Byla C-431/21

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2021 m. liepos 15 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Bremen (Brėmeno finansų teismas, Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. liepos 7 d.

Pareiškėja:

X GmbH & Co. KG

Atsakovė:

Finanzamt Bremen (Brėmeno mokesčių inspekcija)

Pagrindinės bylos dalykas

Mokesčių teisė – Tarptautinių elementų turintys sandoriai – Pareiga tvarkyti įrašus apie verslo santykių su susijusiais asmenimis pobūdį ir turinį – Ištiestosios rankos principas – Sankcijos nepateikus įrašų arba jų netinkamumo naudoti atveju

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

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 tarptautinių elementų turinčiais sandoriais, privalo tvarkyti įrašus apie verslo santykių su susijusiais asmenimis pobūdį ir turinį, apimančius ir ekonominį bei

DARBINIS VERTIMAS

teisinį ištiestosios rankos susitarimo su susijusiais asmenimis dėl kainų ir kitų verslo sąlygų, 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 prielaida *iuris tantum*, 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 nustatomas papildomas mokestis, sudarantis 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 papildomas mokestis nenustatomas tik tuo atveju, jei paaiškėja, kad pareigos tvarkyti įrašus nevykdymas yra pateisinamas arba kaltė yra nedidelė?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

SESV 49 ir 56 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

2009 m. liepos 29 d. redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 90 straipsnio 3 dalis. Jame, be kita ko, nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, vykdydamas tarptautinių elementų turinčius sandorius, privalo tvarkyti įrašus apie savo verslo santykių su susijusiais asmenimis, kaip apibrėžta *Außensteuergesetz* (Užsienyje gautų pajamų apmokestinimo įstatymas) 1 straipsnio 2 dalyje, pobūdį ir turinį. Pareiga tvarkyti įrašus taip pat apima ekonominį ir teisinį ištiestosios rankos susitarimo su susijusiais asmenimis dėl kainų ir kitų verslo sąlygų pagrindą.

2007 m. rugpjūčio 14 d. redakcijos AO 162 straipsnio 3 dalis. Šioje nuostatoje, be kita ko, numatyta: „Jeigu apmokestinamasis asmuo pažeidžia 90 straipsnio 3 dalyje numatytą bendradarbiavimo pareigą nepateikdamas įrašų arba jeigu pateikti įrašai iš esmės yra netinkami naudoti, arba jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo laiku neparengė įrašų pagal 90 straipsnio 3 dalies trečią sakinį, daroma prielaida *iuris tantum*, kad jo gautos nacionalinės apmokestinamosios pajamos, kurioms apskaičiuoti naudojami įrašai pagal 90 straipsnio 3 dalį, yra didesnės už jo deklaruotas pajamas. Jeigu 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.“

2006 m. gruodžio 13 d. redakcijos AO 162 straipsnio 4 dalis. Joje nustatyta, kad mokesčių administratorius, be kita ko, gali nustatyti 5 000 EUR papildomą

DARBINIS VERTIMAS

mokestį, jei apmokestinamasis asmuo nepateikia įrašų pagal 90 straipsnio 3 dalį arba jei pateikti įrašai iš esmės netinkami naudoti.

2007 m. rugpjūčio14 d. redakcijos *Außensteuergesetz* 1 straipsnio 2 dalis. Joje nustatyta: „Su mokesčių mokėtoju asmuo yra susijęs tuomet, kai:

1. 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. tretieji asmenys turi esminę minėto asmens ar mokesčių mokėtojo kapitalo dalį ar gali daryti tiesioginę ar netiesioginę įtaką vienam iš šių asmenų, arba

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

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

1 Pareiškėja yra komanditinė bendrija, kurios registruota buveinė yra Vokietijoje. Ši įmonė valdo ir administruoja bendrovių, ypač įsisteigusių Vokietijoje, akcijų paketus bei teikia paslaugas susijusioms bendrovėms ir tretiesiems asmenims. Ji valdė 100 % patronuojamosios uždarosios akcinės bendrovės, įsisteigusios Vokietijoje, akcijų, o pastaroji savo ruožtu valdė 100 % dar keturių Vokietijoje įsisteigusių uždarųjų akcinių bendrovių (kontroliuojamųjų bendrovių) akcijų.

2 Pareiškėjai atstovavo tikroji narė – uždaroji akcinė bendrovė, kurios registruota buveinė taip pat buvo Vokietijoje. Vienintelė pareiškėjos komanditorė buvo bendrovė (B.V.), kurios registruota buveinė buvo Nyderlanduose. Jos vienintelė akcininkė buvo Y N.V., taip pat įsisteigusi Nyderlanduose. Taigi, Y N.V., valdydama pareiškėjos komanditorės akcijų paketą, netiesiogiai valdė 100 % pareiškėjos akcijų. 2013 m. tikroji narė uždaroji akcinė bendrovė susijungė su pareiškėja.

3 Y N.V., remdamasi pavedimo sutartimi, teikė paslaugas pareiškėjai. Šiuo atveju veikė įvairūs asmenys, kurie Y N.V. arba kitose grupės bendrovėse užėmė direktoriaus pareigas ar atliko kitas funkcijas.

4 Pagal pavedimo sutartį atlygis turėjo būti mokamas pagal faktiškai patirtas išlaidas ir sąnaudas. Jos turėjo apimti tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Pirmiausia buvo kompensuojami mokami atlyginimai. Vis dėlto nebuvo apskaitomos išlaidos, patirtos Y N.V. kaip akcininkės (*shareholder's costs*). Y N.V. buvo įpareigota tvarkyti ir dokumentuose nurodyti visas kompensuotinas išlaidas bei sąnaudas. Pasibaigus kalendoriniams metams Y N.V. turėjo parengti galutinę ataskaitą, kuri

DARBINIS VERTIMAS

turėjo būti tokia išsami, kad pagal ją pareiškėja galėtų atsiskaityti su kontroliuojamosiomis bendrovėmis. Vis dėlto Y N.V. kasmet nepateikdavo pareiškėjai išsamių ataskaitų apie suteiktas paslaugas ir patirtas išlaidas.

5 Remiantis 2012 m. sausio 17 d. sprendimu dėl audito buvo atliktas 2007–2010 m. pareiškėjos veiklos auditas. Atliekant auditą pirmiausia tikrinti Y N.V. iš pareiškėjos gauti vadinamieji valdymo mokesčiai. Prieš pradedant veiklos auditą pareiškėjai buvo pranešta, kad, be kita ko, audito metu daugiausia dėmesio bus skiriama kontroliuojamų sandorių kainodarai ir (arba) dokumentams, kurių faktinės aplinkybės susijusios su tarptautiniu elementu.

6 Atliekant veiklos auditą pareiškėja pateikė įvairių dokumentų, kuriais pagrindė pagal Y N.V. pavedimo sutartį pareiškėjos patirtas ir apskaičiuotinas išlaidas. Atliekant veiklos auditą kelis kartus pareikalauta pateikti papildomus dokumentus. Veiklos audito metu pateiktų užklausų ir pareiškėjos pateiktų dokumentų tikrinimo objektas pirmiausia buvo galimas dvigubas atsižvelgimas į konkrečias išlaidų eilutes, įtrauktos *shareholder's costs* (akcininkės išlaidos), ir personalo išlaidų, į kurias atsižvelgta, apskaičiavimas. Nagrinėjant personalo išlaidas pirmiausia keltas klausimas dėl darbo valandų skaičiaus, valandinių įkainių apskaičiavimo ir jų pagrįstumo. Veiklos audito metu pareiškėja daug kartų kritikuota dėl ištiestosios rankos dokumentų (*Angemessenheitsdokumentation*) trūkumo. Pagal AO 90 straipsnio 3 dalį jie turi būti būtinai pridedami prie dokumentų.

7 2016 m. kovo 17 d. pareiškėja ir atsakovė, dalyvaujant Y N.V., audito laikotarpiui sudarė taikos sutartį, kurioje nustatė, kad pareiškėjos veiklos išlaidoms priskirti valdymo mokesčiai, kurie 2007–2010 m. kasmet sudarė po 400 000,00 EUR (iš viso 1,6 mln. EUR), laikytini nepagrįstais.

8 2016 m. birželio 10 d. veiklos audito ataskaitoje nurodyta, kad pareiškėjos pateikti faktiniai dokumentai (*Sachverhaltsdokumentationen*) ir ištiestosios rankos dokumentai nepadėjo tinkamai išsiaiškinti faktinių aplinkybių. Todėl buvo sudaryta taikos sutartis. Pateikti dokumentai nebuvo tinkami naudoti. Pagal AO 162 straipsnio 3 ir 4 dalis nustatytinas ne mažesnis kaip 5 % mokestis už papildomas pajamas per metus, t. y. 20 000,00 EUR per metus. Todėl 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimu atsakovė pagal AO 162 straipsnio 4 dalį pareiškėjai nustatė 20 000 EUR mokestį atitinkamai už 2007, 2008, 2009 ir 2010 m. mokestinius laikotarpius, o bendra mokesčio suma sudarė 80 000 EUR.

9 Pareiškėja pateikė administracinį skundą dėl šio mokesčio, tačiau šis skundas buvo atmestas kaip nepagrįstas. Todėl pareiškėja teikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

10 Pareiškėja mano, kad pateikti įrašai atitiko teisės akto reikalavimus. Atsakovė pernelyg sugriežtina reikalavimus, taikomus pateiktiniems įrašams. Įrašai gali būti

DARBINIS VERTIMAS

vertinami kaip iš esmės netinkami naudoti tik tuomet, kai trūkumai yra tokie dideli, jog su trūkumais pateikti įrašai gali būti prilyginami visiškai nepateiktiems įrašams. Vis dėlto atsakovė išsamiai išnagrinėjo pareiškėjos pateiktus įrašus, o tai reiškia, kad įrašai buvo tinkami naudoti.

11 Pirmiausia AO 162 straipsnio 4 dalimi pažeidžiama Sąjungos teisė, nes ja nepagrįstai diskriminuojami tarpvalstybiniai sandoriai. AO 162 straipsnio 4 dalis taikoma tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie turi verslo santykių su susijusiais asmenimis užsienyje. Šiuo atveju apribojama Sąjungos teise užtikrinama įsisteigimo laisvė. Toks suvaržymas negali būti pateisinamas. Visų pirma, nėra būtina nustatyti papildomą mokestį, taikomą tik tarpvalstybiniams sandoriams.

12 Atsakovė laiko mokestį pagrįstu, pirmiausia remdamasi argumentu, kad pateikti įrašai iš esmės nėra tinkami naudoti, nes pareiškėja nepateikė ištiestosios rankos dokumentų, iš kurių būtų matyti, kad buvo stengtasi sudaryti ištiestosios rankos susitarimą. Be to, remiantis Nyderlandų mokesčių administratoriaus pranešimu paaiškėjo, kad Y N.V., atsiskaitydama su pareiškėja, nedarė darbo laiko apskaitos. Todėl pateikti įrašai nėra tinkami naudoti. Net jei būtų daroma prielaida, kad pateikti įrašai yra tinkami naudoti, jie vis tiek pateikti pavėluotai, todėl mokestis nustatytas pagrįstai. Nėra pagrindo teigti, kad Sąjungos teisė yra pažeista.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar AO 162 straipsnio 4 dalis suderinama su SESV 49 ir (arba) 56 straipsniu. Jis mano, kad pirmenybė teiktina teisės nuostatoms dėl įsisteigimo laisvės. Jei vis dėlto būtų taikomos teisės nuostatos dėl laisvo paslaugų teikimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, šiomis aplinkybėmis kiltų tie patys klausimai.

14 AO 90 straipsnio 3 dalyje nustatyta speciali pareiga tvarkyti įrašus apie verslo santykius su susijusiais asmenimis. AO 162 straipsnio 4 dalyje nurodoma prievolė nustatyti papildomą mokestį, jei apmokestinamasis asmuo pareikalavus nepateikia įrašų arba pateikia per vėlai, arba kai pateikti įrašai yra iš esmės netinkami naudoti.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, šiomis nuostatomis ribojama įsisteigimo laisvė, nes šalyje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, užmezgusiam verslo santykius su kitoje valstybėje narėje įsisteigusiais susijusiais asmenimis, taikomos specialios įrašų tvarkymo pareigos, o už reikalaujamų įrašų nepateikimą baudžiama nustatant papildomą mokestį, nors ši speciali įrašų tvarkymo pareiga ir toks papildomas mokestis nėra numatyti apmokestinamiesiems asmenims, užmezgusiam verslo santykius su jų nacionaliniais susijusiais asmenimis.

DARBINIS VERTIMAS

16 Reikalavimas tvarkyti specialius įrašus ir neigiamų pasekmių grėsmė, jei nesilaikoma pareigos tvarkyti įrašus, gali trukdyti įgyvendinti įsisteigimo laisvę. Iš tiesų, asmenys iš kitų valstybių narių galėtų atsisakyti Vokietijoje steigti patronuojamąsias bendroves arba atsisakyti verslo santykių su jomis, kad išvengtų patronuojamosioms bendrovėms kylančių sunkumų ir išlaidų, susijusių su specialių įrašų tvarkymu, ir išvengtų rizikos, kad patronuojamajai bendrovei bus taikomi papildomi mokesčiai, jei ji nesilaikys pareigos tvarkyti apskaitą (žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, įsisteigimo laisvės apribojimas visų pirma gali būti pateisinamas siekiu užkirsti kelią mokesčių vengimui ir išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą valstybėms narėms. Siekiant kovoti su mokesčių vengimu taip pat gali būti pateisinamos priemonės, kuriomis siekiama užtikrinti mokesčių priežiūros veiksmingumą.

18 Nacionalinė nuostata, kuria siekiama neleisti, kad tam tikroje valstybėje narėje gautas pelnas iš jos mokestinės jurisdikcijos būtų perkeltas neapmokestintas, sudarant sandorius, kurie neatitinka įprastų rinkos sąlygų, yra iš principo tinkama apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių užtikrinti (žr. 2018 m. gegužės 31 d. Sprendimą *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366).

19 AO 90 straipsnio 3 dalimi ir 162 straipsnio 4 dalimi siekiama sutrukdyti pagal bendrovių teisę perkelti pelną iš šalyje esančių bendrovių kitoms susijusioms bendrovėms kitose šalyse. Remiantis AO 90 straipsnio 3 dalimi tvarkomais įrašais mokesčių administratoriams turi būti suteikta galimybė patikrinti, ar laikomasi ištiestosios rankos principo ir tinkamai atriboti pelną. Grasinant papildomu mokesčiu siekiama paskatinti apmokestinamuosius asmenis laikytis pareigos tvarkyti įrašus.

20 Taigi, šiomis nuostatomis siekiama teisėtų tikslų. Jos taip pat yra tinkamos šiems tikslams pasiekti. Vis dėlto kyla abejonių, ar šios nuostatos yra būtinos nustatytam tikslui pasiekti. Netgi darant prielaidą, kad AO 90 straipsnio 3 dalis gali būti vertinama kaip suderinama su Sąjungos teise (kaip tai 2013 m. sprendime padarė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas)), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, bent jau AO 162 straipsnio 4 dalies suderinamumas su Sąjungos teise atrodo abejotinas kalbant apie minėtą būtinybę, nes šia nuostata viršijama tai, kas būtina jos teisėtam tikslui pasiekti.

21 Tiesa, AO 90 straipsnio 3 dalyje numatyta pareiga tvarkyti įrašus iš esmės netektų prasmės, jei teisės aktų leidėjas nenumatytų jokių neigiamų pasekmių apmokestinamajam asmeniui, kuris nesilaiko šios pareigos. Vis dėlto tai nereiškia, kad pateisinama bet kokia bausmė už neįvykdytą pareigą. Remdamasis 2010 m. sausio 21 d. Sprendimu *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nuostata yra būtina siekiant

DARBINIS VERTIMAS

tikslo tik tuomet, kai ja tik taisomi ištiestosios rankos principo neatitinkantys susitarimai.

22 Be to, atkreiptinas dėmesys į tai, kad Vokietijos teisėje yra ne tik nuostata dėl papildomo mokesčio pagal AO 162 straipsnio 4 dalį, bet ir AO 162 straipsnio 3 dalyje numatoma papildoma bausmė, jeigu apmokestinamasis asmuo nevykdytų savo pareigos bendradarbiauti. Pagal šią nuostatą daroma prielaida *iuris tantum*, kad nacionalinės apmokestinamosios pajamos, kurioms apskaičiuoti naudojami įrašai pagal AO 90 straipsnio 3 dalį, yra didesnės už apmokestinamojo asmens deklaruotas pajamas. Be to, vertindamas pajamas, kurias galima apskaičiuoti tik tam tikromis sąlygomis, visų pirma tik remiantis kainų intervalais, mokesčių administratorius gali šias sąlygas taikyti apmokestinamojo asmens nenaudai.

23 Neįvykdžius pareigos tvarkyti įrašus pagal AO 90 straipsnio 3 dalį, šia nuostata taikomos reikšmingos mokestinės pasekmės, todėl, regis, užtikrinama, kad galimi susitarimai, neatitinkantys ištiestosios rankos principo, būtų pataisyti, o nevykdantis savo pareigų apmokestinamasis asmuo negautų jokios mokestinės naudos. Kita vertus, (papildomai) nustatomas papildomas mokestis pagal AO 162 straipsnio 4 dalį nepadeda teisingiausiai apskaičiuoti mokesčių, atsižvelgiant į ištiestosios rankos principą. Veikiau tai yra tik bausmė už pareigos bendradarbiauti pagal AO 90 straipsnio 3 dalį nevykdymą.

24 Nuostatos dėl papildomo mokesčio dydžio apskaičiavimo dar labiau sustiprina abejones dėl būtinybės reglamentuoti papildomą mokestį. Papildomo mokesčio dydis yra susiejamas su apskaičiuotu papildomų pajamų dydžiu, todėl jis tiesiogiai nepriklauso nuo faktinio apskaičiavimų poveikio mokesčiams. Be to, jei tenkinamos sąlygos, 5 000 EUR papildomas mokestis nustatytinas net tuomet, kai nebuvo galima patvirtinti, kad buvo gautos papildomos pajamos. Nors papildomas mokestis negali viršyti 10 % nustatytos papildomų pajamų sumos, nėra nustatyta jo absoliuti maksimali suma, išskyrus atvejį, kai įrašai pateikiami pavėluotai.

25 Kadangi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, mokesčio pagrįstumas atrodo abejotinas, Teisingumo Teismui teikiamas minėtas prejudicinis klausimas.

DARBINIS VERTIMAS