

Vec C-431/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

15. júl 2021

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Bremen

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

7. júl 2021

Žalobkyňa:

X GmbH & Co. KG

Žalovaný:

Finanzamt Bremen

Predmet konania vo veci samej

Daňové právo – Transakcie s cudzím prvkom – Povinnosť vyhotoviť záznamy o povahe a obsahu obchodnoprávných vzťahov s prepojenými osobami – Rozsah nezávislého vzťahu – Sankcie pri nepredložení alebo nepoužitelnosti záznamov

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Má sa sloboda usadiť sa zaručená v článku 43 ZES respektíve v článku 49 ZFEÚ (respektíve sloboda poskytovania služieb zaručená podľa článku 49 ZES, respektíve 56 ZFEÚ) vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, podľa ktorej má daňovník v situáciách, ktoré sa týkajú transakcií s cudzím prvkom, vyhotoviť záznamy o povahe a obsahu jeho obchodnoprávných vzťahov s prepojenou osobou, ktoré zahŕňajú aj ekonomické a právne základy pre dohodu o cenách a iných obchodných podmienkach s prepojenými osobami, ktoré zohľadňujú zásadu rozsahu nezávislého vzťahu, a podľa ktorej potom, ak daňovník uvedené záznamy na žiadosť finančnej správy nepredloží, alebo predložené záznamy sú v zásade nepoužiteľné, sa nielen vyvrátiť predpokladá, že jeho zdaniteľné príjmy v tuzemsku, na ktorých zistenie slúžia tieto záznamy, sú vyššie ako ním priznané príjmy, ak v takýchto prípadoch finančný úrad príjmy odhadol a tieto príjmy sa dajú určiť len podľa určitého rámca, najmä na základe cenového rozpätia, a tento rámec sa môže využiť v neprospech daňovníka, pričom sa stanoví aj prirážka, ktorá predstavuje minimálne 5 percent a maximálne 10 percent zistenej nadmernej sumy príjmov, ale minimálne 5 000 eur, a pri oneskorenom predložení použiteľných záznamov až 1 000 000 eur, minimálne však 100 eur za každý celý deň prekročenia lehoty, pričom od stanovenia prirážky sa má upustiť len vtedy, ak nesplnenie povinnosti vyhotoviť záznamy, sa zdá byť ospravedlniteľné alebo zavinenie je nepatrné?

Uvedené predpisy práva Únie

Články 49 a 56 ZFEÚ

Uvedené vnútroštátne predpisy

§ 90 ods. 3 Abgabenordnung (AO) (Daňový poriadok) v znení z 29. júla 2009. V tomto ustanovení je okrem iného upravené, že daňovník má v situáciách, ktoré sa týkajú transakcií s cudzím prvkom, vyhotoviť záznamy o povahe a obsahu jeho

obchodnoprávných vzťahoch s prepojenou osobou v zmysle § 1 ods. 2 Außensteuergesetz (zákon o zdaňovaní transakcií so zahraničným prvkom). Povinnosť vyhotoviť záznamy zahŕňa aj ekonomické a právne základy týkajúce sa dohody o cenách a iných obchodných podmienkach s prepojenými osobami, ktoré zohľadňujú zásadu rozsahu nezávislého vzťahu.

§ 162 ods. 3 AO v znení zo 14. augusta 2007. V tomto ustanovení sa okrem iného uvádza: „Ak daňovník poruší svoju povinnosť spolupráce podľa § 90 ods. 3 tým, že nepredloží záznamy, alebo predložené záznamy sú v zásade nepoužiteľné, alebo sa zistí, že daňovník záznamy v zmysle § 90 ods. 3 tretej vety nevyhotovil včas, tak platí vyvrátiteľná domnienka, že jeho príjmy zdaniteľné v tuzemsku, ku ktorých zisteniu slúžia záznamy v zmysle § 90 ods. 3, sú vyššie ako príjmy, ktoré priznal. Ak v takýchto prípadoch má finančný úrad vykonať odhad a tieto príjmy možno určiť len v určitom rámci, najmä na základe cenového rozpätia, tento rámec sa môže využiť v neprospech daňovníka.“

§ 162 ods. 4 AO v znení z 13. decembra 2006. V tomto ustanovení je upravené, že finančná správa môže okrem iného určiť prírážku vo výške 5 000 eur, ak daňovník nepredložil záznamy v zmysle § 90 ods. 3 alebo sú predložené záznamy v zásade nepoužiteľné.

§ 1 ods. 2 Außensteuergesetz (AStG) v znení zo 14. augusta 2007. V tomto ustanovení sa uvádza: „Osoba je osobou prepojenou s daňovníkom, ak

1. osoba u daňovníka vlastní najmenej štvrtinový priamy alebo nepriamy (podstatný) podiel alebo daňovník môže priamo alebo nepriamo dominantne ovplyvňovať alebo naopak, ak má daňovník podstatný podiel v uvedenej osobe alebo na ňu môže priamo alebo nepriamo vykonávať dominantný vplyv alebo
2. tretia osoba má podstatný podiel v uvedenej osobe, ako aj v daňovníkovi, alebo môže na oboch priamo alebo nepriamo vykonávať dominantný vplyv alebo
3. je osoba alebo daňovník schopná/ý v rámci dojednaní podmienok obchodnoprávneho vzťahu vykonávať na daňovníka alebo osobu vplyv, ktorý nepramení z tohto obchodnoprávneho vzťahu, alebo ak jeden z nich má vlastný záujem na dosiahnutí príjmov druhou osobou.“

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je komanditnou spoločnosťou so sídlom v Nemecku. Predmetom jej podnikania bolo držanie a správa podielov, najmä v podnikoch usadených v Nemecku, ako aj poskytovanie plnení prepojeným podnikom a tretím osobám. Žalobkyňa vlastnila 100 % podiel v dcérskej spoločnosti s ručením obmedzeným v Nemecku, ktorá vlastnila 100 % podiely v štyroch ďalších spoločnostiach s ručením obmedzeným so sídlom v Nemecku (poddcérske spoločnosti).

- 2 Komplementárom žalobkyne oprávneným vystupovať v jej mene bola spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá mala svoje sídlo tiež v Nemecku. Jediným komanditistom žalobkyne bola spoločnosť (B.V.) so sídlom v Holandsku. Jej jedinou spoločníčkou bola Y N.V., ktorá mala svoje sídlo rovnako v Holandsku. Y N.V. teda vlastnila v komanditistovi žalobkyne nepriamo 100 % obchodných podielov žalobkyne. V roku 2013 sa komplementárna spoločnosť s ručením obmedzeným zlúčila so žalobkyňou.
- 3 Y N.V. žalobkyni na základe mandátnej zmluvy poskytovala služby. Na tento účel vykonávali činnosť rôzne osoby, ktoré boli pôsobili v Y N.V. alebo v iných spoločnostiach skupiny ako konatelia alebo v iných funkciách.
- 4 Podľa mandátnej zmluvy sa mala odmena poskytovať podľa skutočných nákladov a výdavkov. Tie mali zahŕňať priame a nepriame náklady. Nahradiť sa mali najmä vzniknuté platy. Vyúčtovať sa naopak nemali náklady, ktoré vznikli v obchodnom záujme Y N.V. (*shareholder's costs*). Y N.V. bola povinná v celom rozsahu zaznamenať a dokumentovať náklady a výdavky, ktoré sa majú nahradiť. Po uplynutí kalendárneho roka mala Y N.V. vykonať záverečné vyúčtovanie, ktoré malo byť tak podrobné, aby umožnilo prenesenie nákladov zo žalobkyne na poddčérsku spoločnosť. K ročnému podrobnému zúčtovaniu Y N.V. voči žalobkyni o poskytnutých službách a vzniknutých výdavkoch však nedošlo.
- 5 Na základe nariadenia kontroly zo 17. januára 2012 sa u žalobkyne vykonal audit za roky 2007 až 2010. Predmetom kontroly boli najmä takzvané manažérske poplatky („management fee“), ktoré žalobkyňa zaplatila Y N.V. Na začiatku auditu bolo žalobkyni oznámené, že ťažiskom kontroly budú okrem iného transferové ceny, respektíve dokumentácia týkajúca sa transakcií s cudzím prvkom.
- 6 V rámci daňovej kontroly žalobkyňa predložila rôzne doklady na účely preukázania nákladov, ktoré Y N.V. vznikli a sa vyúčtovali z dôvodu mandátnych služieb pre žalobkyňu. Kontrolóri viackrát žiadali doplňujúce doklady. Predmetom dodatočných žiadostí kontrolórov a dokladov predložených žalobkyňou bolo najmä možné dvojité zohľadnenie jednotlivých nákladových položiek, zahrnutie takzvaných *shareholder's costs* a zisťovanie zohľadnených osobných nákladov. Pri osobných nákladoch kontrolóri zisťovali najmä počet odhadnutých odpracovaných hodín, stanovenie hodinovej sadzby a primeranosť hodinovej sadzby. Kontrolóri žalobkyni viackrát vyčítali nedostatok dokumentácie preukazujúcej primeranosť zúčtovacích cien. Táto je podľa § 90 ods. 3 AO nevyhnutnou súčasťou dokumentácie.
- 7 Dňa 17. marca 2016 žalobkyňa a žalovaná za účasti spoločnosti Y N.V. pre kontrolované obdobie uzatvorili zmier na urovanie sporu medzi finančnou správou a daňovníkmi, ktorým sa dohodli, že sa sumy za manažérske poplatky v rokoch 2007 až 2010 vo výške ročne 400 000 eur (spolu 1,6 milióna eur), ktoré sa u žalobkyne uviedli ako bežné prevádzkové výdavky, nebudú považovať za primerané výdavky.

- 8 V správe o daňovej kontrole z 10. júna 2016 bolo uvedené, že dokumentácia o skutkových okolnostiach a dôkazy o primeranosti zúčtovacích cien, ktoré predložila žalobkyňa, nevedli k dostatočnému objasneniu skutkových okolností. Preto došlo k zmieri medzi finančnou správou a daňovníkmi. Predložená dokumentácia nebola použiteľná. Podľa § 162 ods. 3 a 4 AO sa určí prirážka vo výške minimálne 5 % dodatočne vymeranej sumy príjmov za rok, teda 20 000,00 eur ročne. V dôsledku toho žalovaná rozhodnutím z 8. novembra 2016 žalobkyni vymerala prirážku podľa § 162 ods. 4 AO vo výške 20 000 eur za zdaňovacie obdobia 2007, 2008, 2009 a 2010, teda v celkovej sume 80 000 eur.
- 9 Proti tomuto výmeru podala žalobkyňa námietku, ktorá bola zamietnutá ako nedôvodná. Žalobkyňa následne podala žalobu na vnútroštátnom súde.

Základné argumenty účastníkov konania vo veci samej

- 10 Žalobkyňa uvádza, že predložené záznamy zodpovedali zákonným požiadavkám. Žalovaná zvyšovala požiadavky na záznamy, ktoré sa majú predložiť. Záznamy by sa za nepoužiteľné v zásade mohli považovať len vtedy, ak by nedostatky boli tak závažné, že predloženie chybných záznamov by zodpovedalo úplnému nepredloženiu záznamov. Žalovaná však vykonala intenzívnu kontrolu záznamov, ktoré žalobkyňa predložila, čo hovorí v prospech užitočnosti záznamov.
- 11 § 162 ods. 4 AO porušuje právo Únie, keďže v ňom spočíva neoprávnená diskriminácia cezhraničných obchodných aktivít. § 162 ods. 4 AO sa týka len daňovníkov, ktorí majú v zahraničí obchodné vzťahy s prepojenými osobami. Tým sa obmedzuje sloboda usadiť sa, ktorá je garantovaná právom Únie. Odôvodnenie tohto zásahu nie je možné. Najmä nie je nevyhnutné uložiť daňovú prirážku, ktorá sa uplatňuje výlučne pri cezhraničných obchodných vzťahoch.
- 12 Žalovaná obhajuje stanovenie prirážky primárne argumentom, že predložené záznamy boli v zásade nepoužiteľné, keďže žalobkyňa nepredložila dokumentáciu preukazujúcu primeranosť zúčtovacích cien, z ktorej by bolo zrejmé úsilie o uzavretie dohody medzi osobami s cezhraničným prvkom. Oznámením holandskej finančnej správy sa navyše zistilo, že Y N.V. na účely zúčtovania sa so žalobkyňou nevedla žiadne záznamy hodín. Z toho nepriamo vyplýva nepoužiteľnosť predložených záznamov. Aj keby sa vychádzalo z toho, že predložené záznamy sú použiteľné, boli predložené oneskorene, čo rovnako odôvodňuje prirážku. Porušenie práva Únie nie je zrejmé.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 13 Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti § 162 ods. 4 AO s článkom 49 ZFEÚ, respektíve s článkom 56 ZFEÚ. Za uplatniteľné prednostne považuje predpisy o slobode usadiť sa. Ak by sa predsa len mali uplatniť predpisy o slobode poskytovania služieb, podľa názoru vnútroštátneho súdu by sa v tejto súvislosti položili rovnaké otázky.

- 14 § 90 ods. 3 AO upravuje osobitnú povinnosť vyhotoviť záznamy pre cezhraničné obchodné vzťahy s prepojenými osobami. § 162 ods. 4 AO predpisuje vymeranie prirážky, ak daňovník na žiadosť záznamy nepredloží alebo predloží oneskorene, alebo ak sú predložené záznamy v zásade nepoužiteľné.
- 15 V tejto úprave podľa názoru vnútroštátneho súdu spočíva obmedzenie slobody usadiť sa, keďže pre tuzemského daňovníka, ktorý udržiava obchodné vzťahy s prepojenou osobou, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, existuje povinnosť vyhotoviť záznamy a nepredloženie požadovaných záznamov vedie k postihu vo forme prirážky, zatiaľ čo tieto osobitné povinnosti vyhotoviť záznamy a stanovenie takejto prirážky pre daňovníkov s obchodnými vzťahmi s tuzemskými prepojenými osobami nie sú upravené.
- 16 Požiadavka osobitných záznamov a hrozba negatívnych následkov pri nedodržaní povinnosti vyhotoviť záznamy je spôsobilá obmedziť slobodu usadiť sa. Osoby z iných členských štátov by totiž mohli upustiť od založenia dcérskych spoločností v Nemecku alebo obchodných vzťahov, aby zabránili tomu, že pre tieto dcérske spoločnosti vzniknú výdavky a náklady na vyhotovovanie osobitných záznamov, a aby sa vyhli nebezpečenstvu, že pri nesplnení povinnosti vyhotoviť záznamy budú v neprospech dcérskej spoločnosti stanovené prirážky (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).
- 17 Podľa názoru vnútroštátneho súdu pri odôvodnení obmedzenia slobody usadiť sa prichádza do úvahy najmä cieľ predchádzania daňovým únikom a cieľ vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Na účely boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam môžu byť odôvodnené aj opatrenia, ktorých cieľom je zaručiť efektivitu daňového dohľadu.
- 18 Vnútroštátna úprava, ktorej cieľom je predchádzať tomu, aby zisky dosiahnuté v dotknutom členskom štáte boli prevádzané mimo jeho daňovej právomoci prostredníctvom transakcií, ktoré nie sú v súlade s trhovými podmienkami, bez toho, aby boli zdanené, je spôsobilá zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366[, bod 47]).
- 19 Cieľom § 90 ods. 3 a 162 ods. 4 AO je zabrániť presúvaniu zisku medzi prepojenými podnikmi z tuzemska do iných štátov, ktoré je upravené právom obchodných spoločností. Na základe záznamov, ktoré sa majú viesť podľa § 90 ods. 3 AO, by sa finančným úradom malo umožniť preverenie dodržiavania zásad správania sa prepojených osôb tak, ako by boli obvyklými daňovníkmi, ktorí prepojení nie sú, a tým objektívne primeraného obmedzenia zisku. Hrozbou prirážky sa má zvýšiť ochota daňových poplatníkov dodržiavať povinnosť vyhotoviť záznamy.
- 20 Úprava tým v zásade slúži legitímnemu cieľu. Na dosiahnutie tohto cieľa sa zdá byť aj vhodná. Sporné ale je, či táto úprava je na dosiahnutie sledovaného cieľa

nevyhnutná. Aj za predpokladu, že § 90 ods. 3 AO sa má klasifikovať tak, že je v súlade s právom Únie [ako to spravil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) v rozhodnutí z roku 2013], podľa názoru vnútroštátneho súdu sa z hľadiska nevyhnutnosti zdá byť pochybný minimálne súlad § 162 ods. 4 AO s právom Únie, keďže daný predpis ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie legitímneho cieľa.

- 21 Povinnosť vyhotoviť záznamy vyplývajúca z § 90 ods. 3 AO by síce v zásade bola zbytočná, ak by zákonodarca s jej nesplnením nespojil žiadne negatívne následky pre daňovníka. To ale neznamená, že každý postih porušenia povinnosti by bol odôvodnený. S odkazom na rozsudok z 21. januára 2010 SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) vnútroštátny súd poukazuje na to, že úprava je pre dosiahnutie cieľa nevyhnutná len vtedy, ak sa obmedzuje na to, aby korigovala situácie, ktoré neobstoja v riadnej hospodárskej súťaži.
- 22 Navyše je potrebné brať ohľad na to, že nemecké právo popri úprave o prirážke podľa § 162 ods. 4 AO upravuje v § 162 ods. 3 AO ďalšiu sankciu, ak daňovník poruší svoju povinnosť spolupráce. Podľa tohto predpisu sa uplatní vyvrátená domnienka, že príjmy zdaniteľné v tuzemsku, na ktorých zisťovanie slúžia záznamy v zmysle § 90 ods. 3 AO, sú vyššie ako tie, ktoré daňovník priznal. Finančný úrad môže navyše pri odhade príjmov, ktoré sa dajú určiť len v určitom rámci, najmä len na základe cenového rozpätia, využiť tento rámec v neprospech daňovníka.
- 23 S touto úpravou sú s nesplnením povinnosti vyhotoviť záznamy podľa § 90 ods. 3 AO spojené rozsiahle daňové následky, takže sa zdá byť isté, že prípadné situácie, ktoré neobstoja v riadnej hospodárskej súťaži, sú opravené a daňovník nemá z porušenia povinnosti žiadnu daňovú výhodu. (Dodatočné) stanovenie prirážky podľa § 162 ods. 4 AO naopak ďalej neprispieva k správnomu určeniu dane, ktoré zohľadňuje trhovú hodnotu. Prejavuje sa skôr ako sankcia za porušenie povinnosti spolupráce podľa § 90 ods. 3 AO.
- 24 Pochybnosti o nevyhnutnosti úpravy o prirážke sú posilnené právnou úpravou o určovaní výšky prirážky. Výška prirážky tak nadväzuje na výšku zistenej dodatočne vymeranej sumy príjmov a tým priamo nezávisí od skutočného daňového dôsledku zistení. Prirážka sa navyše pri splnení podmienok stanoví vo výške 5 000 eur aj vtedy, ak suma dodatočne vymeraných príjmov sa nakoniec nemohla zistiť. Okrem toho je prirážka síce obmedzená maximálne do výšky 10 percent zistenej zvýšenej sumy príjmov, nie je však preň určená žiadna absolútna maximálna výška, okrem prípadu oneskoreného predloženia záznamov.
- 25 Keďže sa odôvodnenie podľa názoru vnútroštátneho súdu zdá byť nejasné, Súdnemu dvoru sa v prejudiciálnom konaní predkladá vyššie sformulovaná otázka.