosowania, jeżeli naruszenie obowiązku w zakresie dokumentacji podatkowej jest usprawiedliwione lub uchybienie jest niewielkie, potwierdza tę analizę.
- 58 Wreszcie okoliczność, że przepisy niemieckie przewidują również, w przypadku naruszenia obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, korektę podlegających opodatkowaniu dochodów podatnika, w odniesieniu do których istnieje wruszałne domniemanie, że są zaniżone, nie może uzasadniać odmiennej wykładni.
- 59 Przepisy te mają bowiem odrębny aniżeli dodatkowe zobowiązanie podatkowe charakter, gdyż ich celem nie jest nałożenie sankcji za niedopełnienie obowiązku przekazania dokumentacji podatkowej, lecz skorygowanie wysokości podlegających opodatkowaniu dochodów podatnika.
- 60 W konsekwencji art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on również dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu takiemu jak będące przedmiotem postępowania głównego.

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

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

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

Podpisy