

Downloaded via the EU tax law app / web

62021CJ0431

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 13. októbra 2022 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa a slobodné poskytovanie služieb – Daň z príjmov právnických osôb – Určenie zdaniteľného príjmu spoločností – Transakcie súvisiace so zahraničím – Povinnosť viesť daňovú dokumentáciu s ohľadom na obchodné vzťahy medzi osobami, ktoré sú vo vzťahu závislosti – Odhad a zvýšenie zdaniteľného príjmu z dôvodu sankcie“

Vo veci C-431/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Bremen (Finančný súd Brémy, Nemecko) zo 7. júla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 15. júla 2021, ktorý súvisí s konaním:

X GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Bremen,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory L. S. Rossi, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: N. Emiliou,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

–

X GmbH & Co. KG, v zastúpení: S. Stahlschmidt, J. Uterhark, Rechtsanwälte, a M. Giese, Steuerberaterin,

–

nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

–

Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 a 49 ES, ako aj článkov 49 a 56 ZFEÚ.

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou X GmbH & Co. KG a Finanzamt Bremen (Daňový úrad Brémy, Nemecko) vo veci zvýšenia zdaniteľného príjmu uplatneného týmto úradom (alej len „zvýšenie dane“) z dôvodu nedodržania daňovej povinnosti viesť dokumentáciu týkajúcu sa cezhraničných obchodných vzťahov medzi prepojenými spoločnosťami.

Právny rámec

3

Ustanovenie § 90 Abgabenordnung (daňový poriadok) (BGBl. 2002 I, s. 3866) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (alej len „daňový poriadok“), ktorý sa týka povinnosti daňovníka spolupracovať, stanovuje:

„(1) Dotknuté osoby sú povinné spolupracovať pri zisťovaní skutkového stavu. Túto povinnosť plnia predovšetkým formou pravdivého oznamovania všetkých skutočností, ktoré sú relevantné pre zdanenie, a formou predkladania dôkazov, ktoré sú im známe. Rozsah týchto povinností závisí od okolností jednotlivého prípadu.

...

(3) V prípade transakcií s cudzím prvkom je daňovník povinný viesť záznamy o povahe a obsahu svojich obchodných vzťahov s prepojenými osobami v zmysle § 1 ods. 2 Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (zákon o zdanení transakcií s cudzinou) z 8. septembra 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713)]. Povinnosť viesť záznamy sa vzťahuje aj na ekonomické a právne základy dohody o cenách a iných obchodných podmienkach uzavretej s prepojenými osobami v súlade so zásadou nezávislého vzťahu. V prípade výnimočných obchodných operácií sa záznamy musia vyhotoviť v krátkom čase. Povinnosť viesť záznamy sa uplatňuje analogicky na daňovníkov, ktorí musia na účely zdanenia na vnútroštátnej úrovni rozdeliť zisky medzi ich tuzemský podnik a zahraničné prevádzky, alebo určiť zisk vnútroštátnych prevádzok ich zahraničného podniku. Na účely zabezpečenia jednotného uplatňovania práva je spolkové ministerstvo financií oprávnené so súhlasom Bundesrat vymedziť prostredníctvom vykonávacieho dekrétu povahu, obsah a rozsah záznamov, ktoré sa majú vyhotoviť. Daňový orgán spravidla smie požadovať predloženie záznamov len na účely uskutočnenia daňovej kontroly. Predloženie záznamov je založené na § 97 s výhradou, že odsek 2 tohto ustanovenia sa neuplatní. Predloženie sa uskutoční na základe žiadosti v lehote 60 dní. Pokiaľ sa predloženie týka záznamov vzťahujúcich sa na výnimočné obchodné operácie, lehota je 30 dní. V riadne odôvodnených osobitných prípadoch možno lehotu na predloženie záznamov predĺžiť.“

4

Ustanovenie § 162 daňového poriadku s názvom „Odhad zdaniteľných základov“ stanovuje:

„(1) Ak nie je daňový orgán schopný určiť alebo vypočítať zdaniteľný základ, musí ho odhadnúť. Zohľadní pritom všetky okolnosti, ktoré sú relevantné pre tento odhad.

...

(3) Ak daňovník nesplní svoje povinnosti spolupráce stanovené v § 90 ods. 3 tým, že nepredloží záznamy, alebo ak sú predložené záznamy v zásade nepoužiteľné, alebo ak sa zistí, že daňovník nevyhotovil záznamy v zmysle § 90 ods. 3 tretej vety včas, platí vyvrátená domnienka, že jeho príjmy zdaniteľné v tuzemsku, ku ktorých zisteniu slúžia záznamy v zmysle § 90 ods. 3, sú vyššie ako príjmy, ktoré priznal. Ak má daňový orgán v takýchto prípadoch vykonať odhad a tieto príjmy možno určiť len v určitom odhadovanom rámci, najmä na základe cenových rozpätí, možno tento rámec využiť v neprospech daňovníka. Ak aj napriek predloženiu využiteľných záznamov zo strany daňovníka existujú indície v tom zmysle, že v prípade dodržania zásady nezávislého vzťahu by jeho príjmy boli vyššie ako príjmy vykázané na základe záznamov, a ak pochybnosti v tomto zmysle nemožno odstrániť, pretože prepojená osoba nachádzajúca sa v zahraničí si neplní svoje povinnosti spolupráce stanovené v § 90 ods. 2 alebo informačné povinnosti uvedené v § 93 ods. 1, treba analogicky uplatniť druhú vetu.

(4) Ak daňovník nepredloží záznamy uvedené v § 90 ods. 3, alebo ak sú predložené záznamy v zásade nepoužiteľné, treba stanoviť zvýšenie o 5000 eur. Zvýšenie predstavuje najmenej 5 % a najviac 10 % dodatočnej sumy príjmov vyplývajúcej z opravy vykonanej podľa odseku 3, ak v nadväznosti na túto opravu zvýšenie presiahne 5000 eur. V prípade oneskoreného predloženia použiteľných záznamov je maximálna výška zvýšenia 1000000 eur, avšak najmenej 100 eur za každý deň prekročenia lehoty. V rozsahu, v akom je daňovým orgánom priznaná diskretná právomoc, pokiaľ ide o sumu zvýšenia, je potrebné okrem cieľa tohto zvýšenia, ktorým je dodržanie povinností, daňovníkom vyhotoviť a predložiť v stanovených lehotách záznamy uvedené v § 90 ods. 3, zohľadniť najmä výhody získané daňovníkom, a v prípade oneskoreného predloženia aj dĺžku trvania prekročenia lehoty. Ak je nesplnenie povinnosti viesť záznamy uvedené v § 90 ods. 3 ospravedliteľné, alebo ak je chyba len nepatrná, nemusí dôjsť k zvýšeniu. Pochybenie, ktorého sa dopustil zákonný zástupca alebo osoba poverená plnením povinnosti, sa má považovať za vlastné pochybenie. Zvýšenie dane sa spravidla stanoví po skončení daňovej kontroly.“

5

Ustanovenie § 1 ods. 2 zákona o zdanení transakcií s cudzinou v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Osoba je prepojená s daňovníkom, ak:

1.

osoba u daňovníka vlastní najmenej štvrtinový priamy alebo nepriamy (podstatný) podiel, alebo daňovníka 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 alebo v daňovníkovi, alebo môže na oboch priamo alebo nepriamo vykonávať dominantný vplyv, alebo

3.

je osoba alebo da?ovník schopná/ý v rámci dojednaní podmienok obchodných vz?ahov vykonáva? ur?itý vplyv na da?ovníka alebo osobu, ktorý nepramení z tohto obchodného vz?ahu, alebo pokia? má jeden z nich vlastný záujem na dosiahnutí príjmov druhou osobou.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6

X, žalobky?a vo veci samej, je komanditnou spoločnosťou so sídlom v Brémach (Nemecko), ktorá vlastní a spravuje podiely a poskytuje asisten?né, poradenské a manažérske služby. V ?ase skutkových okolností vo veci samej vlastnila všetky obchodné podiely v spoločnosti s ru?ením obmedzeným so sídlom v Nemecku, ktorá sama vlastnila všetky obchodné podiely v štyroch ?alších spoločnostiach s ru?ením obmedzeným so sídlom v tomto ?lenskom štáte.

7

Komplementárom spoločnosti X je spoločnosť so sídlom v Nemecku a komanditistom spoločnosti X je spoločnosť so sídlom v Holandsku, ktorej jediný spoločník Y je tiež spoločnosťou so sídlom v Holandsku.

8

V roku 2013 došlo medzi X a komplementárnou spoločnosťou k fúzii.

9

Y poskytovala služby na základe mandátnej zmluvy uzavretej na rok 2007 s komplementárom spoločnosti X a potom v nasledujúcich rokoch uzavretej so spoločnosťou X.

10

Táto zmluva stanovuje, že odmena spoločnosti Y zoh?ad?uje skuto?ne vynaložené náklady a výdavky s výnimkou nákladov, ktoré Y vynaložila v záujme svojej spoločnosti (?alej len „nahradite?né náklady“).

11

Y je povinná vyhotovova? dokumenty týkajúce sa nahradite?ných nákladov a podrobné ro?né vyú?tovanie. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že Y takéto vyú?tovanie neposkytla.

12

V spoločnosti X prebehla da?ová kontrola týkajúca sa hospodárskych rokov 2007 až 2010, predovšetkým manažérskych nákladov zaplatených spoločnosti Y. Nemecká da?ová správa považovala dokumentáciu požadovanú od spoločnosti X na základe povinnosti upravenej v § 90 ods. 3 da?ového poriadku (?alej len „povinnos? vies? da?ovú dokumentáciu“) za nedostato?nú.

13

Dňa 7. januára 2016 holandská daňová správa, na ktorú sa X obrátila, informovala nemeckú daňovú správu, že Y fakturovala spoločnosti X všetky svoje náklady, vrátane nákladov, ktoré neboli nahraditeľnými nákladmi.

14

Dňa 17. marca 2016 sa X a nemecká daňová správa za účasti spoločnosti Y vzájomne dohodli, že časť platieb spoločnosti X v prospech spoločnosti Y uskutočnených počas sporného obdobia vo výške 400000 eur ročne a v celkovej výške 1,6 milióna eura bola nesprávne zaúčtovaná ako prevádzkové výdavky.

15

Nemecká daňová správa vo svojej správe z 10. júna 2016 uviedla, že dokumenty predložené spoločnosťou X na základe povinnosti viesť daňovú dokumentáciu nie sú použiteľné.

16

V dôsledku toho tento úrad 8. novembra 2016 uložil spoločnosti X povinnosť zaplatiť zvýšenie dane zodpovedajúce 5 % dodatočnej sumy príjmov spoločnosti X, ktoré táto správa odhadla na 20000 eur ročne, teda v celkovej výške 80000 eur.

17

X podala 9. decembra 2016 na uvedenú správu proti tomuto rozhodnutiu námietku, ktorú správa zamietla.

18

X 27. decembra 2017 podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht Bremen (Finančný súd Brémy, Nemecko), v ktorej tvrdila, že § 162 ods. 4 daňového poriadku, na základe ktorého jej bolo uložené zvýšenie dane, porušuje slobodu usadiť sa.

19

Finanzgericht Bremen (Finančný súd Brémy) uvádza, že Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol, že povinnosť viesť daňovú dokumentáciu predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré možno považovať za odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, a najmä potrebou zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a umožniť účinnú daňovú kontrolu, ale nevyjadril sa k súladu zvýšenia dane, ktoré možno uložiť v prípade porušenia tejto povinnosti, s právom Únie. Podľa vnútroštátneho súdu by toto zvýšenie mohlo ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

20

Za týchto podmienok Finanzgericht Bremen (Finančný súd Brémy) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia článku 43 ES a článku 49 ZFEÚ zaručujúce slobodu usadiť sa (respektíve článok 49 ES a článok 56 ZFEÚ zaručujúce slobodné poskytovanie služieb) vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej má daňovník v situáciách, ktoré sa týkajú transakcií s cudzím prvkom, vyhotovovať záznamy o povahe a obsahu jeho obchodnoprávných vzťahov s prepojenými osobami, ktoré zahŕňajú aj ekonomické a právne

základy dohody o cenách a iných obchodných podmienkach s prepojenými osobami a ktoré rešpektujú zásadu nezávislého vzťahu, a podľa ktorej v prípade, keď daovník uvedené záznamy na žiadosť finančnej správy nepredloží, alebo predložené záznamy sú v zásade nepoužiteľné, sa nielen uplatní vyvrátená domnienka, že jeho zdaniteľné príjmy v Nemecku, na ktorých zistenie slúžia tieto záznamy, sú vyššie ako ním priznané príjmy, a ak v takýchto prípadoch daňový úrad má odhadnúť príjmy a tieto príjmy sa dajú určiť len podľa určitého rámca, najmä na základe cenového rozpätia, môže tento rámec využiť v neprospech daovníka, pričom navyše musí stanoviť zvýšenie dane, ktoré predstavuje minimálne 5 % a maximálne 10 % zistenej dodatočnej sumy príjmov, ale minimálne 5000 eur, a pri oneskorenom predložení použiteľných záznamov až 1000000 eur, minimálne však 100 eur za každý celý deň prekročenia lehoty, pričom od stanovenia zvýšenia dane sa má upustiť len vtedy, ak nesplnenie povinnosti vyhotoviť záznamy, sa zdá byť ospravedliteľné alebo zavinenie je len nepatrné“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

21

Na úvod treba uviesť, že zo samotného znenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo znenia položenej otázky vyplýva, že je potrebné poskytnúť výklad práva Únie, ktorý by vnútroštátnemu súdu umožnil posúdiť súlad s právom Únie nielen zvýšenia dane, ktorým sa sankcionuje nedodržanie povinnosti viesť daňovú dokumentáciu, ale aj samotnej tejto povinnosti.

22

Naproti tomu na účely sporu vo veci samej zrejme nie je potrebné poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď umožňujúcu posúdiť súlad aspektov nemeckej právnej úpravy, na ktoré poukazuje tento súd a ktoré sa týkajú zvýšenia dane uplatniteľnej v prípade oneskoreného predloženia uplatniteľnej daňovej dokumentácie, s právom Únie.

O uplatniteľnosti voľného pohybu

23

Treba uviesť, že hoci sa prejudiciálna otázka týka ustanovení Zmlúv o ES a FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa a slobodného poskytovania služieb, treba určiť slobodu uplatniteľnú v spore vo veci samej.

24

V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že na účely určenia, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 25 a citovaná judikatúra).

25

Okrem toho na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len na podiely umožňujúce vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahuje sloboda usadiť sa (pozri rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 28 a citovanú judikatúru).

26

V tejto súvislosti treba uviesť, že povinnosť viesť daňovú dokumentáciu sa týka iba cezhraničných obchodných operácií medzi „prepojenými“ podnikmi v zmysle vnútroštátneho práva, pričom táto prepojenosť je definovaná existenciou závislého kapitálového alebo iného vzťahu, ktorý sa zrejme v každom prípade vyznačuje určitým vplyvom jedného podniku na druhý. To platí v každom prípade vtedy, keď je tento vzťah vymedzený takou okolnosťou, akou je okolnosť v spore vo veci samej, že osoba vlastní priamo alebo nepriamo podiel zodpovedajúci aspoň štvrtine základného imania daňovníka. Y totiž nepriamo vlastní prostredníctvom spoločnosti so sídlom v Holandsku 100 % základného imania spoločnosti X so sídlom v Nemecku.

27

Vzhľadom na vyššie uvedené treba spornú vnútroštátnu právnu úpravu preskúmať výlučne z hľadiska slobody usadiť sa.

28

Okrem toho, hoci vnútroštátny súd vo svojej otázke odkázal na slobodu usadiť sa zakotvenú v článkoch 43 ES a 49 ZFEÚ, bude sa odkazovať len na článok 49 ZFEÚ, pričom daný výklad v každom prípade bude platiť aj pre článok 43 ES.

29

V dôsledku toho je potrebné vychádzať z predpokladu, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave, podľa ktorej v prvom rade daňovník má povinnosť viesť dokumentáciu o povahe a obsahu, ako aj o ekonomickom a právnom základe cien a iných obchodných podmienok svojich cezhraničných transakcií s osobami, s ktorými je v závislom kapitálovom alebo inom vzťahu, ktorý tomuto daňovníkovi alebo týmto osobám umožňuje mať na iných istý vplyv, a podľa ktorej v druhom rade v prípade porušenia tejto povinnosti platí vyvrátená domnienka, že jeho zdaniteľné príjmy v dotknutom členskom štáte sú vyššie než priznané príjmy, pričom daňová správa môže vykonať odhad príjmov v neprospech daňovníka, ale aj uplatniť zvýšenie dane vo výške minimálne 5 % a maximálne 10 % zistenej vyššej sumy príjmov, ale minimálne 5000 eur, ibaže by nesplnenie tejto povinnosti bolo ospravedliteľné alebo zavinenie bolo len nepatrné.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

O povinnosti podať daňové priznanie

30

Podľa ustálenej judikatúry sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Európskej únie, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, vykonávať svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia [rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 21 a citovaná judikatúra].

31

Súdny dvor predovšetkým rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej nezvyčajné alebo bezodplatné výhody poskytnuté zo strany spoločnosti rezidenta inej spoločnosti, ktorá je s ňou vo vzťahu vzájomnej závislosti, sa pripočítajú k vlastným ziskom prvej uvedenej spoločnosti

len vtedy, ak má prijímajúca spoločnosť sídlo v inom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa [rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 24 a citovaná judikatúra].

32

V prejednávanej veci sa povinnosť viesť daňovú dokumentáciu týka cezhraničných obchodných transakcií uskutočnených medzi spoločnosťou rezidentom a inou spoločnosťou, s ktorou má závislý kapitálový alebo iný vzťah, ktorý tejto spoločnosti umožňuje vykonávať istý vplyv nad spoločnosťou rezidentom. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru okrem toho vyplýva, že spoločnosti rezidenti nepodliehajú porovnateľnej povinnosti v súvislosti s obchodnými transakciami uzavretými so spoločnosťami rezidentmi.

33

Takéto rozdielne zaobchádzanie môže predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ v prípade, že sa so spoločnosťami usadenými v štáte zdanenia zaobchádza menej priaznivo, keď spoločnosti, s ktorými sú vo vzťahu závislosti, majú sídlo v inom členskom štáte.

34

Materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte by totiž mohla byť nútená upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v tomto prvom členskom štáte [pozri analogicky rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 27 a citovanú judikatúru].

35

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je daňové opatrenie, ktoré môže brániť slobode usadiť sa, prípustné, len ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu uznanými právom Únie. Okrem toho musí byť toto obmedzenie vhodné na dosiahnutie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa [rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 28 a citovaná judikatúra].

36

V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou v členskom štáte sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia, ako aj ich predmet a obsah [rozsudok zo 7. apríla 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Oslobodenie zmluvných investičných fondov od dane), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 69].

37

Nemecká vláda však v podstate uvádza tvrdenia týkajúce sa potreby zabezpečiť účinnosť daňovej kontroly transferových cien na účely overenia súladu cezhraničných transakcií daňovníka s prepojenými podnikmi s trhovými podmienkami, čo skôr súvisí s dôvodmi založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol na účely zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi než s porovnateľnosťou situácií (pozri analogicky rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 40).

Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru totiž vyplýva, že takáto právna úprava tým, že uľahčuje daňové kontroly, sleduje cieľ spočívajúcí v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, čo predstavuje, ako vyplýva z judikatúry Súdného dvora, naliehavý dôvod všeobecného záujmu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 63, a z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 31].

Nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi teda môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie v prípade, ak je cieľom skúmaného režimu predchádzanie konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 43).

V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že ak by sa dcérskym spoločnostiam spoločností nerezidentov umožnilo previesť svoje zisky vo forme nezvyčajných výhod do ich materských spoločností, mohlo by to ohroziť vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, a že by to mohlo ohroziť samotný systém rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože členský štát dcérskej spoločnosti, ktorá poskytuje takéto výhody, by bol nútený vzdať sa svojho práva zdanenia materskú spoločnosť ako štát sídla tejto dcérskej spoločnosti v prospech členského štátu sídla prijímajúcej materskej spoločnosti [pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 32 a citovanú judikatúru].

V dôsledku toho tým, že sa od daňovníka, v predmetnom prípade od dcérskej spoločnosti rezidenta v členskom štáte zdanenia, vyžaduje, aby vypracoval dokumentáciu týkajúcu sa jeho cezhraničných obchodných transakcií s podnikmi, s ktorými je vo vzťahu závislosti, a ktorá sa týka tak povahy, ako aj podmienok týchto transakcií, a zároveň ekonomických a právnych základov dohôd o cenách a iných obchodných podmienok, umožňuje povinnosť viesť daňovú dokumentáciu, aby tento členský štát účinnejšie a presnejšie kontroloval, či tieto transakcie boli uskutočnené v súlade s jeho trhovými podmienkami, a aby vykonával svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami uskutočnenými na jeho území [pozri analogicky rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 33].

Taká vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava stanovujúca povinnosť viesť daňovú dokumentáciu, ktorá zabezpečuje účinnejšiu a presnejšiu daňovú kontrolu daňovníka, a ktorá má zabrániť tomu, aby zisky dosiahnuté v dotknutom členskom štáte boli prevádzané mimo jeho daňovej pôsobnosti prostredníctvom transakcií, ktoré by nie sú v súlade s trhovými podmienkami bez toho, aby boli zdanené, je spôsobilá zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi [pozri analogicky rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 34].

43

Je však dôležité, aby takáto právna úprava nešla nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

44

Tak je to v prípade, ak daňovník môže bez nadmerného administratívneho zaťaženia predložiť relevantné dokumenty týkajúce sa cezhraničných obchodných operácií s podnikmi, s ktorými je vo vzťahu závislosti [pozri analogicky rozsudok z 8. októbra 2020, Impresa Pizzarotti (Neobvyklá výhoda poskytnutá spoločnosti nerezidentovi), C-558/19, EU:C:2020:806, bod 36].

45

V prejednávanej veci zo samotného znenia položenej otázky vyplýva, že povinnosť viesť daňovú dokumentáciu sa týka „povahy a obsahu“ obchodných vzťahov, ale aj „ekonomických a právnych základov dohôd o cenách a ostatných obchodných podmienkach“. § 90 ods. 3 daňového poriadku však spresňuje, že povaha, obsah a rozsah záznamov, ktoré sa majú vyhotoviť, musia byť spresnené vykonávacím dekrétom, ktorého obsah nie je v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvedený, a je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či nemôže daňovníkovi spôsobiť nadmerné administratívne zaťaženie.

46

Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňový orgán spravidla musí požadovať predloženie týchto dokladov len na vykonanie daňovej kontroly a že v zásade sa toto predloženie musí uskutočniť v lehote 60 dní, ktorá môže byť v osobitných, riadne odôvodnených prípadoch predĺžená.

47

V dôsledku toho, s výhradou overení, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, sa nezdá, že by takáto povinnosť viesť daňovú dokumentáciu išla nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

48

Z toho vyplýva, že článok 49 ZFEÚ v zásade nebráni takejto povinnosti.

O zvýšení dane

49

Pokiaľ ide o zvýšenie dane, ktoré sankcionuje nedodržanie povinnosti viesť daňovú dokumentáciu, treba pripomenúť, že hoci režimy sankcií v daňovej oblasti patria v prípade neexistencie harmonizácie na úrovni Únie do právomoci členských štátov, takéto režimy nemôžu mať za následok ohrozenie slobôd stanovených Zmluvou o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 37 a citovanú judikatúru).

50

V prejednávanej veci vzhľadom na to, že zvýšenie dane sankcionuje nedodržanie povinnosti viesť daňovú dokumentáciu, ktorá môže predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa, môže samo osebe predstavovať takéto obmedzenie.

51

Ako však bolo pripomenuté v bode 35 tohto rozsudku, takéto obmedzenie môže byť prípustné, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a ak je v takom prípade jeho uplatnenie vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa, a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

52

Súdny dvor zároveň rozhodol, že uloženie sankcií, vrátane sankcií trestnej povahy, je možné považovať za potrebné na účely zabezpečenia účinného dodržiavania vnútroštátnej právnej úpravy, avšak pod podmienkou, že povaha a výška uloženej sankcie sú v každom jednotlivom prípade primerané závažnosti porušenia, ktoré má táto sankcia postihnúť (rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 47 a citovaná judikatúra).

53

V súvislosti s otázkou, či je zvýšenie dane vhodné na zabezpečenie cieľa sledovaného vnútroštátnym zákonodarcom, treba uviesť, že uplatnenie zvýšenia v dostatočne vysokej výške môže daňovníka, ktorý podlieha povinnosti viesť daňovú dokumentáciu, odradiť od toho, aby túto povinnosť porušil, a tak zabrániť tomu, aby členský štát zdanenia bol zbavený možnosti účinne kontrolovať cezhraničné transakcie medzi spoločnosťami, ktoré sú vo vzťahu závislosti, s cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

54

Tvrdenie žalobkyne vo veci samej a Európskej komisie, podľa ktorého by takéto zvýšenie nemuselo byť nevyhnutné, ak už existujú menej prísne sankcie v porovnateľných vnútroštátnych situáciách, sa v skutočnosti zrejme viac týka primeranosti výšky zvýšenia dane. V každom prípade treba poukázať na to, že existencia takýchto sankcií nevyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii. Okrem toho treba uviesť, že skutočnosť, že nemecká právna úprava stanovuje menej prísne sankcie, ak daňovník nedodržiava v istých vnútroštátnych situáciách povinnosť spolupráce v rámci boja proti daňovým únikom a nekalej daňovej súťaži, je a priori irelevantná na účely posúdenia nevyhnutnosti zvýšenia dane, ktoré sleduje odlišný cieľ, a to zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

55

Pokiaľ ide o proporcionalitu tohto zvýšenia, treba konštatovať, že uloženie sankcie vo výške najmenej 5 % a maximálne 10 % dodatočnej sumy príjmov vyplývajúcich z opravy vykonanej daňovou správou v prípade porušenia povinnosti viesť daňovú dokumentáciu bez toho, aby bola obmedzená maximálna absolútna suma, a s minimálnou sumou 5000 eur, vrátane prípadu, ak daňová správa žiadnu dodatočnú sumu príjmu napokon nezistila, zrejme sama osebe nemôže viesť k stanoveniu sankcie v neprimeranej výške.

56

Ako totiž uvádza Komisia, stanovenie výšky tejto sankcie v závislosti od percentuálneho podielu opravy zdaniteľných príjmov umožňuje stanoviť vzájomný vzťah medzi výškou pokuty a

závažnosťou nesplnenia povinnosti. Stanovenie minimálnej sankcie vo výške 5000 eur okrem toho umožňuje zachovať odstrašujúci účinok zvýšenia dane, ak je jej minimálna výška príliš nízka, zatiaľ čo stanovenie hornej hranice 10 % zabezpečuje, aby výška tohto zvýšenia nebola neprimeraná.

57

Okolnosť, že zvýšenie dane sa neuplatní, ak je porušenie povinnosti viesť daňovú dokumentáciu ospravedlniteľné alebo ak je pochybenie len nepatrné, túto analýzu potvrdzuje.

58

Napokon okolnosť, že nemecká právna úprava aj v prípade porušenia povinnosti podať daňové priznanie stanovuje opravu zdaniteľných príjmov daňovníka, ktoré sa v takom prípade považujú za vyvrátené podhodnotené, nemôže odôvodniť odlišný výklad.

59

Tieto pravidlá sa totiž odlišujú od pravidiel upravujúcich zvýšenie dane, pretože ich cieľom nie je sankcionovať nedodržanie povinnosti viesť daňovú dokumentáciu, ale upraviť výšku zdaniteľných príjmov daňovníka.

60

V dôsledku toho sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že nebráni ani takému zvýšeniu dane, o aké ide vo veci samej.

61

Vzhľadom na všetko vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej v prvom rade daňovník má povinnosť viesť dokumentáciu o povahe a obsahu, ako aj o ekonomickom a právnom základe cien a iných obchodných podmienok svojich cezhraničných transakcií s osobami, s ktorými je v závislom kapitálovom alebo inom vzťahu, ktorý tomuto daňovníkovi alebo týmto osobám umožňuje mať na iných istý vplyv, a podľa ktorej v druhom rade v prípade porušenia tejto povinnosti platí vyvrátená domnienka, že jeho zdaniteľné príjmy v dotknutom členskom štáte sú vyššie než priznané príjmy, pričom daňová správa môže vykonať odhad príjmov v neprospech daňovníka, ale aj uplatniť zvýšenie dane vo výške minimálne 5 % a maximálne 10 % zistenej vyššej sumy príjmov, ale minimálne 5000 eur, ibaže by nesplnenie tejto povinnosti bolo ospravedlniteľné alebo zavinenie bolo len nepatrné.

O trovách

62

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej v prvom rade daňovník má povinnosť viesť dokumentáciu o povahe a obsahu, ako aj o ekonomickom a právnom základe cien a iných obchodných podmienok svojich cezhraničných transakcií s osobami, s ktorými je v závislom kapitálovom alebo inom vzťahu, ktorý tomuto daňovníkovi alebo týmto osobám umožňuje mať na iných istý vplyv, a podľa ktorej v druhom rade v prípade porušenia tejto povinnosti platí vyvrátená domnienka, že jeho zdaniteľné príjmy v dotknutom členskom štáte sú vyššie než priznané príjmy, pričom daňová správa môže vykonať odhad príjmov v neprospech daňovníka, ale aj uplatniť zvýšenie dane vo výške minimálne 5 % a maximálne 10 % zistenej vyššej sumy príjmov, ale minimálne 5000 eur, ibaže by nesplnenie tejto povinnosti bolo ospravedliteľné alebo zavinenie bolo len nepatrné.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: nemčina.