



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

13. října 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování a volný pohyb služeb – Korporační daň – Určení zdanitelného příjmu společností – Plnění související se zahraničím – Povinnost vést daňovou dokumentaci v souvislosti s obchodními vztahy mezi osobami, které jsou ve vztahu závislosti – Odhad a navýšení zdanitelného příjmu jako sankce“

Ve věci C-431/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Bremen (Německo) ze dne 7. července 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 15. července 2021, v řízení

X GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Bremen,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X GmbH & Co. KG S. Stahlschmidtem J. Uterharkem, Rechtsanwälte, jakož i M. Giese, Steuerberaterin,
- za německou vládu J. Möllerem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 a 49 ES, jakož i článků 49 a 56 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi X GmbH & Co. KG a Finanzamt Bremen (finanční úřad v Brémách, Německo) ve věci navýšení zdanitelného příjmu, které posledně uvedený uplatnil (dále jen „daňová přírážka“) z důvodu nesplnění povinnosti vést daňovou dokumentaci v souvislosti s přeshraničními obchodními vztahy mezi propojenými společnostmi.

Právní rámec

- 3 Ustanovení § 90 Abgabenordnung (daňový zákoník) (BGBl. 2002 I, s. 3866), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový řád“), týkající se povinností daňového poplatníka spolupracovat, stanoví:

„(1) Dotyčné osoby jsou povinny při zjišťování skutečností spolupracovat. Svou povinnost spolupracovat plní zejména tím, že pravdivě sdělí všechny skutečnosti relevantní pro zdanění a poskytnou důkazy, které jsou jim známy. Rozsah těchto povinností závisí na okolnostech konkrétního případu.

[...]

(3) V případě transakcí se zahraničním prvkem je daňový poplatník povinen vést záznamy o druhu a obsahu svých obchodních vztahů s propojenými osobami ve smyslu § 1 odst. 2 Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zákon o zdanění v situacích s mezinárodním prvkem) ze dne 8. září 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713)]. Povinnost vést záznamy zahrnuje i hospodářské a právní základy dohody o cenách a jiných obchodních podmínkách uzavřené s propojenou osobou a respektující zásadu obvyklých tržních podmínek. V případě výjimečných obchodních transakcí musí být záznamy pořízeny bez zbytečného odkladu. Povinnosti vést záznamy se obdobně použijí na daňové poplatníky, kteří musí pro účely zdanění v tuzemsku rozdělit zisk mezi svůj tuzemský podnik a zahraniční provozovny nebo určit zisk tuzemských provozoven svého zahraničního podniku. Za účelem zajištění jednotného uplatňování práva je spolkové ministerstvo financí oprávněno se souhlasem Bundesrat stanovit prováděcím nařízením druh, obsah a rozsah záznamů, které mají být provedeny. Daňový orgán zpravidla musí vyžadovat předložení záznamů pouze za účelem provedení daňové kontroly. Předložení záznamů je založeno na § 97 s výhradou, že se odstavec 2 tohoto ustanovení nepoužije. Záznamy musí být předloženy na žádost ve lhůtě 60 dnů. Pokud se předložení týká záznamů vztahujících se na výjimečné obchodní transakce, lhůta činí 30 dnů. Ve zvláštních řádně odůvodněných případech může být lhůta pro předložení prodloužena.“

- 4 Ustanovení § 162 daňového zákoníku, nadepsané „Odhad daňových základů“, stanoví:

„(1) Není-li daňový orgán s to určit nebo vypočítat daňový základ, musí jej odhadnout. Vezme v úvahu všechny okolnosti, které jsou pro tento odhad relevantní.

[...]

(3) 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 neprovedl záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 třetí věty bez zbytečného odkladu, má se za to, není-li prokázán opak, že jeho příjmy podléhající dani v Německu, k jejichž zjištění záznamy ve smyslu § 90 odst. 3 slouží, jsou vyšší než příjmy jím přiznané. Musí-li daňový orgán v takovýchto případech provést odhad a lze-li tyto příjmy určit pouze v určitém odhadovaném rámci, zejména pouze na základě cenových rozpětí, lze tento odhadovaný rámec použít k tíži daňového poplatníka. Existují-li navzdory tomu, že daňový poplatník předložil použitelné záznamy, indicie v tom smyslu, že při dodržení zásady obvyklých tržních podmínek by jeho příjmy byly vyšší než příjmy vykázané na základě záznamů, a pokud nelze pochybnosti v tomto smyslu rozptýlit, protože propojená osoba nacházející se v zahraničí neplní své povinnosti součinnosti stanovené v § 90 odst. 2 nebo svou informační povinnost podle § 93 odst. 1, je třeba obdobně použít druhou větu.

(4) Pokud daňový poplatník nepředloží záznamy uvedené v § 90 odst. 3 nebo pokud jsou předložené záznamy v podstatě nepoužitelné, je třeba stanovit přírážku 5 000 eur. Přírážka činí nejméně 5 % a nanejvýš 10 % doměřených příjmů v důsledku opravy provedené podle odstavce 3, pokud v návaznosti na tuto opravu přírážka převyšuje 5 000 eur. V případě opožděného předložení použitelných záznamů činí maximální přírážka 1 000 000 eur, avšak alespoň 100 eur za každý celý den prodlení. V rozsahu, v němž je daňovým orgánům přiznána diskreční pravomoc ohledně výše přírážky, je třeba kromě účelu této přírážky, kterým je zajistit, aby daňový poplatník splnil povinnost provést a předložit záznamy uvedené v § 90 odst. 3 ve stanovené lhůtě, zohlednit zejména výhody, které daňový poplatník získal, a v případě opožděného předložení rovněž délku překročení lhůty. Přírážka se neuloží, pokud se nesplnění povinností vést záznamy podle § 90 odst. 3 jeví jako omluvitelné, nebo pokud je pochybení pouze nepatrné. Pochybení na straně zákonného zástupce nebo zmocněnce je třeba považovat za vlastní pochybení. Přírážka musí být zpravidla stanovena po ukončení daňové kontroly.“

- 5 Ustanovení § 1 odst. 2 zákona o zdanění v situacích s mezinárodním prvkem, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„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 je s to 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.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 6 X, žalobkyně v původním řízení, je komanditní společností se sídlem v Brémách (Německo), která vlastní a spravuje podíly a poskytuje asistenční, poradenské a manažerské služby. V době rozhodné z hlediska skutkových okolností v původním řízení vlastnila všechny podíly ve společnosti s ručením omezeným se sídlem v Německu, která sama vlastnila všechny podíly ve čtyřech dalších společnostech s ručením omezeným se sídlem v tomto členském státě.
- 7 Komplementářem X je společnost se sídlem v Německu a komanditistou X je společnost se sídlem v Nizozemsku, jejíž jediný společník, Y, je rovněž společností se sídlem v Nizozemsku.
- 8 V roce 2013 došlo k fúzi společnosti X a komplementářské společnosti.
- 9 Společnost Y poskytovala služby na základě příkazní smlouvy uzavřené na rok 2007 s komplementářem společnosti X a poté, na další roky sporného období, se společností X.
- 10 Tato smlouva stanoví, že odměna společnosti Y zohledňuje skutečně vynaložené náklady a výdaje, s výjimkou nákladů vynaložených společností Y v zájmu své společnosti (dále jen „nahraditelné náklady“).
- 11 Společnost Y je povinna vyhotovit doklady týkající se nahraditelných nákladů a podrobné roční vyúčtování. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Y však takové vyúčtování neposkytla.
- 12 U společnosti X byla provedena daňová kontrola za hospodářské roky 2007 až 2010, zejména pak poplatků za správu zaplacených společností Y. Doklady, které byla společnost X vyzvána předložit na základě povinnosti stanovené v § 90 odst. 3 daňového zákoníku (dále jen „povinnost vést daňovou dokumentaci“), považovala německá daňová správa za nedostatečné.
- 13 Dne 7. ledna 2016 nizozemská daňová správa na žádost společnosti X informovala německou daňovou správu o tom, že společnost Y vyfakturovala společnosti X veškeré své náklady, včetně nákladů, které nebyly nahraditelnými náklady.
- 14 Dne 17. března 2016 uzavřely společnost X a německá daňová správa za účasti společnosti Y dohodu, v níž bylo ujednáno, že část plateb společnosti X ve prospěch společnosti Y za sporné období ve výši 400 000 eur ročně a v celkové výši 1,6 milionu eur byla nesprávně zaúčtována jako provozní výdaje.
- 15 Ve své zprávě ze dne 10. června 2016 německá daňová správa uvedla, že doklady předložené společností X na základě povinnosti vést daňovou dokumentaci nejsou použitelné.
- 16 Dne 8. listopadu 2016 proto tento správní orgán uložil společnosti X povinnost zaplatit daňovou přírážku odpovídající 5 % z doměřených příjmů společnosti X, kterou tato správa odhadla na 20 000 eur ročně, tj. v celkové výši 80 000 eur.
- 17 Dne 9. prosince 2016 podala společnost X proti tomuto rozhodnutí odvolání k uvedenému správnímu orgánu, který jej zamítl.

- 18 Dne 27. prosince 2017 podala společnost X k Finanzgericht Bremen (finanční soud v Brémách, Německo) proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž tvrdila, že § 162 odst. 4 daňového zákoníku, na jehož základě jí byla uložena daňová přírážka, porušuje svobodu usazování.
- 19 Finanzgericht Bremen uvádí, že Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) rozhodl, že povinnost vést daňovou dokumentaci představuje omezení svobody usazování, které lze považovat za odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu, a zejména nutností zajistit zachování rozložení daňové pravomoci mezi členské státy a umožnit účinnou daňovou kontrolu, ale nevyjádřil se k souladu daňové přírážky, která může být uložena v případě porušení této povinnosti, s unijním právem. Podle předkládajícího soudu by tato přírážka mohla překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů.
- 20 V tomto kontextu se Finanzgericht Bremen (finanční soud v Brémách) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 43 ES a článek 49 SFEU zaručující svobodu usazování (nebo článek 49 ES a článek 56 SFEU zaručující volný pohyb služeb) vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je daňový poplatník v případě transakcí s mezinárodním prvkem 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 obchodních podmínkách uzavřené s 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 – není-li prokázán opak – že jeho příjmy podléhající v Německu dani, k jejichž zjištění tyto záznamy slouží, jsou vyšší než jím přiznané příjmy, a, pokud v takovémto případě musí finanční úřad provést odhad a tyto příjmy mohou být stanoveny pouze v určitém odhadovaném rámci, zejména pouze na základě cenových rozpětí, že lze tento odhadovaný rámec použít k tíži daňového poplatníka, ale navíc musí být stanovena přírážka, která činí nejméně 5 % a nanejvýš 10 % 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 prodlení, přičemž od vyměření přírážky lze upustit pouze v případě, že se nesplnění povinnosti vést tyto záznamy jeví jako omluvitelné nebo že pochybení je pouze nepatrné?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

- 21 Úvodem je třeba uvést, že ze samotného znění předkládacího rozhodnutí a ze znění položené otázky vyplývá, že je třeba poskytnout prvky výkladu unijního práva, které předkládajícímu soudu umožní posoudit slučitelnost s unijním právem nejen daňové přírážky sankcionující nedodržení povinnosti vést daňovou dokumentaci, ale i samotné této povinnosti.
- 22 Pro účely sporu v původním řízení se naproti tomu nejeví jako nezbytné poskytnout předkládajícímu soudu odpověď umožňující posoudit slučitelnost aspektů německé právní úpravy uvedených tímto soudem, které se týkají daňové přírážky uplatnitelné v případě opožděného předložení použitelných daňových dokladů, s unijním právem.

K použitelné svobodě pohybu

- 23 Je třeba poznamenat, že pokud se předběžná otázka týká ustanovení Smluv o ES a FEU vztahujících se na svobodu usazování a volného pohybu služeb, je třeba určit svobodu použitelnou ve sporu v původním řízení.
- 24 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely určení, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje ta či ona ze svobod pohybu, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 25 a citovaná judikatura).
- 25 Mimoto vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, spadají do oblasti působnosti svobody usazování (rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 28 a citovaná judikatura).
- 26 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že povinnost vést daňovou dokumentaci se týká pouze přeshraničních obchodních transakcí mezi „propojenými“ podniky ve smyslu vnitrostátního práva, přičemž toto propojení je vymezeno existencí vztahu závislosti, ať už kapitálové nebo jiné, který se patrně v každém jednotlivém případě vyznačuje nepochybným vlivem jednoho podniku na druhý. Tak je tomu v každém případě tehdy, pokud je toto propojení vymezeno takovou okolností, jako je okolnost sporu v původním řízení, že osoba přímo nebo nepřímo vlastní podíl odpovídající alespoň jedné čtvrtině kapitálu daňového poplatníka. Společnost Y totiž nepřímo vlastní prostřednictvím společnosti se sídlem v Nizozemsku 100 % kapitálu společnosti X se sídlem v Německu.
- 27 S ohledem na výše uvedené je třeba dotčenou vnitrostátní právní úpravu zkoumat výlučně z hlediska svobody usazování.
- 28 Kromě toho, i když předkládající soud ve své otázce odkázal na svobodu usazování zakotvenou v člancích 43 ES a 49 SFEU, bude odkazováno pouze na článek 49 SFEU, přičemž daný výklad bude platit v každém případě rovněž pro článek 43 ES.
- 29 Je proto třeba konstatovat, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě, podle které je zaprvé daňový poplatník povinen vést dokumentaci o druhu a obsahu, jakož i o hospodářském a právním základu ceny a jiných obchodních podmínkách svých přeshraničních obchodních transakcí s osobami, s nimiž je v kapitálovém nebo jiném vztahu závislosti, který umožňuje tomuto daňovému poplatníkovi nebo těmto osobám vykonávat na druhé uvedené osoby nepochybný vliv, a jež zadruhé v případě porušení této povinnosti stanoví nejen to, že není-li prokázán opak, má se za to, že jeho zdanitelné příjmy v dotyčném členském státě jsou vyšší než přiznané příjmy, přičemž daňová správa může provést odhad k tíži daňového poplatníka, ale i uložení přírážky ve výši odpovídající nejméně 5 % a nanejvýš 10 % vypočtených doměřených příjmů, avšak minimálně 5 000 eur, ledaže by nesplnění této povinnosti bylo omluvitelné nebo by pochybení bylo nepatrné.

K existenci omezení svobody usazování

K povinnosti podat daňové přiznání

- 30 Podle ustálené judikatury svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává občanům Evropské unie, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU právo společností založených podle právních předpisů členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, vykonávat činnost v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 21 a citovaná judikatura].
- 31 Soudní dvůr zejména rozhodl, že vnitrostátní právní úprava, podle které neobvyklé nebo bezúplatné výhody poskytnuté společností-rezidentem ve prospěch společnosti, jež je k ní ve vztahu závislosti, jsou připočteny k vlastnímu zisku první společnosti, pouze pokud je společnost-příjemce usazena v jiném členském státě, představuje omezení svobody usazování [rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 24 a citovaná judikatura].
- 32 V projednávaném případě se povinnost vést daňovou dokumentaci týká přeshraničních obchodních transakcí mezi společností-rezidentem a jinou společností, s níž je v kapitálovém nebo jiném vztahu závislosti, který umožňuje této jiné společnosti vykonávat nepochybný vliv na společnost-rezidenta. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru mimoto vyplývá, že na společnosti-rezidenty se nevztahuje srovnatelná povinnost, pokud jde o obchodní transakce uzavřené se společnostmi-rezidenty.
- 33 Takové rozdílné zacházení může představovat omezení svobody usazování ve smyslu článku 49 SFEU, jelikož se společnostmi usazenými ve státě zdanění je zacházeno méně příznivě, pokud jsou společnosti, s nimiž jsou ve vztahu závislosti, usazeny v jiném členském státě.
- 34 Mateřská společnost usazená v jiném členském státě by totiž mohla být nucena upustit od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v prvně uvedeném členském státě [obdobně viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 27 a citovaná judikatura].
- 35 Podle ustálené judikatury přitom daňové opatření, které může narušit svobodu usazování, lze připustit pouze tehdy, týká-li se situací, jež nejsou objektivně srovnatelné, nebo může-li být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu uznanými v unijním právu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 28 a citovaná judikatura].
- 36 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací daného členského státu musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i předmět a obsah těchto ustanovení [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 69].

- 37 Německá vláda však v podstatě uvádí argumenty týkající se nezbytnosti zajistit účinnost daňové kontroly převodních cen za účelem ověření souladu přeshraničních transakcí daňového poplatníka s propojenými podniky s tržními podmínkami, které nesouvisejí s otázkou srovnatelnosti situací, ale s důvody vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňové kontroly za účelem zachování vyváženého rozložení daňové pravomoci mezi členskými státy (obdobně viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 40).
- 38 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru totiž vyplývá, že taková právní úprava tím, že usnadňuje daňové kontroly, sleduje cíl zajistit vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členské státy, což představuje, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, naléhavý důvod obecného zájmu [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 63, a ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 31].
- 39 Nezbytnost zachovat vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členské státy je přitom s to odůvodnit rozdílné zacházení, má-li přezkoumávaný systém předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem uskutečňovaným na jeho území (rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 43).
- 40 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že umožnit dceřiným společnostem společností-nerezidentů převést své zisky ve formě neobvyklých výhod na jejich mateřské společnosti by mohlo ohrozit vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členské státy, a že by to mohlo narušit samotný systém rozložení daňové pravomoci mezi členské státy, neboť členský stát, v němž se nachází dceřiná společnost poskytující takové výhody, by se musel vzdát svého práva, jakožto členský stát sídla této dceřiné společnosti, na zdanění příjmů této dceřiné společnosti v případný prospěch členského státu, v němž se nachází sídlo mateřské společnosti, která těchto výhod požívá [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 32 a citovaná judikatura].
- 41 Proto tím, že se od daňového poplatníka, v projednávaném případě od dceřiné společnosti, která je rezidentem v členském státě zdanění, požaduje, aby vypracoval dokumentaci týkající se jeho přeshraničních obchodních transakcí s podniky, s nimiž je ve vztahu závislosti, a zahrnující jak druh a podmínky těchto transakcí, tak hospodářský a právní základ dohod o cenách a jiných obchodních podmínkách, umožňuje povinnost vést daňovou dokumentaci tomuto členskému státu účinněji a přesněji kontrolovat, zda byla tato plnění uzavřena v souladu s tržními podmínkami, a vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem prováděným na jeho území [obdobně viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 33].
- 42 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava, která stanoví povinnost vést daňovou dokumentaci, jež zajišťuje účinnější a přesnější daňovou kontrolu daňového poplatníka a jejímž cílem je zamezit tomu, aby byly zisky uskutečněné v dotyčném členském státě převáděny mimo dosah daňové pravomoci posledně uvedeného státu prostřednictvím transakcí, které neodpovídají tržním podmínkám, aniž by byly zdaněny, je tudíž s to zajistit ochranu rozložení daňové pravomoci mezi členské státy [obdobně viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 34].

- 43 Je však důležité, aby taková právní úprava nepřekračovala meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle.
- 44 Tak je tomu tehdy, pokud je daňovému poplatníkovi umožněno bez nadměrné administrativní zátěže předložit příslušné doklady vztahující se k přeshraničním obchodním transakcím s podniky, s nimiž je ve vztahu závislosti [obdobně viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá společnosti-nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 36].
- 45 V projednávané věci ze samotného znění položené otázky vyplývá, že se povinnost vést daňovou dokumentaci týká „druhu a obsahu“ obchodních vztahů, ale také „hospodářských a právních základů dohody o cenách a jiných obchodních podmínkách“. Podle § 90 odst. 3 daňového zákoníku však druh, obsah a rozsah záznamů, které mají být provedeny, musí být stanoveny prováděcím nařízením, jehož znění není v předkládacím rozhodnutí uvedeno a v jehož případě přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda nemůže daňovému poplatníkovi způsobit nadměrnou administrativní zátěž.
- 46 Z předkládacího rozhodnutí kromě toho vyplývá, že daňový orgán musí zpravidla požadovat předložení těchto dokladů pouze pro účely daňové kontroly a že k tomuto předložení musí v zásadě dojít ve lhůtě 60 dnů, která může být ve zvláštních řádně odůvodněných případech prodloužena.
- 47 S výhradou ověření, které v tomto ohledu přísluší předkládajícímu soudu, proto nic nenasvědčuje tomu, že by taková povinnost vést daňovou dokumentaci překračovala meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle.
- 48 Z toho vyplývá, že článek 49 SFEU takové povinnosti v zásadě nebrání.

K daňové příirážce

- 49 Pokud jde o daňovou příirážku, která sankcionuje nedodržení povinnosti vést daňovou dokumentaci, je třeba připomenout, že i když sankční režimy v oblasti daní spadají, vzhledem k neexistenci harmonizace na úrovni Unie, do pravomoci členských států, nemohou takové režimy ohrožovat svobody stanovené Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 37 a citovaná judikatura).
- 50 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě daňová příirážka sankcionuje nedodržení povinnosti vést daňovou dokumentaci, která může představovat omezení svobody usazování, může sama o sobě takové omezení představovat.
- 51 Nicméně, jak bylo připomenuto v bodě 35 tohoto rozsudku, takové omezení lze připustit, pokud je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a pokud je v takovém případě jeho použití s to zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.
- 52 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pro účely záruky účinného dodržování vnitrostátní právní úpravy lze považovat uložení sankcí, včetně sankcí trestněprávní povahy, za nezbytné, avšak za podmínky, že povaha a výše uložené sankce jsou v každém jednotlivém případě přiměřené závažnosti porušení, které má být sankcionováno (rozsudek ze dne 3. března 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 47 a citovaná judikatura).

- 53 Pokud jde o otázku, zda je daňová přírážka s to zaručit cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem, je třeba podotknout, že uplatnění přírážky v dostatečně vysoké výši může odradit daňového poplatníka, na něhož se vztahuje povinnost vést daňovou dokumentaci, od toho, aby tuto povinnost porušoval, a zabránit tak tomu, aby byl členský stát zdanění zbaven možnosti účinně kontrolovat přeshraniční transakce mezi společnostmi, které jsou ve vztahu závislosti, za účelem zajištění vyváženého rozložení daňové pravomoci mezi členskými státy.
- 54 Argument žalobkyně v původním řízení a Evropské komise, že taková přírážka nemusí být nezbytná, pokud ve srovnatelných vnitrostátních situacích již existují mírnější sankce, se ve skutečnosti spíše týká přiměřenosti výše daňové přírážky. V každém případě je třeba poznamenat, že existence takových sankcí nevyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici. Mimoto je třeba poukázat na to, že skutečnost, že německá právní úprava stanoví mírnější sankce v případě, že daňový poplatník neplní v čistě vnitrostátních situacích povinnosti spolupráce v oblasti boje proti daňovým únikům a nekalé daňové soutěže, je pro účely posouzení nezbytnosti daňové přírážky, která sleduje odlišný cíl, a sice zachování vyváženého rozložení daňové pravomoci mezi členskými státy, *a priori* irelevantní.
- 55 Pokud jde o přiměřenost této přírážky, je třeba konstatovat, že uložení sankce ve výši nejméně 5 % a nanejvýš 10 % doměřených příjmů v důsledku opravy provedené daňovou správou v případě porušení povinnosti vést daňovou dokumentaci, aniž by byla omezena maximální absolutní částka, avšak minimálně ve výši 5 000 eur, včetně v případě, kdy daňová správa nakonec žádnou daň z příjmu nedoměří, samo o sobě nemůže vést k uložení sankce v nepřiměřené výši.
- 56 Jak uvádí Komise, stanovení výše této sankce jako procenta z opravy zdanitelného příjmu totiž umožňuje stanovit vztah mezi výší pokuty a závažností nesplnění povinnosti. Stanovení minimální sankce ve výši 5 000 eur mimoto umožňuje zachovat odrazující účinek daňové přírážky v případě, že je její minimální výše příliš nízká, zatímco stanovení maximální výše 10 % zajišťuje, aby výše této přírážky nebyla nadměrná.
- 57 Tuto analýzu podporuje skutečnost, že daňová přírážka se neuplatní, pokud je porušení povinnosti vést daňovou dokumentaci omluvitelné nebo pokud je pochybení pouze nepatrné.
- 58 Konečně okolnost, že německá právní úprava rovněž stanoví v případě porušení povinnosti podat daňové přiznání opravu zdanitelných příjmů daňového poplatníka, u nichž se pak uplatní vyvratitelná domněnka, že byly podhodnoceny, nemůže odůvodnit odlišný výklad.
- 59 Tato pravidla totiž mají odlišnou povahu od úpravy daňové přírážky, neboť jejich účelem není sankcionovat nesplnění povinnosti vést daňovou dokumentaci, nýbrž opravit výši zdanitelných příjmů daňového poplatníka.
- 60 Článek 49 SFEU musí být proto vykládán v tom smyslu, že nebrání ani takové daňové přírážce, jako je přírážka dotčená v původním řízení.
- 61 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je zaprvé daňový poplatník povinen vést dokumentaci o druhu a obsahu, jakož i o hospodářském a právním základu ceny a jiných obchodních podmínkách svých přeshraničních obchodních transakcí s osobami, s nimiž je v kapitálovém nebo jiném vztahu závislosti, který umožňuje tomuto daňovému poplatníkovi nebo těmto osobám vykonávat na druhé uvedené osoby nepochybný vliv, a jež zadruhé v případě porušení této povinnosti stanoví nejen to, že není-li prokázán opak, má se

za to, že jeho zdanitelné příjmy v dotyčném členském státě jsou vyšší než přiznané příjmy, přičemž daňová správa může provést odhad k tíži daňového poplatníka, ale i uložení přírážky ve výši odpovídající nejméně 5 % a nanejvýš 10 % vypočtených doměřených příjmů, avšak minimálně 5 000 eur, ledaže by nesplnění této povinnosti bylo omluvitelné nebo by pochybení bylo nepatrné.

K nákladům řízení

- 62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je zaprvé daňový poplatník povinen vést dokumentaci o druhu a obsahu, jakož i o hospodářském a právním základu ceny a jiných obchodních podmínkách svých přeshraničních obchodních transakcí s osobami, s nimiž je v kapitálovém nebo jiném vztahu závislosti, který umožňuje tomuto daňovému poplatníkovi nebo těmto osobám vykonávat na druhé uvedené osoby nepochybný vliv, a jež zadruhé v případě porušení této povinnosti stanoví nejen to, že není-li prokázán opak, má se za to, že jeho zdanitelné příjmy v dotyčném členském státě jsou vyšší než přiznané příjmy, přičemž daňová správa může provést odhad k tíži daňového poplatníka, ale i uložení přírážky ve výši odpovídající nejméně 5 % a nanejvýš 10 % vypočtených doměřených příjmů, avšak minimálně 5 000 eur, ledaže by nesplnění této povinnosti bylo omluvitelné nebo by pochybení bylo nepatrné.

Podpisy.