



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 13. oktobra 2022 \*

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja in svoboda opravljanja storitev – Davek od dohodkov pravnih oseb – Določitev obdavčljivega dohodka družb – Transakcije, povezane s tujino – Obveznost predložitve davčne dokumentacije o poslovnih razmerjih med osebami, ki so v razmerju soodvisnosti – Ocena in pribitek od obdavčljivega dohodka kot sankcije“

V zadevi C-431/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Bremen (finančno sodišče v Bremnu, Nemčija) z odločbo z dne 7. julija 2021, ki je na Sodišče prispela 15. julija 2021, v postopku

**X GmbH & Co. KG**

proti

**Finanzamt Bremen,**

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in S. Rodin, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Emiliou,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X GmbH & Co. KG S. Stahlschmidt in J. Uterhark, Rechtsanwälte, ter M. Giese, Steuerberaterin,
- za nemško vlado J. Möller in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

\* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 in 49 ES ter členov 49 in 56 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo X GmbH & Co. KG in Finanzamt Bremen (davčni urad v Bremnu, Nemčija) zaradi pribitka od obdavčljivega dohodka, ki ga je ta naložil (v nadaljevanju: davčni pribitek) zaradi nespoštovanja davčne obveznosti predložitve dokumentacije v zvezi s čezmejnimi poslovnimi razmerji med povezanimi družbami.

### Pravni okvir

- 3 Abgabenordnung (davčni zakonik) (BGBl. 2002 I, str. 3866) v členu 90 o obveznosti sodelovanja davčnega zavezanca v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„(1) Zadevne osebe morajo sodelovati pri ugotavljanju dejstev. Svojo dolžnost sodelovanja izpolnijo zlasti tako, da iskreno razkrivajo vsa upoštevana dejstva za obdavčitev in predložijo dokaze, ki so jim znani. Obseg teh obveznosti je odvisen od okoliščin obravnavanega primera.

[...]

(3) V primeru transakcij s čezmejnimi elementom mora davčni zavezanec voditi evidence o vrsti in vsebini svojih poslovnih razmerij s povezanimi osebami v smislu člena 1(2) Außensteuergesetz (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zakon o obdavčenju pri razmerjih s tujino) z dne 8. septembra 1972 (BGBl. 1972 I, str. 1713)). Obveznost vodenja evidenc vključuje tudi ekonomske in pravne podlage za sporazum o cenah in drugih pogojih poslovanja s povezanimi osebami, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu. V primeru izrednih poslovnih transakcij je treba evidence pripraviti v kratkem roku. Obveznosti vodenja evidenc se smiselno uporabljajo za davčne zavezance, ki morajo za namene obdavčitve na nacionalni ravni dobiček porazdeliti med domače podjetje in svoje tuje poslovne enote ali določiti dobiček domačih poslovnih enot svojega tujega podjetja. Za zagotovitev enotne uporabe prava je zvezno ministrstvo za finance pooblaščen, da s soglasjem Bundesrat z izvedbeno uredbo opredeli vrsto, vsebino in obseg evidenc, ki jih je treba voditi. Davčni organ lahko praviloma predložitev evidenc zahteva le za izvedbo davčnega nadzora. Predložitev temelji na členu 97, če se ne uporablja odstavek 2 te določbe. Predložitev mora biti na zahtevo opravljena v roku 60 dni. Če se predložitev nanaša na evidence v zvezi z izrednimi gospodarskimi dejavnostmi, je rok 30 dni. V posebnih ustrezno utemeljenih primerih se rok za predložitev lahko podaljša.“

- 4 Člen 162 davčnega zakonika, naslovljen „Ocena davčne osnove“, določa:

„(1) Če davčni organ ne more določiti ali izračunati davčne osnove, jo mora oceniti. Upošteva vse okoliščine, ki so upoštevne za to oceno.

[...]

(3) Če davčni zavezanec krši svoje obveznosti sodelovanja iz člena 90(3) s tem, da ne predloži evidenc, ali če so predložene evidence v glavnem neuporabne oziroma če se ugotovi, da davčni zavezanec ni pravočasno pripravil evidenc v smislu člena 90(3), tretji stavek, velja domneva *iuris tantum*, da so njegovi obdavčljivi dohodki v matični državi članici, določitvi katerih so namenjene evidence v smislu člena 90(3), višji od dohodkov, ki jih je davčni zavezanec izkazal. Če mora davčni organ v takih primerih opraviti oceno in je te dohodke mogoče določiti le v določenem okviru, zlasti le na podlagi razponov cen, lahko ta okvir izkoristi v škodo davčnega zavezanca. Če kljub predložitvi uporabnih evidenc davčnega zavezanca obstajajo indici, da bi bili v primeru spoštovanja neodvisnega tržnega načela njegovi dohodki višji od dohodkov, prijavljenih na podlagi evidenc, in če dvomov v tem smislu ni mogoče odpraviti, ker povezana oseba s sedežem v tujini ne izpolnjuje svojih obveznosti sodelovanja iz člena 90(2) ali svojih dolžnosti obveščanja iz člena 93(1), je treba smiselno uporabiti drugi stavek.

(4) Če davčni zavezanec ne predloži evidenc iz člena 90(3) ali če so predložene evidence v glavnem neuporabne, je treba določiti pribitek v znesku 5000 EUR. Pribitek znaša najmanj 5 % in največ 10 % presežka dohodkov, ki izhajajo iz popravka, izvedenega na podlagi odstavka 3, če po tem popravku pribitek presega 5000 EUR. V primeru prepozne predložitve uporabnih evidenc znaša najvišji znesek pribitka 1.000.000 EUR, vendar najmanj 100 EUR za vsak poln dan po prekoračitvi roka. Če je davčnim organom priznana diskrecijska pravica v zvezi z zneskom pribitka, je treba poleg cilja tega pribitka, ki je zagotoviti, da davčni zavezanec izpolni obveznost priprave in predložitve evidenc iz člena 90(3), upoštevati zlasti ugodnosti, ki jih je pridobil davčni zavezanec, v primeru prepozne predložitve pa upoštevati tudi trajanje prekoračitve roka. Pribitek se ne sme naložiti, če se zdi neizpolnitev obveznosti vodenja evidenc iz člena 90(3) opravičljiva ali če je krivda le neznatna. Krivda zakonitega zastopnika ali pooblaščenca je enakovredna lastni krivdi. Pribitek se praviloma določi po koncu davčnega nadzora.“

5 Člen 1(2) zakona o obdavčenju pri razmerjih s tujino v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Oseba je z davčnim zavezancem povezana, če:

1. ima neposredni ali posredni delež, ki ustreza vsaj četrtini kapitala davčnega zavezanca (bistveni delež), ali lahko na davčnega zavezanca neposredno ali posredno izvaja odločilen vpliv oziroma, obratno, če ima davčni zavezanec bistveni delež v kapitalu navedene osebe ali lahko neposredno ali posredno izvaja odločilen vpliv nanjo ali
2. ima tretja oseba bistveni delež v kapitalu navedene osebe ali davčnega zavezanca oziroma lahko neposredno ali posredno izvaja odločilen vpliv na enega in drugega ali
3. lahko ima oseba ali davčni zavezanec v okviru pogajanj o pogojih poslovnega razmerja na davčnega zavezanca ali osebo vpliv, katerega vir je zunaj tega poslovnega razmerja, ali če ima eden od njiju lastni interes za ustvarjanje dohodkov druge osebe.“

## Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 6 Družba X, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je komanditna družba s sedežem v Bremnu (Nemčija), ki ima v lasti in upravlja deleže ter opravlja storitve podpore, svetovanja in upravljanja. V času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari je imela v lasti vse deleže družbe z omejeno odgovornostjo s sedežem v Nemčiji, ki je sama imela v lasti vse deleže štirih drugih družb z omejeno odgovornostjo s sedežem v tej državi članici.
- 7 Komplementar družbe X je družba s sedežem v Nemčiji, komanditist pa družba s sedežem na Nizozemskem, katere edini družbenik, družba Y, je prav tako družba s sedežem na Nizozemskem.
- 8 Leta 2013 sta se družba X in njen komplementar združila.
- 9 Družba Y je opravljala storitve na podlagi pogodbe o opravljanju poslov, ki jo je leta 2007 sklenila s komplementarjem družbe X, za naslednja leta spornega obdobja pa z družbo X.
- 10 V tej pogodbi je določeno, da se pri plačilu družbe Y upoštevajo dejansko nastali stroški in izdatki, razen stroškov, ki jih ima družba Y v svojem družbenem interesu (v nadaljevanju: povračljivi stroški).
- 11 Družba Y mora pripraviti dokumente v zvezi s povračljivimi stroški in podroben letni obračun. Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da družba Y takega obračuna ni predložila.
- 12 Družba X je bila predmet davčnega nadzora za davčna leta od 2007 do 2010, zlasti glede stroškov za upravljanje, ki so bili plačani družbi Y. Nemški davčni organi so dokumentacijo, ki jo je morala družba X predložiti v skladu z obveznostjo iz člena 90(3) davčnega zakonika (v nadaljevanju: obveznost predložitve davčne dokumentacije), ocenili kot nezadostno.
- 13 Nizozemska davčna uprava je 7. januarja 2016 na zahtevo družbe X nemško davčno upravo obvestila, da je družba Y družbi X zaračunala vse svoje stroške, vključno z nepovračljivimi stroški.
- 14 Družba X in nemška davčna uprava sta 17. marca 2016 ob sodelovanju družbe Y sklenili poravnavo, v kateri sta se strinjali, da je bil del plačil družbe X družbi Y v spornem obdobju v višini 400.000 EUR letno in v skupnem znesku 1,6 milijona EUR napačno knjižen kot stroški poslovanja.
- 15 Nemška davčna uprava je v poročilu z dne 10. junija 2016 navedla, da dokumenti, ki jih je družba X predložila na podlagi obveznosti predložitve davčne dokumentacije, niso bili uporabni.
- 16 Zato je ta uprava 8. novembra 2016 družbi X naložila plačilo davčnega pribitka, ki ustreza 5 % presežka dohodkov družbe X, ki jih je ta uprava ocenila na 20.000 EUR letno, kar skupaj znaša 80.000 EUR.
- 17 Družba X je 9. decembra 2016 pri navedeni upravi zoper to odločbo vložila ugovor, ki ga je ta zavrnila.
- 18 Družba X je 27. decembra 2017 pri Finanzgericht Bremen (finančno sodišče v Bremnu, Nemčija) vložila tožbo zoper to odločbo, v kateri je trdila, da člen 162(4) davčnega zakonika, na podlagi katerega ji je bil naložen davčni pribitek, krši svobodo ustanavljanja.

- 19 Finanzgericht Bremen (finančno sodišče v Bremnu) navaja, da je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) razsodilo, da obveznost predložitve davčne dokumentacije pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki jo je mogoče šteti za upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu, zlasti z nujnostjo, da se zagotovi ohranitev razdelitve davčne pristoynosti med državami članicami in da se omogoči učinkovit davčni nadzor, ni pa se izreklo o skladnosti davčnega pribitka, ki se lahko naloži ob kršitvi te obveznosti, s pravom Unije. Po mnenju predložitvenega sodišča bi lahko ta pribitek presegal to, kar je potrebno za uresničitev teh ciljev.
- 20 V teh okoliščinah je Finanzgericht Bremen (finančno sodišče v Bremnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 43 ES oziroma člen 49 PDEU, ki zagotavljata svobodo ustanavljanja (oziroma člen 49 ES oziroma člen 56 PDEU, ki zagotavljata svobodo opravljanja storitev), razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora davčni zavezanec pri dejanskih stanjih, ki se nanašajo na transakcije s čezmejnimi elementom, voditi evidence o vrsti in vsebini svojih poslovnih razmerij s povezanimi osebami, ki vključujejo tudi ekonomske in pravne podlage za sporazum o cenah in drugih poslovnih pogojih s povezanimi osebami, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu, in v skladu s katero v primeru, da davčni zavezanec na zahtevo davčne uprave ne predloži navedenih evidenc ali pa so predložene evidence v glavnem neuporabne, ne velja le domneva *iuris tantum*, da so njegovi obdavčljivi dohodki v matični državi članici, določiti katerih so namenjene te evidence, višji od dohodkov, ki jih je davčni zavezanec izkazal, in lahko davčni organ, če mora v takih primerih opraviti oceno in je te dohodke mogoče določiti le v določenem okviru, zlasti le na podlagi razponov cen, ta okvir uporabi v škodo davčnega zavezanca, ampak se poleg tega določi pribitek, ki znaša najmanj 5 % in največ 10 % ugotovljenega presežka dohodkov, vendar najmanj 5000 EUR, v primeru predložitve uporabnih evidenc z zamudo pa največ 1.000.000 EUR in najmanj 100 EUR za vsak poln dan prekoračitve roka, pri čemer pribitka ni treba določiti le, če je neizpolnitev obveznosti vodenja evidenc opravičljiva ali je krivda le neznatna?“

## Vprašanje za predhodno odločanje

### *Uvodne ugotovitve*

- 21 Najprej je treba poudariti, da je iz samega besedila predložitvene odločbe in besedila postavljenega vprašanja razvidno, da je treba zagotoviti elemente za razlago prava Unije, ki bodo predložitvenemu sodišču omogočili presojo, ali je s pravom Unije združljiv ne samo davčni pribitek, s katerim se sankcionira nespoštovanje obveznosti predložitve davčne dokumentacije, ampak tudi sama ta obveznost.
- 22 Za spor o glavni stvari pa se ne zdi potrebno predložitvenemu sodišču dati elemente odgovora, na podlagi katerih bi bilo mogoče presoditi, ali so vidiki nemške ureditve, ki jih je navedlo to sodišče in ki se nanašajo na davčni pribitek, ki se uporabi v primeru prepozne predložitve veljavne davčne dokumentacije, v skladu s pravom Unije.

### ***Prosti pretok, ki se uporablja***

- 23 Poudariti je treba, da čeprav se vprašanje za predhodno odločanje nanaša na določbe Pogodb ES in DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev, je treba določiti svoboščino, ki se uporablja v sporu o glavni stvari.
- 24 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali neka nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svoboščine o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 25 Poleg tega nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za udeležbo, ki imetniku omogoča odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe svobode ustanavljanja (sodba z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 26 V zvezi s tem je treba poudariti, da se obveznost predložitve davčne dokumentacije nanaša le na čezmejne poslovne transakcije med „povezanimi“ podjetji v smislu nacionalnega prava, pri čemer je ta povezava opredeljena z obstojem razmerja kapitalske ali druge soodvisnosti, za katero je v vsakem primeru značilen določen vpliv enega podjetja na drugo. Tak je nesporno primer, kadar je ta povezava opredeljena z okoliščino, kakršna je ta iz spora o glavni stvari, v skladu s katero ima oseba neposredno ali posredno delež, ki ustreza vsaj četrtini kapitala davčnega zavezanca. Družba Y ima namreč posredno prek družbe s sedežem na Nizozemskem v lasti 100 % kapitala družbe X s sedežem v Nemčiji.
- 27 Ob upoštevanju navedenega je treba zadevno nacionalno ureditev preučiti izključno z vidika svobode ustanavljanja.
- 28 Poleg tega, čeprav se je predložitveno sodišče v svojem vprašanju sklicevalo na svobodo ustanavljanja, določeno v členih 43 ES oziroma 49 PDEU, se bo tu upošteval le člen 49 PDEU, saj razlaga vsekakor velja tudi za člen 43 ES.
- 29 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi, v skladu s katero je, na prvem mestu, za davčnega zavezanca določena obveznost predložitve dokumentacije o vrsti in vsebini ter o ekonomskih in pravnih podlagah cene in drugih poslovnih pogojev njegovih čezmejnih poslovnih transakcij z osebami, s katerimi je v razmerju kapitalske ali druge soodvisnosti, kar temu davčnemu zavezancu ali tem osebam omogoča izvajanje določenega vpliva na druge, in ki, na drugem mestu, v primeru kršitve te obveznosti določa ne le, da velja izpodbojna domneva, da so njegovi obdavčljivi dohodki v zadevni državi članici višji od prijavljenih dohodkov, pri čemer lahko davčna uprava opravi oceno v škodo davčnega zavezanca, ampak tudi naložitev davčnega pribitka v višini najmanj 5 % in največ 10 % izračunanega presežka dohodkov, z najnižjim zneskom 5.000 EUR, razen če je neizpolnitev te obveznosti opravičljiva ali če je krivda neznatna.

## ***Obstoj omejitve svobode ustanavljanja***

### *Obveznost davčne napovedi*

- 30 V skladu z ustaljeno sodno prakso svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Evropske unije, v skladu s členom 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva (sodba z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 31 Sodišče je zlasti razsodilo, da nacionalna zakonodaja, v skladu s katero se izjemne ali neodplačne ugodnosti, ki jih družba rezidentka dodeli družbi, ki je z njo v razmerju soodvisnosti, prištejejo k lastnemu dobičku prve družbe le, če ima družba, ki so ji bile ugodnosti dodeljene, sedež v drugi državi članici, pomeni omejitev svobode ustanavljanja (sodba z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 32 V obravnavanem primeru se obveznost predložitve davčne dokumentacije nanaša na čezmejne poslovne transakcije med družbo rezidentko in drugo družbo, s katero je družba rezidentka v razmerju kapitalske ali druge soodvisnosti, kar tej drugi družbi omogoča izvajanje določenega vpliva na družbo rezidentko. Poleg tega je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da za družbe rezidentke ne velja primerljiva obveznost v zvezi s poslovnimi transakcijami, sklenjenimi z družbami rezidentkami.
- 33 Tako različno obravnavanje lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU, ker so družbe s sedežem v državi obdavčitve deležne manj ugodne obravnave, če imajo družbe, s katerimi so v razmerju soodvisnosti, sedež v drugi državi članici.
- 34 Matična družba s sedežem v drugi državi članici bi namreč lahko bila prisiljena, da se odpove pridobitvi, ustanovitvi ali ohranitvi hčerinske družbe v tej prvi državi članici (glej po analogiji sodbo z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 35 V skladu z ustaljeno sodno prakso je davčni ukrep, ki lahko ovira svobodo ustanavljanja, dopusten le, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali če je upravičen z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki so priznani v pravu Unije. V tem primeru je potrebno tudi, da je omejitev primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja in da ne presega tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (sodba z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 36 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem v državi članici preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb ter njihovega namena in vsebine (sodba z dne 7. aprila 2022, Veronsaajien oikeudenvaivontayksikkö (Oprostitev pogodbenih investicijskih skladov), C-342/20, EU:C:2022:276, točka 69).

- 37 Vendar nemška vlada v bistvu navaja trditve v zvezi z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora transference cen – zato da bi se preverilo, ali so čezmejne transakcije davčnega zavezanca s povezanimi podjetji skladne s tržnimi pogoji – ki niso povezane z vprašanjem primerljivosti položajev, ampak z vprašanjem utemeljitve na podlagi nujnosti zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora zaradi ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej po analogiji sodbo z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, točka 40).
- 38 Iz spisa, predloženega Sodišču, je namreč razvidno, da taka ureditev s poenostavitvijo davčnega nadzora sledi cilju zagotavljanja uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, kar je, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, nujni razlog v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 63, in z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 31).
- 39 Z nujnostjo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami pa je mogoče utemeljiti različno obravnavanje, kadar se želijo z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (sodba z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366 točka 43).
- 40 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da bi dejstvo, da se hčerinskim družbam nerezidenčnih družb dopusti, da svoj dobiček prenesejo v obliki izjemnih ugodnosti na svoje matične družbe, lahko ogrozilo uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami in da bi to lahko ogrozilo sam sistem porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ker bi bila država članica hčerinske družbe, ki je odobrila take ugodnosti, prisiljena odpovedati se pravici, da kot država rezidentstva te hčerinske družbe obdavči njene dohodke v korist, odvisno od primera, države članice, v kateri ima matična družba, ki je deležna ugodnosti, sedež (glej v tem smislu sodbo z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 41 Zato s tem, da se od davčnega zavezanca, v obravnavanem primeru hčerinske družbe, ki je rezidentka države članice obdavčitve, zahteva, da predloži dokumentacijo v zvezi s svojimi čezmejnimi poslovnimi transakcijami s podjetji, s katerimi je v razmerju soodvisnosti, ki se nanaša tako na vrsto in pogoje teh transakcij kot na ekonomske in pravne podlage sporazumov o cenah in drugih poslovnih pogojih, obveznost predložitve davčne dokumentacije tej državi članici omogoča učinkovitejši in natančnejši nadzor nad tem, ali so bile te transakcije sklenjene v skladu s tržnimi pogoji, in izvajanje svoje davčne pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej po analogiji sodbo z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 33).
- 42 Zato nacionalna ureditev, kakršna je ta, ki določa obveznost predložitve davčne dokumentacije, ki zagotavlja učinkovitejši in natančnejši davčni nadzor davčnega zavezanca in ki je namenjena preprečevanju tega, da bi se dobički, ustvarjeni v zadevni državi članici, neobdavčeni prenesli iz njene davčne jurisdikcije s transakcijami, ki ne bi bile v skladu s tržnimi pogoji, lahko zagotavlja ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej po analogiji sodbo z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 34).



- 43 Vendar pa je pomembno, da taka ureditev ne presega tega, kar je nujno za uresničitev zastavljenega cilja.
- 44 Tak je primer, če lahko davčni zavezanec brez pretiranih upravnih zahtev predloži upoštevne elemente, ki se nanašajo na čezmejne poslovne transakcije s podjetji, s katerimi je v razmerju soodvisnosti (glej po analogiji sodbo z dne 8. oktobra 2020, Impresa Pizzarotti (Izjemna ugodnost, odobrena družbi nerezidentki), C-558/19, EU:C:2020:806, točka 36).
- 45 V obravnavanem primeru je iz samega besedila zastavljenega vprašanja razvidno, da se obveznost predložitve davčne dokumentacije nanaša na „vrsto in vsebino“ poslovnih razmerij ter tudi na „ekonomske in pravne podlage sporazuma o cenah in drugih poslovnih pogojih“. Vendar je v členu 90(3) davčnega zakonika natančneje določeno, da morajo biti vrsta, vsebina in obseg evidenc, ki jih je treba voditi, natančno opredeljeni z izvedbeno uredbo, katere vsebina ni navedena v predložitveni odločbi in za katero mora predložitveno sodišče preveriti, ali morebiti lahko pripelje do pretiranih upravnih zahtev za davčnega zavezanca.
- 46 Poleg tega iz predložitvene odločbe izhaja, da lahko davčni organ praviloma zahteva predložitev teh dokumentov le za izvedbo davčnega nadzora in da je treba načeloma to predložitev opraviti v roku 60 dni, ki se lahko v ustrezno utemeljenih posebnih primerih podaljša.
- 47 Zato se s pridržkom preverjanj, ki jih mora v zvezi s tem opraviti predložitveno sodišče, ne zdi, da taka obveznost predložitve davčne dokumentacije presega to, kar je nujno za uresničitev zastavljenega cilja.
- 48 Iz tega sledi, da člen 49 PDEU načeloma ne nasprotuje taki obveznosti.

#### *Davčni pribitek*

- 49 V zvezi z davčnim pribitkom, s katerim se sankcionira nespoštovanje obveznosti predložitve davčne dokumentacije, je treba opozoriti, da čeprav sistemi sankcij na davčnem področju, ker na ravni Unije niso usklajeni, spadajo v pristojnost držav članic, taki sistemi ne smejo ogroziti svoboščin, določenih s PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 50 Ker se v obravnavanem primeru z davčnim pribitkom sankcionira nespoštovanje obveznosti predložitve davčne dokumentacije, ki lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja, lahko tudi sam pribitek pomeni tako omejitev.
- 51 Vendar je, kot je bilo opozorjeno v točki 35 te sodbe, taka omejitev lahko dopustna, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu in če je v takem primeru njena uporaba primerna za zagotovitev uresnitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je nujno za njegovo dosego.
- 52 Sodišče je tudi razsodilo, da je naložitev sankcij, vključno s kazenskimi, mogoče šteti za nujno za to, da se zagotovi učinkovito spoštovanje nacionalne ureditve, vendar le, če sta narava in znesek naložene sankcije v vsakem posameznem primeru sorazmerna s težo kršitve, ki se sankcionira (sodba z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C 482/18, EU:C:2020:141, točka 47 in navedena sodna praksa).

- 53 Glede vprašanja, ali je davčni pribitek primeren za zagotovitev cilja, ki mu sledi nacionalni zakonodajalec, je treba poudariti, da se zdi, da bi uporaba pribitka v zadostno visokem znesku davčnega zavezanca lahko odvrnila od tega, da bi kršil obveznost predložitve davčne dokumentacije, in tako preprečila, da bi bila državi članici obdavčitve odvzeta možnost učinkovitega nadzora čezmejnih transakcij med družbami, ki so v razmerju soodvisnosti, zato da se zagotovi uravnotežena porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.
- 54 Zdi se, da se trditev tožeče stranke v postopku v glavni stvari in Evropske komisije, da takšen davčni odbitek morda ne bi bil potreben, če že obstajajo manj stroge sankcije, ki se uporabljajo v primerljivih nacionalnih položajih, dejansko bolj nanaša na ustreznost zneska davčnega pribitka. Vsekakor je treba navesti, da obstoj takih sankcij ni razviden iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče. Poleg tega je treba poudariti, da naj bi bilo dejstvo, da nemška ureditev določa milejše sankcije, kadar davčni zavezanec v povsem notranjih položajih ne spoštuje obveznosti sodelovanja v okviru boja proti davčnim utajam in neljalni davčni konkurenci, *a priori* brezpredmetno za presojo potrebnosti davčnega pribitka, ki sledi drugačnemu cilju, in sicer ohranitvi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.
- 55 Glede sorazmernosti tega pribitka je treba ugotoviti, da se samo po sebi ne zdi verjetno, da bi uporaba sankcije v višini najmanj 5 % in največ 10 % presežka dohodkov, ki izhaja iz popravka, ki ga je davčna uprava izvedla v primeru kršitve obveznosti predložitve davčne dokumentacije, brez omejitve absolutnega najvišjega zneska in v najnižjem znesku 5000 EUR, tudi v primeru, ko davčna uprava nazadnje ne bi ugotovila nobenega presežka dohodka, lahko vodila do naložitve sankcije v nesorazmernem znesku.
- 56 Kot namreč navaja Komisija, določitev zneska te sankcije glede na odstotek popravka obdavčljivih dohodkov omogoča ugotovitev povezave med zneskom globe in težo neizpolnitve obveznosti. Določitev najnižje sankcije v višini 5000 EUR poleg tega omogoča ohranitev odvrčilnega učinka davčnega pribitka, če bi bil njegov minimalni znesek prenizek, medtem ko določitev zgornje meje 10 % zagotavlja, da znesek tega pribitka ne bi bil pretiran.
- 57 Dejstvo, da davčnega pribitka ni mogoče uporabiti, če je kršitev obveznosti predložitve davčne dokumentacije opravičljiva ali če je krivda le neznatna, potrjuje to analizo.
- 58 Nazadnje, okoliščina, da nemška ureditev v primeru kršitve obveznosti predložitve davčne napovedi določa tudi popravek obdavčljivih dohodkov davčnega zavezanca, za katere se torej izpodbojno domneva, da so podcenjeni, ne more upravičiti drugačne razlage.
- 59 Narava teh pravil se namreč razlikuje od narave davčnega pribitka, saj njihov namen ni sankcionirati nespoštovanje obveznosti predložitve davčne dokumentacije, ampak popraviti znesek obdavčljivih dohodkov davčnega zavezanca.
- 60 Zato je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da tudi ne nasprotuje davčnemu pribitku, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.
- 61 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je, na prvem mestu, za davčnega zavezanca določena obveznost predložitve dokumentacije o vrsti in vsebini ter o ekonomskih in pravnih podlagah cene in drugih poslovnih pogojev njegovih čezmejnih poslovnih transakcij z osebami, s katerimi je v razmerju kapitalske ali druge soodvisnosti, kar temu davčnemu zavezancu ali tem osebam omogoča izvajanje določenega vpliva na druge, in ki,

na drugem mestu, v primeru kršitve te obveznosti določa ne le to, da velja izpodbojna domneva, da so njegovi obdavčljivi dohodki v zadevni državi članici višji od prijavljenih dohodkov, pri čemer lahko davčna uprava opravi oceno v škodo davčnega zavezanca, ampak tudi naložitev davčnega pribitka v višini najmanj 5 % in največ 10 % izračunanega presežka dohodkov, z najnižjim zneskom 5.000 EUR, razen če je neizpolnitev te obveznosti opravičljiva ali če je krivda neznatna.

## **Stroški**

- 62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

**Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je, na prvem mestu, za davčnega zavezanca določena obveznost predložitve dokumentacije o vrsti in vsebini ter o ekonomskih in pravnih podlagah cene in drugih poslovnih pogojev njegovih čezmejnih poslovnih transakcij z osebami, s katerimi je v razmerju kapitalske ali druge soodvisnosti, kar temu davčnemu zavezancu ali tem osebam omogoča izvajanje določenega vpliva na druge, in ki, na drugem mestu, v primeru kršitve te obveznosti določa ne le to, da velja izpodbojna domneva, da so njegovi obdavčljivi dohodki v zadevni državi članici višji od prijavljenih dohodkov, pri čemer lahko davčna uprava opravi oceno v škodo davčnega zavezanca, ampak tudi naložitev davčnega pribitka v višini najmanj 5 % in največ 10 % izračunanega presežka dohodkov, z najnižjim zneskom 5000 EUR, razen če je neizpolnitev te obveznosti opravičljiva ali če je krivda neznatna.**

Podpisi