

Věc C-431/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

15. července 2021

Předkládající soud:

Finanzgericht Bremen (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

7. července 2021

Žalobkyně:

X GmbH & Co. KG

Žalovaný:

Finanzamt Bremen

Předmět původního řízení

Daňové právo – Obchodní transakce s mezinárodním rozměrem – Povinnost vést záznamy o druhu a obsahu obchodních vztahů s propojenými osobami – Obvyklé tržní podmínky – Sankce při nepředložení nebo nepoužitelnosti záznamů

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Musí být článek 43 Smlouvy o ES resp. článek 49 SFEU zaručující svobodu usazování (resp. článek 49 Smlouvy o ES resp. článek 56 SFEU zaručující právo na volný pohyb služeb) vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je daňový poplatník dani v situacích týkajících se obchodních transakcí s mezinárodním rozměrem povinen vést o druhu a obsahu svých obchodních vztahů s propojenými osobami záznamy, které zahrnují rovněž

hospodářské a právní základy dohody o cenách a jiných podmínkách uzavřené propojenými osobami a respektující zásadu obvyklých tržních podmínek, a podle níž v případě, že daňový poplatník na vyžádání daňové správy uvedené záznamy nepředloží nebo že jsou předložené záznamy v podstatě nepoužitelné, má se nejen za to - neprokáže-li se něco jiného -, že jeho příjmy podléhající v tuzemsku dani, k jejichž zjištění tyto záznamy slouží, jsou vyšší než jím přiznané příjmy, a, pokud v takovýchto případech musí finanční úřad provést odhad a tyto příjmy mohou být stanoveny pouze v určitém rámci, zejména pouze na základě cenových rozpětí, že může být tento rámec vyčerpán k tíži daňového poplatníka, nýbrž navíc musí být stanovena přírážka, která činí nejméně 5 procent a nanejvýš 10 procent doměřených příjmů, avšak minimálně 5 000 eur, a v případě opožděného předložení použitelných záznamů až 1 000 000 eur, minimálně však 100 eur za každý celý den překročení lhůty, přičemž od vyměření přírážky lze odhlédnout pouze v případě, že se nesplnění povinnosti vést tyto záznamy jeví jako omluvitelné nebo že zavinění je pouze nepatrné?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Články 49 a 56 SFEU

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustanovení § 90 odst. 3 Abgabenordnung (daňový řád, dále jen „AO“), ve znění ze dne 29. července 2009. To mimo jiné stanoví, že daňový poplatník musí v situacích týkajících se obchodních transakcí s mezinárodním rozměrem vést záznamy o druhu a obsahu svých obchodních vztahů s propojenými osobami ve smyslu § 1 odst. 1 Außensteuergesetz (zákon o zdanění ve vztazích se zahraničním prvkem. Povinnost vést tyto záznamy zahrnuje i hospodářské a právní základy dohody o cenách a jiných obchodních podmínkách uzavřené s propojenou osobou a respektující zásadu obvyklých tržních podmínek.

Ustanovení § 162 odst. 3 AO ve znění ze dne 14. srpna 2007. To mimo jiné stanoví: „V případě, že daňový poplatník poruší svou povinnost součinnosti podle § 90 odst. 3 tím, že nepředloží záznamy, nebo jsou tyto záznamy v podstatě nepoužitelné, nebo že je zjištěno, že daňový poplatník nevytvořil záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 třetí věty včas, má se za to, neprokáže-li se něco jiného, že jeho příjmy podléhající dani v tuzemsku, k jejichž zjištění záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 slouží, jsou vyšší než příjmy jím přiznané. Musí-li finanční úřad v takovýchto případech provést odhad a lze-li tyto příjmy určit pouze v určitém rámci, zejména pouze na základě cenových rozpětí, může být tento rámec vyčerpán k tíži daňového poplatníka.“

Ustanovení § 162 odst. 4 AO ve znění ze dne 13. prosince 2006. Toto ustanovení upravuje, že daňová správa může mimo jiné vyměřit přírážku ve výši 5 000 eur, nepředloží-li daňový poplatník záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 nebo jsou-li předložené záznamy v podstatě nepoužitelné.

Ustanovení § 1 odst. 2 Außensteuergesetz (zákon o zdanění ve vztazích se zahraničním prvkem, dále jen „AStG“) ve znění ze dne 14. srpna 2007. Zde se uvádí: „Osoba je propojená s daňovým poplatníkem, jestliže

1. v ní daňový poplatník přímo či nepřímo vlastní podíl odpovídající alespoň čtvrtině kapitálu daňového poplatníka (podstatná majetková účast) nebo může vykonávat přímo nebo nepřímo dominantní vliv na daňového poplatníka nebo naopak, pokud má daňový poplatník podstatnou majetkovou účast na základním kapitálu dané osoby nebo nad ní může přímo nebo nepřímo vykonávat dominantní vliv, nebo
2. třetí osoba má podstatnou majetkovou účast na základním kapitálu dané osoby nebo daňového poplatníka, nebo může na tuto osobu přímo nebo nepřímo vykonávat dominantní vliv, nebo
3. osoba nebo daňový poplatník může v rámci sjednávání podmínek obchodních vztahů vykonávat určitý vliv na daňového poplatníka nebo osobu, který nepramení z tohoto obchodního vztahu, nebo pokud má jedna z nich vlastní zájem na dosažení příjmů druhou osobou.“

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně je komanditní společnost se sídlem v Německu. Předmětem podnikání společnosti bylo držení a správa majetkových účastí, zejména v podnicích se sídlem v Německu, jakož i poskytování služeb propojeným podnikům a třetím osobám. Žalobkyně vlastnila 100% podíl v dceřiné společnosti s ručením omezeným v Německu, která vlastnila 100% podíl v dalších čtyřech společnostech s ručením omezeným v Německu (podřízené společnosti).
- 2 Komplementářkou žalobkyně oprávněnou k zastupování byla společnost s ručením omezeným, jež měla sídlo rovněž v Německu. Výhradní komanditistkou žalobkyně byla společnost (B.V.) se sídlem v Nizozemsku. Jejím výhradním společníkem byla společnost Y N.V., jejíž sídlo bylo rovněž v Nizozemsku. Společnost Y N.V. tedy prostřednictvím podílů na komanditistce žalobkyně nepřímo vlastnila 100 % obchodních podílů žalobkyně. V roce 2013 došlo ke sloučení společnosti s ručením omezeným komplementářky se žalobkyní.
- 3 Společnost Y N.V. poskytovala žalobkyni služby na základě smlouvy o zprostředkování. Pracovaly pro ni různé osoby, které působily ve společnosti Y N.V. nebo jiných společnostech skupiny jako jednatelé nebo v jiné funkci.
- 4 Podle zprostředkovatelské smlouvy měla být odměna uhrazena podle skutečně vzniklých nákladů a výdajů. Ty měly zahrnovat přímé a nepřímé náklady. Uhrazeny měly být zejména vzniklé platy. Naproti tomu nebyly účtovány náklady, které vznikly v zájmu společnosti Y N.V. (*shareholder's costs*). Společnost Y N.V. byla povinna v plném rozsahu zaznamenávat a dokumentovat nahraditelné náklady. Po uplynutí kalendářního roku měla společnost Y N.V. provést

závěrečné vyúčtování, které mělo být tak podrobné, aby jej žalobkyně mohla dále rozúčtovat na podřízené společnosti. Každoroční podrobná vyúčtování společnosti Y N.V. vůči žalobkyni o poskytnutých službách a vzniklých nákladech však nebyla prováděna.

- 5 Na základě příkazu ke kontrole ze dne 17. ledna 2012 byl u žalobkyně proveden audit za roky 2007 až 2010. Předmětem auditu byly zejména takzvané manažerské poplatky („management fee“), které žalobkyně zaplatila společnosti Y N.V. Na začátku auditu bylo žalobkyni sděleno, že se kontrola zaměří mimo jiné na zúčtovací ceny resp. věcnou dokumentaci týkající se zahraničních transakcí.
- 6 Žalobkyně předložila v rámci finanční kontroly nejrůznější podklady prokazující náklady vzniklé a účtovatelné na základě zprostředkovatelské činnosti vykonávané společností Y N.V. pro žalobkyni. Auditori si několikrát vyžádali další podklady. Předmětem doplňujících požadavků ze strany auditorů a podkladů předkládaných žalobkyní bylo mimo jiné možné dvojnásobné zohlednění jednotlivých nákladových položek, zahrnutí *shareholder's costs* a výpočet zohledněných personálních nákladů. U personálních nákladů audit zpochybnil zejména počet odpracovaných hodin, stanovení hodinových sazeb a přiměřenost hodinových sazeb. Audit žalobkyni opakovaně vytýkal neexistenci podkladů dokumentujících dodržování zásady obvyklých tržních podmínek. Ty mají být nezbytnou součástí dokumentace podle § 90 odst. 3 AO.
- 7 Dne 17. března 2016 uzavřela žalobkyně s žalovaným za účasti společnosti Y N.V. za auditované období dohodu ve věci („tatsächliche Verständigung“), kterou bylo ujednáno, že manažerské poplatky zaúčtované žalobkyní jako provozní výdaje v letech 2007-2010 nejsou ve výši 400 000,00 eur ročně (celkem 1,6 mil. eur) v souladu s obvyklými tržními podmínkami.
- 8 V auditní zprávě ze dne 10. června 2016 bylo uvedeno, že věcná dokumentace a dokumentace obvyklých tržních podmínek neumožnily dostatečné vyjasnění skutkových okolností. Z tohoto důvodu byla uzavřena dohoda ve věci. Předložené dokumentace nebyly podle zprávy použitelné. Podle § 162 odst. 3 a 4 AO musí být vyměřena přírážka ve výši nejméně 5 % ročně z částky doměřených příjmů, tedy 20 000,00 eur ročně. Žalovaný proto výměrem ze dne 8. listopadu 2016 vyměřil žalobkyni přírážku podle § 162 odst. 4 AO ve výši 20 000 eur za zdaňovací období roku 2007, 2008, 2009 a 2010, celkem tedy 80 000 eur.
- 9 Proti tomuto výměru podala žalobkyně námitku, která byla zamítnuta jako neopodstatněná. Žalobkyně následně podala žalobu k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 Žalobkyně má za to, že předložené záznamy splňovaly zákonné požadavky. Žalovaný má podle jejího názoru přemrštěné požadavky na záznamy, které je povinna předložit. Záznamy lze považovat za v podstatě nepoužitelné pouze v případech, že jejich vady jsou tak zásadní, že se předložení vadných záznamů rovná

jejich nepředložení. Žalovaný ovšem provedl důkladnou kontrolu záznamů předložených žalobkyní, což hovoří pro jejich použitelnost.

- 11 Ustanovení § 162 odst. 4 AO zejména porušuje unijní právo, protože představuje neodůvodněnou diskriminaci přeshraničních obchodních činností. Uvedené ustanovení se týká pouze daňových poplatníků, kteří mají obchodní vztahy s propojenými osobami v zahraničí. Tím je omezena svoboda usazování zaručená unijním právem. Pro tento zásah nelze nalézt žádné odůvodnění. Zejména není nezbytné ukládat přírážku k dani, která se použije výhradně na přeshraniční obchodní vztahy.
- 12 Žalovaný obhájí stanovení přírážky zejména argumentem, že předložené záznamy nejsou v podstatě použitelné, protože žalobkyně nepředložila žádnou dokumentaci obvyklých tržních podmínek, z níž by vyplývala snaha uzavřít dohodu v souladu s obvyklými tržními cenami. Navíc ze sdělení nizozemské daňové správy vyplynulo, že společnost Y N.V. pro vyúčtování s žalobkyní nevedla žádné hodinové výkazy. Z toho přímo vyplývá skutečnost, že předložené záznamy nelze použít. Dokonce v případě domněnky použitelnosti předložených záznamů byly tyto záznamy každopádně předloženy opožděně, což rovněž může být důvodem pro přírážku. Nejedná se o porušení unijního práva.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 Předkládající soud si klade otázku, zda je § 162 odst. 4 AO slučitelný s článkem 49 resp. s článkem 56 SFEU. Za použitelné považuje v první řadě ustanovení o svobodě usazování. Pokud se však přesto použijí ustanovení upravující volný pohyb služeb, pak by podle názoru předkládajícího soudu vyvstávaly v této souvislosti stejné otázky.
- 14 Ustanovení § 90 odst. 3 AO stanoví zvláštní povinnost vést záznamy o přeshraničních obchodních vztazích s propojenými osobami. Ustanovení § 162 odst. 4 AO předepisuje vyměření přírážky, pokud daňový poplatník na vyžádání nepředloží záznamy nebo je předloží opožděně nebo pokud jsou předložené záznamy v podstatě nepoužitelné.
- 15 Předkládající soud má za to, že tato ustanovení představují omezení svobody usazování, protože tuzemskému daňovému poplatníkovi, který udržuje obchodní vztahy s propojenými osobami usazenými v jiném členském státě, ukládá zvláštní povinnosti vést záznamy a nepředložení požadovaných záznamů postihuje sankcí v podobě přírážky, zatímco tyto zvláštní povinnosti vést záznamy a vyměření takovéto přírážky pro daňové poplatníky s obchodními vztahy s tuzemskými propojenými osobami stanoveno není.
- 16 Požadavek vedení zvláštních záznamů a hrozba nepříznivých důsledků při nedodržení této povinnosti vést záznamy je způsobilá omezit svobodu usazování. Osoby z jiných členských států by totiž mohly upustit od založení dceřiných společností v Německu nebo navázání obchodních vazeb s nimi, aby se vyhnuly

tomu, že těmto dceřiným společnostem vzniknou náklady za vedení zvláštních záznamů, a aby se vyvarovaly riziku, že při nesplnění povinností vést záznamy budou vyměřeny přírážky k tíži dceřiné společnosti (viz k tomu rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).

- 17 Podle názoru předkládajícího soudu lze k odůvodnění omezení svobody usazování vzít v úvahu zejména cíl předcházení vyhýbání se daňovým povinnostem a cíl zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy. Za účelem postupu proti vyhýbání se daňovým povinnostem mohou být odůvodněná rovněž taková opatření, jejichž cílem je zvýšení efektivity daňového dohledu.
- 18 Vnitrostátní právní úprava, jejímž cílem je zamezit tomu, aby zisky generované v dotčeném členském státě byly převáděny mimo jeho zdaňovací pravomoc prostřednictvím transakcí, které neodpovídají tržním podmínkám, aniž by byly zdaněny, může zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy (viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 19 Cílem § 90 odst. 3 a § 162 odst. 4 AO je zamezit přesunům zisků mezi propojenými podniky z tuzemska do jiných států, které jsou podmíněny právem obchodních společností. Záznamy, které mají být vedeny podle § 90 odst. 3 AO, mají finančním úřadům umožnit kontrolu dodržování zásady obvyklých tržních podmínek a tedy věcně správné stanovení zisku. Hrozba přírážky má zvýšit ochotu daňových poplatníků k dodržování povinnosti vést záznamy.
- 20 Tato ustanovení tak v zásadě slouží legitimním cílům. Rovněž se jeví jako vhodná k dosažení těchto cílů. Otázkou ovšem je, zda jsou tato ustanovení k dosažení požadovaných cílů nezbytná. Rovněž za předpokladu, že § 90 odst. 3 AO lze považovat za slučitelné s unijním právem (jak učinil Bundesfinanzhof [Spolkový finanční soud] v jednom ze svých rozhodnutí z roku 2013), lze podle názoru předkládajícího soudu považovat minimálně slučitelnost § 162 odst. 4 AO s unijním právem z hlediska nezbytnosti za nejistou, protože toto ustanovení jde nad rámec toho, co je pro dosažení legitimního účelu nezbytné.
- 21 Povinnost vést záznamy uložená v § 90 odst. 3 AO by sice do velké míry vyzněla naprázdno, pokud by zákonodárce její nesplnění nespojil s nepříznivými důsledky pro daňového poplatníka. To ovšem neznamená, že je odůvodněn každý postih porušení povinnosti. S odkazem na rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI (C- 311/08, EU:C:2010:26), poukazuje předkládající soud na to, že ustanovení je pro dosažení cíle nezbytné pouze v případě, že se omezuje na korekce operací, které neodpovídají zásadě úplné hospodářské soutěže.
- 22 Dále je nutno přihlédnout k tomu, že německé právo kromě ustanovení o přírážce podle § 162 odst. 4 AO stanoví v § 162 odst. 3 AO další sankci, pokud daňový poplatník poruší svou povinnost součinnosti. Podle tohoto ustanovení se má za to, neprokáže-li se něco jiného, že příjmy podléhající v tuzemsku dani, k jejichž zjištění záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 AO slouží, jsou vyšší, než příjmy

přiznané daňovým poplatníkem. Finanční úřad navíc může při provádění odhadu příjmů, které lze stanovit pouze v určitém rámci, zejména pouze na základě cenových rozpětí, tento rámec vyčerpat k tíži daňového poplatníka.

- 23 Již toto ustanovení spojuje s nesplněním povinnosti vést záznamy podle § 90 odst. 3 AO dalekosáhlé daňové důsledky, zdá se tudíž být zajištěno, že případné operace, které neodpovídají zásadě obvyklých tržních podmínek, jsou korigovány a daňový poplatník nezíská z porušení své povinnosti žádnou daňovou výhodu. (Dodatečně) vyměření přírážky podle § 162 odst. 4 AO naproti tomu dále nepřispívá k co možná nejsprávnějšímu stanovení daně, které bude dodržovat zásadu obvyklých tržních podmínek. Spíše ji lze považovat pouze za sankci za porušení povinnosti poskytnout součinnost podle § 90 odst. 3 AO.
- 24 Pochybnosti ohledně nezbytnosti ustanovení o přírážce posiluje ustanovení o výpočtu výše této přírážky. Výše přírážky se řídí výší dodatečně zjištěných příjmů a nezávisí tedy přímo na skutečném daňovém dopadu zjištění. Při splnění podmínek navíc musí být přírážka stanovena ve výši 5 000 eur i v případě, že se ve výsledku nebylo zjištěno žádné zvýšení příjmů. V ostatním je přírážka sice omezena na maximálně 10 procent ze zjištěného zvýšení příjmů, není pro něj ovšem - s výjimkou případu opožděného předložení záznamů - stanovena žádná absolutní maximální částka.
- 25 Vzhledem k tomu, že předkládající soud má pochybnosti o odůvodnění, předkládá Soudnímu dvoru výše uvedenou předběžnou otázku s žádostí o rozhodnutí.