

**Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta**

Rigorózní práce

**Daně z příjmů: Analýza judikatury
Evropského soudního dvora z hlediska
základních svobod komunitárního práva**

Konzultant: Prof. JUDr. Luboš Tichý

Zpracovatel: Mgr. Josef Žaloudek

červen 2007

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Katalin', written in a cursive style.

Obsah

Obsah	1
Seznam použitých zkratk a poznámky	3
Úvod – Je dána pravomoc ES v oblasti zdanění příjmů?	5
Kapitola 1. Analýza vybraných rozsudků ESD	13
Oddíl 1. Obecně	13
Oddíl 2. Rozsudky	16
1. C-270/83 <i>Komise v. Francie</i>	16
2. C-69/88 <i>Kranz</i>	17
3. C-204/90 <i>Bachmann</i> , C-300/90 <i>Komise v. Belgie</i>	18
4. C-330/91 <i>Commerzbank</i>	21
5. C-279/93 <i>Schumacker</i>	23
6. C-250/95 <i>Futura & Singer</i>	25
7. C-264/96 <i>ICI</i>	31
8. C-336/96 <i>Gilly</i>	32
9. C-307/97 <i>Saint-Gobain</i>	33
10. C-311/97 <i>Bank of Scotland</i>	37
11. C-141/99 <i>AMID</i>	38
12. C-17/00 <i>De Coster</i>	39
13. C-324/00 <i>Lankhorst-Hohorst</i>	40
14. C-9/02 <i>Lasteyrie</i>	43
15. C-315/02 <i>Lenz</i>	45
16. C-319/02 <i>Manninen</i>	47
17. C-376/03 <i>D.</i>	48
18. C-446/03 <i>Marks & Spencer</i>	50
19. C-196/04 <i>Cadbury Schweppes</i>	52
20. C-513/04 <i>Kerckhaert & Morres</i>	54
Kapitola 2. Souhrnná analýza přístupů ESD	55
Oddíl 1. Obecně	55

Oddíl 2. Působnost komunitárního práva	56
Oddíl 3. Srovnatelnost situací	58
Oddíl 4. Ospravedlnění	72
A. Obecně	72
B. Zachování soudržnosti národního daňového systému ..	76
C. Potlačení vyhýbání se daňové povinnosti	86
Závěr	97
Seznam pramenů	101

Seznam použitých zkratk a poznámky

ES – Evropské společenství

ESD – Evropský soudní dvůr

EU – Evropská unie

Komise – Evropská komise

Rada – Rada Evropské unie

SEHS – Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství

SES – Smlouva o založení Evropského společenství

SEU – Smlouva o Evropské unii

SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění

- Čísla článků SES jsou dále v textu uváděna pouze v platném znění, tj. znění zavedeném Amsterodamskou smlouvou, a to i v případech, kdy se práce dotýká období před změnou číslování článků SES.

- Volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu je v práci označován také jako komunitární základní svobody, komunitární svobody, základní svobody ES či prostě jako primární právo.

- Orgán členského státu žádající ESD o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 234 SES je dále v textu vždy označován jako „soud“, přestože v konkrétním případě nemusí být v příslušném členském státě takto pojmenován.

- Závěr ESD je dále v textu někdy označován jako „výrok“, přestože v případě odpovědi na předběžnou otázku příslušná část rozsudku svým charakterem neodpovídá konceptu výroku, jak jej chápe české právo.

- Práce v maximální míře používá české znění pojmů, pouze pokud jsou některé všeobecně zažitě v angličtině, je používán anglický výraz.

Oficiální česká znění komunitárních předpisů jsou v textu respektována i v případě, že zcela neodpovídají skutečnému obsahu normy.

- Kde se dále v textu hovoří o generálním advokátovi, má se podle okolností namysli i generální advokátka.

- Pokud je dále v práci použit termín „daňová odčitatelnost“ nebo jen „odčitatelnost“, má se namysli možnost odpočtu od základu daně resp. možnost zvýšení daňové ztráty.

- Pojmy „daňový únik“ a „vyhýbání se daňové povinnosti“ používám jako synonyma, není-li jejich vzájemný vztah dále výslovně popsán jinak.

- Jsou-li dále v práci stručně popisovány některé instituty daňového práva, děje se tak pouze pro účely lepšího porozumění zkoumané judikatuře ESD, tj. takovýto popis nemá v žádném případě představovat vyčerpávající definici dotčeného institutu.

- Rozhodnutí o předběžných otázkách označuji v textu před jejich rozebráním číslem případu i jménem dotčené osoby, poté jen tímto jménem. Rozhodnutí o žalobách Komise zpravidla označuji číslem případu i označením stran sporu.

- Práce vychází ze stavu judikatury ESD a komunitární legislativy k 1. 1. 2007.

Úvod – Je dána pravomoc ES v oblasti zdanění příjmů?

V březnu 2000 se Evropská rada na svém zasedání v Lisabonu usnesla na Závěrech předsednictví, které položily základ tzv. lisabonské agendě či lisabonským cílům. Základní a nezřídka citovanou tezí tohoto aktu Evropské rady je „nový strategický cíl“ Evropské unie stát se do roku 2010 „nejkonkurenceschopnější a nejdynamičtější na znalostech založenou ekonomikou na světě schopnou udržitelného ekonomického růstu, vytvoření více a lepších pracovních příležitostí a vyšší sociální soudržnosti“ (bod 5. Závěrů předsednictví z 23. a 24. března 2000). Řadou významných dokumentů na téma daně z příjmů (zejména korporátní), které byly institucemi Evropské unie zpracovány po uvedeném jednání Evropské rady^{1, 2, 3}, se prolínají odkazy právě na lisabonské cíle, přestože citovaný dokument z března 2000 se o daňových nástrojích zmiňuje minimálně, o daních z příjmů výslovně dokonce vůbec ne. Těch se dotýká pouze nepřímo stručným odkazem na „daňový balíček“ (mají se namysli Závěry Rady týkající se daňové politiky z 1. prosince 1997, Úř. věst. C 2, 6. 1. 1998, str. 1, obsahující Code of conduct for business taxation a jakýsi věcný záměr budoucích směrnic Rady č. 2003/48/ES a č. 2003/49/ES) na konci bodu 21. Není bez zajímavosti, že ani žádné z jarních zasedání Evropské rady, která se od roku 2001 vyjadřují k lisabonské agendě, při zmínce o zdanění příjmů příliš nenaznačovalo, že by tato oblast měla být klíčovým tématem s konkrétními řešeními, jak je zpravidla charakterizována ve výstupech Komise. Závěry předsednictví z března 2001 v bodě 22. opět krátce poukazují na „daňový balíček“, Závěry předsednictví z března 2002 v bodě 12. konstatují důležitost rozšíření spolupráce mezi členskými státy při „omezení škodlivých daňových režimů a potírání daňových úniků“ a v bodě 17. hovoří pouze všeobecně o důležitosti „zlepšení daňového prostředí pro podnikatele“. Závěry předsednictví z března 2003 se o daních nezmiňují vůbec, o rok později se v bodě 22. Závěrů

předsednictví hovoří pouze o „potírání škodlivých daňových opatření a odstranění fiskálních bariér v rámci vnitřního trhu“, což je odkaz především opět na Code of conduct for business taxation. Závěry předsednictví z března 2005 v bodě 11. zmiňují oblast daní pouze ve vztahu k podpoře výzkumu a vývoje, dokument z března 2006 hovoří v závěru písmene a) Části třetí všeobecně o „potřebě dále zlepšit efektivitu veřejných výdajů a daní za účelem zvýšení kvality veřejných financí“. Vzniká však otázka, zda je v oblasti daní z příjmů primárním právem vůbec založena pravomoc ES a zda je tedy možné mj. výše uvedené cíle v této oblasti dosahovat také komunitárními předpisy a rozhodovací činností ESD.

Čl. 93 SES stanoví, že „Rada na návrh Komise [...] přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu [...]“. Je nepochybné, že daně z příjmů nejsou tímto ustanovením pokryty. Může být tedy argumentováno, že čl. 93 SES *a contrario* pravomoc ES v oblasti daní z příjmů vylučuje. V rámci systematického výkladu může být také namítáno, že Kapitola 2 Části první SES, do které je čl. 93 SES zařazen, nese název „Daňová ustanovení“. Ten terminologicky postihuje nejen daně nepřímé, o kterých výhradně uvedená kapitola hovoří, a pokud by tedy SES měla svěřovat pravomoc Společenství i k úpravě zdanění příjmů, musela by tak učinit výslovně, a to právě ve své Kapitole 2 Části první. Takovýto relativně izolovaný výklad uvedené kapitoly resp. jejího klíčového článku čl. 93 SES však vede k závěrům, které nejsou konzistentní s dalšími ustanoveními SES a s praxí při schvalování sekundární legislativy dotýkající se daní z příjmů. Čl. 94 SES stanoví, že „Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“ Je-li pak vnitřní trh definován jako oblast

bez překážek volnému pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu mezi členskými státy (čl. 3 odst. 1 písm. c) SES), tj. oblast, kde se uplatňují čtyři základní svobody společenství, je třeba se ptát, zda, popřípadě do jaké míry, může zdanění příjmů představovat překážku ve smyslu cit. ust. Jak vyplyne z dalšího výkladu, je zřejmé, že určité překážky volnému pohybu zejména osob a kapitálu v důsledku aplikace národních úprav zdanění příjmů vznikají. Na tom nic nemění fakt, že význam těchto omezení pro volný pohyb osob a kapitálu je zpochybňován (v krajním případě dokonce ze strany samotného ESD, viz. např. C-69/88 *Kranz*, odstavec 11) a je přinejmenším nižší než význam překážek představovaných nepřímými daněmi pro volný pohyb zboží. Pokud tedy připustíme, že daně z příjmů mají přímý vliv na vnitřní trh a současně neexistuje zřetelný důvod, proč by mělo být zrovna přímé zdanění jakýmsi "ostrovem" imunním vůči komunitárnímu právu⁴, je čl. 94 SES jako právní základ sekundární legislativy obtížné odmítnout. Na druhé straně je však třeba připomenout, že stejně jako čl. 93 představuje čl. 94 SES typické udělení pravomoci ES jako pravomoci vymezené prostředkem (v tomto případě zajištěním fungování vnitřního trhu) k podpoře dosažení cílů ES (čl. 2 SES), nikoli sektorálně. Vzhledem k absenci jiných ustanovení SES, která by Společenství svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde tedy pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 94 SES dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit poruchy při vytváření nebo fungování vnitřního trhu.

Kontroverzním tématem je v této souvislosti pravomoc ESD zasahovat z pohledu primárního práva svým rozhodováním do národních úprav zdanění příjmů. Rozsudky dotýkající se této oblasti byly vyneseny již v osmdesátých letech, ale až v roce 1995 rozhodl ESD ve věci C-279/93 *Schumacker*, která je považována za začátek negativní harmonizace národních předpisů upravujících zdanění příjmů. Tou se má

na myslí odstraňování některých restriktivních ustanovení národních daňových předpisů prostřednictvím jejich zhodnocení z perspektivy základních svobod ES mechanismem předběžné otázky podle čl. 234 SES, nebo přímo prostřednictvím napadení těchto ustanovení pro tvrzený nesoulad se základními svobodami ES žalobou Komise podle čl. 226 SES (podrobnější výklad k případu *Schumacker* je podán v Kapitole 2., nyní se budu zabývat pouze těmi aspekty rozhodnutí, které mají širší význam pro komunitární pravomoc ve zdanění příjmů jako takovou). Nejčastěji citovaným a zřejmě také nejvýznamnějším výrokem ESD se v uvedeném rozsudku stal odstavec 21: „Přestože za současného stavu komunitárního práva přímé zdanění jako takové nespadá do pravomoci Společenství, pravomoci ponechané členským státům musí být nicméně vykonávány konzistentně s komunitárním právem.“ Tento výrok ESD zřejmě ještě nelze v judikatuře k daním z příjmů označit za zásadu či pravidlo, neboť představuje spíše jakési východisko, které teprve umožnilo formulaci přístupů ESD a jejich zobecnění – ty jsou tedy v tomto smyslu odvozeny od přesvědčení, že ESD je kompetentní k posuzování slučitelnosti národních ustanovení upravujících zdanění příjmů s komunitárním právem. Můžeme se ptát, zda není význam případu *Schumacker* přeceňován, neboť výrok v odstavci 21 rozsudku pouze výslovně vyjádřil názor, který ESD implicitně zastával již v období před vynesením tohoto rozsudku, tj. před rokem 1995, a navíc ještě před ESD jej výslovně zformuloval generální advokát v odstavci 15 svého stanoviska k věci C-175/88 *Biehl*. Je zajímavé, že tehdy se k uvedené jednoznačné formulaci generálního advokáta ESD ve svém rozsudku ještě nepřihlásil.

Vrátíme-li se k zákonodárné pravomoci ES v oblasti daní z příjmů, lze říci, že počínaje případem *Schumacker* judikatura ESD vlastně nepřímo přiznala čl. 94 SES aplikovatelnost v oblasti přímých daní, neboť z příslušných rozsudků ESD vyplývá, že národní ustanovení

upravující přímé daně mohou být v rozporu se základními svobodami ES, a tudíž mít „přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu“. Tento přístup ESD navíc potvrdil interpretaci primárního práva, která byla členskými státy i orgány ES akceptována při přijetí všech směrnic upravujících zdanění příjmů, když jejich právní základ byl vždy odvozen právě od čl. 94 SES. Zde je tedy možné oprávněně namítnout, že odpor řady členských států k výše zmíněné ingerenci ESD se nejeví jako zcela konzistentní: pokud již členské státy prostřednictvím Rady přijaly na základě čl. 94 SES směrnice v oblasti zdanění příjmů a tím uznaly vliv daní z příjmů na vnitřní trh, tj. na základní svobody Společenství, není zřejmé, proč by ve světle stejné úvahy nemohl národní úpravy zdanění příjmů vnímat ESD.

Existence pravomoci ES v oblasti daní z příjmů byla nepřímo podpořena zřejmě i průlomovým rozsudkem ESD ve věci *C-176/03 Komise v. Rada*. Zde se jednalo o legalitu přijetí rámcového rozhodnutí Rady podle čl. 34 odst. 2 písm. b) SEU. Tato norma zavazovala členské státy mj. upravit ve svých právních řádech trestněprávní sankce k ochraně životního prostředí. Komise podala proti Radě žalobu podle čl. 35 odst. 6 SEU s tím, že problematika upravená rámcovým rozhodnutím má být správně upravena směrnicí (přestože by znamenala uložení povinnosti členským státům v oblasti trestního práva) přijatou podle čl. 175 SES a že rámcové rozhodnutí je tak přijaté v rozporu s čl. 47 SEU, tj. neoprávněně zasahuje do pravomoci ES. Jednalo se tedy v podstatě o vyjasnění vztahu mezi metodou prvního pilíře (tj. komunitární metodou) a metodou pilíře třetího resp. o odstranění jejich vzájemné kolize. Rada a většina členských států byly toho názoru, že je to právě pouze SEU a její Hlava VI, kde se orgánům EU částečně svěřuje trestněprávní normotvorba. ESD však rozhodl ve prospěch Komise a prohlásil rámcové rozhodnutí za neplatné. Odůvodnění vyjádřené ESD je velice podobné výše citovanému odstavci 21 rozsudku ve věci

Schumacker, když mj. říká, že přestože „ani trestní právo, ani trestněprocesní pravidla v zásadě nespádají do pravomoci Společenství“, „pokud je aplikace [příslušnými státními orgány] účinných, přiměřených a odrazujících trestněprávních sankcí nezbytný nástroj k potírání závažných životní prostředí poškozujících deliktů, může Společenství přijmout opatření vztahující se k trestnímu právu členských států“ (odstavce 47 a 48). ESD tak vztah mezi čl. 175 SES a čl. 34 odst. 2 písm. b) SEU vyjasnil tím, že aplikovatelnost druhého citovaného ustanovení zúžil na případy, ve kterých nedochází k použití prostředků (tj. v řešeném případě politiky v oblasti životního prostředí podle čl. 3 odst. 1 písm. l) a čl. 174 až 176 SES) k dosažení cílů ES (tj. zejména vysoké úrovně ochrany a zlepšování kvality životního prostředí podle čl. 2 SES) ⁵.

Je třeba připomenout, že pravomoc jak v daňové, tak v trestněprávní oblasti (zde zřejmě ještě intenzivněji), byla členskými státy tradičně vnímána jako doména jejich pravomoci, a to pochopitelně nejen ve vztahu k evropským integračním procesům. V případě interpretace SES tento závěr platí pro trestní právo ve srovnání s právem daňovým tím spíše, že SES se o trestněprávních kategoriích, na rozdíl od daňových, pozitivně vůbec nezmiňuje (na několika místech, např. v čl. 125 a 280 odst. 4, hovoří pouze o nedotčení vnitrostátního trestního práva). Pokud tedy existovala zdrženlivost (zejména na straně členských států) při akceptování pravomoci ES v oblasti daní z příjmů při absenci výslovného zakotvení takových pravomocí, tím spíše byl a je vyjadřován odpor k připuštění komunitární pravomoci při tvorbě trestního práva. Rozsudek ESD ve věci C-176/03 *Komise v. Rada* však jednoznačně ztvrzuje teleologickou metodu uvažování ESD a vzhledem k výše řečenému tak svým způsobem *a fortiori* potvrzuje také pravomoc ES ve zdaňování příjmů.

Pozitivní harmonizace komunitárními předpisy, kterou níže stručně ilustruji, je až do této chvíle pouze okrajová. Sekundární právo je zde

představováno v zásadě čtyřmi směrnicemi upravujícími velmi specifické aspekty zdanění zpravidla právnických osob (tj. směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií, v platném znění, směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v platném znění, směrnice Rady č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, v platném znění, výjimku týkající se daně z příjmů fyzických osob představuje směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokových plateb, v platném znění). Specifickým nástrojem, jehož význam či vůbec smysl další existence jsou v poslední době řadou členských států zpochybňovány, v této oblasti představuje výše již zmíněný Code of conduct for business taxation. Jde o normu soft-law, v níž se členské státy zavázaly k odstranění určitých opatření zakládajících škodlivou daňovou konkurenci resp. k nezavádění dalších takovýchto opatření. Některé úpravy v oblasti daní z příjmů mohou spadat také pod pravidla státní podpory podle čl. 87 až 89 SES, tuto problematiku blíže specifikuje Sdělení Komise k aplikaci pravidel státní podpory na opatření vztahující se k přímému zdanění podnikatelů (Úř. věst. C 384, 10. 12. 1998, str. 3). Spíše procedurální pravidla pro oblast správy daní jsou představována směrnicí Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, v platném znění, a Úmluvou o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků č. 90/436/EHS (tzv. Arbitrážní konvencí). Navzdory svému procesnímu charakteru má právě směrnice Rady č. 77/799/EHS v judikatuře ESD vykládající primární právo ve vztahu k daním z příjmů zvláštní význam. Je pro ESD, jak dále uvidíme, častým protiargumentem vůči některým námitkám členských států. Tato směrnice bývá zároveň označována za faktor, který v jistém

smyslu přispěl k nedostatečné harmonizaci daní z příjmů⁶, neboť její implementace členskými státy částečně zmírnila naléhavost potřeby této harmonizace.

Pokud hovoříme o současném nedostatku pozitivní harmonizace, je třeba doplnit, že tato situace by se v oblasti daně z příjmů právnických osob mohla v následujících letech významně změnit, pokud bude (zřejmě ve formě směrnice Rady) realizován od roku 2004 pracovní skupinou Komise vytvářený projekt Společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB²). Změnu v oblasti daně z příjmů právnických i fyzických osob by mohlo představovat také zavedení Zdanění v domovském státě (Home State Taxation, HST³), které by mělo zřejmě formu mezinárodních smluv resp. dodatků ke stávajícím SZDZ.

Jak již bylo uvedeno, žádná z výše zmíněných norem ani všechny ve svém souhrnu neřeší problematiku daní z příjmů komplexně a legislativa v prostoru EU tak zůstává z největší části roztržena na 27 národních systémů zdaňování příjmů. Za tohoto současného stavu a navzdory variabilitě výše shmutých norem je faktorem, který má na harmonizaci daní z příjmů nejvýznamnější a současně nejdiskutovanější podíl a který je zároveň z právního hlediska nejzajímavější, právě judikatura ESD, a to ta její část, která vykládá základní komunitární svobody. Z uvedených důvodů se budu v této práci podrobně zabývat pouze judikaturou ESD, jejímž kritériem jsou právě základní svobody ES. V případě souvislosti některých rozhodnutí ESD vykládajících sekundární právo s judikaturou k základním svobodám ES se v zájmu úplnosti výkladu dotknu i těchto rozhodnutí.

Poznámky k Úvodu:

1. COM(2001) 582 final, 23. 10. 2001, Towards an Internal Market without Tax Obstacles – A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for Their EU-wide Activities

- COM(2006) 823 final, 19. 12. 2006, Co-ordinating Member States' Direct Tax systems in the Internal Market
- COM(2006) 824 final, 19. 12. 2006, Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations
- COM(2006) 825 final, 19. 12. 2006, Exit Taxation and the Need for Co-ordination of Member States' Tax Policies
2. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004:
A Common Consolidated EU Corporate Tax Base
 3. Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004:
Home State Taxation for Small and Medium-Sized Enterprises
 4. *Walters, J.*: The Role of EC Law in UK Direct Tax,
www.taxbar.com/articles/EC_Law_Direct
 5. *Castillo García, J. F.*: The Power of the European Community to Impose Criminal Penalties, *Eipascope* 2005/3
 6. *Bell, S.*: Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations?, *Derivatives and Financial Instruments* 5, 6/2004

Kapitola 1.

Analýza vybraných rozsudků ESD

Oddíl 1. Obecně

Tato kapitola si klade za cíl přiblížit některé významné rozsudky, ve kterých ESD řešil problematiku zdaňování příjmů z hlediska primárního práva. Účelem této části práce není sestavení úplného výčtu rozsudků ESD ve zkoumané oblasti ani výčtu jejich převážné části, účelem zde je nabídnutí určitého reprezentativního vzorku judikatury, na kterém je možné ilustrovat relevantní přístupy ESD. Případné otázky souladu s právem sekundárním, které v několika níže uvedených řízeních také vyvstaly, až na výjimky neanalyzuji, neboť se zpravidla jedná o okrajový aspekt případu. Stejně tak ponechávám stranou fakt, že některé předběžné otázky zjišťují vedle souladu s ustanovením

o konkrétní základní svobodě i soulad se subsidiárním čl. 12 SES o nediskriminaci, neboť podle judikatury ESD se toto ustanovení v případě detailní úpravy v jiném článku nepoužije (viz. např. C-311/97 *Bank of Scotland*, odstavec 20). Snažím se o spíše stručné vylíčení skutkových stavů jednotlivých případů a úvah ESD při současném důrazu na zachycení těch aspektů, z nichž lze vyvodit ESD formulovaná kritéria, o kterých bude pojednáno v Kapitole 2. Proto se následující výklad nezabývá všemi skutkovými či právními detaily a procesními peripetemi jednotlivých případů, nýbrž pouze každý shrnuje v rozsahu nezbytném pro analýzu celku. Ze stejného důvodu je každý případ vykládán až na výjimky zcela samostatně, tj. bez odkazů na případy jiné a tím bez úvah nad možnými naznačenými souvislostmi mezi jednotlivými případy – odpovídající syntéza bude provedena právě až v kontextu předmětné judikatury ESD jako celku v Kapitole 2. V případě rozhodnutí ESD konstatujícího rozpor či soulad určité právní úpravy s komunitárním právem je pro zjednodušení v textu hovořeno vždy o shledání rozporu či souladu *ustanovení vnitrostátního práva členského státu EU* s komunitárním právem, přestože ESD se v případě rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 234 SES až na výjimky nevyjadřuje k takovémuto konkrétnímu ustanovení, ale k jeho obecné charakteristice a je pak na národním soudu, aby soulad vnitrostátní úpravy s komunitárním právem ve světle interpretace ESD posoudil. Tento přístup ESD je v drtivé většině situací implicitní, pouze v případech, že se národní soud ptá na soulad konkrétního ustanovení, je zpravidla ze strany ESD na uvedený přístup výslovně upozorněn - viz. např. případ C-204/90 *Bachmann*, odstavec 6, nebo C-69/88 *Kranz*, odstavec 7, zmíněné výjimky představují např. výrok rozsudku C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* či návrh výroku ve stanovisku generálního advokáta ve věci C-250/95 *Futura & Singer*, který ESD nakonec formuloval obecně, určitým hybridem obou přístupů je pak např. výrok ESD rozsudku C-9/02

Lasteyrie. Uvedené platí obdobně i pro rozhodnutí ESD o žalobě Komise podle čl. 226 SES – zde žaloba i případný vyhovující rozsudek znějí na obecnou charakteristiku ustanovení, nikoli na konkrétní ustanovení národního práva. Rozsudky jsou řazeny chronologicky podle čísla případu. Pokud dále používám termín „judikatura ESD“, mám tím na mysli, nevyplývá-li z kontextu něco jiného, jen judikaturu v oblasti daní z příjmů vykládající základní komunitární svobody.

K mému měřítku hodnocení judikatury ESD podotýkám následující. Někdy uváděná potenciální „ohrožení cílů ES“ (způsobená výpadkem daňových výnosů členského státu v důsledku vyhovění rozsudku ESD) či „absence úmyslu tvůrců SES založit komunitární pravomoc v daních z příjmů“ pro mě měřítkem nejsou. Tyto argumenty v podstatě vedou k úplnému odmítnutí příslušné judikatury jako takové, druhý argument dokonce i k odmítnutí legislativní pravomoci ES. Dobrou námitkou proti takovýmto principiálním zpochybněním je dle mého názoru výše již zmíněná poznámka o neodůvodněnosti pojetí daně z příjmů jako „ostrova“ nedotčeného komunitární kompetencí. V této práci vycházím z judikatury ESD jako existentního a daňové právo v členských státech objektivně ovlivňujícího jevu – jeho legitimitu či politickou přípustnost tedy nezpochybňuji. Měřítko hodnocení použité v této práci je jiné, méně ambiciózní. Mou snahou je zhodnotit zejména celkovou konzistentnost rozhodování ESD, tzn. v podstatě soulad rozsudků (jednotlivých výroků a především jejich odůvodnění) mezi sebou navzájem. Jinými slovy se dá říci, že mým měřítkem věrohodnosti rozsudku není závažnost jeho případných rozpočtových dopadů ani existence či neexistence pravomoci ESD k vynesení tohoto rozsudku, nýbrž míra respektování přístupů vyvinutých samotným ESD a míra vnitřní nerozpornosti těchto přístupů. Je to zejména právě nedostatečná důslednost ESD při respektování a vyjasňování svých vlastních formulí,

co ve mně vzbuzuje určité pochybnosti a na co se snažím dále v práci poukazovat.

Oddíl 2. Rozsudky

1. C-270/83 *Komise v. Francie* (někdy též „*Avoir fiscal*“)

Jde o první případ, ve kterém se ESD klíčovým způsobem zabýval systémem přímého zdanění v členském státu. Francie poskytovala příjemci dividend za účelem zmírnění ekonomického dvojího zdanění (tj. zdanění totožného příjmu v rukou dvou poplatníků – nejprve společnosti, pak příjemce dividendy) zápočet části korporátní daně zaplacené společností připadající na tyto dividendy (*avoir fiscal*). Komise žalovala Francii pro neposkytnutí tohoto zápočtu v případě, že je zisk rozdělován stále provozovně zahraniční pojišťovny, a dochází tak k omezení práva usazování podle čl. 43 SES. Žaloba byla omezena na úpravu pojišťoven z toho důvodu, že Komise obdržela podnět pouze z tohoto sektoru, nicméně závěr ESD je podle Komise aplikovatelný univerzálně (odstavec 7). ESD žalobě vyhověl a formuloval přitom několik úvah, které se od té doby v případech týkajících se daní z příjmů opakovaně objevují a vyvíjejí, jak dále uvidíme. Po shledání srovnatelnosti francouzské stále provozovny cizí společnosti s francouzskou společností (odstavec 20, podrobněji k této problematice viz. níže případ C-307/97 *Saint-Gobain*) ESD konstatoval, že neexistence harmonizace v oblasti daní z příjmů nemůže ospravedlnit neodůvodněné rozdílné zacházení s cizími státními příslušníky oproti domácím (odstavec 24, zde vlastně byla naznačena zásada, kterou pak ESD slavně zformuloval o devět let později v odstavci 21 případu *Schumacker*). Omezení práva usazování ve formě diskriminace zahraničních poplatníků bylo v tomto případě tím zřejmější, že francouzská úprava odpírala výhodu subjektům se zapsaným sídlem v zahraničí, a nikoli s daňovou

rezidencí v zahraničí. Šlo tedy o přímou diskriminaci podle státní příslušnosti, a nikoli o diskriminaci nepřímou, kdy je kritériem přiznání výhody místo daňové rezidence, tj. charakteristika převážně totožná s místem státní příslušnosti. ESD zároveň odmítl dvě námitky Francie, a to z hlediska budoucího vývoje své judikatury pozoruhodnými argumenty. V první námitce Francie tvrdila, že odepření zápočtu je v napadeném případě odůvodněno zabráněním daňovým únikům, v druhé pak že napadená nevýhoda stále provozovny zahraniční pojišťovny je kompenzována blíže nespecifikovanými výhodami. ESD obě námitky poměrně stroze odmítl – první s tím, že čl. 43 SES takovýto důvod (tj. zabránění daňovým únikům) své derogace nezná, druhou pak argumentem, že čl. 43 SES neumožňuje takovouto kompenzaci nevýhod a výhod. Jak bude patrné z dalšího výkladu, ESD právě v těchto dvou směrech nakonec za splnění určitých podmínek důvody ospravedlňující omezení základních svobod připustil.

2. C-69/88 *Kranz*

Poměrně vzácný případ zkoumání souladu národního ustanovení týkajícího se daní z příjmů s volným pohybem zboží, konkrétně s čl. 28 a případně 30 SES, tj. se zákazem množstevního omezení mezi členskými státy. Společnost H. Kranz GmbH & Co. se sídlem v Německu prodala na splátky stroje své dceřiné společnosti se sídlem v Nizozemí, a to s výhradou vlastnického práva. Na dceřinou společnost byl následně prohlášen konkurz a správce daně v souladu s nizozemským právem zabavil veškerý movitý majetek dceřiné společnosti včetně mateřskou společností dodaných a jí stále patřících strojů. V následném sporu vznesl nizozemský soud předběžnou otázku týkající se souladu umožnění takového postupu i vůči zboží, které je dodáno z jiného členského státu a stále patří subjektu z tohoto státu, s čl. 28 SES. ESD

shledal, že ustanovení porušeno nebylo a že proto ani není třeba zkoumat možné ospravedlnění podle čl. 30 SES. Musel se přitom vypořádat s existencí tzv. formule Dassonville (C-8/74 *Dassonville*). Vzhledem k tomu, že znakem této formule je zákaz opatření s účinkem rovnocenným kvantitativním omezením *bez ohledu na to, zda je ustanovení diskriminační (přímo nebo nepřímo) či nikoli*, je zvláštní, že ESD v souvislosti s odmítnutím aplikovat formuli Dassonville poukázal na fakt, že se předmětné nizozemské ustanovení uplatňuje “bez rozdílu na domácí i dovezené zboží” (odstavec 10). Pádnějším argumentem (ESD jej zmiňuje spíše jako pomocný, když jej uvozuje slovem “navíc”) ve prospěch nizozemské úpravy se jeví závěr, že možnost, že případné zabavení majetku v členském státě v rámci nuceného uspokojení pohledávky správce daně odradí subjekty z jiného členského státu od dovozu zboží do tohoto státu, je „příliš nejistá a nepřímá” (odstavec 11). Domnívám se, že primární argument ESD měl být právě tento, a nikoli poukaz na nediskriminační charakter diskutovaného ustanovení. Ten by měl být jen pomocný, neboť v kontextu formule Dassonville, v němž jej ESD uvedl, jej nelze chápat jinak, než že omezující nediskriminační opatření, přestože je ve smyslu uvedené definice v rozporu s komunitárním právem, představuje mírnější intenzitu rozporu než opatření diskriminační. Při izolované aplikaci formule Dassonville však přesto zůstává s komunitárním právem v rozporu a může tak být shledáno nerozporným jen na základě argumentu jiného, kterým je uvedená “nejistota a nepřímost”. Jak dále uvidíme, je tento způsob odůvodnění rozhodnutí ESD zcela výjimečný.

3. C-204/90 *Bachmann*, C-300/90 *Komise v. Belgie*

ESD zde současně vynesl dva rozsudky týkající se belgické úpravy daňové odčitatelnosti pojistného – první rozhodnutí bylo odpovědí na

předběžnou otázku podle čl. 234 SES, druhé zakončilo řízení o žalobě Komise podle čl. 226 SES.

V prvním případě ESD posuzoval slučitelnost belgické daňové úpravy mj. s čl. 39 a 49 SES. Pan Bachmann byl německý občan pracující v Belgii, který před svým odchodem do Belgie uzavřel v Německu pojistné smlouvy s tamní pojišťovnou. Jednalo se přitom o pojištění pro případ nemoci, pro případ invalidity, penzijní pojištění a životní pojištění. Belgické úřady mu při podání daňového přiznání odmítly snížit základ daně o pojistné zaplacené do Německa podle uvedených smluv, neboť belgická úprava umožňovala takovýto odpočet jen pokud bylo pojistné zaplacené „vzájemným pojišťovnám uznávaným Belgií“ (u pojištění pro případ nemoci a invalidity) nebo „belgickým podnikům nebo belgickým provozovnám zahraničních podniků“ (u penzijního a životního pojištění, vše dále také jen „pojištění uzavřené v Belgii“). V následném sporu belgický soud vznesl předběžnou otázku, zda belgická úprava neomezuje jednak volný pohyb pracovníků (čl. 39 SES), jednak poskytování služeb (čl. 49 SES). ESD poměrně překvapivě a navzdory stanovisku generálního advokáta shledal belgickou úpravu sice v rozporu s oběma uvedenými články, ale zčásti ospravedlněnou. Důvodem pro tento závěr byl fakt, že pojistná plnění podle smluv o penzijním a životním pojištění plynoucí ze vztahů uzavřených v zahraničí nepodléhala v Belgii, na rozdíl od plnění ze vztahů uzavřených v Belgii, dani z příjmů, byť ne po všechna zdaňovací období, která byla panem Bachmannem napadena. V rozsahu takovéhoho přímého spojení nevýhody (zde neodčitelnosti pojistného placeného mimo Belgii) a výhody (zde nezdanění souvisejícího pojistného plnění) u totožného poplatníka v belgickém právu ESD uznal právo členského státu zasáhnout do základních svobod ES. ESD tento princip označil jako potřebu zachování soudržnosti národního daňového systému a prohlásil jej jedním z důvodů veřejného zájmu, které mohou v daňové oblasti

odůvodnit porušení primárního práva. V souvislosti s případem *Bachmann* je však nutné připomenout, že zde se tato zásada mohla uplatnit pochopitelně pouze ve vztahu k daňové neodčitelnosti pojistného na penzijní a životní pojištění a pouze za určité období, neboť osvobození souvisejícího pojistného plnění belgické právo upravovalo pouze ve vztahu k těmto dvěma druhům pojištění a navíc ne od počátku. U zbylé množiny omezujících belgických ustanovení (tj. neodčitelnost uvedených dvou druhů mimo Belgie placeného pojistného před stanovením osvobození souvisejícího pojistného plnění a všeobecnou neodčitelnost pojistného na pojištění pro případ nemoci a pro případ invalidity placeného mimo Belgie) ESD v odstavci 33 poměrně neurčitě přenechal posouzení, zda jsou omezení nutná pro zachování soudržnosti belgického daňového systému, národnímu soudu.

Druhý případ se od prvního odlišoval pouze šíří diskutovaných ustanovení - Komise napadla toliko neodčitelnost pojistného na penzijní a životní pojištění. V tomto užším smyslu se tedy řízení o žalobě Komise týkalo totožných ustanovení jako věc *Bachmann*, výše uvedený popis problematiky proto zahrnuje i aspekty druhého řízení. Je kuriózní, že Komise podala žalobu právě kvůli těm ustanovením belgického práva, která ESD nakonec shledal v souladu s komunitárním právem (alespoň od doby, kdy byly v Belgie osvobozeny s neodčitelným pojistným související příjmy). ESD tedy žalobu zcela zamítl, opět navzdory stanovisku generálního advokáta. Je zvláštní, že rozsudek mlčí o období před zavedením osvobození příslušného pojistného plnění. Posouzení tohoto období z hlediska nezbytnosti zachování soudržnosti belgického daňového systému ESD přitom ve věci *Bachmann*, jak je výše uvedeno, výslovně ponechal na národním soudu. Z hlediska závěru ESD ve věci C-300/90 *Komise v. Belgie* by se mohlo vzhledem k úplnému zamítnutí žaloby Komise zdát, že belgická úprava byla s komunitárním právem podle názoru ESD v souladu i před zavedením uvedeného osvobození.

Nemyslím však, že by rozsudek měl být chápán takto. Je pravděpodobnější, že ESD se v rozhodnutí o žalobě Komise k období před osvobozením vůbec nevyjadřoval a posuzoval napadenou úpravu jen ve znění účinném v době podání žaloby, byť toto z rozsudku nevyplývá jednoznačně. Pokud se ESD naproti tomu ve věci *Bachmann* k období před osvobozením vyslovil (byť jen tím, že přenechal rozhodnutí národnímu soudu), bylo to zřejmě jen proto, že zdaňovací období, která pan Bachmann napadal v souvislosti s režimem svých příspěvků na životní pojištění, byla zasažena jak úpravou po osvobození, tak před ním. (Kde dále hovořím o případu *Bachmann*, mám namysli i věc C-300/90 *Komise v. Belgie*, s výjimkou citací konkrétních odstavců.)

4. C-330/91 *Commerzbank*

Společnost Commerzbank AG, daňový rezident Německa, poskytovala mj. úvěry subjektům ze Spojených států, a to prostřednictvím své stálé provozovny umístěné ve Velké Británii. Ze souvisejících obdržených úroků zaplatila stálá provozovna ve Velké Británii daň, ačkoli podle SZDZ mezi Velkou Británií a Spojenými státy byl takovýto úrok ve Velké Británii zdanitelný pouze v případě, že plynul společnosti zde daňově rezidentní, což nebyl případ Commerzbank. Ta se proto obrátila na britské úřady s žádostí o vrácení příslušné daně, čemuž bylo vyhověno. Problém nastal v okamžiku, kdy společnost požádala ještě o doplatek k vrácené částce (*repayment supplement*, dále jen „doplatek“), v podstatě tedy o úrok. Tato žádost byla zamítnuta, neboť na základě platné britské úpravy bylo doplatek možné uhradit pouze britskému daňovému rezidentovi. Britský soud pak vznesl předběžnou otázku, zda je takovéto v závislosti na daňové rezidenci odlišné zacházení v souladu s právem usazování podle čl. 43 a 48 SES a zda je tu relevantní fakt, že ve Velké Británii daňově rezidentní subjekt by úroky

placené ze Spojených států ve Velké Británii zdanil a neoprávněné vybrání daně (a její následné vrácení včetně doplatku) by tak vůbec nepřicházelo v úvahu. ESD dotčenou britskou úpravu prohlásil za rozpornou s oběma zmíněnými články, neosvobození britského daňového rezidenta pak za relevantní nepovažoval. ESD v případě *Commerzbank* poprvé vymezil vztah mezi daňovou rezidencí právnické osoby a její státní příslušností z hlediska možné diskriminace. Státní příslušnost je zde přitom odvozena od sídla, které ESD chápe v širokém smyslu (sídlo, ústřední správa nebo hlavní místo podnikání podle čl. 48 SES) a odkazuje tak zřejmě na kritérium, které pro určení státní příslušnosti právnické osoby stanoví právní řád, podle kterého je subjekt založen. Příslušné články SES zakazují diskriminaci právě na základě státní příslušnosti, a nikoli daňové rezidence. Je však zřejmé, že diskriminace podle druhého uvedeného kritéria je zároveň nepřímou diskriminací podle kritéria prvního – daňovými nerezidenty budou zpravidla právě cizí státní příslušníci, kteří se tak oproti britským státním příslušníkům ocitnou v nevýhodě. Tento závěr ESD se jeví jako nevyhnutelný (byť může být sporné, zda je počet britských daňových rezidentů s cizí státní příslušností a naopak cizích daňových rezidentů s britskou státní příslušností natolik nevýznamný, že uvedený závěr nezpochybňuje). Spornější je dle mého názoru fakt, že ESD odmítl akceptovat námitku Velké Británie, že subjekt zde rezidentní v řešené situaci vůbec nebude mít nárok na vrácení daně (neboť pro něj bude úrok ve Velké Británii zdanitelným příjmem), tudíž ani na doplatek a že je tak oproti nerezidentovi spíše zvýhodněn než znevýhodněn. ESD bez bližšího vysvětlení pouze prohlásil, že tento fakt nemůže ospravedlnit obecné pravidlo zakotvené v britském právu, podle kterého je doplatek vždy nerezidentům odepřen. ESD ani nenamítl fakt, že příslušný úrok bude pro nerezidenta zpravidla zdaněn v jeho státě rezidence nebo ve státě zdroje (v řešeném případě ve Spojených státech) a že Velkou Británií tvrzené

zvýhodnění je tak pouze relativní a existuje zpravidla pouze posuzuje-li se britská daňová úprava izolovaně, tj. bez přihlídnutí k právní úpravě státu rezidence nebo státu zdroje. Jádro odůvodnění ESD je tak třeba vidět v tom, že kritériem odepření výhody je právě místo rezidence poplatníka. Pokud by jím byl např. titul vrácení neoprávněně vybrané daně (např. osvobození, které se může týkat jak rezidentů, tak nerezidentů) a bylo by stanoveno, že doplatek není možné požadovat v případě vrácení daně z příjmu, který je osvobozen, bylo by ustanovení zřejmě v souladu s komunitárním právem. Kritérium rezidence je zde v obecné rovině diskriminační. Pochybnost, zda bylo v *řešeném případě* Velkou Británií zasazeno do práva společnosti usazovat se ve smyslu čl. 43 a 48 SES, však zůstává – v řízení nikdo nezpochybil fakt, že daňové zatížení Commerzbank ve Velké Británii nebylo ve srovnání se zatížením britského rezidenta vyšší, ale naopak nižší.

5. C-279/93 Schumacker

Jde zřejmě o nejznámější rozsudek ESD v oblasti daní z příjmů. Pan Schumacker byl občan a daňový rezident Belgie, avšak ve zdaňovacích obdobích, kterých se spor týkal, pobíral zdanitelný příjem téměř výhradně z Německa, které mělo jeho mzdu podle příslušné SZDZ právo zdanit. Zaměstnavatel pana Schumackera tedy odváděl německým úřadům daň formou srážky u zdroje. Tímto úkonem byla podle tehdy platných německých předpisů daňová povinnost pana Schumackera splněna a daň považována za konečnou, neboť jako nerezident a tedy osoba s omezenou daňovou povinností na území Německa neměl na rozdíl od německého rezidenta právo na zohlednění svých rodinných poměrů, které by znamenalo snížení základu daně a tím daňové povinnosti. Mezi úlevy přiznané německým daňovým rezidentům v tomto smyslu patřilo zejména společné zdanění manželů, odčitatelnost

pojistného na sociální zabezpečení od základu daně a vrácení části daně ze mzdy při ročním zúčtování sražených záloh. V následném sporu vnesl německý soud předběžnou otázku, zda je vyšší daňové zatížení nerezidentů členského státu v situaci pana Schumackera v souladu s čl. 39 SES. Zároveň se obecně (tj. bez vazby na množství příjmů zdaněných v Německu) dotázal na soulad odepření vrácení části daně při ročním zúčtování německým nerezidentům. ESD dal za pravdu německému soudu v jeho pochybnostech a prohlásil německou úpravu v obou případech za rozpornou s uvedeným článkem. V druhém případě šlo v podstatě o identickou situaci, jakou již ESD vyřešil v neprospěch lucemburské úpravy ve věci C-175/88 *Biehl*. Dále se budu zabývat pouze první otázkou. ESD nejdříve připomněl, že diskriminace podle státní příslušnosti může nastat i v případě, že ustanovení národního práva odírá určitou výhodu nikoli subjektu cizí státní příslušnosti, ale subjektu cizí daňové rezidence, neboť, jak již bylo uvedeno výše u případu *Commerzbank*, takováto nevýhoda dopadne převážně na cizí státní příslušníky. ESD pokračoval, že daňoví rezidenti a nerezidenti v zásadě nejsou ve srovnatelné situaci. ESD v tomto závěru vlastně pro účely čl. 39 SES analogicky reflektoval čl. 58 odst. 1 písm. a) SES, neboť přípustnost takového rozlišení je v ustanoveních upravující základní svobody ES výslovně stanovena pouze zde, tj. pro volný pohyb kapitálu. Vzápětí však ESD dodal sice stručnou, avšak dle mého názoru velmi precizní argumentaci, čím je tato nesrovnatelnost v případě fyzických osob dána (odstavce 32 a 33), tj. v zásadě možností státu rezidence zohlednit při určení základu daně a daňové povinnosti osobní a rodinné poměry. Důvodem je fakt, že je to *zpravidla* právě stát rezidence, kde podléhá zdanění většina příjmů rezidenta, ne-li veškeré, a je tak obecně žádoucí, aby se příslušné odčitatelné položky či jiné daňové úlevy uplatnily právě proti základu daně vykázanému ve státě rezidence, a nikoli státu zdroje případných příjmů ze zahraničí. A právě situace pana

Schumackera poskytla ESD možnost, aby na základě výše uvedených hledisek uzavřel, že pokud daňově rezidentní fyzická osoba prvního státu pobírá zdanitelné příjmy téměř výlučně ze státu druhého, ocitá se ve srovnatelné situaci s fyzickou osobou rezidentní v tomto druhém státě a čl. 39 SES tak ukládá druhému státu povinnost vzít při zdanění příjmů takového nerezidenta v úvahu jeho osobní a rodinné poměry. Je zřejmé, že v případě *Schumacker* šlo při posouzení srovnatelnosti daňového rezidenta o poměrně transparentní situaci, která umožnila ESD přijmout těžko zpochybnitelný závěr a která je spíše výjimkou než pravidlem - určení srovnatelnosti či nesrovnatelnosti těchto kategorií je často velmi ošidné. Navíc nelze pominout fakt, že situace by zdaleka nebyla tak přehledná, kdyby pan Schumacker pobíral z území Německa nikoli přes 90% svého příjmu, ale např. pouze 60 % či 80 %. ESD tak byl ušetřen nutnosti stanovit jakýsi práh a dostatečnost příjmu ze zdrojů mimo stát daňové rezidence potřebnou k učinění závěru o srovnatelnosti rezidenta a nerezidenta tak postačovalo specifikovat jako pobírání příjmu z cizího státu „zcela nebo téměř výlučně“.

6. C-250/95 *Futura & Singer* (někdy též „*Futura Participations*“)

ESD zde poprvé akceptoval princip teritoriality zdanění aplikovaný členským státem jako faktor vylučující diskriminaci.

Futura Participations SA byla daňovým rezidentem Francie se stálou provozovnou *Singer* v Lucembursku. Daňové právo druhého uvedeného státu přitom nerezidentům neukládalo povinnost vést pro zjištění základu daně podrobeného dani z příjmů v Lucembursku účetnictví podle lucemburských předpisů. Pokud nerezident toto zmírnění administrativní zátěže využil, přiřadil své lucemburské stálé provozovně část svého celkového základu daně vypočítaného podle svých domácích předpisů zjištěnou podle specifické rozdělovací formule. Zvláštní úprava platila

pro případ, že stálá provozovna chtěla uplatnit odpočet své v některém z minulých zdaňovacích období generované ztráty od základu daně. Lucemburská úprava zde odpočet podmiňovala jednak ekonomickou souvislostí uvedené ztráty s příjmy generovanými v Lucembursku, jednak vedením účetnictví v tomto státě a podle předpisů tohoto státu. Singer druhý požadavek nesplňovala, ztrátu tedy stanovila přiřazením si části celkové ztráty společnosti podle rozdělovací formule a dožadovala se jejího odpočtu. Lucemburské úřady tento požadavek zamítly, neboť na rozdíl od základu daně ztrátu podle rozdělovací formule nebylo možné stanovit. Lucemburský soud v následném sporu vznesl předběžnou otázku souladu s čl. 43 SES nikoli ohledně znemožnění stanovit ztrátu podle rozdělovací formule, ale ohledně požadavku souvislosti ztráty s příjmy vzniklými v Lucembursku a požadavku vedení účetnictví v tomto státě a podle jeho předpisů. Co se týká *prvního* požadavku, ESD jej bez podrobnější argumentace, v podstatě pouze na základě odkazu na fiskální princip teritoriality (odstavec 22), připustil. Zmíněný princip je zde chápán jako stav, kdy rezidentům jsou v Lucembursku zdaňovány celosvětové příjmy, zatímco nerezidentům pouze příjmy ze zdrojů na území Lucemburska. V tomto smyslu tedy rezidenti a nerezidenti zřejmě nejsou v Lucembursku ve srovnatelném postavení, ač ESD tento závěr výslovně neučinil. Pouze konstatoval neexistenci jakékoli diskriminace a vlastně jen implicitně uznal, že v rámci popsaného principu teritoriality je logické, že je-li zdanění nerezidenta omezeno na „místní“ příjmy, může být odpočet ztráty podmíněn její souvislostí s těmito příjmy. Co se týká *druhého* sporného požadavku lucemburské úpravy, tj. vedení lucemburského účetnictví, je závěr ESD mnohem kontroverznější a dovoluji si říci, že z části až protismyslný. Problém není ani tak ve skutečnosti, že ESD druhý požadavek shledal rozporným s komunitárním právem, přestože úprava nebyla v jistém ohledu diskriminační (povinnost vést v Lucembursku účetnictví podle národních předpisů měl

samozřejmě i zdejší rezident), jako spíše ve způsobu, jakým ESD v rozsudku chápe kategorii „daňové ztráty“ a jak vychází vstřícně potřebě členského státu obdržet relevantní informace. ESD totiž na jednu stranu ve svém výroku připustil, že členský stát má právo zjistit „jasně a přesně“ výši dotčené ztráty, která musí odpovídat „skutečné ztrátě“, jaká by byla zjištěna podle „domácích pravidel upravující výpočet příjmů a ztrát“ (zvýraznění přidáno). Tím pro případ *Futura & Singer* připustil požadavek účinnosti fiskální kontroly jako veřejný zájem způsobilý ospravedlnit porušení komunitárního práva. Na stranu druhou však ESD dodal, že požadavek vedení účetnictví v Lucembursku a podle místních předpisů je v rozporu se zásadou proporcionality, neboť dosažení výše uvedeného veřejného zájmu může být dosaženo poplatníka méně zatěžujícím, v daném případě dokonce vůbec nezatěžujícím způsobem. Zde ESD navázal svým tradičním odkazem na směrnici Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, v platném znění. Podle ní dle názoru ESD mohou v uvedeném případě lucemburské orgány obdržet z Francie, kde sídlí zřizovatel stále provozovny Singer, všechny relevantní informace (odstavce 40 a 41), tj. výši účetní ztráty připadající na stálou provozovnu Singer zjištěnou podle francouzských předpisů. Tímto způsobem však ESD dle mého názoru popřel svůj předchozí závěr o možnosti použití domácích pravidel. Vždyť je to většinou právě výsledek hospodaření (zisk či ztráta) vykázaný v domácím účetnictví, ze kterého se vychází při zjištění základu daně či daňové ztráty a nejinak tomu je v Lucembursku i ve Francii. Závěr ESD by v tomto směru dával smysl pouze v případě, že by v lucemburské úpravě existovala odluka účetnictví od daní – pak by povinnost vedení účetnictví pochopitelně nebyla nezbytná k „jasnému a přesnému“ zjištění ztráty podle „domácích pravidel“. Lucemburské daňové právo však funguje standardním způsobem, tj. vychází z (lucemburského) účetnictví. Závěr ESD tak jakoby ukládá povinnost

státu respektovat při zjištění základu daně či ztráty stálé provozovny na svém území účetní předpisy státu jejího zřizovatele, avšak zároveň dodává, že může použít své vlastní předpisy. To v případě zmíněného propojení účetního a daňového výkaznictví nemůže, má-li být závěr ESD o možnosti použít vlastní předpisy prakticky proveditelný, znamenat nic jiného, než že stát je oprávněn použít své předpisy *včetně účetních*, čímž je však pochopitelně popřen zákaz vyžadovat národní účetnictví. ESD jakoby považoval daňovou ztrátu za určitou objektivní kategorii, jejíž výše se v závislosti na použití různých účetních předpisů snad nemění. Tento závěr ovšem ve světle vzájemné rozdílnosti účetních systémů členských států neobstojí. Na tomto rozporu nic nemění ani fakt, že účetní předpisy jsou komunitárním právem částečně harmonizovány, neboť rozdíly jsou stále podstatné. Dalším aspektem druhého požadavku lucemburského práva je jeho struktura – jedná se totiž vlastně o požadavky dva (ač ESD takovéto rozlišení jen naznačil (odstavec 25) a požadavek lucemburského účetnictví řeší jako celek). Jednak je uložena povinnost mít účetní doklady týkající se činnosti stálé provozovny *k dispozici v Lucembursku*, důvodem je zde kdykoli umožnit daňovou kontrolu místními orgány (odstavec 29). Potud je druhý závěr ESD smysluplný – fyzická přítomnost dokladů je pro umožnění daňové kontroly sice vhodná, avšak zřejmě nikoli nutná a odkaz na směrnici Rady č. 77/799/EHS je tak na místě. Hypotetickou otázkou přesto zůstává, zda by tento požadavek sám o sobě představoval pro Futura Participations zátěž znamenající omezení svobody usazování resp. zda dokonce není pro společnost pohodlnější mít účetní doklady své stálé provozovny k dispozici v této provozovně. Možná i kvůli spornosti závěru o porušení komunitárního práva pouhou první částí požadavku, tj. nutností fyzické přítomnosti účetních záznamů v Lucembursku, ji ESD řešil spolu s částí druhou, tj. povinností vést účetnictví *dle lucemburských předpisů*.

Prostudujeme-li stanovisko generálního advokáta, je nekonzistentní přístup ESD k požadavku vedení lucemburského účetnictví o něco jasnější a zjišťujeme tak, že rozhodnutí o této části předběžné otázky představovalo určitý kompromis. Generální advokát zmiňuje aspekt fyzické přítomnosti účetních dokladů v Lucembursku (ač ani on tento požadavek od povinnosti vést účetnictví podle lucemburských předpisů důsledně neodděluje). Odstavec 63 stanoviska obsahuje poznámku Komise ohledně požadavku mít tytéž originální účetní doklady (např. faktury) týkající se stále provozovny jak ve Francii, tak v Lucembursku, Komise v takovém případě hovoří o problematičnosti kopírování či rozdělování dokumentů apod. Ze stanoviska generálního advokáta ani, jak bylo výše uvedeno, z rozhodnutí ESD neplyne, zda by takováto administrativní zátěž společnosti sama o sobě představovala porušení čl. 43 SES. Důležitý je odstavec 44 stanoviska, který se zabývá povinností vést účetnictví podle lucemburských předpisů a který je zřejmě klíčový pro pochopení úvah, které ESD vedly k rozhodnutí o této otázce. V odstavci se totiž dozvíme, že Komise v řízení mj. zdůraznila „dostatečnou harmonizaci“ účetních předpisů a jejich „velmi dobrou srovnatelnost“. ESD evidentně vycházel z tohoto letmého zhodnocení, přestože harmonizaci ani srovnatelnost národních účetních pravidel jako důvod svého rozhodnutí nezmiňuje. Komise dále argumentovala, že vzhledem k uvedené srovnatelnosti národních účetních systémů není důvod domnívat se, že čísla zjištěná podle předpisů jiného státu budou „méně přesná nebo dokonce nepřesná“. Zde je nutné namítnout, že řešená problematika není otázkou *přesnosti čísel*, ale *pravidel pro jejich zjištění*. Národní daňové systémy většinou spočívají právě na těchto (účetních) pravidlech, tj. s většími či menšími úpravami je adoptují pro způsob výpočtu základu daně či daňové ztráty, aniž by ve vztahu k pravidlům cizím bylo uvažováno v kategoriích přesnosti či nepřesnosti. I proto snad ESD ve výroku zdůraznil to, co generální advokát ve svém

návrhu zcela opominul, a sice že členský stát má při zjištění ztráty stále provozovny právo použít své daňové předpisy. ESD sice tyto předpisy jako *daňové* výslovně necharakterizuje, ale z kontextu zároveň vysloveného zákazu vyžadovat aplikaci národních *účetních* předpisů je nutné dovodit, že ESD měl namysli právě izolované národní daňové předpisy. Pochybnost o praktické uplatnitelnosti tohoto práva při současné ze strany ESD uložené povinnosti vyjít z cizích účetních pravidel je však zřejmá. Určitým vysvětlením přístupu ESD se na první pohled může zdát taková jeho interpretace, podle které by sice členskému státu v popsané situaci bylo zakázáno požadovat průběžné vedení účetnictví podle svých předpisů, ovšem dovoleno požadovat sestavení výsledku hospodaření podle těchto předpisů. Zpravidla je to právě výsledek hospodaření, z něhož předpisy upravující daně z příjmů, pokud jsou propojeny s účetnictvím, vycházejí. Tato interpretace, která by odstranila vnitřní napětí analyzovaného rozhodnutí, se však zdá jako nesprávná – z odstavce 30 rozsudku plyne, že stát stále provozovny je na stát ústředí odkázán ohledně *veškerých* účetních podkladů, ze spojení odstavců 44 a 46 stanoviska generálního advokáta se dokonce zdá, že se zdůrazňuje povinnost státu stále provozovny akceptovat právě výsledek hospodaření zpracovaný podle předpisů státu ústředí.

Pro úplnost je třeba dodat, že ESD reagoval i na požadavek Singer odpočíst ztrátu zjištěnou podle rozdělovací formule, tedy požadavek, který dal celému sporu vzniknout a který nebyl předmětem předběžné otázky. Podle názoru ESD fakt, že členský stát v některých případech umožňuje stanovení základu daně na základě rozdělovací formule, neznamená, že tento postup musí umožnit i v případě ztráty.

7. C-264/96 ICI

Imperial Chemical Industries plc (dále jen „ICI“) byla ve Velké Británii daňově rezidentní společností. Spolu s dalším britským subjektem tvořila konsorcium, jehož prostřednictvím měla podíl na britské holdingové společnosti, která soustředovala držbu podílů na více než dvaceti společnostech, z nichž některé byly rezidentní ve Velké Británii, některé v jiných členských státech a některé ve státech nečlenských. ICI ve sporném zdaňovacím období vytvořila základ daně, holdingová společnost ztrátu. Britská úprava přitom umožňovala přenos ztráty z dceřiné společnosti na mateřskou společnost (resp. poměrnou část této ztráty odpovídající podílu mateřské společnosti na dceřiné společnosti) a tím umožnění případného základu daně mateřské společnosti. Jednou z podmínek takového postupu bylo, že pokud byla dceřiná společnost holdingovou společností, všechny nebo alespoň většina společností, na nichž holdingová společnost držela podíl, musela být britskými rezidenty. Právě tato podmínka se stala předmětem předběžné otázky položené britským soudem zejména ohledně souladu s čl. 43 SES. ESD v této celkem přehledné situaci opět rozhodl v neprospěch Velké Británie. Je zřejmé, že popsaná britská úprava přenosu ztráty mezi dceřinou a mateřskou společností znevýhodňovala založení vnukovských společností v jiném členském státě. ESD tradičně odmítl argumenty bránění daňovým únikům (odstavec 26) a soudržnosti daňového systému (odstavec 29). Co se týká daňových úniků, obrana Velké Británie konkrétně zněla, že se takovýmto znemožněním přenosu ztráty brání účelovému fakturování mezi nerezidentními vnukovskými společnostmi a rezidentními holdingovými společnostmi, tj. kumulaci nákladů v britské daňové jurisdikci a naopak výnosů v jurisdikci cizí (odstavec 25). Zde je třeba upozornit, že toto zamezení je pouze nepřímé, neboť má formu odepření *případného přenosu* takto účelově generované

ztráty na mateřskou společnost, neznemožňuje však pozdější uplatnění ztráty proti budoucímu zisku samotné holdingové společnosti. Pro úplnost zbývá dodat, že britský soud se tázal i na soulad uvedeného odepření v případě, že podmínkou přenosu ztráty bude rezidence příslušných společností v členských státech, tj. bude porušena v případě rezidence v nečlenských státech. Možná povinnost takovéhoho extrémního rozšíření výhod byla britským soudem z nejasných důvodů spatřována v čl. 10 SES, tj. v povinnosti loajality k ES. ESD takovou povinnost členského státu odmítl, neboť v případě svobody usazování evidentně není předmětná situace SES pokryta. Učinil tak spíše z pohledu přílehlavějších čl. 43 a 48 SES (odstavec 33), byť v samotném výroku odpověděl na otázku formálně z pohledu britským soudem uvažovaného čl. 10 SES.

8. C-336/96 *Gilly*

ESD zde potvrdil soulad ustanovení SZDZ mezi Francií a Německem s čl. 39 (v případě též namítaného čl. 293 SES ESD připomněl jeho přímou neaplikovatelnost a charakter pouhého závazku členských států *usilovat* o zamezení dvojímu zdanění).

Paní Gilly byla daňovou rezidentkou Francie a měla dvojí občanství - německé a francouzské. Jako přeshraniční pracovník pobírala příjem ze zaměstnání učitelky v Německu. SZDZ mezi Francií a Německem obsahuje ve vztahu k takovýmto přeshraničním pracovníkům poměrně komplikované rozdělení zdaňovacích práv v závislosti na tom, zda dotyčný pracuje v soukromém či veřejném sektoru, v druhém případě na tom, zda má občanství Francie či Německa či oboje, a v případě učitelů i na délce doby, po kterou je ve druhém smluvním státě toto povolání vykonáváno. Výsledkem aplikace těchto pravidel ve zkoumané situaci bylo, že příjem paní Gilly byl zdaněn v Německu a Francie byla povinna

při zdanění totožného příjmu poskytnout paní Gilly zápočet německé daně. Tento zápočet však byl jen prostý (tj. nikoli plný) a při vyšším daňovém zatížení v Německu oproti Francii tak byla část příjmu z Německa fakticky podrobena dvojímu zdanění. Za této situace se manželé Gilly obrátili na soud, který poté vznesl rozsáhle formulovanou předběžnou otázku, jejíž nejdůležitější části se dají shrnout do zjištění, zda je v souladu s čl. 39 SES taková úprava SZDZ, která jednak rozděluje práva smluvních států zdanit určitý příjem výše popsaným způsobem, jednak smluvnímu státu umožňuje při zamezení dvojího zdanění svého rezidenta udělit toliko prostý zápočet. ESD obě uvedené části předběžné otázky odpověděl ve prospěch Francie. Jeho argumentace spočívající v zásadě v poukazu na legitimní rozdělení zdaňovacích práv (odstavec 30) a na v důsledku absence harmonizace existující různou výši daňového zatížení v jednotlivých členských státech (odstavec 34) celkem zapadá, jak dále uvidíme, do celkové koncepce argumentů ESD v obdobných situacích, byť otázka, do jaké míry se ve skutečnosti jedná o argument jediný a pouze pokaždé jinak označovaný a formulovaný, zůstává.

9. C-307/97 *Saint-Gobain*

Důležitý rozsudek, ve kterém ESD potvrdil závěr o srovnatelnosti nerezidentní společnosti operující v jiném členském státě prostřednictvím stále provozovny a společnosti rezidentní v tomto jiném státě. (Je třeba upozornit, že v tomto ani obdobných případech není vždy zcela zřejmé, zda v řízení dochází k porovnání rezidentní společnosti s nerezidentní společností jako celkem či se samotnou stálou provozovnou této nerezidentní společnosti - viz. např. rozdílný přístup samotného ESD v odstavci 47 oproti odstavci 53. Dále v textu vycházím v zásadě z přístupu prvního, který zřejmě lépe vystihuje zákaz diskriminace

implikovaný v čl. 43 a 48 SES.) Francouzská společnost Saint-Gobain SA stála na vrcholu poměrně rozvětveného koncernu, když měla podíly ve dvou německých a jedné americké společnosti a co je důležité, tyto držela prostřednictvím stále provozovny v umístěné Německu. Obě německé společnosti pak držely podíl ještě na dalších subjektech, první na švýcarském, druhá na italském. Saint-Gobain ZN obdržela jednak přímo dividendy ze Spojených států, jednak zprostředkovaně dividendy ze švýcarské a italské vnukovské společnosti, neboť tyto byly vyplaceny dceřiným společností v Německu a na základě smlouvy o převodu zisku se dostaly do základu daně společnosti Saint-Gobain SA prostřednictvím její stále provozovny Saint-Gobain ZN. Saint-Gobain SA byly poté německými orgány ohledně obdržených dividend odepřeny některé daňové výhody, které by požívala, pokud by její investice v Německu neměla formu stále provozovny, ale dceřiné společnosti. Konkrétně šlo o nevynětí dividend ze Spojených států a Švýcarska z daňového základu, neposkytnutí zápočtu části korporátní daně zaplacené ve Spojených státech, Švýcarsku a Itálii připadající na obdržené dividendy a neosvobození podílů ve společnostech od daně z kapitálu. Právní základ tohoto nestejného zacházení byl různorodý - první odepřená výhoda by vyplývala ze SZDZ uzavřených Německem se Spojenými státy a se Švýcarskem, ostatní z německé vnitrostátní legislativy. Německý soud položil ESD otázky ohledně slučitelnosti těchto tří daňových nevýhod s čl. 43 a 48 SES, tj. se svobodou usazování. ESD rozhodl ve prospěch poplatníka a prohlásil německou úpravu za neslučitelnou s komunitárním právem. Německo argumentovalo, že stálá provozovna zde není ve srovnatelném postavení s německou společností, neboť nerezidentní společnost podléhá v Německu pouze omezené daňové povinnosti, zatímco společnost rezidentní daňové povinnosti neomezené (odstavec 46). Tento argument je zavádějící, neboť jeho první část činí jiné srovnání než část druhá, zcela v duchu nejasného

přístupu, který jsem zmínil v úvodu analýzy tohoto případu. Navíc není nepravděpodobné, že toto zkreslení bylo ze strany Německa záměrné. Omezenost daňové povinnosti německého nerezidenta v Německu totiž spočívá pouze v tom, že z jeho celkového základu daně podléhá v Německu zdanění jen část generovaná stálou provozovnou v Německu, a nikoli část jiná. Ve vztahu k daňové povinnosti samotné stálé provozovny již ovšem nelze o omezenosti hovořit, neboť stálá provozovna podléhá dani ze stejných příjmů jako německý rezident, tj. i z případných dividendových příjmů ze zahraničí. ESD německý argument odmítl obdobným rozbořem (odstavec 47), aniž by však vyvrátil dle mého názoru principiální zkreslení tímto argumentem sugerované. ESD navíc poukázal, že jediným rozdílem v zacházení s oběma entitami je právě odepření daňových výhod stálé provozovně (odstavec 48). Portugalsko však v řízení namítlo, že zisk vytvořený stálou provozovnou je jejímu zřizovateli přímo přiřazen, nemusí tedy být distribuován ve formě podílů na zisku jako je tomu ve vztahu mezi dceřinou a mateřskou společností a přiřazený zisk tak není zatížen daní (zpravidla srážkovou) z podílů na zisku. To by mohlo představovat výhodu vyvažující napadené nevýhody. ESD argument o uvedené výhodě nevyvrátil, pouze všeobecně konstatoval, že i pokud zde nějaká výhoda pro stálou provozovnu ve srovnání s rezidentní společností existuje, není možné jí ospravedlnit rozdílné zacházení porušující čl. 52 SES (odstavec 53). Překvapivě tak ani teoreticky nepřipustil zachování soudržnosti daňového systému jako jednoho z druhů veřejného zájmu ospravedlňujícího zásah do základních svobod ES, který uznal v případě *Bachmann*. Domnívám se, že příměr Portugalska byl, stejně jako předchozí argument Německa, zavádějící, a to jak v případě, že činíme srovnání mezi rezidentní společností a samotnou stálou provozovnou, tak v případě porovnání rezidentní společnosti s nerezidentní společností jako celkem. Portugalsko totiž činilo srovnání mezi nerezidentní

společností, která má v cizím státě stálou provozovnu, a nerezidentní společností, která v něm má dceřinou společnost. Taková komparace se ovšem dotýká problému zvýhodnění či znevýhodnění *formy investice nerezidentní společnosti* (stálá provozovna versus dceřiná společnost), a nikoli problému zvýhodnění či znevýhodnění této *nerezidentní společnosti* (resp. její stálé provozovny) *oproti rezidentní společnosti*. Řízení se přitom týkalo problému druhého, nikoli prvního. ESD se též dotkl ožehavé otázky interakce komunitárního práva se SZDZ. Z tohoto hlediska bylo důležité, že německá úprava byla v době mezi sporným zdaňovacím obdobím a položením předběžné otázky zásadním způsobem změněna a v době řízení před ESD již přiznávala zápočet části korporátní daně zaplacené v cizině připadající na obdržené dividendy a vynětí dividend ze zahraničí i *stálým provozovnám*, daň z kapitálu byla zcela zrušena. Poskytnutí druhé uvedené výhody i stálým provozovnám představovalo jednostranné rozšíření výhody upravené SZDZ, tj. přiznání výhody entitám, kterým ji samotná SZDZ nepřiznávala. Tento vývoj německé úpravy poskytl ESD dobrý argument pro nekonfliktnost takového rozšíření (tj. Německo ji samo uznalo, když takto legislativně postupovalo). Pádovým argumentem ESD je tu fakt, že takovýmto jednostranným rozšířením výhody Německo příslušné SZDZ nijak neporušilo (odstavec 59). Méně příhodným už je tvrzení ESD, že takovéto rozšíření nijak nezpochybní „rovnováhu a vzájemnost“ SZDZ (tamtéž). Zdá se, že ESD obě teze zcela neodděluje a že podle něj tu neporušení povinností znamená mj. zachování rovnováhy a vzájemnosti. O druhém tvrzení lze však pochybovat, neboť jednostranné rozšíření výhod SZDZ na stálé provozovny v Německu vůbec neznamená, že stejnou vnitrostátní legislativu přijmou i smluvní partneři, tj. v řešeném případě Spojené státy a Švýcarsko.

10. C-311/97 *Bank of Scotland*

Věc se týkala zjevně diskriminační řecké úpravy sazby daně z příjmů společností se sídlem mimo území Řecka. Royal Bank of Scotland Plc. sídlila ve Velké Británii a v Řecku podnikala prostřednictvím stále provozovny. Řecké právo stanovovalo sazbu daně z příjmů pro zahraniční společnosti či jiné právnické osoby založené za účelem podnikání vždy na 40 %, zatímco pro domácí akciové společnosti tato sazba platila pouze v případě, že jejich akcie nebyly kótované na Athénské burze – pokud byly, podléhala společnost pouze 35 % sazbě daně z příjmů. Řecká banka přitom mohla být založena jedine jako akciová společnost s kótovanými akciemi, čímž vždy těžila ze snížené sazby daně. Royal Bank of Scotland předložila za svou stálou provozovnu řeckým orgánům daňové příznání na částku zjištěnou podle sazby 40 %, avšak zároveň požádala o zdanění sazbou, jaké by podléhala banka řecká, tj. 35 %. To řecký správce daně odmítl. Ve vzniklém sporu vnesl řecký soud předběžnou otázku, zda je takovýto odlišný režim v souladu s čl. 12 a 43 SES (ještě před rozhodnutím ESD se nestejně zacházení v řecké úpravě sice zmírnilo v tom směru, že pro domácí i cizí banky byla sazba sjednocena na 40 %, avšak k této změně došlo až s účinností po uplynutí zdaňovacího období napadeného Bank of Scotland a pro řecké akciové společnosti jiné než banky zůstalo výše uvedené rozlišení sazby daně v závislosti na charakteru emitovaných akcií platné). ESD celkem předvídatelně rozhodl v neprospěch řecké úpravy. Situaci rezidenta a nerezidenta shledal v řecké úpravě zdanění příjmů srovnatelnou a vyloučení možnosti využít výhody snížené sazby daně v případě subjektů nerezidentních v Řecku prohlásil za rozporné s čl. 43 a 48 SES (přestože předběžná otázka směřovala na soulad s čl. 12 a 43 SES). V odstavci 32 ESD zcela vyloučil ospravedlnění diskriminačního opatření jinak než na základě výslovného zmocnění

k zásahu do základní svobody v SES. Tím v oblasti posuzování národních úprav daní z příjmů výjimečně potvrdil svůj jinak běžný postoj k takovýmto případům, tj. omezení základní svobody diskriminačním opatřením je možné jedině z v SES taxativně uvedených důvodů, omezení nediskriminačního charakteru je navíc možné založit na některém z důvodů veřejného zájmu, jak je uznal a formuloval ESD.

11. C-141/99 *AMID*

Další případ zabývající se aspekty zdanění stálé provozovny. Společnost Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (*AMID*) byla daňovým rezidentem v Belgii se stálou provozovnou v Lucembursku. V prvním sporném zdaňovacím období vykázala *AMID* ze svých činností v Belgii ztrátu, zatímco ve své lucemburské stálé provozovně (v Belgii ze zdanění vyňaté) získala zisk. V následném (tj. druhém sporném) zdaňovacím období dosáhla *AMID* v Belgii zisku a v daňovém přiznání hodlala jako odpočitatelnou položku uplatnit ztrátu z minulého zdaňovacího období. Belgický správce daně tento nárok odmítl s poukazem na příslušné zákonné ustanovení, které v případě, že byl vytvořen zisk v zahraniční stálé provozovně, což se v prvním sporném zdaňovacím období stalo, ukládalo umořit předmětnou ztrátu právě proti tomuto zisku. Za uvedené situace tedy nebylo možné ztrátu přenést do budoucích zdaňovacích období a uplatnit ji později, o což se *AMID* pokoušela. V následném sporu belgický vznesl předběžnou otázku, zda je takováto úprava v souladu čl. 52 SES. ESD odpověděl záporně. Klíčovým faktorem v popsané situaci je fakt, že uvedené nucené odečtení domácí ztráty od základu daně zahraniční stálé provozovny vyústilo pro belgického rezidenta ve faktickou nemožnost ztrátu jakkoli uplatnit – o ztrátu snížený základ daně stálé provozovny byl v Belgii ze zdanění

vyňat, Lucembursko pak tento odpočet neakceptovalo, neboť byl zcela jednostranným opatřením belgického práva. Za těchto okolností nebyl pro ESD argumentační problém porovnat situaci AMID se situací společnosti, která má provozovny pouze v Belgii – v prvním případě je odpočet ztráty čistě fiktivní, neboť vede k jejímu zániku, aniž by byl odpovídajícím způsobem reálně snížen základ daně, v druhém případě je ztráta skutečně uplatnitelná. Zajímavým, i když vzhledem k postoji ESD v tomto směru poměrně slabým argumentem Belgie byl fakt, že její právní úprava připouští i situaci zcela opačnou, tj. společnost se stálou provozovnou v zahraničí zvýhodňující - při nemožnosti odečíst ztrátu stálé provozovny jinak než od zisku belgické společnosti generovaného a zdaněného v Belgii mohla být tato ztráta odečtena právě od belgického základu daně, a to bez ohledu na možný duplicitní odpočet totožné ztráty ve státě stálé provozovny proti v budoucnu vytvořenému zisku (odstavec 24). Je pravděpodobné, že Belgie si uvědomovala neexistenci přímé vazby mezi uvedenou výhodou a nevýhodou, a proto se nepokoušela argumentovat soudržností svého daňového systému, která je ze strany členských států v takovýchto případech namítána velmi často. Ani ESD v těchto relacích neuvažoval a pouze konstatoval, že možnost uvedeného zvýhodnění nijak neospravedlňuje znevýhodnění, které je předmětem předběžné otázky (odstavec 27).

12. C-17/00 *De Coster*

Přestože se tato věc netýkala daní z příjmů, uvádím ji pro ilustraci situace, ve které ESD nachází skrytou diskriminaci založenou jiným faktorem než místem daňové rezidence. Šlo o netradiční případ, ve kterém ESD posuzoval slučitelnost místní daně uvalené v Belgii podzákoným předpisem na satelitní antény s čl. 49, 50 a 55 SES. Poněkud zvláštním motivem této daně byla ochrana životního prostředí

v estetickém smyslu. Výchozí řízení začalo podáním stížnosti panem De Costerem k místním orgánům proti uvalení popsané daně. ESD po potvrzení, že předběžná otázka je přípustná, o čemž vzhledem k charakteru předkládajícího orgánu vyvstaly pochybnosti, rozhodl, že takováto daň byla za v Belgii existujících podmínek na trhu audiovizuálních médií v rozporu s uvedenými články. Příslušná belgická legislativa totiž omezovala přístup cizích provozovatelů televizního vysílání ke kabelovým sítím, na rozdíl od provozovatelů domácích, kteří sem měli přístup neomezený. Výsledkem tedy byla situace, ve které byli cizí provozovatelé často nuceni uchýlit se k šíření signálu přijímaného prostřednictvím satelitních antén, zatímco provozovatelé domácí vzhledem ke svému neomezenému přístupu ke kabelovým sítím využívali satelitního vysílání mnohem méně. Za těchto okolností byli popsanou daní postiženi zejména spotřebitelé sledující vysílání cizích provozovatelů. Vidíme tedy, že se zde jednalo o poměrně typický příklad nepřímo diskriminačního zásahu do volného pohybu služeb. K možnému ospravedlnění této daně veřejným zájmem na ochraně životního prostředí se ESD vyjádřil velmi vyhybavě, zřejmě vzhledem k relativní bagatelnosti takového „poškození“ životního prostředí. Na otázku, zda existuje v této situaci veřejný zájem, ESD neodpověděl a vlastně rovnou přistoupil k testu proporcionality, když konstatoval, že *i kdyby* tento veřejný zájem existoval, bylo by možné jej ochránit méně restriktivními prostředky (odstavce 37 a 38).

13. C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*

V tomto případě se před ESD dostala německá daňová úprava nízké kapitalizace. Ta umožňovala překvalifikaci (pro daňové účely) úroků na dividendy v případě úvěru resp. půjčky (dále jen „úvěr“) přijatého společnostmi od společníka, pokud tento úvěr přesahoval určitý násobek

podílu společníka na základním kapitálu a pokud by takovýto úvěr nebyl společnosti poskytnut za jinak stejných podmínek třetí osobou.

Společnost Lankhorst-Hohorst GmbH se sídlem v Německu byla stoprocentní dceřinou společností společnosti Lankhorst-Hohorst BV se sídlem v Nizozemí. Ta poskytla své dceřiné společnosti úvěr, přičemž odpovídající úroky placené z Německa byly ze strany německého správce daně postiženy právě aplikací pravidel nízké kapitalizace. To v důsledku znamenalo neuznatelnost úroků jako daňového nákladu a zároveň jeho zdanění srážkovou daní ve výši 30 %. Ve vzniklém sporu pak německý soud vznesl předběžnou otázku, zda je takovéto daňové znevýhodnění v rozporu s čl. 43 SES. Je přitom důležité, že uvedená překvalifikace mohla být provedena jen ve vztahu mezi některými poplatníky. Byla podmíněna tím, že skrytou dividendu (tj. formálně úrok) přijímající společnost neměla právo na imputační zápočet, tj. že nešlo o v Německu rezidentní subjekt podléhající zde dani z příjmů. Důsledkem byla aplikovatelnost pravidel nízké kapitalizace pouze na vztahy německých rezidentů s nerezidenty, na vztahy s rezidenty pak jen okrajově, a to s veřejně prospěšnými subjekty či jinými od daně z příjmů osvobozenými poplatníky. Fakt, že německou úpravou byla množina německých subjektů postižena minimálně, zatímco množina nerezidentů zcela paušálně, nemohl nezaujmout jak generálního advokáta, tak ESD (odstavec 36 stanoviska, odstavec 28 rozsudku). Argument Německa, že uplatnění pravidel v neprospěch německého rezidenta není vyloučeno (odstavec 17 stanoviska), lze ve světle známého způsobu posuzování nepřímé diskriminace ze strany ESD považovat za poměrně naivní. Totéž lze říci o poukazu na potřebu soudržnosti německého daňového systému (odstavec 18 stanoviska) – jak víme, ESD tento pojem vykládá velmi úzce, zejména ve smyslu přímé vazby mezi daňovou výhodou a nevýhodou, a navíc nebylo zřejmé, jaká zde vůbec měla nevýhodu překvalifikace úroků na dividendy vyvažující výhoda být – Německo

žádnou nevedlo (odstavec 85 stanoviska, odstavec 42 rozsudku). Intervenující Dánsko se pokoušelo argumentovat potíráním daňových úniků navíc s tím, že k nim může způsobem, kterému brání sporná úprava, docházet jen v přeshraničních situacích (odstavec 61 stanoviska). Relevance tohoto veřejného zájmu jinak ESD akceptovaného jako ospravedlňujícího zásah do základních svobod taktéž nebyla vzhledem k nezaměření německého ustanovení pouze na specifické situace daňových úniků shledána (odstavec 37 rozsudku, odstavec 95 stanoviska). ESD tedy prohlásil úpravu za diskriminační a omezující tak svobodu usazování podle čl. 43 SES. Vzhledem k zřejmé (byť nepřímé diskriminaci) se tak ESD mohl vyhnout odpovědi na otázku, zda mohou pravidla nízké kapitalizace, která jsou v právních řádech členských států velmi frekventovaná, v duchu formule Dassonville porušovat čl. 43 SES i v případě, že se uplatňují bez rozdílu v domácí i přeshraniční situaci. Generální advokát však v odstavci 99 stanoviska naznačuje, že takovéto obecné uplatnění by k souladu napadené úpravy s komunitárním právem vedlo. Zbývá dodat, že generální advokát se na rozdíl od ESD zabýval i otázkou aplikovatelnosti směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v platném znění (dále také jen „směrnice“), a to ve dvou aspektech: zda se má na takovéto skryté dividendy aplikovat osvobození od srážkové daně podle čl. 5 odst. 1 směrnice, nebo zda se na ně naopak aplikuje čl. 1 odst. 2 směrnice umožňující členským státům uplatnit svá pravidla proti obcházení daňové povinnosti a daňovým únikům, a daň je proto možno uvalit (tzn. děje se tak právě v důsledku charakteristiky dividendy jako skryté, tedy snažící se účelově obejít uvalení srážkové daně). V odstavci 109 stanoviska generální advokát schválil první přístup, druhý pak odmítl, když v odstavci 117 stanoviska navázal na odmítnutí protizneužívacího charakteru napadeného ustanovení učiněné v odstavci 95 stanoviska – není-li možné ustanovení ospravedlnit

judikaturou ESD připuštěným veřejným zájmem na potírání porušování daňového práva, není tak možno učinit ani na základě ustanovení sekundárního předpisu, které se týká bránění obcházení daňové povinnosti a daňovým únikům a je tedy obsahově totožné s uvedeným veřejným zájmem. Matoucí výrok v odstavci 118 stanoviska, že „směrnice 90/435 se na daň, které se týká řízení, nepoužije“, je vzhledem k výše uvedenému třeba chápat v tom smyslu, že se neuplatní protizneužívací ustanovení směrnice, avšak ustanovení ukládající osvobodit dividendy od srážkové daně se naopak uplatní.

14. C-9/02 *Lasteyrie*

Velmi očekávaný rozsudek z posledních let, ve kterém se ESD vyjádřil k problematice *exit taxation*, tzn. v tomto případě zdanění z důvodu opuštění daňové rezidence. Francouzská úprava daní z příjmů obsahovala ustanovení, podle kterého byly francouzskému daňovému rezidentovi při opuštění francouzské rezidence zdaněny nerealizované výnosy ze zvýšení hodnoty cenných papírů. Francouzský poplatník opouštějící svou jurisdikci se sice mohl takovému předčasnému zdanění vyhnout a odložit jej do okamžiku skutečné realizace těchto výnosů (zejména tedy prodeje cenných papírů), ovšem pouze za splnění určitých podmínek. Těmi bylo zejména vykázaný nárůst hodnoty cenného papíru při opuštění Francie zdejšími orgány, stanovení zástupce pro jednání s těmito orgány v případě vybrání daně v důsledku realizace výnosů a složení záruky pro toto vybrání. Poplatník byl daňové povinnosti zproštěn, pokud výnosy nerealizoval a zároveň buď obnovil francouzskou daňovou rezidenci, nebo od opuštění Francie uplynulo pět let. Zproštění daňové povinnosti mělo v případě zaplacení daně zřejmě formu vrácení této daně, v případě splnění podmínek pro odklad zdanění zřejmě formu vrácení složené záruky.

Pan Lasteyrie byl francouzský daňový rezident, který se následně přestěhoval do Belgie. V důsledku této změny daňové rezidence a faktu, že pan Lasteyrie nevyužil možnosti odložení zdanění, byly v souladu s výše rozebranou úpravou zdaněny nerealizované výnosy cenných papírů v držbě poplatníka. V následném sporu vznesl francouzský soud předběžnou otázku, zda je takováto daňová úprava v souladu s čl. 43 SES. ESD konstatoval, že nikoli a v judikatuře ke zdanění příjmů tak vlastně vytvořil typický příklad úpravy v rozporu s čl. 43 SES, kdy členský stát brání ve výkonu základní svobody (zde konkrétně svobody usazování) svému vlastnímu státnímu příslušníkovi. Argumenty členských států byly tradičně představovány zejména kategorickými požadavky veřejného zájmu bránění daňovým únikům a potřeby zachování soudržnosti daňového systému. Stejně tradičním způsobem byly ze strany ESD odmítnuty. V případě soudržnosti daňového systému se tak stalo již zhodnocením účelu ustanovení, když ESD došel k závěru, že sporná francouzská úprava vůbec nemá za cíl ochranu uvedené soudržnosti (odstavec 67), a proto ani nepřistoupil k úvaze o daňové výhodě a nevýhodě a jejich vzájemném vztahu. Účel bránění daňovým únikům ESD taktéž odmítl a jako ve většině minulých případů poukázal na možnost dosažení sledovaného cíle prostředky, které jsou pro poplatníka ve srovnání s napadenou úpravou méně zatěžující (odstavec 54). Generální advokát v této souvislosti umně obrátil proti Francii její vlastní argument, podle něž přijetí napadené úpravy motivovala účelová krátkodobá opouštění francouzské jurisdikce provedená právě za účelem vyhnutí se zdejší dani z výnosů při prodeji cenných papírů (odstavec 25 rozsudku). V takovém případě generální advokát upozornil, že potlačení tohoto jevu by mohlo být zaručeno dodatečným zdaněním realizovaných výnosů po návratu poplatníka z takovéto spekulativní emigrace (odstavec 64 stanoviska, ESD se k tomuto závěru přihlásil v odstavci 54 rozsudku). Je také důležité, že přestože se řešený případ týkal situace, ve které

poplatník nevyužil možnosti odložit zdanění, ESD shledal podmínky pro toto odložení nepřiměřenými. Odmítnutí jejich splnění tak nemohlo poplatníkovi při posuzování zásahu do jeho práva usazování jít k tíži, čehož se domáhala Francie (odstavec 28).

15. C-315/02 *Lenz*

Zde rakouský soud pochyboval o souladu domácí úpravy zdanění dividend s čl. 56 a 58 SES. Paní Lenz, občanka Německa, avšak daňová rezidentka Rakouska, vlastnila akcie německých společností. Z těch jí plynul dividendový příjem, který byl podle rakouských předpisů zdaněn v obecném základu daně, a tudíž vystaven progresi daňové sazby. V případě, že by dividendy bývaly plynuly od rakouské společnosti, však rakouská úprava umožňovala zvolit jeden ze dvou způsobů zdanění – konečnou, zpravidla srážkovou daň ve výši 25 % nebo daň v obecném základu, tj. taktéž podléhající progresi a potenciálně posouvající poplatníka do vyššího daňového pásma, avšak, na rozdíl od podílů na zisku od cizích subjektů, s poloviční sazbou. Rakouský soud v řízení iniciovaným paní Lenz vznesl předběžnou otázku. Znevýhodnění investice do cizího subjektu zde bylo očividné a ESD tak musel dát za pravdu paní Lenz. Nijak přitom však nespécifikoval, zda byl rozpor rakouské úpravy s komunitárním právem představován jen poloviční sazbou v obecném základu daně u domácích dividend oproti sazbě plné u dividend zahraničních, či také možností výběru způsobu zdanění domácích dividend a jeho nemožností u dividend zahraničních. Jak generální advokát, tak ESD obě nevýhody zkoumali kumulativně (odstavec 22 stanoviska, odstavec 33 rozsudku). Doslovná interpretace zejména poslední části výroku ESD („... zatímco [příjem z] jiného

členského státu musí být předmětem daně v obecném základu *bez možnosti snížení sazby*“, zvýraznění přidáno) jakoby překvapivě naznačovala, že problematická byla pouze poloviční sazba pro domácí dividendy v základu daně a pokud by tato byla plná, samotná možnost výběru mezi konečnou daní ve výši 25 % a zdaněním v obecném základu daně by rozpor s čl. 56 a 58 SES nekonstituovala. Je však krajně pochybné, že měl ESD v úmyslu učinit takovýto pro rakouskou úpravu relativně příznivější závěr. Dle mého názoru je nutné mít za to, že rozpor s komunitárním právem by byl dán i při izolované existenci uvedené možnosti výběru – ta sama o sobě představuje výhodu, zejména v případech, kdy by se poplatník v důsledku zahrnutí dividend do základu daně ocitl ve vyšším daňovém pásmu a celý jeho příjem by tak byl zdaněn vyšší sazbou (i když možnost zdanit dividendy v základu daně by v případě nesnížení sazby byla pochopitelně mnohem méně využívána). Navíc závěr, ve kterém by ESD samotnou možnost výběru způsobu zdanění označil za „příliš nejistou a nepřímou“ (viz. např. *Kranz*, odstavec 11) ve směru dopadu na rozhodování o umístění investice, se jeví jako krajně nepravděpodobný. Pro úplnost je třeba dodat, že rakouský soud vznesl ještě otázku týkající se možnosti poplatníka započíst proti jeho dani z dividend část korporátní daně zaplacené zahraniční společností připadající na tyto dividendy. ESD odmítl na tuto otázku v souladu s názorem generálního advokáta jako na „čistě hypotetickou“ (odstavec 58 stanoviska) odpovědět, neboť rakouská úprava žádný takovýto zápočet neumožňovala. Otázka byla navíc položena dosti nejednoznačným způsobem, který zřejmě neodpovídal jejímu skutečnému smyslu. Národní soud se totiž zřejmě chtěl zeptat, zda je v případě rozporu výše řešených ustanovení se SES možné tento uvedeným zápočtem *ospravedlnit*. ESD však otázku před jejím odmítnutím interpretoval v tom smyslu, zda komunitární právo takovouto úpravu *zakazuje* (odstavec 50). Stanovisko generálního advokáta je v této

věci nejednoznačné – otázku nejprve interpretuje stejně jako ESD (odstavec 48 stanoviska), posléze naopak jakoby chápe její dle mého názoru skutečný smysl, tj. zda takovéto opatření představuje určitou eliminaci (a tedy ospravedlnění) omezení uvaleného Rakouskem jeho vlastními pravidly na investice v jiném členském státě (odstavec 58 stanoviska).

16. C-319/02 *Manninen*

I tento případ se týkal způsobu zdanění dividend v členském státě v případě, že plynou od společnosti z jiného členského státu. Finská daňová úprava umožňovala příjemci dividend započíst proti jeho daňové povinnosti daň zaplacenou na úrovni společnosti připadající na tyto dividendy, bezvýhradně ovšem pouze v případě, že společnost byla daňovým rezidentem Finska. Zápočet se mohl uplatnit i pokud byla společnost rezidentem jiného členského státu Evropského hospodářského prostoru, ale zde jen za podmínky, že příslušné dividendy byly odvozeny od podílů na společnosti souvisejících se stálou provozovnou na území Finska. Účel ustanovení zde tedy byl zřejmý – vyloučit dvojí ekonomické zdanění dividend, avšak pouze poskytnutím zápočtu takové korporátní daně, která byla vybrána ve Finsku.

Pan Manninen, daňový rezident Finska, pobíral dividendy od švédské společnosti, navíc nesouvisející se stálou provozovnou ve Finsku, a byl proto postižen výše popsáním odepřením zápočtu části korporátní daně. V následném sporu finský soud přerušil výchozí řízení a vznesl předběžnou otázku ohledně souladu finské úpravy s čl. 56 a 58 SES. ESD nakonec shledal odepření zápočtu rozporným s oběma články. Předtím se však musel vypořádat s námitkou Finska i některých dalších členských států, že finská úprava je ospravedlnitelná, neboť sleduje soudržnost domácího daňového systému. Na této argumentaci by nebylo

nic zvláštního, neboť je členskými státy v obdobných řízeních před ESD používána pravidelně, kdyby ovšem v řešeném případě nebyla založena na objektivních rysech finské úpravy a kdyby nebyla částečně podpořena (byť vzápětí zavržena) i generálním advokátem (odstavce 61 a 64 stanoviska). ESD však soudržnost daňového systému opět odmítl akceptovat, a to s velmi zvláštními argumenty spočívajícími zejména v praktickém setření rozdílu mezi snahou finské úpravy zamezit dvojímu ekonomickému zdanění a snahou zachovat soudržnost národního daňového systému. Tím došlo i k dalšímu zúžení aplikovatelnosti tohoto ospravedlnění zásahu do základních svobod ES (zejména odstavce 43, 44 a 46).

17. C-376/03 D.

Přestože se v tomto případě ESD nezabýval úpravou zdaňování příjmů, ale majetku, považuji za účelné tento rozsudek do své práce zařadit. Společně s rozhodnutím ve věci C-446/03 *Marks & Spencer* jde totiž zřejmě o vůbec neočekávanější rozsudek v daňové oblasti z poslední doby s nemalým dopadem též na posuzování daní z příjmů. ESD tu byl konfrontován mj. s úpravou SZDZ, a to již poněkolidkaté. Poprvé zde však řešil pro vzájemné vztahy mezi členskými státy upravené v SZDZ zcela klíčový aspekt, totiž možné dovození povinnosti členského státu přiznat daňovým rezidentům ostatních členských států *most-favoured-nation treatment (clause)*, tedy jakousi doložku nejvyšších výhod ve zdanění příjmů a majetku. Jedná se o jeden z mála rozsudků k problematice přímých daní, kde ESD nerespektoval názor generálního advokáta, a to ani v jedné části odpovědi na předběžnou otázku.

Nizozemská úprava daně z majetku obsahovala odčitatelnou položku zohledňující osobní a rodinné poměry rezidentního poplatníka, který ji mohl využít bez ohledu na lokaci svého majetku. V případě nerezidentů

bylo možno tuto položku využít pouze v případě, že 90 % majetku nerezidenta bylo drženo v Nizozemí. Druhým a problematičtějším aspektem úpravy byla existence SZDZ mezi Nizozemím a Belgií, podle které byla v Nizozemí belgickým rezidentům přiznána možnost uplatnit proti dani z majetku uvedenou odčitatelnou položku, a to za stejných podmínek, jaké platily pro belgické rezidenty, tj. bez ohledu na velikost části majetku drženou v Nizozemí. D., z jehož podnětu bylo zahájeno výchozí řízení, byl rezidentem Německa a na území Nizozemí vlastnil nemovitý majetek. Ten tvořil pouze 10 % jeho celkového majetku, a proto D. v Nizozemí nemohl uplatnit příslušnou odčitatelnou položku. Nizozemský soud následně vznesl předběžnou otázku souladu uvedené vnitrostátní právní a mezinárodněsmluvní úpravy, resp. souladu nerozšíření této mezinárodněsmluvní úpravy na poplatníky ze všech ostatních členských států, s čl. 56 a 58 SES (třetí část předběžné otázky se týkala náhrady nákladů řízení při úspěšném dovolání se porušení komunitárního práva, nikoli daňové problematiky, a proto se touto částí níže nezabývám). V první části otázky zjišťoval z vertikální perspektivy (srovnání rezidenta Nizozemí s nerezidentem Nizozemí) soulad popsaneho podmínění odčitatelné položky držbou převážné části majetku v Nizozemí s uvedenými články. ESD rozhodl v neprospěch D. opírajíce se převážně o závěry rozsudku ve věci *Schumacker*, které se evidentně nabízely. Uvedených 90 % majetku v Nizozemí jako podmínka pro přiznání výhody bylo v souladu právě se známým závěrem ESD v této věci. V situaci pana D. s pouhými 10 % majetku v Nizozemí proto nebylo možné podle ESD o porušení komunitárního práva hovořit. ESD stačilo odkázat na v jeho judikatuře uznanou zásadní nesrovnatelnost situace rezidenta a nerezidenta a na fakt, že D. vzhledem k minimálnímu majetku v Nizozemí výjimkou z tohoto pravidla není (odstavec 41). Generální advokát však došel k přesně opačnému závěru, a to zejména na základě pozoruhodného argumentu, se kterým se ESD nevypořádal, když

jej v rozsudku vůbec nezmínil. Generální advokát totiž akceptoval námitku D., že je třeba brát v úvahu pouze majetek *zdanitelný*. To by vzhledem k neexistenci daně z majetku v Německu v rozhodném období znamenalo, že D. držel v Nizozemí ve skutečnosti nikoli 10 %, ale 100 % svého majetku (odstavec 64 stanoviska). V tomto smyslu tedy generální advokát nijak nezpochybnil závěry věci *Schumacker*, pouze je v situaci D. vyložil jiným způsobem, než nakonec učinil ESD. Druhá část předběžné otázky se týkala zmíněné doložky nejvyšších výhod, tj. horizontální perspektivy (srovnání nerezidenta Nizozemí jednoho členského státu s nerezidentem Nizozemí z jiného členského státu). ESD zkoumal možnou diskriminaci pana D. oproti rezidentům Belgie, kteří byli podle příslušné SZDZ co do aplikovatelnosti uvedené odčitatelné položky postaveni naroveň nizozemským rezidentům. I zde ESD nizozemskou úpravu ve spojení s úpravou SZDZ akceptoval. Je obtížné nevěřit, že se tak stalo i z důvodu vědomí zcela extrémních dopadů na síť SZDZ mezi členskými státy ES, které by opačné rozhodnutí nevyhnutelně znamenalo a které ostatně generální advokát právě ve svém opačném stanovisku předpokládal, byť zároveň zlehčoval (odstavec 105 stanoviska).

18. C-446/03 *Marks & Spencer*

Jde pravděpodobně o vůbec neočekávanější rozsudek ESD ve zkoumané oblasti. Společnost Marks & Spencer plc (dále jen „M&S“) je britským daňovým rezidentem a prostřednictvím nizozemské holdingové společnosti držela stoprocentní podíly ve společnostech rezidentních v Belgii, Francii a Německu. Všechny tyto společnosti se postupně staly ztrátovými a M&S požádala domácího správce daně o odpočet těchto ztrát od svého základu daně. Takovýto přenos ztráty v rámci skupiny společností bylo však podle platné úpravy možné učinit pouze ve vztahu

mezi společnostmi rezidentními ve Velké Británii. Mezi rezidentní a nerezidentní společnostmi se tak mohlo stát jen v případě, že nerezidentní subjekt měl na území Velké Británie stálou provozovnu a pokud měla být ztráta takového nerezidenta uplatnitelná vůči základu daně britského poplatníka, musela být přičitatelná právě britské stálé provozovně. Situace M&S nespadala do žádné z uvedených kategorií, a proto byla žádost o odpočet cizích ztrát zamítnuta. V následném sporu položil britský soud ESD předběžnou otázku, zda je takovéto odepření daňové výhody v přeshraniční situaci, v níž se ocitla skupina M&S, v souladu s čl. 43 a 48 SES. Rozhodnutí ESD o zásadním souladu britské úpravy s oběma články je určitým kompromisem. Částečně sice vyšlo vstříc skupinám společností postiženým ztratovostí svých členů rezidentních v jiném státě, než jsou členové ziskoví, zároveň však rozptýlilo obavy členských států umožňujících přenos ztráty pouze vnitrostátně, že ESD z komunitárního práva vyvodí povinnost těchto států umožnit odčitelnost zahraničních ztrát za stejných podmínek jako ztrát domácích. Obsahově ESD rozhodl v souladu se stanoviskem generálního advokáta, formulačně svůj závěr ovšem pojal odlišně: generální advokát hovoří o zásadním rozporu britské úpravy s čl. 43 a 48 SES a podmínkách, za kterých je tato úprava s komunitárním právem v souladu, naproti tomu ESD vidí řešenou úpravu naopak jako zásadně souladnou s oběma články a podmínky tak vymezuje ve vztahu k situaci, kdy je úprava s čl. 43 a 48 SES rozporná. ESD po odmítnutí principu teritoriality jako aspektu v této situaci vůbec vylučujícího diskriminaci akceptoval, že tři namítaná ospravedlnění (vyvážené rozdělení pravomoci uvalovat daně mezi členské státy, bránění dvojímu odpočtu ztráty a bránění daňovým únikům) zjištěné diskriminace ve svém souhrnu znamenají ospravedlnění restriktivní úpravy na základě „pravidla rozumu“ (odstavec 51). Ze stanoviska generálního advokáta se zdá, že ospravedlnění vidí pouze v bránění dvojímu odpočtu ztráty (odstavec 74

stanoviska). Pro úplnost je třeba dodat, že generální advokát se navíc zabýval i otázkou ESD v tomto případě neřešenou, zda může být diskriminace založena faktem, že bude-li ztráta generována zahraniční stálou provozovnou, dojde v důsledku konsolidace s ústředím společnosti k jejímu faktickému odpočtu, na rozdíl od situace, kdy je ztráta generována zahraniční dceřinou společností. Tato diskriminace spočívající v omezení výběru formy investice však nebyla shledána – generální advokát v odstavcích 43 až 47 v podstatě potvrdil, že v řadě předchozích případů (*C-270/83 Komise v. Francie, Bank of Scotland, Saint-Gobain*) shledaná srovnatelnost stálé provozovny se společností (tedy včetně dceřiné) se týkala státu umístění stálé provozovny, nikoli státu ústředí, neboť je to právě první stát, který zpravidla ve svých předpisech zásadně staví stálou provozovnu naroveň svému poplatníkovi, nikoli stát druhý. Za této situace jsou tedy stálá provozovna a dceřiná společnost z pohledu druhého státu v různých právních situacích (odstavec 49 stanoviska).

19. C-196/04 *Cadbury Schweppes*

ESD se tu zabýval tzv. *controlled foreign company legislation* (dále jen „CFC legislativa“). To je zjednodušeně řečeno taková národní úprava, která umožňuje členskému státu podrobit zdanění (se zápočtem případné v zahraničí zaplacené daně) společnost, která není daňovým rezidentem tohoto státu, avšak je spřízněnou (zpravidla dceřinou) společností rezidenta tohoto státu a existuje důvodná obava, že uvedená nerezidentní společnost byla v zahraničí založena z důvodu daňové optimalizace. Účelem takovéto právní úpravy je tedy zabránit spekulativnímu zakládání společností ve státech s nízkým daňovým zatížením tím, že jejich základ daně je přiřazen spřízněné (zpravidla mateřské) rezidentní společnosti. V tomto případě se jednalo o britskou

úpravu. Ta uvedeným způsobem postihovala cizí subjekty, pokud bylo jejich daňové zatížení nižší než tři čtvrtiny daňového zatížení ve Velké Británii. Z tohoto obecného pravidla však existovala řada výjimek (při výplatě více než 90 % zisku do Velké Británie, při nepřekročení určité výše základu daně, při obstání v tzv. testu motivu atd.), kdy se CFC legislativa neuplatnila.

Cadbury Schweppes Overseas Ltd (dále jen „CSO“) byla ve Velké Británii daňově rezidentní společností, která prostřednictvím řetězce několika dalších subjektů držela podíl mj. v Cadbury Schweppes Treasury International (dále jen „CSTI“). Tato společnost přitom byla daňovým rezidentem Irska, a to v preferenčním daňovém režimu tzv. Centra mezinárodních finančních služeb v Dublinu. Ve zkoumaném zdaňovacím období vykázala CSTI základ daně. Protože byly splněny podmínky aplikace CFC legislativy, byl v Irsku vykázán a zdaněn základ daně CSTI přiřazen CSO a s příslušným zápočtem zdaněn znovu ve Velké Británii. Proti takovému postupu správce daně se CSO odvolala a britský soud vznesl předběžnou otázku zjišťující soulad britské CFC legislativy s čl. 43, 49 a 56 SES (ESD otázku opravil a soulad posuzoval z hlediska čl. 43 a 48 SES). ESD rozhodl v zásadě ve prospěch Velké Británie. Musel se přitom vypořádat s požadavkem „pravidla rozumu“ ve formě bránění vyhýbání se daňové povinnosti, kdy příslušné národní ustanovení může být v souladu s komunitárním právem jen za předpokladu, že brání čistě účelovým jednáním poplatníka (podrobný rozbor tohoto fenoménu viz. dále). Zde byly pro britskou úpravu záchranou početnost výjimek z CFC legislativy a zejména již zmíněný test motivu. Ten i při splnění všech ostatních podmínek nasvědčujících spekulativnímu charakteru nerezidentní společnosti a umožňujících proto aplikaci CFC legislativy britskému poplatníkovi stále dovozoval, aby prokázal legitimní ekonomický účel založení a existence této spřízněné společnosti a aplikaci CFC legislativy tak vyloučil. ESD soulad britské

úpravy s čl. 43 a 48 SES podmínil tím, že poplatník v testu motivu neobstojí pouze v případě, že cizí společnost byla založena čistě z důvodu daňové optimalizace, přitom toto zhodnocení testu motivu přenechal národnímu soudu (odstavec 72).

20. C-513/04 *Kerckhaert & Morres*

ESD v tomto případě jako jednom z mála rozhodl bez jakýchkoli podmínek ve prospěch členského státu. Pan Kerckhaert a paní Morres byli belgičtí rezidenti, kteří investovali do francouzské společnosti. Při zdanění souvisejících dividend sice byla v Belgii uplatněna stejná výše srážkové daně (25 %) jako by tomu bylo v případě domácích dividend, avšak belgický správce daně zde odmítl přiznat zápočet srážkové daně zaplacené z těchto dividend ve Francii (15 %). Pan Kerckhaert a paní Morres proti tomuto rozhodnutí podali žalobu a belgický soud následně vznesl předběžnou otázku, zda bylo odmítnutí zápočtu v souladu s čl. 56 odst. 1 SES. Je přitom kuriózní, že žalobci ve výchozím sporu nejen že nebyli oproti příjemcům dividend ze zdroje na území svého domovského státu znevýhodněni, ale byli dokonce zdaněni příznivěji. Podle SZDZ mezi Belgií a Francií totiž byli oprávněni k zápočtu resp. vyplacení části daně zaplacené francouzskou společností připadající na dividendy, přičemž tato částka činila 50 % ze stěžovateli obdržených dividend. Tento zápočet byl pro účely srážkové daně považován jak ve Francii, tak v Belgii, za dividendu, a proto taktéž zdaněn sazbou 15 resp. 25 %. Čistý příjem po zdanění obou částek (tj. dividendy i quasidividendy) byl však navzdory kumulativnímu podrobení dvěma srážkovým daním stále vyšší, než by byl čistý výnos z belgické dividendy, kde by příjemce neměl nárok na zápočet části daně zaplacené společností. ESD tomuto zvýhodnění stěžovatelů ve výchozím sporu nevěnoval pozornost

a zkoumal toliko význam neposkytnutí zápočtu srážkové daně zaplacené ve státě zdroje. ESD došel k závěru, že belgická úprava není diskriminační, neboť dividendy ze zdrojů na území jiného členského státu jsou zdaněny stejnou sazbou jako dividendy domácí (odstavec 17). Dodal také, že jakýkoli „nepříznivý důsledek“, který v řešené situaci vzniká, pramení z paralelního výkonu fiskální suverenity dvěma členskými státy (odstavec 20). Z dalšího odůvodnění ESD se zdá, že důvodem přípustnosti takovéto úpravy je také až na výjimky neexistence opatření komunitárního práva k zamezení dvojímu zdanění a z této neexistence vyplývající zásadní volnost členských států při přijímání těchto opatření. Generální advokát došel ke stejnému závěru, navíc je třeba si povšimnout, že tak učinil až poté, co se v odstavcích 25 a 26 věnoval ESD opominutému zvýhodnění pana Kerckhaerta a paní Morres. Konstatoval, že i kdyby toto zvýhodnění neexistovalo, nic by to na závěru o souladu belgické úpravy se SES nezměnilo (odstavce 28 a 29 stanoviska, ESD vzhledem k pomnutí uvedeného aspektu tento závěr učinil pouze implicitně). Generální advokát byl navíc ve svém odůvodnění preciznější než ESD i v tom směru, že připomněl fakt, že čl. 293 SES (zamezení dvojího zdanění) není přímo účinný a z jeho dalších závěrů se zdá, že toto ustanovení ani nezavazuje členské státy k přijetí odpovídajících opatření a že předpokládá aktivitu „komunitárního zákonodárce“ (odstavec 38 stanoviska).

Kapitola 2. Souhrnná analýza přístupů ESD

Oddíl 1. Obecně

Následující text bezprostředně navazuje na výklad podaný v Kapitole 1. Při zmínkách o výše rozebraných případech je tedy již znovu nepopisují. Je-li to vhodné ke komplexnějšímu osvětlení problematiky,

jsou zmíněny i rozsudky výše neanalyzované, včetně některých rozsudků, které se týkají sekundárních předpisů upravujících daně z příjmů či které se daní z příjmů vůbec nezabývají.

Při posuzování, zda je určitá národní právní úprava daně z příjmů v souladu s primárním právem, ESD postupně aplikuje několik kritérií. Tato bývají někdy v odborné literatuře zužována na srovnatelnost situací, odůvodnění veřejným zájmem a proporcionalitu případného omezení základních svobod ES, určité zúžení testu může být v konkrétním případě provedeno i ze strany samotného ESD, resp. lze říci, že některá kritéria ESD aplikuje jaksi implicitně. Při bližší analýze judikatury ESD zjistíme, že kritérií (kroků, testů), která ESD využívá, je více a jejich vzájemný vztah není vždy zřejmý. Pokusím se je analyzovat, a to zejména v kontextu výše zmíněných případů, pomínu přitom zkoumání „podmínek řízení“ jako je např. charakter předkládajícího orgánu jako soudu či relevance položené předběžné otázky pro výchozí řízení.

Oddíl 2. Působnost komunitárního práva

ESD v některých případech zkoumá, zda je vůbec dána působnost komunitárního práva, jejíž zjištění je možné považovat za první test. V judikatuře k daním z příjmů je poměrně výjimečné, aby došlo k vyřešení případu v důsledku poukazu na nedostatek působnosti, přesto se tak stalo např. ve věci *ICI* u odpovědi na tu část předběžné otázky, která byla vznesena ohledně nutnosti rozšířit daňovou výhodu i na rezidenty nečlenských států (odstavec 33). Zajímavější, byť v případě daní z příjmů také výjimečný, je projev působnosti komunitárního práva ve smyslu zkoumání, zda je určitý národní režim národního práva vůbec způsobilý reálně zasáhnout do základních svobod ES. Jak jsme mohli vidět v rozsudku *Kranz*, není vyloučeno, aby ESD poukázal na „přílišnou nejistotu a nepřímou“ (odstavec 11) možného restriktivního účinku

vnitrostátního předpisu a shledal jej v souladu s komunitární úpravou právě na základě tohoto charakteru. Uvedený přístup ESD však naráží na do značné míry opačný pohled ESD, jak byl připomenut např. v odstavci 42 rozsudku *Lasteyrie*, že totiž národní opatření je způsobilé nepřipustně porušit komunitární základní svobodu i pokud má toto opatření „omezený rozsah a malou důležitost“. Hranice mezi oběma citovanými protikladnými formullemi je velmi nezřetelná. Domnívám se však, že nám pro její alespoň přibližné stanovení může pomoci všeobecný výkladový princip ESD, který chápe základní svobody velmi široce a prostor pro jejich přípustná omezení naopak velmi úzce. V tomto smyslu je pak třeba „přílišnou nejistotu a nepřímou“ chápat restriktivně jako skutečně výjimečný nástroj ospravedlnění zásahu do komunitární svobody. Je naopak mnohem pravděpodobnější, že sporné omezení bude shledáno sice „málo důležité“, avšak stále závadné. Jako další aspekt působnosti komunitární úpravy, který může být ze strany ESD vyložen ve prospěch členského státu, bývá někdy uváděno vůbec odepření přístupu subjektu ke komunitární základní svobodě bez dalšího zkoumání, a sice v situaci, kdy se adresát svobody dovolává rozporu národní úpravy s komunitárním právem při zneužívání této svobody (viz. např. C-19/92 *Krauss*). Domnívám se, že takto formulované pojetí některých situací zneužití komunitárního práva je obtížně rozlišitelné od pojetí prolomení komunitárních svobod v důsledku veřejného zájmu na zabránění vyhýbání se daňové povinnosti. Bývá-li někdy jako příklad takového blíže nezkoumajícího odmítnutí přístupu ke komunitárním svobodám uváděn rozsudek C-19/92 *Krauss*, je třeba poznamenat, že odstavce 34 (odkazem na věc C-115/78 *Knoors*) a 35 nasvědčují totožnosti obou pojetí přinejmenším v posloupnosti, v jaké je ESD zkoumá (odstavce 37 až 41 zcela nepochybně zkoumají proporcionalitu opatření tak jako by byla zkoumána u „pravidla rozumu“). Zjištění o souladu národní úpravy s příslušným článkem SES tak není učiněno v jakémsi dřívějším stádiu,

tj. vůbec odepřením svobody, ale sleduje standardní zhodnocení národní úpravy z hlediska konkrétního veřejného zájmu. Výkladový princip zákazu zneužití komunitárního práva tak oproti „pravidlu rozumu“ ve formě bránění vyhýbání se daňové povinnosti představuje spíše jen jakýsi odlišný úhel pohledu na totožný fenomén. Oběma kategoriím a jejich vzájemnému vztahu se budu podrobněji věnovat v Oddílu 4.

Všechny uvedené aspekty působnosti komunitárního práva jako důvodu vyřešení případu je sice možné teoreticky označit, jak bylo výše uvedeno, za vůbec první kritérium, která ESD zkoumá, v praxi to však většinou nečiní a implicitně předpokládá, že působnost komunitárního práva je ve všech výše uvedených ohledech dána. Tento přístup je pochopitelný v případě působnosti osobní, územní a časové, neboť zde zpravidla nevznikají pochybnosti. Problematictější je ignorování otázky reálné způsobilosti národní úpravy omezit komunitární svobody. V případě hodnocení vnitrostátních daňových úprav ESD v drtivé většině případů vůbec nepřipouští, že by zásah do komunitární svobody mohl být tak nepatrný, že by reálně nemohl ohrozit její požívání. Možná je však takovýto přístup ESD praktický, neboť pravidelné posuzování tohoto aspektu by vedlo jen k vytvoření dalších kritérií a měřítek, jejichž přispění k již tak sporné přehlednosti a uchopitelnosti judikatury ESD by bylo nanejvýš nejisté.

Oddíl 3. Srovnatelnost situací

Druhým testem, který v příslušné judikatuře funguje, je zjištění srovnatelnosti situace subjektu, jehož diskriminace je tvrzena, se subjektem, oproti němuž má být první subjekt diskriminován. V oblasti daní z příjmů tedy dochází zpravidla k porovnání situace rezidenta s nerezidentem, spíše výjimečně pak situace nerezidenta jednoho členského státu s nerezidentem jiného členského státu. Je zřejmé, že ESD

v tomto hodnocení vychází ze své všeobecné vstřícnosti k daňovým poplatníkům, jejichž případy zkoumá, a srovnatelnost příslušných subjektů je zpravidla shledána. To navzdory faktu, že ESD již v rozsudku *Schumacker* judikoval, že situace daňových rezidentů a nerezidentů v zásadě srovnatelná není. Lze snad dokonce říci, že teze ESD o zásadní nesrovnatelnosti rezidenta a nerezidenta je spíše pouhým alibismem. Frekventovaná rozhodnutí proti členským státům shledávající diskriminaci v jejich právních úpravách zdanění příjmů jsou standardně uvozena touto tezí, aby ESD vzápětí konstatoval, že v konkrétním případě neplatí a situace rezidenta a nerezidenta srovnatelná je. Akceptování národního ustanovení na základě závěru, že situace obou subjektů srovnatelná není, je velmi netypické. Výjimkou potvrzující pravidlo může být věc *D.*, odstavec 41, byť zde závěr o nesrovnatelnosti paradoxně vzbuzuje vážné pochyby (viz. dále), totéž se dá říci o věci *C-403/03 Schempp*, kde byla řešena problematika daňové odčitatelnosti výživného placeného z Německa do jiného členského státu, konkrétně o odstavci 35. Zde jakoby si byl ESD malé přesvědčivosti svého závěru o nesrovnatelnosti vědom a činil proto srovnání nikoli mezi *poplatníky* (plátcí), ale mezi jejich *platbami*, jejichž rozdílný daňový režim (tj. zdanění či nezdanění) u příjemce v závislosti na tom, zda je příjemce rezidentem totožného státu jako plátce, tj. Německa, kde byla platba zdaněna, či státu, kde platba zdaněna nebyla, je činil v jistém smyslu nesrovnatelnými. Tato nesrovnatelnost se však projevila právě jen u příjemce a není zřejmé, proč podle názoru ESD nastala i v postavení plátce.

ESD pravidelně shledává srovnatelnost i při zkoumání situace stále provozovny (viz. např. *C-270/83 Komise v. Francie*, odstavec 19, *Bank of Scotland*, odstavec 29, *Saint-Gobain*, odstavec 47), byť se tak děje, jak bylo výše zmíněno, jednou porovnáním samotné stále provozovny a rezidenta státu, v němž je umístěna, jindy porovnáním celého

nerezidenta, jehož je „rezidentní“ stálá provozovna součástí, a uvedeného rezidenta. Uvedený velmi zužující přístup ESD k zásadě nesrovnatelnosti, kterou sám formuloval, platí i navzdory čl. 58 odst. 1 písm. a) SES. Celý dnešní čl. 58 SES byl jako článek 73d do SES vložen SEU v rámci nahrazení veškerého textu Kapitoly 4 „Kapitál“ tehdejší SEHS a jejího přejmenování na „Kapitál a platby“. Interakce judikatury ESD s čl. 58 SES je pozoruhodná. Ustanovení představuje vlastně jakousi kodifikaci judikatury ESD, a to nikoli k volnému pohybu kapitálu, ale ke svobodě usazování. (K významu čl. 58 odst. 1 písm. a) SES viz. *D.*, odstavec 56 stanoviska generálního advokáta, C-35/98 *Verkooijen*, odstavec 43, a připomenutí v odstavci 38 stanoviska generálního advokáta ve věci *Manninen*. Závěr o totožnosti principů judikatury ESD s čl. 58 odst. 1 písm. b) SES vyplývá např. z odstavce 29 stanoviska generálního advokáta ve věci C-196/04 *Cadbury Schweppes*.) Přestože obdobné ustanovení existuje pouze v souvislosti s volným pohybem kapitálu, je zřejmé, že smysl čl. 58 odst. 1 písm. a) SES, tj. možnost uplatňovat ustanovení národních daňových předpisů rozlišujících mezi rezidenty a nerezidenty, je přenosný i do rámce ostatních komunitárních svobod. Je také patrné, že z hlediska ESD a generálních advokátů ustanovení skutečně pouze reflektuje judikaturu ESD a všechny její přístupy vytvořené před jeho přijetím jsou tak i nadále validní (viz. např. citovaný odstavec *D.*). V tomto smyslu tedy představuje čl. 58 odst. 1 písm. a) SES zřejmě toliko stanovení zásadní nesrovnatelnosti daňového rezidenta a nerezidenta (navíc implicitní), jejíž existence byla (a pro jiné svobody než je volný pohyb kapitálu stále je) dovozována již dříve. Je otázka, jaký má význam charakterizování nepřipustné diskriminace v čl. 58 odst. 3 SES jako „svévolné“. Je třeba připomenout, že pokud ESD připouští prolomení komunitárních svobod na základě „pravidla rozumu“, tj. některého druhu veřejného zájmu výslovně v SES neuvedeného, mělo by být takové prolomení

nediskriminační^{1, 2}. Naproti tomu prolomení svobod zaručených v SES na základě zde výslovně upraveného důvodu se může díť i vnitrostátním opatřením diskriminačním, ovšem „nesvévolně“ diskriminačním, jak plyne právě z čl. 58 odst. 3 SES. ESD však, jak jsme mohli vidět zejména v případě *Bachmann*, jednak možnost ospravedlnit diskriminační opatření v SES výslovně neuvedeným důvodem nevyklučuje, jednak je uvedený rozdíl mezi „běžnou“ a „svévolnou“ diskriminací dost nejasný³. V judikatuře ke zdanění příjmů se dle mého názoru toto rozlišení vytrácí zcela. Pokud by totiž bylo ze strany ESD reflektováno, muselo by být vložení čl. 58 odst. 1 písm. b) (možnost přijmout opatření zabraňujících porušování mj. daňového práva) do SES následováno *uvolněním aplikovatelnosti* důvodu veřejného zájmu na zabránění daňovým únikům prolamujícího přinejmenším volný pohyb kapitálu, a to právě *zřetelným* připuštěním jeho „běžně“ diskriminačního použití. To se však nestalo a naopak se zdá, že generální advokáti ani ESD v návaznosti na vložení uvedeného ustanovení do SES nepocítili nutnost změny svého přístupu k posuzování diskriminace (takovouto změnu by snad mohlo znamenat rozhodnutí ve věci *Bachmann*, kdyby ovšem nebylo vydáno ještě před uvedeným doplněním SES a kdyby se netýkalo jiného veřejného zájmu než bránění daňovým únikům). Při jasném vnímání rozdílu mezi „běžnou“ a „svévolnou“ diskriminací by navíc musel být judikaturou akceptován závěr, že zatímco u volného pohybu osob, zboží a služeb SES diskriminaci zakazuje, v souvislosti s volným pohybem kapitálu její „běžnou“ formu v čl. 58 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 58 odst. 3 dovoluje. Ani tímto problémem se však generální advokáti a ESD v souvislosti s daněmi z příjmů nezabývali a i zde se tak zdá, že kategorie diskriminace je tu, pomineme-li její rozlišení na otevřenou (přímou) a skrytou (nepřímou), jediná a přívlastek „svévolná“ je tak v čl. 58 odst. 3 SES v tomto směru nadbytečný resp. je vykládán široce – ESD zde k závěru o porušení SES postačuje

diskriminace „běžná“. V případě čl. 58 odst. 1 písm. a) SES je dokonce možné pochybovat, že se vůbec jedná o derogační ustanovení – pakliže je situace daňového rezidenta a nerezidenta srovnatelná, nepřichází jeho aplikace dle ESD v úvahu a případné akceptování národní úpravy musí být opřené o ospravedlnění, tj. skutečné derogační ustanovení či „pravidlo rozumu“. *Pakliže naopak situace srovnatelná není, je rozdílné zacházení přípustné bez potřeby odvolání se na čl. 58 odst. 1 písm. a) SES.* To je další důvod pro závěr, že ustanovení představuje jen jakési nepřímé zakotvení zásadní nesrovnatelnosti daňového rezidenta a nerezidenta v primárním právu. Co se týká vlastního posuzování srovnatelnosti, ani zde není přístup ESD zcela jednotný. Aniž bychom hledali odpověď na otázku, zda jsou při posuzování srovnatelnosti relevantní okolnosti faktické či právní či oboje současně a jaká je jejich váha ⁴, lze za příslušné kritérium v zásadě označit objektivní způsobilost subjektu rezidentního v jednom členském státě být příjemcem výhod upravených daňovým právem jiného členského státu resp. objektivní způsobilost rezidenta členského státu zapojeného v aktivitě s přeshraničním prvkem být podroben stejnému daňovému režimu jako rezident téhož státu, který operuje pouze na domácím trhu. Tak pan Schumacker byl v důsledku pobírání převážné části svých příjmů v Německu a minimálního příjmu v Belgii a z toho vyplývající nemožnosti uplatnit v Belgii daňové výhody zohledňující jeho osobní a rodinné poměry objektivně způsobilý k zohlednění těchto poměrů k tíži německého rozpočtu. Tak dividendy paní Lenz a pana Manninena pobírané z jiných členských států byly při odmítnutí odpovídajících zápočtů ve státě jejich rezidence zatížené dvojitým zdaněním stejně jako by byly zatížené v případě neexistence zápočtu dividendy domácí, a proto byli paní Lenz a pan Manninen ohledně svých zahraničních dividend objektivně způsobilí čerpat výhodu zápočtu. Stejně tak byl pan Lasteurie při změně bydliště znamenající zároveň (v duchu pohledu ESD tradičně

odmítajícího významnost takovýchto rozdílů pro úvahy o srovnatelnosti poplatníků bychom zřejmě mohli dodat „shodou okolností“) změnu daňové rezidence oprávněn na základě komunitárního práva požadovat stejné zacházení jako francouzský rezident, který se nepřestěhoval nebo sice přestěhoval, ale pouze v rámci Francie, a tudíž beze změny daňové rezidence atd. Tento standardní přístup ESD je však poněkud zatemněn některými rozsudky, ve kterých byla situace rezidenta a nerezidenta shledána nesrovnatelnou. Tak ve věci *D.* učinil ESD v druhé části odpovědi na předběžnou otázku závěr o nesrovnatelnosti německého a belgického rezidenta v kontextu nizozemské úpravy z důvodu aplikovatelnosti odlišných SZDZ (odstavec 61), a to bez další specifikace. Tautologický charakter takové argumentace je zřejmý. ESD měl patrně zkoumat spíše okolnost, zda srovnatelnost není dána *navzdory* aplikovatelnosti odlišných SZDZ⁵ a tato odlišnost by pak mohla být shledána diskriminační. Takto by každé odlišné zacházení mohlo být odůvodněné samo sebou, alespoň v kontextu uvedené situaci blíže neupřesňující formule ESD. Zřejmě i proto ESD doplnil svůj závěr o argument, že fakt, že se „vzájemná práva a povinnosti“ podle SZDZ „vztahují jen na osoby rezidentní v jednom ze dvou smluvních států“ je „*inherentní důsledek*“ SZDZ (tamtéž, zvýraznění přidáno) a pravidlo jako takové „*přispívá k všeobecné vyváženosti*“ SZDZ (odstavec 62, zvýraznění přidáno). Závěr o nesrovnatelnosti byl pak vyvozen až z citovaných výroků (byť druhému výroku předchází, a může tak vzniknout otázka, zda ESD za důvod nesrovnatelnosti považuje i uvedenou vyváženost, či zda je tato vyváženost argumentem sui generis). Celá konstrukce je ovšem velmi sporná a vedle narušení chápání srovnatelnosti zpochybňuje i všeobecně ESD i generálními advokáty přijatý závěr, že členský stát se nemůže dovolávat mj. SZDZ při ospravedlnění svého zásahu do komunitárního práva (viz. např. C-270/83 *Komise v. Francie*, odstavec 26 rozsudku, *Futura & Singer*,

odstavec 76 stanoviska generálního advokáta, *Saint-Gobain*, odstavec 57 rozsudku). ESD se v případě *D.* pokusil zachovat dojem, že se drží klasického posuzování srovnatelnosti situací, ovšem svůj negativní závěr opřel o novou kvalitu – „inherentní důsledek“ a „všeobecnou vyváženost“ SZDZ. Skutečně se spíše zdá, že tu ESD při vědomí možných dopadů „zatáhl za záchranou brzdu“⁶ a že rozsudek ve věci *D.* jednoduše není konzistentní s předchozí judikaturou ESD. Z perspektivy standardního přístupu ESD měla být situace pana *D.* a imaginárního rezidenta Belgie s 10 % jeho celkového majetku na území Nizozemí považována za srovnatelnou (jak ostatně uzavřel i generální advokát v odstavci 95 stanoviska) – oba zde měli část majetku a oba zde podléhali zdanění ohledně této části. Přesto byl rezident Belgie oprávněn ke snížení daně, pan *D.* nikoli. Schůdnější a vedoucí ke stejnému výsledku by pro ESD možná bylo bývalo odmítnutí aplikace komunitárních svobod nikoli již na úrovni srovnatelnosti, ale použít výše uvedené progresivní argumenty až při ospravedlnění⁷. Je také třeba upozornit na méně známý fakt, že otázky *most-favoured-nation treatment (clause)* se ESD dotkl již ve věci *Schumacker* (odstavec 46), neboť podle SZDZ mezi Německem a Nizozemím první stát poskytoval daňové úlevy, kterých se domáhal belgický rezident pan *Schumacker*, nizozemským rezidentům, pokud tito pobírali alespoň 90 % příjmů z Německa. Z rozsudku není zcela patrné, jaký význam ESD této skutečnosti tehdy přiznal a je zajímavé jej zkoumat. Určitě byla pro ESD argumentem ve prospěch pana *Schumackera*, byť jen pomocným (hlavním byla faktická srovnatelnost pana *Schumackera* s německým rezidentem). Zdá se však, že ESD při upozornění na tuto úpravu německo-nizozemské SZDZ toliko navazoval na předchozí odstavec 45, kde opětovným připomenutím směrnice Rady č. 77/799/ES odmítl argument německého finančního úřadu o obtížné zjištělnosti příjmů nerezidenta pobíraných z jeho vlastního státu. Proto je třeba se domnívat, že ESD argument německo-nizozemské SZDZ

použil jen v kontextu německé námitky špatného přístupu k potřebným informacím, tj. pokud SZDZ umožňuje poskytnout v Německu daňovou výhodu rezidentovi Nizozemí, nepochybně také předpokládá možnost německého finančního úřadu získat související informace a není důvod, proč by tato možnost neměla existovat i v případě rezidenta Belgie. Byl to tedy zřejmě *jen* tento procedurální kontext, ve kterém se ESD dovolával německo-nizozemské SZDZ. Proto se nezdá, že by tehdy byla, byť jen implicitně, aplikace *most-favoured-nation treatment (clause)* ESD připuštěna.

Spolu s případem *Gilly*, který byl taktéž vyřešen v neprospěch stěžovatelů ve výchozím sporu, je případ *D.* někdy považován za vytvoření samostatného důvodu slučitelnosti s komunitárním právem, opírajícího se o specifickou SZDZ (viz. zejména odstavec 30 rozsudku *Gilly* hovořící v zásadě o nemožnosti považovat za diskriminaci stanovení faktoru pro rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy), tedy jakéhosi testu, který ještě předchází test srovnatelnosti⁸. Takováto úvaha sice zdůrazňuje včlenění uvedeného důvodu odmítnutí srovnatelnosti (aplikovatelnosti odlišných norem) pouze do kontextu SZDZ, což by částečně vysvětlovalo jeho nestandardnost, ovšem zároveň protiřečí výše zmíněné nemožnosti odůvodnit zásah do práv zaručených SES pouhým faktem, že sporné ustanovení je obsaženo v SZDZ. Příklad *Gilly* byl navíc dle mého názoru rozhodnut na základě jiné argumentace, která nepřímo vyplývá z odstavců 47 a 48 rozsudku. Spočívala ve faktu, že paní Gilly nebyla Francií diskriminována, pouze na ni nepříznivě dopadla konstrukce zápočtu v Německu zaplacené daně jako zápočtu prostého, tj. pouze do výše daně vypočítané podle francouzských předpisů, která připadá na z Německa pobíraný příjem. Tato konstrukce při vyšším daňovém zatížení v Německu oproti Francii způsobila neúplnost zápočtu německé daně a vystavila tak část německého příjmu paní Gilly dvojímu zdanění

(situace paní Gilly byla zřejmě navíc zhoršena tím, že, jak se zdá z odstavce 44, odčitatelné položky podle francouzské úpravy beroucí v úvahu osobní a rodinné poměry se uplatnily již při kalkulaci francouzské daně z německého příjmu pro účely zjištění výše zápočtu, a nikoli až po této kalkulaci, čímž došlo k dalšímu snížení zápočtu). To je situace obdobná případu *Kerckhaert & Morres*, ve kterém zejména generální advokát navázáním na svůj předchozí závěr ve věci C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* velmi přesvědčivě vysvětlil, proč absence zápočtu (*a fortiori* jeho nedostatečná výše) daně zaplacené v zahraničí nemůže být sama o sobě považována za porušení komunitárního práva (viz. níže).

Pro posouzení srovnatelnosti je pro ESD zpravidla relevantní i daňový režim, kterému je v situaci s přeshraničním prvkem stěžovatel výchozího sporu podroben v tom členském státě, jehož daňová právní úprava není v řízení napadena (i když ani o této relevanci nelze říci, že ji ESD vnímá zcela konzistentně⁹). Výmluvným příkladem je odstavec 34 rozsudku *Manninen*, kde ESD nepřímo připouští, že by zápočet odstraňující ekonomické dvojí zdanění mohl být Finskem odepřen v případě, že by stát rezidence společnosti, jejíž zisk je rozdělován, již ekonomickému dvojímu zdanění sám zabránil. Finský příjemce podílů na zisku by zde totiž nebyl ve srovnatelném postavení s finským příjemcem podílů na zisku plynoucích od finské společnosti. Jako další příklad takového integrovaného posouzení daňových režimů aplikovaných na poplatníka lze uvést rozsudek *Marks & Spencer*. Uvedenému přístupu se svým ignorováním (ze strany ESD akceptovaným) zdanění ve státě zdroje dividendy zdánlivě vymyká případ *Kerckhaert & Morres*¹⁰, avšak při bližším srovnání např. právě s případy *Manninen* a *Marks & Spencer* dle mého názoru zjistíme, že přístup ESD zde nekonzistentní není. Úprava řešená ve věci *Kerckhaert & Morres* sice nebrala zdanění (dividendy) v zahraničí v úvahu, avšak nebrala v úvahu ani žádné

srovnatelné domácí zdanění, byť k němu v případě dividend objektivně nemohlo dojít. Naproti tomu úprava v případě *Manninen* brala v úvahu pouze domácí zdanění (základu daně vykázaného zisk distribující společnosti), zatímco srovnatelné zahraniční zdanění nikoli, což ESD uložil napravit. Stejně tak ve věci *Marks & Spencer* britská úprava zohledňovala pouze ztráty domácích spřízněných společností, a nikoli již ztráty spřízněných společností, pokud tyto byly rezidenty v zahraničí, což ESD za určitých okolností považoval za nepřipustné. Vidíme tedy, že při posuzování relevance daňového režimu ve „druhém“ státě se opět vracíme k diskriminaci jako rozhodujícímu kritériu. Dalšími příklady posouzení daňového systému členského státu v interakci se systémem „druhého“ členského státu mohou být věci C-118/96 *Safir* (viz. níže) či *Schempp*.

Zvláštním důvodem nesrovnatelnosti rezidenta a nerezidenta při posuzování národních předpisů upravujících zdanění příjmů zřejmě je, či spíše být může (zejména s ohledem na rozhodnutí *Marks & Spencer*), aplikace principu teritoriality při zdanění nerezidenta. Tento princip je charakterizován zdaněním nerezidenta pouze z příjmů na území státu zdroje těchto příjmů a existuje oproti principu zdanění celosvětových příjmů, který je zpravidla uplatňován při zdanění rezidenta. ESD aproboval tento princip poprvé ve věci *Futura & Singer*. Je nutno říci, že akceptování tohoto principu se děje v rámci zjišťování možné diskriminace, avšak ani z rozsudku, ani ze stanoviska generálního advokáta není zcela jasné, zda je princip teritoriality považován při odmítnutí existence diskriminace za její vyloučení *sui generis*, či zda je toto vyloučení postaveno na standardním závěru o nesrovnatelnosti rezidenta a nerezidenta. V rozsudku v uvedené věci a dokonce i ve stanovisku generálního advokáta je tomuto problému věnováno překvapivě málo prostoru a argumentů (odstavce 18 až 22 rozsudku a odstavce 27 a 28 stanoviska) a může se zdát, že obě instituce považují

důsledky aplikace principu teritoriality za souladné s principem nediskriminace bez zkoumání srovnatelnosti situací. Domnívám se však, že tomu tak není a že je zde ve skutečnosti rozhodující nesrovnatelnost postavení dvou subjektů, která existuje v důsledku aplikace dvou různých principů daňového práva na každého z nich, přičemž tato nesrovnatelnost je ESD implicitně předpokládána. Je zvláštní, že ESD zde před akceptováním principu teritoriality v podstatě jen popsal jeho fungování a nepoužil argument, že je to u nerezidenta právě nezdanění příjmů z ciziny, co odůvodňuje neodčitelnost jeho ztrát generovaných v cizině. Ve věci *Futura & Singer* navíc není ani z rozsudku, ani ze stanoviska generálního advokáta patrný přesný obsah pro odpočet ztráty stálé provozovny lucemburským právem stanovené podmínky souvislosti ztráty s místními (lucemburskými) příjmy. Je totiž zřejmé, že stálá provozovna je zde ve skutečnosti zdaněna ze svých celosvětových příjmů. „Lucemburskými“ jsou tyto příjmy pouze z pohledu státu zřizovatele stálé provozovny, neboť jsou přiřaditelné této provozovně, která je však může obdržet i ze zahraničí. Proto je nutno výraz „ztráta související s domácími příjmy“ zřejmě třeba chápat širěji, tj. jako ztrátu vůbec přiřaditelnou stálé provozovně. Akceptace principu teritoriality jako prvku vylučujícího nesoulad s komunitárním právem byla významně narušena rozsudkem ve věci *Marks & Spencer*, byť se ESD i generální advokát snažili tomuto dojmu zabránit. ESD po připomenutí svého závěru ve věci *Futura & Singer* toliko stroze konstatoval, že nezdanění příjmů nerezidenta (má se namysli příjmů jiných než ze zdrojů na území v řešeném případě Velké Británie) samo o sobě neospravedlňuje neumožnění odpočtu odpovídající ztráty nerezidenta, je-li odpočet vnitrostátně umožněn (odstavec 40). Tento závěr je překvapující, neboť princip teritoriality by v tomto smyslu měl být představován právě symetrickým režimem zahraničních zisků (nezdanění) a ztrát (neodčitelnost), což ostatně, jak bylo výše popsáno, ESD ve věci

Futura & Singer akceptoval. Překvapení je tím větší, že britská úprava v reakci na rozhodnutí ESD ve věci *ICI* umožnila přenos ztráty na britskou společnost i v případě, že tato byla generována sice zahraniční společností, ale byla přiřaditelná britské stálé provozovně. Umožněn byl v této situaci i přenos opačný, tj. ztráty britské společnosti na ziskovou britskou stálou provozovnu zahraniční společnosti (odstavec 17 rozsudku *Marks & Spencer*, absence tohoto rozšíření v prvních dvou ze čtyř žalovaných zdaňovacích obdobích nehrála v řešeném případě roli, neboť *Marks & Spencer plc.* nebyla v situaci, v níž by jej mohla využít). Tyto změny britské úpravy ve vztahu k možnosti přenosu ztráty se jeví jako důsledné implementování principu teritoriality. Přesto lze stejné odmítnutí, jaké ESD učinil v odstavci 40, nalézt i u generálního advokáta. Ten v odstavcích 58 až 64 stanoviska poměrně rozsáhle, avšak dle mého názoru nepříliš přesvědčivě vysvětluje, proč v případě *Marks & Spencer plc.* není princip teritoriality, jak byl vyložen a akceptován ve věci *Futura & Singer*, tou správnou obranou. Rozdíl, který v obou případech ESD i generální advokát spatřovali, je obtížné, ne-li nemožné postřehnout. Námitka generálního advokáta, že „Velké Británii nic nebrání v rozšíření možnosti přenosu ztráty na své mateřské společnosti s [dceřinými či vnukovskými] společnostmi v jiném členském státě“ (odstavec 63 stanoviska), je zavádějící. Ano, tomu skutečně „nic nebrání“, ovšem symetrická aplikace principu teritoriality dle mého názoru Velké Británii umožňuje tuto daňovou výhodu nerozšířit. Je příznačné a vzájemnou nekonzistentnost obou zmíněných rozhodnutí zřejmě dále potvrzující, že ESD ve věci *Marks & Spencer* při ospravedlnění britské úpravy jako jeden z důvodů akceptoval „potřebu vyváženého rozdělení pravomoci uvalovat daně mezi členské státy“. Její charakterizování jako „aplikace pravidel [členského státu pro nerezidenty] jak ve vztahu k příjmům, tak ztrátám“ (odstavec 45), tj. nezdanění příjmů a neodčitelnost souvisejících ztrát, přitom v podstatě

odpovídá definici principu teritoriality. Za této situace není nepravděpodobné, že ESD ve věci *Marks & Spencer* princip teritoriality ve skutečnosti akceptoval, ovšem pod jiným označením, dále nikoli již na úrovni rozhodování o existenci diskriminace, ale až na úrovni ospravedlnění zjištěné diskriminace a zároveň zřejmě oslabil jeho způsobilost být sám o sobě důvodem souladu s komunitárním právem (viz. níže v Oddílu 4. popsaný význam uvození validity tří ospravedlnění slovy „v jejich souhrnu“ v odstavci 51 rozsudku *Marks & Spencer*). Obdobnou argumentaci použil ESD ve věci *Gilly*, kde při akceptování francouzské úpravy a navazující SZDZ hovořil o právu členských států „rozdělit pravomoci zdaňovat za účelem odstranění dvojího zdanění“ (odstavec 30).

Co se týká možného shledání nediskriminačního opatření při zdanění příjmů jako rozporného s komunitárním právem, lze takové rozhodnutí ESD najít jen obtížně, pokud vůbec. Podle části odborné literatury ¹¹ byla nepřipustnost takového opatření v oblasti daní z příjmů shledána ve věci *Futura & Singer*. Tato kvalifikace je ovšem sporná - ESD se k charakteru překážky výslovně nevyjádřil (v odstavci 24 hovoří pouze o omezení základního práva), generální advokát ji zřetelně považoval za diskriminaci (odstavec 41 stanoviska). Jako další příklady komunitárním právem zakázaného nediskriminačního omezení v oblasti daní z příjmů bývají uváděny rozsudky *Amid*, *Lankhorst-Hohorst* či *C-168/01 Bosal*. Při studiu skutkových stavů těchto případů však zjistíme, že se i zde jednalo o diskriminační opatření, což ostatně potvrdil i ESD (odstavec 23, odstavec 32 resp. odstavce 39 a 40 zmíněných rozsudků). Spíše se zdá, že pokud jsou opatření v těchto rozhodnutích někdy označována literaturou za nediskriminační, má tento výraz označovat fakt, že v nich byly řešeny více méně *překážky kladené daňovým právem členského státu jeho vlastním rezidentům*. Domnívám se však, že tato charakteristika není synonymem pro nediskriminanci

opatření – vždy se přece jedná o méně příznivé zacházení s vlastními rezidenty, kteří jsou nějakým způsobem zapojeni v přeshraniční aktivitě, oproti zacházení s vlastními rezidenty, kteří v přeshraniční aktivitě zapojeni nejsou. Ve prospěch neexistence nediskriminačních překážek při posuzování úprav daní z příjmů hovoří dle mého názoru i další skutečnosti. Tak např. přímo ve věci *Futura & Singer* ESD u první části předběžné otázky, kterou zodpověděl ve prospěch členského státu, uzavřel, že uvedená úprava nemůže být diskriminační (odstavec 22), a tím své zkoumání této části otázky ukončil. Pakliže by zde připadalo v úvahu ještě jiné porušení komunitárních svobod než diskriminační, ESD by se musel vypořádat i s touto možností. ESD však tuto potřebu evidentně necítil. Dalšími argumenty může být odmítnutí ESD aplikovat formuli *Dassonville*¹² ve věci *Kranz*, byť argumentačně nepřiliš přesvědčivé, či výše zmíněný závěr ESD ve věci *Gilly*. Závěr o diskriminačním charakteru omezení jako podmínky pro založení rozporu s primárním právem vyplývá i z odstavce 40 stanoviska generálního advokáta v případě *Marks & Spencer* (tento odstavec se dokonce zdá být obecného charakteru, tj. zřejmě se netýká jen opatření v oblasti daní z příjmů). Domnívám se, že nejpřesvědčivějším argumentem je v tomto směru závěr ESD a zejména generálního advokáta ve věci *Kerckhaert & Morres*, přestože někdy zcela ignorovaný¹³. Na zdůraznění nediskriminačního charakteru zdanění zahraničních dividend v odstavci 21 generální advokát dále ve svém stanovisku navázal výrokem, že články SES jsou porušeny jen pokud „rozdílné zacházení“ (tím méně zacházení nerozdílné, generální advokát měl zřejmě na mysli spíše „nevýhodné zacházení“, jak vyplývá i z odstavce 18 stanoviska) není „přímým a logickým důsledkem faktu, že za současného stavu komunitárního práva“ koexistují různé národní daňové systémy (odstavec 17 stanoviska), v takovém případě jde podle generálního advokáta o pouhé „quasiomezení“. Následující odstavec říká,

že by to měl být právě diskriminační (ať už otevřeně nebo skrytě) charakter národního ustanovení upravujícího daň z příjmů, co by mělo být považováno za kritérium rozporu s komunitárním právem, tj. přítomnost diskriminačního charakteru bude znamenat „skutečné omezení“. Stanovisko v tomto směru opakuje koncept, který byl generálním advokátem zastáván již ve věci C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*. V odstavcích 37 a 38 stanoviska se hovoří o „quasiomezeních“ a jinými slovy se shrnuje jejich charakter jako výše popsany přímý a logický důsledek koexistence různých národních daňové systémů. V odstavci 63 stanoviska se pak hovoří o omezeních „skutečných“, tj. primárním právem zakázaných, s tím, že „všechna [taková omezení] budou prakticky přímo nebo nepřímo diskriminačními opatřeními“ (zvýraznění přidáno). Klasifikování takového závěru jako „zcela nové teorie“¹⁴ dle mého názoru judikaturu ESD neodráží – generální advokát pouze výslovně vyjádřil doktrínu, která byla dosud aplikována implicitně.

Oddíl 4. Ospravedlnění

A. Obecně

Pakliže je situace shledána srovnatelnou, přistupuje ESD ke třetímu testu, totiž zda je aplikace odlišných národních ustanovení z hlediska komunitárního práva ospravedlnitelná. Ospravedlnění mohou mít dvojí základ – buď jsou výslovně uvedena v SES (zejména čl. 46, 58 a 55 ve spojení s čl. 46), nebo vyplývají z judikatury ESD jako výraz „pravidla rozumu“. Jak jsem již výše popsal, v obecné rovině by mělo platit, že důvody omezení v SES výslovně neuvedené a připuštěné pouze „pravidlem rozumu“ jsou způsobilé k ospravedlnění jen nediskriminačních vnitrostátních ustanovení, zatímco v SES výslovně uvedené tituly ospravedlnění připouští i opatření diskriminační. Zde je

však třeba zopakovat, že v judikatuře ke zdanění příjmů je tento rozdíl v naprosté většině rozsudků ignorován. Na toto „zmatení přístupu ESD“ velmi výstižně poukazuje, a zároveň volá po vyjasnění přípustnosti nepsaných ospravedlnění, generální advokát v odstavci 33 stanoviska ve věci věci *Marks & Spencer*. Uvedený rozdíl je důsledně a explicitně z výše rozebraných rozhodnutí uplatněn snad jen v odstavci 32 rozsudku *Bank of Scotland* – zde se říká, že jedině výslovné derogační ustanovení, tj. v řešeném případě čl. 46 SES, by mohlo zkoumané diskriminační opatření „učinit kompatibilním s komunitárním právem“. Zřejmě nejzřetelnějším příkladem opačné situace, ve které „pravidlo rozumu“ v očích ESD ospravedlnilo diskriminační úpravu, je věc *Bachmann*, kde se toto pravidlo uplatnilo ve formě soudržnosti národního daňového systému. Je pravda, že toto rozhodnutí je netypické, nicméně neomezení „pravidla rozumu“ na nediskriminační úpravy je patrné i z řady dalších rozhodnutí, přestože nakonec zněla v neprospěch členského státu. Ve věci *Saint-Gobain ESD* sice uvedl část rozsudku zkoumající možná ospravedlnění diskriminační úpravy poukazem na „ustanovení SES upravující svobodu usazování“ (odstavec 44, zvýraznění přidáno), avšak následně se věcně zabýval německým argumentem soudržnosti daňového systému a z odstavce 53 zcela jasně neplyne, zda jej odmítl z důvodu nemožnosti použít jej v diskriminační situaci či z důvodu nesplnění podmínek přípustnosti soudržnosti. V dalších případech je však široké připuštění „pravidla rozumu“ evidentní, neboť ESD možnost aplikace jeho forem v diskriminačních situacích výslovně připustil (viz. např. *Lasteyrie*, odstavec 49, *Lankhorst-Hohorst*, odstavec 33) a odmítl jej až na základě rozboru konkrétní situace. Není mi znám žádný rozsudek v oblasti daní z příjmů, kdy by ESD zkoumal, s výjimkou čl. 58 odst. 1 písm. b) SES, aplikovatelnost druhé kategorie možných ospravedlnění, tj. těch výslovně uvedených v SES. Důvodem je nepochybně charakter překážek kladených úpravami daní z příjmů, které lze těžko považovat za

směřující k zajištění veřejné bezpečnosti či k ochraně zdraví. Uvedené překážky nespádají ani pod opatření sloužící k zachování veřejného pořádku (přestože ten je zde určitým volnějším pojmem), a to v důsledku úzkého výkladu výrazů tohoto typu ze strany ESD¹⁵. Ten ve zkoumané oblasti vylučuje aplikovatelnost psaných ospravedlnění zpravidla implicitně, tj. vůbec nepovažuje za nutné se s nimi v rozsudku vypořádávat či je vůbec zmiňovat (určitou výjimkou může být odstavec 28 případu *ICI*, kde ESD v podstatě odmítl připustit důvody uvedené v čl. 46 SES).

ESD s oblibou zdůrazňuje, že snížení daňových výnosů členského státu není důvodem veřejného zájmu, který by ospravedlňoval porušení komunitárního práva (viz. např. *ICI*, odstavec 28, *Lankhorst-Hohorst*, odstavec 36, *Lasteyrie*, odstavec 60). V tomto ohledu je zarážející odstavec 48 rozsudku *Gilly*, kde ESD jakoby akceptoval námitku několika členských států, že poskytnutí plného zápočtu při odstranění dvojího zdanění by pro ně znamenalo „ztrátu daňového výnosu“. Případ byl však ve prospěch členského státu rozhodnut převážně na základě jiné argumentace, jak bylo výše uvedeno. ESD tedy uvedenou námitku zřejmě považoval jen za pomocný argument, který je však ve vztahu k uvedené zásadě přesto určitým nechtěným excesem. Je také zajímavé, že ESD nezpůsobí snížení daňových výnosů být účinnou obranou členského státu nedoplňuje slovy „samo o sobě“. Při zasazení ostatních důvodů veřejného zájmu ESD připuštěných, zejména zachování soudržnosti daňového systému a čelení vyhýbání se daňové povinnosti, do širšího kontextu totiž vidíme, že tyto důvody nejsou nic jiného než specifické případy, kdy se členský stát brání snížení svých daňových výnosů. Zamezení vyhýbání se daňové povinnosti ani zachování soudržnosti systému tak není účelem, nýbrž prostředkem. Účelem je tu právě zabránění snížení daňových výnosů, ke kterému by při absenci těchto opatření mohlo docházet, a to z určitých závažných důvodů, které

ESD respektuje. Domnívám se proto, že je třeba vnímat vzájemný vztah těchto aspektů a nemožnost obhájit porušení komunitárního práva poukazem na snížení daňových výnosů nepovažovat za paušální. Pro úplnost je třeba připustit, že výše citovaný odstavec 48 rozsudku *Gilly* by teoreticky mohl být považován za vymezení dalšího specifického způsobu snížení daňových výnosů (konkrétně poskytnutí plného zápočtu), jehož nepřipustnost ESD uznává a členskému státu dovoluje jej potírat. Pochybuji však, že bylo úmyslem ESD vytvořit zde novou kategorii „pravidla rozumu“, navíc by se jednalo v podstatě pouze o přetransformování argumentu o neharmonizaci a z ní vyplývající koexistenci různých daňových systémů. Podobně překvapivým jako odstavec 48 rozsudku *Gilly* se v této souvislosti může jevit i odstavec 31 rozsudku *Lasteyrie*. Dánsko se zde odkazem na odstavce 25 a 33 věci C-118/96 *Safir* dovolávalo bránění „fiskální erozi“ jako důvodu veřejného zájmu v rámci „pravidla rozumu“. (Případ se týkal švédské úpravy osvobození pojistného plnění z kapitálového životního pojištění, které bylo v případě sjednání s domácí pojišťovnou bezvýhradné, naproti tomu při sjednání s cizí pojišťovnou bylo podmíněno režimem zdanění pojistného u této společnosti. Plné osvobození se uplatnilo jen v případě, že pojistné uhrazené cizí společností tato zdaňovala ve srovnání se švédským subjektem alespoň poloviční sazbou, v případě sazby alespoň čtvrtinové byla osvobozena polovina pojistného plnění, v ostatních případech bylo osvobození zcela odepřeno.) Prostudujeme-li však rozsudek *Safir*, zjistíme, že ani v Dánskem uvedených odstavcích, ani jinde nejenže „fiskální erozi“ jako důvod veřejného zájmu ESD neuvádí, ale dokonce tento termín vůbec nezmiňuje. Odstavce 24 a 33 hovoří toliko o „fiskálním vakuu“, kterým mělo Švédsko namysli možné nezdanění ani pojistného v rukou cizí společnosti, ani pojistného plnění v rukou švédského pojištěnce. Z odstavce 33 se zdá, že ESD nepřipustnost „fiskálního vakua“ akceptoval, nicméně ve Švédskem

uvedeném významu, a nikoli jako Dánskem namítanou „fiskální erozi“, kterou by bylo obtížné považovat za něco jiného než za synonymum snížení daňových výnosů. ESD připustil legitimitu myšlenky švédské úpravy (odstupňování daňového zatížení pojistného plnění v závislosti na daňovém zatížení odpovídajícího pojistného), ovšem úpravu prohlásil za nepřiměřenou a v odstavci 33 ve spojení s odstavcem 31 v podstatě uložil Švédsku zpřesnění úpravy tak, aby byla byť minimální cizí společnost placená daň při zdanění pojistného plnění vždy ve Švédsku přiměřeně zohledněna (tj. aby byl odstraněn „prahový efekt“, kdy např. sazba daně aplikovaná na cizí společnost nižší než čtvrtina švédské sazby vůbec nebyla při zdanění švédského pojištěnce zohledněna). Je otázka, kam vlastně zařadit Švédskem použitou a ESD implicitně akceptovanou kategorii „fiskálního vakua“. Na první pohled se může zdát, že snad skutečně jde o nový projev „pravidla rozumu“, jak naznačovalo Dánsko v řízení ve věci *Lasteyrie*, byť jej jinak označovalo. Domnívám se však, že tomu tak není a že ESD zdrženlivým povolením přiměřeného vyplnění „fiskálního vakua“ spíše jen umožnil členskému státu potlačit možné zvýhodnění svého rezidenta plynoucí z nezdanění (resp. nízkého zdanění) zahraniční pojišťovny oproti svému rezidentovi pojištěného u domácí (tj. dostatečně zdaněné) pojišťovny a v konečném důsledku tak zajistit rovné zacházení. Snížení daňových výnosů členského státu jako účel opatření narušujícího komunitární svobody tak v zásadě zůstává nepřipustné.

Níže se budu zabývat pouze dvěma ve zkoumané oblasti zdaleka nejčastěji namítanými a diskutovanými formami ospravedlnění, tj. potřebou členského státu zachovat soudržnost národního daňového systému a potřebou zabránit vyhýbání se daňové povinnosti.

B. Zachování soudržnosti národního daňového systému

Tento druh ospravedlnění představuje v judikatuře ESD ke zdanění příjmů zřejmě vůbec nejkontroverznější a zároveň nejvágnější doktrínu.

ESD ji ve prospěch členského státu aplikoval ve věci *Bachmann* (resp. C-300/90 *Komise v. Belgie*). Stalo se tak poprvé a zatím pravděpodobně naposledy - není mi znám žádný jiný případ, kde by ESD připustil národní právní úpravu výslovným odkazem na tuto formu „pravidla rozumu“.

Je celkem příznačné, že již samotný rozsudek *Bachmann* prezentoval mantinely „pravidla rozumu“ ve formě zachování soudržnosti (též koheze či koherence) národního daňového systému (dále také jen „soudržnost“) poněkud mlhavě. ESD ji totiž popsal pouze ve vztahu ke konkrétnímu řešenému případu. Odstavce 21 až 23 chápou soudržnost jako možnost členského státu stanovit při daňové odčitelnosti „domácího“ pojistného neodčitelnost pojistného placeného do zahraničí pod podmínkou, že tento stát zároveň osvobozuje související pojistné plnění, tj. plnění ze zahraničí. Vysvětlení postrádá jakékoli zobecnění a pověstná velmi úzká interpretace této zásady je zřejmá až z pozdějších rozsudků ESD. K nejistotě o obsahu pojmu přispěl také odkaz na rozsudek ve věci C-205/84 *Komise v. Německo*, který ESD učinil v odstavci 32 rozsudku *Bachmann*. Ve věci C-205/84 šlo mj. o soulad požadavku německé právní úpravy pojišťovnictví, aby u některých typů pojištění byl zahraniční pojistitel ke své činnosti autorizován německými orgány a dále aby sídlil v Německu, nebo aby zde alespoň měl stálou provozovnu, se svobodou poskytování služeb. ESD tu v odstavci 52 nevyloučil možnost prolomení komunitární svobody takovými požadavky v případě, že jejich splnění je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, tj. ochraně veřejného zájmu. Tímto veřejným zájmem byla ve věci C-205/84 ochrana pojištěného jako spotřebitele. (V rámci srovnání uvedených rozsudků je nutné připomenout, že omezení komunitárních svobod při nesplnění požadovaných podmínek mělo

v každém z případů jiný charakter – ve věci C-205/84 šlo vůbec o znemožnění působení zahraničního pojistitele v členském státě, ve věci *Bachmann* pouze o ztížení takového působení, a to uvalením daňové nevýhody - neodčitelnosti pojistného - na domácího příjemce služeb zahraničního pojistitele.) ESD však ve svém rozhodnutí ospravedlnění uvedeným zájmem nakonec připustil pouze ve vztahu k požadavku autorizace pojistitele německými orgány, nikoli již k požadavku sídla pojistitele resp. jeho provozovny v Německu – zde ESD neshledal nezbytnost k dosažení cíle (viz. odstavec 56). Uvedený odkaz v odstavci 32 věci *Bachmann* je tedy třeba z hlediska možného ospravedlnění požadavku daňové rezidence či stálé provozovny jako podmínky poskytnutí daňové výhody vnímat velmi rezervovaně. Zejména z odstavců 29, 30 a 33, kde se hovoří o období před osvobozením souvisejících pojistných plnění resp. o pojistných plněních nikdy neosvobozených, se navíc zdá, že ESD připouští kvalifikovat jako soudržnost i jiné případy než návaznost daňové výhody na daňovou nevýhodu – jeho výzva národnímu soudu k posouzení slučitelnosti sporných ustanovení v těchto případech právě z hlediska soudržnosti tento širší výklad připouští - sice jen implicitně, avšak nepochybně. Je nicméně patrné, že doktrína soudržnosti v situacích, které ESD přenechal k posouzení národnímu soudu, důvodem prolomení komunitárního práva v žádném případě být nemohla. Tento závěr plyne nejen z pozdější specifikace úzkého konceptu soudržnosti, ale již z vysvětlení pojmu učiněného ve zmíněných odstavcích 21 až 23 věci *Bachmann* – soudržnost v tomto smyslu nutně znamená vazbu daňové nevýhody na daňovou výhodu, které v určitém ohledu vzájemně neutralizují dopad na daňové výnosy členského státu. Pakliže popisované pojistné nebylo odčitatelné a související pojistné plnění bylo zdaněno, žádná takováto kompenzace nepřicházela v úvahu a je zarážející, že ESD v těchto případech ospravedlnění soudržností razantně nevyloučil. ESD tedy ve

věci *Bachmann* kromě toho, že obsah soudržnosti jako tehdy nového druhu „pravidla rozumu“ obecně nevymezil, dle mého názoru značně matoucím způsobem podsunul národnímu soudu v řešeném případě neaplikovatelnou formu „pravidla rozumu“. Jedině takovým závěrem lze smířit koncept daňové výhody korelující s daňovou nevýhodou vyjádřený v odstavcích 21 až 23 a uvedenou výzvu národnímu soudu. Pokud by totiž měla být soudržnost v případě *neosvobozených* pojistných plnění vnímána jako potenciálně aplikovatelná (tj. ospravedlňující neodčitelnost souvisejícího pojistného), došlo by k úplnému popření soudržnosti, jak ji ESD ve věci *Bachmann* vymezil.

V případech následujících po rozsudku *Bachmann* ESD pravidelně odmítá soudržnost národního daňového systému jako ospravedlnění akceptovat. V této souvislosti byl koncept soudržnosti ze strany ESD podrobněji specifikován. Zjišťujeme tak, že soudržnost může mít pouze formu přímé vazby mezi daňovou výhodou a nevýhodou, a to u jednoho poplatníka a ve vztahu k jedné dani, podmínky totožnosti poplatníka a daně jsou přitom ESD někdy zmiňovány, jindy nikoli (širší či užší formulace tohoto pravidla viz. např. *ICI*, odstavec 29, *Lankhorst-Hohorst*, odstavec 42, *Bosal*, odstavec 29, *Lasteyrie*, odstavec 61, *Manninen*, odstavec 42). Je třeba připomenout, že ESD zformuloval soudržnost ve vztahu k daňovému systému v jednom členském státě. O jediném národním systému sice v této souvislosti většinou výslovně nehovoří, avšak z kontextu všech výše citovaných závěrů ESD hledání soudržnosti uvnitř jednoho členského státu jednoznačně vyplývá. Tento přístup naráží na výše zmíněný princip, podle kterého ESD v zásadě bere ohled na daňový režim v „druhém“ státě. V případě *Manninen* se generální advokát pokusil koncept soudržnosti zdánlivě rozšířit. Tím by byl uvedený rozpor zřejmě částečně odstraněn, i když se zdá, že generální advokát jednak tento cíl nesledoval a že koncept soudržnosti v důsledku spíše oslabil. Ve svém stanovisku nejprve zpochybnil

odůvodněnost požadavku ESD, aby byly daňová výhoda a nevýhoda přítomny u totožného poplatníka. Ve věci *Manninen* šlo zkoumání vazby mezi zdaněním *společnosti* (daňovou nevýhodou) a poskytnutím zápočtu této daně *společníkovi* (daňovou výhodou) při výplatě podílu na zisku. Generální advokát se vyslovil pro připuštění, aby v takovéto situaci mohly z hlediska soudržnosti výhoda a nevýhoda nastat u různých poplatníků, tj. společnosti a společníka (odstavec 61 stanoviska). Takovéto zdánlivé uvolnění konceptu soudržnosti však ESD a nakonec ani samotného generálního advokáta k akceptování finské úpravy nepřesvědčilo. V případě stanoviska je tento přístup poněkud matoucí. Generální advokát nejprve uvolnil podmínky pro uplatnění soudržnosti, aby ji vzápětí navzdory provedenému uvolnění odmítl: argument soudržnosti podle něj sice nelze vyloučit jen na základě skutečnosti, že daňová výhoda a nevýhoda nastávají u různých subjektů (odstavec 65 stanoviska); pokračoval však tradiční argumentací, že možné snížení daňových výnosů Finska (plynoucích z nezdanění nerezidentní společnosti ve Finsku a současného poskytnutí zápočtu části této daně finskému rezidentovi) neospravedlňuje porušení komunitárního práva (odstavec 71 stanoviska). ESD též došel k závěru o nepřipustnosti finské úpravy, i když na základě mírně odlišné argumentace. V odstavci 42 připomněl podmínky soudržnosti a následně se zabýval vyvrácením přípustnosti „širšího“ pojetí soudržnosti prosazovaného zpočátku generálním advokátem. Tato pasáž rozsudku význam soudržnosti jako argumentu pro členské státy dále rozmělnuje. Z odstavců 43, 44 a 46 se zdá, že ESD v důsledku existence nezpochybněného účelu úpravy, tj. zamezení ekonomickému dvojímu zdanění, vylučuje možný *další* účel ustanovení, kterým by byla právě soudržnost daňového systému, a to systému národního (jiným než soudržnost sledujícím účelem úpravy ESD argumentoval při odmítnutí soudržnosti i např. ve věcech *Lasteyrie*, odstavec 67, či *Lenz*, odstavce 38 a 39). Jinými slovy, zejména

z odstavců 46 a 48 rozsudku plyne, že ESD v tomto případě soudržnost chápe jen jako jiné vyjádření snahy zamezit dvojímu ekonomickému zdanění – korporátní daň pochopitelně platí i cizí společnost a i dividendy z ciziny jsou proto z hlediska potřeby zamezit dvojímu ekonomickému zdanění způsobilé čerpat výhodu započtení části zaplacené korporátní daně. *Proto*, podle názoru ESD, pokud by finská daňová úprava umožňovala svým příjemcům dividend i zápočet cizí korporátní daně, „nehrozilo by to soudržnost finského daňového systému“ (odstavec 46). Domnívám se, že tato dedukce do značné míry popírá inherentní význam soudržnosti. Vidíme, že ESD dost diskutabilně vyložil naplnění účelu ustanovení zamezit dvojímu ekonomickému zdanění zároveň jako nenarušení soudržnosti. Ta by se zde však měla pojmově vztahovat *pouze k národnímu* systému (tak ji ostatně původně koncipoval a v odstavci 46 rozsudku *Manninen* výslovně označil samotný ESD), a nikoli, jak nepřímou vyplývá z *Manninena, ke dvěma systémům v jejich souhrnu*. Vrátime-li se k původu soudržnosti v rozsudku *Bachmann*, zejména k jeho odstavcům 22 a 23, je závěr o „nehrožení soudržnosti finského daňového systému“ v odstavci 46 *Manninena* skutečně překvapující – nezdanění švédské společnosti ve Finsku by mělo ospravedlnit neudělení příslušného zápočtu v tomto státě. Popsaným akcentováním účelu finského ustanovení jako bránícího ekonomickému dvojímu zdanění ESD v podstatě vyloučil obhajobu takového typu úpravy postavenou na soudržnosti národního daňového systému. Na druhé straně je nutné uznat, že tento závěr je v souladu s principem zohlednění zdanění v „druhém“ státě, což princip soudržnosti chápaný izolovaně v rámci jednoho státu není. Nedomnívám se však, že by tímto závěrem bylo dosaženo jakéhosi sladění obou principů. Ty se jeví jako vzájemně neslučitelné a vyhovění v konkrétní situaci jednomu z nich tak zároveň protirečí druhému.

Jiný pohled na otázku soudržnosti nabídl ESD ve věci C-80/94 *Wielockx*. Zde se řešila nizozemská úprava daňového režimu penzijního připojištění. Ta pro rezidenty stanovovala odčitatelnost tzv. penzijní rezervy, tj. účelově vyhrazené části zisku podnikatele, zatímco v případě nerezidentních poplatníků odčitatelnost odpírala. Nizozemí argumentovalo právě soudržností, neboť důchod vyplácený odtud do Belgie, jejímž by pan Wielockx rezidentem, byl podle příslušné SZDZ zdaněn v Belgii. ESD nizozemskou úpravu prohlásil v duchu *Schumackera* za nepřijatelnou při uplatnění vůči nerezidentnímu poplatníkovi pobírajícímu celý příjem nebo jeho převážnou část z Nizozemí. Následoval přitom stanovisko generálního advokáta a prohlásil, že soudržnost byla v důsledku uzavření SZDZ a z něj vyplývajícího vzdání se práva zdanit důchod vyplácený do druhého státu „posunuta na jinou úroveň, a sice na [úroveň] vzájemnosti pravidel platných ve smluvních státech“ (odstavec 24). Z této věty lze dovodit následující: ESD pro posouzení soudržnosti shledal jako relevantní fakt, že v opačné situaci, než která je řešena, důchod vyplácený z Belgie do Nizozemí bude zdaněn v Nizozemí a kompenzace odpovídající nezdanění důchodu vypláceného opačným směrem bude pro Nizozemí dosažena právě tímto zdaněním, není proto třeba soudržnost zajišťovat zákazem odpočtu penzijní rezervy. Takováto „makro-soudržnost“¹⁶ je evidentně zcela jiným druhem, než jaký známe z případu *Bachmann*. ESD tak vlastně konstatoval nemožnost dovolat se soudržnosti v její tradiční formě jako „pravidla rozumu“ v případě, že soudržnost je již zajištěna jiným způsobem, a to vzájemností SZDZ, tj. „makro-soudržností“. Jinými slovy lze říci, že v takové situaci dochází k jakémusi vytlačení (tradiční) soudržnosti „makro-soudržností“. ESD výše uvedenou konstrukcí zároveň nepřímou potvrdil princip soudržnosti v rámci daňového systému jednoho členského státu. Pokud by totiž ESD hledal soudržnost napříč dvěma systémy, jak naznačil ve věci *Manninen*,

mohl proti napadené úpravě jednoduše namítnout, že neodčitelnost penzijní rezervy (daňové nevýhody) nezdaněním důchodu v Nizozemí (daňovou výhodou) kompenzováno není, neboť důchod je zdaněn - v Belgii. ESD to však neučinil a namísto toho hledal sofistikovanější argumentaci.

V rámci analýzy soudržnosti národního daňového systému by měly být připomenuty i dva rozsudky, které se o ní sice vůbec nezmiňují, avšak v jejich souvislosti se jeví když ne jako uplatnitelná, pak alespoň jako stojící za úvahu.

Ve věci *Schempp* ESD akceptoval německou úpravu na základě shledání nesrovnalosti situací. V jistém smyslu však mohl být skrytým základem pro rozhodnutí přístup, který je někdy označován jako „koncept koheze rozšířený do extrému“¹⁷. Výstižnost přívlastku „rozšířený“ je zde, jak dále uvidíme, diskutabilní, nicméně určitý modifikovaný princip soudržnosti se tu skrývá. Daňová výhoda a nevýhoda v případě *Schempp* nastaly (šlo o neodčitelnost výživného pro plátce kompenzovanou nezdaněním u příjemce), nebyly ovšem přítomny u totožného subjektu a dokonce se ani netýkaly totožného příjmu, čímž podmiňoval rozšíření principu soudržnosti generální advokát v odstavci 61 stanoviska k *Manninenovi*. Třetím znakem této quasisoudržnosti byla oproti tradiční formě větší velkorysost německé úpravy v tom smyslu, že soudržnost zajišťovala integrovaně v návaznosti na cizí daňový systém. Odčitelnost výživného totiž nebyla podmíněna jeho zdaněním v Německu, ale jeho zdaněním jako takovým, třeba i v jiném členském státě. V takovém případě nebyl odpočet Německu nijak kompenzován a soudržnost jeho daňového systému tak nemohla být zajištěna. Možná to byly právě tyto modifikace soudržnosti (přestože tu třetí jakoby ESD v případě *Manninen* vyžadoval), co vedlo ESD k jejímu ignorování a rozhodnutí případu již na úrovni srovnatelnosti. Také nelze přehlédnout, že rozšířenost integrovaně posuzované soudržnosti oproti

tradiční soudržnosti hledané uvnitř jednoho státu je relativní – k rozšíření dochází pouze ve smyslu uvolnění konceptu ve prospěch poplatníků, z hlediska členského státu jde v důsledku nutnosti přihlédnout k daňovému režimu v „druhém“ státě naopak o zúžení legislativních mantinelů stanovených komunitárním právem a tedy o zpřísnění tohoto „pravidla rozumu“.

Doktríně soudržnosti se zcela nevyhnul ani *Marks & Spencer*. Operoval s ní ve svém stanovisku generální advokát. I on se vyslovil pro uvolnění kritérií soudržnosti navržené jeho kolegou ve věci *Manninen* a zdůraznil potřebu posuzovat ospravedlnění soudržnosti především z hlediska účelu dotčeného ustanovení (odstavec 71 stanoviska). Celkově šlo spíše o úvahy bez jednoznačnějšího závěru a generální advokát vlastně jen vyzval Velkou Británii, aby dokázala, že odepřením odpočtu ztrát generovaných nerezidentními subjekty chrání soudržnost svého systému (odstavec 73 stanoviska). V rámci posuzování soudržnosti se generální advokát zabýval i možnou účelovou kumulací ztrát ve státech s co nejvyšším daňovým zatížením a tudíž s co nejvyšší „daňovou cenou“ těchto ztrát. Jak jsme viděli výše, ESD tuto okolnost posoudil jako prvek vyhýbání se daňové povinnosti. Případ pak ESD z hlediska soudržnosti neposuzoval ani v jiném směru, čímž vzhledem k pohledu generálního advokáta, který soudržnost v úvahu vzal, zřejmě dále potvrdil nestálost a nevyhraněnost celého konceptu.

Co se týká soudržnosti z hlediska proporcionality, vzhledem k tomu, že ESD koncept připustil jedinkrát, není tento aspekt systematictěji vyjasněn. ESD se nicméně v *Bachmannovi* k proporcionalitě vyslovil. Nejprve nahlédněme do stanoviska generálního advokáta. Ten, jak již bylo uvedeno, navrhoval rozhodnout proti Belgii a doktrínu soudržnosti opominul, i když ne zcela a nelze tedy říci, že by ESD tento koncept připustil přímo proti vůli generálního advokáta. Ten totiž v odstavci 24 stanoviska korelaci daňové výhody a nevýhody a z ní vyplývající

kompenzaci dopadu na rozpočet členského státu akceptuje jako validní argument. V odstavcích 27 a 28 stanoviska však shledává, že omezení (zákaz odčitelnosti pojistného placeného do zahraničí) je nepřiměřené, a to i ve vztahu k potlačení vyhýbání se daňové povinnosti. Jako alternativy byly nabídnuty uložení povinnosti cizímu pojistiteli poskytnout informaci o výplatě pojistného plnění do Belgie či závazek tohoto pojistitele zaplatit Belgii z pojistného plnění daň. Při nesplnění takové povinnosti či závazku by byla odčitelnost pojistného vyloučena (generální advokát možnost tohoto vyloučení výslovně uvádí jen u druhé alternativy, domnívám se však, že tak chtěl učinit i u alternativy první). Je otázka, do jaké míry byly tyto přístupy v řešeném případě použitelné – oba předpokládaly zdanění pojistného plnění v Belgii, které však belgická úprava výslovně vylučovala. Generální advokát tak vlastně navrhl nejen méně restriktivní opatření, ale implicitně i změnu úpravy, jejímž bylo toto restriktivní opatření důvodem - výše uvedené alternativy dávaly smysl jedině v případě zrušení osvobození pojistného plnění přijatého ze zahraničí. ESD nepřiměřenost belgické úpravy odmítl v odstavcích 24 až 27. Reagoval přitom jen na závazek zahraničního pojistitele zaplatit v Belgii daň z pojistného plnění. Důvodem pro odmítnutí byl fakt, že takovýto závazek by podle ESD byl pro stát rezidence pojištěného obtížně vynutitelný (tento výrok ESD je poměrně překvapivý, neboť v podobných situacích ESD většinou uzavře, že těžkosti administrativního rázu nemohou odůvodnit porušení komunitárního práva). Případné odstranění této obtížnosti složením záruky pro budoucí daň ve státě rezidence pojištěného by pak podle ESD jen vedlo k dalším nákladům pojistitele, které by zřejmě musely být promítnuty do ceny pojistného a v konečném důsledku by měly vůči uzavírání přeshraničního pojištění odrazující efekt. Za této situace neviděl ESD méně restriktivní opatření než to představované belgickou úpravou. Nad faktem, že se navržená méně restriktivní opatření

neomezují na novelizaci napadených ustanovení, ale předpokládají výše uvedenou koncepční změnu belgické úpravy, se ESD nepozastavil. Rozhodnutí pak v podstatě založil na úvaze generálního advokáta ve zmíněném odstavci 24 stanoviska, když tento argument označil za potřebu zachování soudržnosti národního daňového systému a vlastně jej povýšil na tehdy nový druh „pravidla rozumu“.

C. Potlačení vyhýbání se daňové povinnosti

Druhým důvodem veřejného zájmu, který ESD akceptoval, je potřeba členských států bránit poplatníkům ve vyhýbání se daňové povinnosti (viz. např. *ICI*, odstavec 26, *Lankhorst-Hohorst*, odstavec 37, *Lasteyrie*, odstavec 50). Tato akceptace přitom byla až do rozhodnutí ve věcech *Cadbury Schweppes* a *Marks & Spencer* stejně jako u principu soudržnosti spíše jen teoretická. Zde je třeba připomenout, že tato výjimka existuje i jako výslovně zakotvená, neboť byla do někdejší SEHS pro účely posuzování volného pohybu kapitálu vložena SEU formou čl. 58 odst. 1 písm. b) SES, byť formulace je mírně odlišná od výrazu používaného ESD („porušování [...] předpisů [...] v oblasti daňového práva“ versus „vyhýbání se daňové povinnosti“). Je zřejmé, že ESD termín „vyhýbání se daňové povinnosti“ chápe široce v tom smyslu, že pod něj podřazuje i daňové úniky. Často velmi nejasný rozdíl mezi vyhýbáním se daňové povinnosti v užším smyslu (tj. v podstatě obcházením daňových předpisů) a daňovým únikem (tj. porušením daňových předpisů) ESD přitom ve zkoumané oblasti neřeší. To zde ovšem nelze považovat za významnější opomenutí, neboť podle ESD mají členské státy právo bránit oběma těmito kategoriím a lze soudit, že tak mohou činit stejnými prostředky v první i druhé kategorii. Naprostá většina judikatury ESD se týká situací, ve kterých členský stát namítal bránění vyhýbání se daňové povinnosti v jejím užším smyslu. Dále

používám termín „vyhýbání se daňové povinnosti“ v širokém smyslu chápaném ESD, nevyplývá-li z kontextu něco jiného. Lze říci, že vyhýbání se daňové povinnosti existuje v komunitárním právu jako derogační důvod ve třech pojetích: jako druh „pravidla rozumu“, pro účely volného pohybu kapitálu i jako výslovná výjimka v SES a konečně jako výslovná výjimka v některých sekundárních předpisech. Otázka, zda je čl. 58 odst. 1 písm. b) SES aplikovatelný i v kontextu jiných svobod než volného pohybu kapitálu, je spíše akademická – jak bylo výše uvedeno, ESD považuje obsah této výslovné výjimky SES za totožný s obsahem odpovídajícího judikaturou zformulovaného druhu „pravidla rozumu“, který se týká všech komunitárních svobod. Spornější je vztah druhého a třetího pojetí vyhýbání se daňové povinnosti – mezi na jedné straně sekundárním právem a na straně druhé právem primárním, jak jej interpretuje ESD, zde dochází k zajímavému střetu. Předmětem této práce sice není sekundární komunitární legislativa a ji interpretující judikatura, pro komplexní osvětlení problematiky uvedeného druhu „pravidla rozumu“ však považuji za více než vhodné některé směrnice a jeden související rozsudek v této souvislosti připomenout. ESD je v případě uvedené výjimky známý restriktivností její interpretace – ta je vyjádřena pojetím vyhýbání se daňové povinnosti jako „*zcela* účelového jednání“ poplatníka za účelem vyhnutí se daňové povinnosti (zvýraznění přidáno, viz. např. *ICI*, odstavec 26, *Lankhorst-Hohorst*, odstavec 37, *Lasteyrie*, odstavec 50, *Marks & Spencer*, odstavec 57), příslušné ustanovení tak musí mít „specifický účel“ bránit *jen* takovým situacím. Naproti tomu např. čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií, v platném znění, připouští odepření výhod směrnice, má-li jednání poplatníka „za svůj *hlavní cíl* nebo za *jeden z hlavních cílů* daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem“ (zvýraznění přidáno). Tato jednání tedy mohou být podle směrnice považována za vyhýbání se

daňové povinnosti (směrnice používá dva samostatné termíny – „únik“ a „vyhnutí se“, které ve svém souhrnu tvoří vyhýbání se daňové povinnosti v širším smyslu, jak je chápáno ESD a jak je popsáno výše). Směrnice Rady č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, v platném znění, obsahuje v čl. 5 odst. 2 prakticky totožné ustanovení. Ponecháme-li stranou zřetelnou obtížnost rozlišit v některých případech mezi „únikem“ a „vyhnutím se“ (který zde není relevantní) a ještě větší obtížnost rozlišit mezi účelem „hlavním“ a „vedlejším“ (která sice relevantní je, ale týká se dokazování v konkrétním případě), je na první pohled patrné, že definice uvedených směrnic je širší než definice judikatury, a to podstatně. Směrnice nejen že za důvod derogace svých výhod považují jednání sledující především vyhnutí se daňové povinnosti a okrajově zároveň řádný ekonomický účel, ale dokonce i jednání, kde je řádný ekonomický účel jedním z hlavních. Již první v citovaném ustanovení popsaná forma jednání poplatníka vzhledem k absenci *čisté* účelovosti nespĺňuje test judikatury ESD, o formě druhé to platí tím spíše, že v ní figuruje stěžejní legitimní účel. ESD se výkladem ustanovení tohoto charakteru zabýval, a sice právě čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 90/434/EHS (dále také jen „směrnice“) v případě C-28/95 *Leur-Bloem* (řešila se nizozemským správcem daně namítaná účelovost výměny podílů na společnostech). Je poměrně překvapivé, že ESD text směrnice výslovně nijak nekonfrontoval se svou judikaturou definující vyhýbání se daňové povinnosti. V odstavci 41 sice v duchu své úzké interpretace této kategorie odmítl možnost členského státu upravit za účelem předejití vyhýbání se daňové povinnosti „předem určená obecná kritéria“ a zdůraznil nutnost posuzovat každý případ individuálně, ale ve výroku vedle parafráze těchto závěrů jako kritérium vyhýbání se daňové povinnosti reprodukoval tezi čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice o „hlavním

nebo jedním z hlavních cílů“. Při podrobném studiu rozsudku však zjistíme, že ESD na svůj úzký výklad, který není v cit. ust. reflektován, ve skutečnosti zcela nerezignoval. Vzhledem ke znění výroku tak dle mého názoru učinil velmi netransparentně. V odstavci 47 se totiž říká, že za absenci „platného hospodářského důvodu“, která může podle cit. ust. vést k předpokladu „úniku“ či „vyhýbání se“, je třeba považovat jednání usilující „více než o dosažení čisté fiskální výhody“ (zvýraznění přidáno). Jinými slovy: stačí, aby vedle výhody fiskální (daňové) byla získána i výhoda legitimní hospodářská, *třebaže zcela nevýznamná*, a jednání poplatníka podle ESD nelze považovat za nemající „platný hospodářský důvod“, a tak (byť tato dedukce nevyplývá z textu čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice zcela jednoznačně) za vyhýbání se daňové povinnosti. Podobnost s výše popsanou judikaturou a jejím zdůrazněním čisté účelovosti jistě není náhodná. Napětí, které existuje mezi citovaným odstavcem 47 rozsudku *Leur-Bloem* a jeho výrokiem, tak nepřímou vystihuje napětí mezi šíří, v jaké chápe vyhýbání se daňové povinnosti „pravidlo rozumu“, a šíří předpokládanou sekundárními předpisy. Je možné namítnout, že tento rozdíl je z nějakého důvodu činěn úmyslně. Nedomnívám se však, že tomu tak je. Vedle výše popsané snahy ESD skrytě aplikovat úzký výklad i na širokou definici sekundárního práva proti takovému úmyslu svědčí i další okolnosti. Tak protizneužívací ustanovení čl. 1 odst. 2 směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v platném znění (dále také jen „směrnice“) obsahuje oproti výše popsanému čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 90/434/EHS definici obecnou - akceptuje se zde „nezbytnost potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů“. Tento text může být velmi pohodlně interpretován úzce, tj. jako zahrnující pouze „čistě účelová jednání“, což provedl generální advokát v odstavci 117 stanoviska ve věci *Lankhorst-Hohorst*, byť tak učinil nepřímou. Na

odmítnutí „pravidla rozumu“ ve formě potírání vyhýbání se daňové povinnosti jako ospravedlnění německé úpravy nízké kapitalizace zde generální advokát navázal, že z tohoto odmítnutí „nutně vyplývá“ i nemožnost aplikovat čl. 1 odst. 2 směrnice, jinými slovy: žádný širší výklad nepřichází v úvahu. Totožný závěr plyne zřejmě i z odstavce 29 stanoviska generálního advokáta ve věci *Cadbury Schweppes*. Připomíná se zde existence ustanovení proti vyhýbání se daňové povinnosti mj. v sekundární legislativě a generální advokát navazuje, že „těmito opatřeními nesmějí být porušeny závazky členských států vyplývající ze SES“, tj. nesmí být zasaženo ani do komunitárních svobod nad rámec připuštěný judikaturou ESD.

Jako další kritérium pro akceptování národního protizneužívacího ustanovení z hlediska „pravidla rozumu“ ESD někdy uvádí způsobilost takového opatření vyhýbání se daňové povinnosti skutečně zabránit. Domnívám se, že takový požadavek je neoddělitelně spjat s výše popsaným požadavkem specifického účelu bránění čistě účelovým operacím – nezaznamenal jsem žádné rozhodnutí, kde by ESD sice shledal, že napadené ustanovení skutečně sleduje požadovaný specifický účel, avšak zároveň konstatoval objektivní nemožnost tohoto účelu napadeným ustanovením dosáhnout.

Dalším faktorem rozhodným pro šíři aplikovatelnosti zákazu vyhýbání se daňové povinnosti jako „pravidla rozumu“ je proporcionalita opatření. (Je třeba podotknout, že v souvislosti s protizneužívacím „pravidlem rozumu“ je toto kritérium ztěžší odlišitelné - obdobně jako zmíněná způsobilost účelovým konstrukcím skutečně bránit - od výše popsaného kritéria specifičnosti účelu, tj. bránění toliko čistě účelovým jednáním. Pakliže národní úprava neobstojí v testu specifičnosti účelu, je zároveň nepřiměřená a naopak.) Obecně lze připomenout, že nejčastějším argumentem ESD je v souvislosti s proporcionalitou odkaz na směrnici Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány

členských států v oblasti přímých daní, v platném znění (dále jen „směrnice“). Ta ukládá členským státům povinnost umožnit vzájemnou výměnu relevantních informací. ESD tento odkaz používá zpravidla v situacích, kde členský stát brání své sporné ustanovení argumentem umožnění efektivního výkonu fiskálního dohledu, který je také ESD akceptovanou výjimkou podle „pravidla rozumu“, či právě zabránění vyhýbání se daňové povinnosti (viz. např. *Bachmann*, odstavec 18, *Schumacker*, odstavec 45, *Futura Participations*, odstavec 41). Druhou uvedenou potřebu členského státu lze ostatně považovat za specifickou formu potřeby první. Podle konstantního názoru ESD je při hledání nejméně zatěžujícího opatření tímto právě využití mechanismů směrnice. To platí i v případě, kdy právní řád některého státu nedovoluje určitou informaci bez souhlasu poplatníka poskytnout – podle ESD nic nebrání členskému státu, aby poskytnutí daňové výhody podmínil dodáním takové informace na základě souhlasu poplatníka a v případě jeho odmítnutí výhodu odepřel (viz. např. *Bachmann*, odstavec 20). V souvislosti se zásadou proporcionality je také třeba upozornit na fakt, že ESD výjimečně akceptuje národní ustanovení na základě nezbytnosti „dostatečného stupně volnosti“ národního zákonodárce regulovat určitou citlivou oblast (C-257/92 *Schindler*, odstavec 61, jednalo se o britskou nedaňovou úpravu provozování loterií). Takový přístup ESD znamená oslabení přísnosti testu proporcionality či jeho úplné ignorování. U protizneužívacího „pravidla rozumu“ se tak znovu dostáváme k souvislosti proporcionality se specifícností účelu (resp. k jejich totožnosti). Vidíme, že citované odůvodnění ESD potlačující význam testu proporcionality nepřichází vzhledem k požadavku specifického účelu u zkoumané formy „pravidla rozumu“ za současného stavu judikatury v úvahu.

Na závěr výkladu o „pravidlu rozumu“ ve formě bránění vyhýbání se daňové povinnosti je nezbytné vrátit se k případu *Marks & Spencer*,

v němž ESD toto ospravedlnění zčásti akceptoval. Učinil tak totiž způsobem, který oproti jeho dřívějším rozhodnutím představuje mírně odlišný přístup a vyvolává otázku, zda je vůbec uvedená forma „pravidla rozumu“ způsobilá ospravedlnit zásah do komunitární svobody sama o sobě. V odstavcích 43 až 50 ESD shrnuje tři namítaná ospravedlnění: ochranu vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí, zabránění možnosti dvojího odpočtu ztráty (poprvé ve státě rezidence společnosti, kde je ztráta vykázána, podruhé ve Velké Británii) a konečně zabránění vyhýbání se daňové povinnosti. V odstavci 51 pak ESD validitu těchto námitek akceptoval, když je prohlásil za důvod veřejného zájmu ospravedlňující zásah do komunitárního práva. Učinil tak ovšem s výhradou, že uvedená ospravedlnění tento důvod představují „ve svém souhrnu“. Celá formulace vyvolává hned několik otázek. *První* se týká uchopení fenoménu „vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí“. ESD jej zde považuje za jakousi složku „pravidla rozumu“. Jak jsme nicméně mohli vidět např. ve věci *Gilly* (již zmíněný odstavec 30 rozsudku, dále např. odstavec 52 rozsudku *D.*), prakticky totožný termín byl ze strany ESD použit nikoli v rovině hledání ospravedlnění diskriminace, ale již ve fázi zjištění, zda k diskriminaci vůbec dochází. ESD přitom jak ve věci *Gilly*, tak *D.*, dospěl k závěru, že rozdělení zdaňovacích pravomocí diskriminaci neznamená. Je otázka, zda je pro takovouto rozdílnost fází, ve kterých ESD uvedený prvek zkoumá, relevantní fakt, že problém byl v případech *Gilly* a *D.* řešen v kontextu SZDZ, zatímco ve věci *Marks & Spencer* jen v kontextu vnitrostátního práva, či fakt, že *Marks & Spencer* hovoří o „vyváženém rozdělení“, zatímco *Gilly* a *D.* prostě o „rozdělení“. Pro takovou relevanci nevidím žádný důvod a domnívám se proto, že narážíme na další nekonzistentnost judikatury ESD, tj. (vyvážené) rozdělení zdaňovacích pravomocí je jednou považováno za faktor vůbec vylučující diskriminaci, podruhé za složku výjimky podle „pravidla rozumu“ ospravedlňující zjištěnou

diskriminaci (a to ponechávám stranou výše zmíněnou nápadnou podobnost rozdělení zdaňovacích pravomocí, jak je popsáno v odstavci 45 rozsudku *Marks & Spencer*, s principem teritoriality). Druhým problémem je fakt, že ESD uvádí dvojí odpočet ztráty a vyhýbání se daňové povinnosti jako dva odlišné způsoby jednání poplatníka, kterým je třeba se bránit. První způsob by přitom mohl být pohodlně považován za podmnožinu způsobu druhého, který ESD ve věci *Marks & Spencer* z nejasného důvodu chápe jen jako směrování odpočtu ztráty vždy do státu s nejvyšší sazbou daně z příjmů a tudíž s nejvyšší „daňovou cenou“ ztráty. ESD v této souvislosti nezmiňuje svůj tradiční odkaz na čistou účelovost operací, jimž může členský stát bránit. Je to pochopitelné uvědomíme-li si, že každý takovýto přenos ztráty pojmově sleduje pouze daňovou výhodu a podmínit jeho přípustnost existencí ještě dalšího ekonomického důvodu by ve svém důsledku znamenalo jeho úplné znemožnění. Pokud ESD vyhýbání se daňové povinnosti spojil nikoli s přenosem ztráty jako takovým (což by vzhledem k výše řečenému ani nešlo), ale s faktem, že přenos je proveden do členského státu s co nejvyšší sazbou daně z příjmů, pak je třeba přiznat značný význam prvním dvěma ospravedlněním, jakkoli sporným. Proporcionalitu resp. měřítko čisté účelovosti by totiž bylo v kontextu třetího ospravedlnění třeba hledat v subjektivním motivu přesunu ztráty, tj. zda se tak děje z důvodu vyšší sazby daně ve státě, do kterého je ztráta přesouvána, oproti státu, z něhož je přesouvána. Pokud ESD toto kritérium našel v objektivní konečnosti ztráty (tj. její další neuplatnitelnosti ve státě jejího vzniku, typicky kvůli zániku společnosti bez právního nástupce), je to zřejmě nutné přičíst prvním dvěma ospravedlněním. Konečně třetí otázkou je význam zmíněného dovětku „ve svém souhrnu“. Odhlédneme-li od již popsaných dvou interpretačních problémů, závěr ESD jako by implikoval, že k „pravidlu rozumu“ ve formě potlačení vyhýbání se daňové povinnosti vždy musí přistoupit ještě další důvod

veřejného zájmu, má-li být zásah do komunitárních svobod ospravedlněn. Tento závěr je však třeba odmítnout, neboť judikatura jak případu *Marks & Spencer* předcházející, tak po něm následující, ničemu takovému nenasvědčuje. Určité vysvětlení nabízí generální advokát ve věci C-347/04 *Rewe*, kde se zdůrazňuje *nesamostatnost pouze prvního kritéria*, tj. vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí (odstavec 34 stanoviska). V tomto smyslu je možné uzavřít, že „pravidlo rozumu“ v uvedené formě lze navzdory formulaci ESD ve věci *Marks & Spencer* považovat i nadále za samostatný a tedy dostatečný důvod ospravedlňující zásah do komunitárního práva. Bez zajímavosti není konstrukce ospravedlnění ve věci *Marks & Spencer* při porovnání se závěry, jaké by byly učiněny v případě akceptování principu teritoriality analogicky s rozsudkem *Futura & Singer*. ESD by totiž musel akceptovat možnost Velké Británie odpočet ztráty v přeshraniční situaci neumožnit jako bezvýhradnou, tj. bez uvažování o proporcionalitě tohoto neumožnění. Tím, že ESD v rozsudku *Marks & Spencer* sice připustil možnost členského státu přenos zahraniční ztráty do jeho daňové jurisdikce odepřít, avšak věc řešil v rovině ospravedlnění, byla otevřena cesta pro kladení podmínek takového odepření. Odmítnutí principu teritoriality tak jako by ESD posloužilo k nalezení kompromisu, pro který by v případě akceptování tohoto principu neexistoval prostor.

V návaznosti na výklad „pravidla rozumu“ ve formě bránění vyhýbání se daňové povinnosti je třeba vyjasnit pojem interpretace komunitárního práva zakazující jeho zneužívání a vzájemný vztah těchto kategorií. ESD a generální advokát se uvedenou interpretací komplexně zabývali ve známém případě C-255/02 *Halifax*. Přestože se tento týkal sekundárního práva upravujícího daň z přidané hodnoty, závěry o zákazu zneužívání komunitárních ustanovení jsou vzhledem ke své obecnosti přenosné i do oblasti daní z příjmů a primárního práva. Generální advokát v odstavcích 87 až 89 stanoviska přesvědčivě vymezil dva

faktory, které jsou zde rozhodné (ESD je pak v odstavcích 74 a 75 rozsudku v podstatě akceptoval). Zaprvé je to nedostatek jakéhokoli jiného ekonomického opodstatnění jednání než získání daňové výhody. Tento faktor nezbyvá než považovat za totožný s výše popsanou „čistou účelovostí“ definovanou „pravidlem rozumu“ v souvislosti s vyhýbáním se daňové povinnosti. Zadruhé je to účel obcházených daňových ustanovení – zneužití nastává jen v případě, že získání daňové výhody je v rozporu s účelem obcházeného ustanovení. Nikoli tedy každé třebaže *zcela* účelové jednání představuje zneužití práva. Tento prvek je obdobný specifičnosti účelu bránění vyhýbání se daňové povinnosti, jak o ní hovoří „pravidlo rozumu“ při testu příslušných národních ustanovení. Myslím však, že takové srovnání je narušeno rozdílným charakterem ustanovení, o nichž je řeč. „Pravidlo rozumu“ se zde vymezuje ve vztahu k ustanovením *předpokládajícím účelová jednání a obcházení jiných ustanovení než sebe sama*, zatímco v popsáných úvahách generálního advokáta šlo právě o tato jiná, obcházení vystavená ustanovení. S tím úzce souvisí patrný rozdíl ve specifičnosti účelu „pravidla rozumu“ a interpretace zakazující zneužívání. Generální advokát totiž jako o podmínce nemožnosti považovat jednání za zneužívání práva hovoří v odstavci 88 stanoviska k případu *Halifax* o „*záměru komunitární legislativy nechat volbu mezi různými daňovými režimy otevřenou*“ (zvýraznění přidáno). Je tedy zřejmé, že za zneužití komunitárních ustanovení může být považováno i jednání poplatníka v rozporu s účelem komunitární normy, přestože tato nemá specifický účel bránění vyhýbání se daňové povinnosti, jak vyžaduje „pravidlo rozumu“ – z citovaného odstavce 88 plyne, že ke kvalifikaci jednání jako zneužívajícího právo postačí, že zákonodárce *nezamýšlel* takové jednání dovolit. Z výše řečeného je možné usoudit, že „pravidlo rozumu“ je v tomto smyslu jen jedním z výrazů zákazu zneužití komunitárního práva. „Pravidlo rozumu“ přitom stanoví legislativní mantinely pro vnitrostátní předpisy,

zatímco princip interpretace vylučující zneužití komunitárního práva interpretační mantinely pro toto právo. Tento vztah částečně vyplývá i z odstavce 90 stanoviska generálního advokáta v případě *Halifax*. Ve zkoumané judikatuře by tak za zneužití komunitárního práva bylo nutné považovat poplatníkovu *úspěšné dovolání se komunitární ochrany svého čistě účelového jednání*, tj. dovolání se takové aplikace „pravidla rozumu“ ESD, v jejímž důsledku by bylo prohlášeno vnitrostátní ustanovení proti vyhýbání se daňové povinnosti za rozporné s komunitárním právem. Nezdá se však, že by rozdílná perspektiva obou zkoumaných kategorií byla vždy zcela důsledně vnímána. Např. v odstavci 118 stanoviska generálního advokáta ve věci *Cadbury Schweppes* dochází v podstatě k jejich ztotožnění, totéž lze říci o rozsudku v této věci, kde se tak děje v odstavci 64 uvedeným odkazem na již zmíněné odstavce 74 a 75 rozsudku *Halifax*. Pro úplnost dodávám, že generální advokát se ve svém stanovisku k věci *Halifax* podle mého názoru dopouští obdobného ignorování požadavku čistě účelovosti vyhýbání se daňové povinnosti jako podmínky pro aplikovatelnost „pravidla rozumu“, jaké jsme mohli zaznamenat, byť s určitou výhradou, výše v rozsudku *Leur-Bloem*. Generální advokát totiž v odstavci 90 stanoviska odkazuje na poznámku č. 86 a ta dále na poznámku č. 72, kde jsou citovány příklady národních ustanovení proti vyhýbání se daňové povinnosti. Z nich přinejmenším portugalská, irská, švédská a nizozemská úprava zřetelně inklinují k volnějším konceptu vyhýbání se daňové povinnosti, jak byl výše popsán v souvislosti se sekundární legislativou, tj. ustanovení dopadají nejen na čistě účelová jednání, čímž nevyhovují testu „pravidla rozumu“. Generální advokát tuto okolnost v souvislosti s uvedeným výčtem národních ustanovení vůbec nekomentuje.

Poznámky ke Kapitole 2:

1. Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: Evropské právo, 2. vydání, Praha, C. H. Beck, 2004, str. 478, 488 a 509
2. Hinnekens, L.: EC Perspectives for Justifications of Discriminatory and Restrictive Tax Measures of Member States, www.eatlp.org/uploads/public
3. Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: Ibid., str. 437 a 438
4. Cordewener, A., Ekkehart, R.: The Future of Most-Favoured-Nation Tax Law – Did the ECJ pull the Emergency brake without Real Need?, *European Taxation* 6, 7/2006
5. Hurk, van den, H., Korving, J.: The „D“ Case against the Netherlands and ECJ's Decision – Is There Still a Future for MNF Treatment?, *Bulletin for International Taxation* 8, 9/2006
6. Cordewener, A., Ekkehart, R.: Ibid.
7. Lang, M.: Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, *European Taxation* 9/2006
8. Hinnekens, L.: Ibid.
9. Hurk, van den, H., Korving, J.: Ibid.
10. Smit, P.M.: Marks & Spencer: The Paradoxes, *European Taxation* 9/2006
11. Hinnekens, L.: Ibid.
12. Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: Ibid., str. 420 an.
13. Vanistendael, F.: The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, *European Taxation* 9/2006
14. Smit, P.M.: Ibid.
15. Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: Ibid., str. 458
16. Cordewener, A., Ekkehart, R.: Ibid.
17. Lang, M.: Ibid.

Závěr

Postavení ESD při rozhodování o kompatibilitě národních ustanovení upravujících daně z příjmů zcela jistě není jednoduché. Tato oblast je (zatím) charakteristická minimální pozitivní harmonizací sekundárními předpisy ES. ESD proto v této souvislosti nezbyvá než vykládat obsah široce formulovaných komunitárních svobod a tento

výklad pak pokud možno konzistentně aplikovat. Tím však ESD pochopitelně nemůže suplovat roli komunitárního zákonodárce. Přes nepochybný přínos, který v této oblasti „aktivistické“ vystupování ESD a s ním pojmově spojená široká interpretace komunitárních svobod znamenaly pro poplatníky daně z příjmů operujících v EU přeshraničně, nejsem o srozumitelnosti, konzistentnosti a předvídatelnosti rozhodování ESD přesvědčen. Z výše podaného výkladu je mi zřejmé, že snaha právníka nalézt při studiu rozsudků ESD k daním z příjmů to správné kritérium, které ESD považuje za relevantní, či ten správný význam toho kterého východiska v minulosti ze strany ESD konstruovaného může často selhat. Pravděpodobně nejmarkantnějším projevem této nevyjasněnosti je různost variací „pravidla rozumu“ ve formě zachování soudržnosti národního daňového systému. Koncept je ve více či méně srovnatelných situacích jednou připuštěn, jindy zavržen případně skrytě připuštěn. Dovoluji si proto konstatovat, že judikatuře ESD by nejvíce prospělo, kdyby toto „pravidlo rozumu“ zcela opustila. ESD jej beztak akceptuje v minimálním počtu případů a jeho teoretická existence tak vzhledem k výše uvedenému spíše než ochraně legitimních zájmů členských států poskytuje prostor různým nedorozuměním. Též bych považoval za velmi přínosné, kdyby ESD vyjasnil šíři přípustnosti „pravidla rozumu“ v daních z příjmů, jak žádal generální advokát ve skvělém odstavci 33 stanoviska k případu *Marks & Spencer*. Toto vyjasnění by dle mého názoru mělo mít formu jednoznačného prohlášení možnosti jeho diskriminačního použití. Většina situací, jimž mají předcházet zejména zkoumaná opatření k zabránění vyhnutí se daňové povinnosti, totiž může nastat pouze v přeshraničním kontextu a příslušné opatření tak zpravidla dopadá právě jen na přeshraniční situace. V souvislosti s bráněním vyhýbání se daňové povinnosti by bylo žádoucí i sjednocení výše rozebraných odlišných pojetí tohoto fenoménu „pravidlem rozumu“ a sekundární legislativou – přesvědčivý důvod,

proč by se zde měla kritéria pro národní úpravy s totožným účelem lišit v závislosti na použitém korektivu, zřejmě neexistuje. Myslím, že k tomuto sjednocení by mělo dojít zaujetím velkorysejšího přístupu ze strany ESD, tj. opuštěním požadavku *čisté* účelovosti poplatníkovra jednáni. Tato varianta se zdá nejschůdnější, a to ze dvou důvodů. První je věcný – takové uvolnění by usnadnilo aplikovatelnost „pravidla rozumu“, neboť požadavek *čisté* účelovosti se vzhledem k tomu, že poplatník jakési minimální ekonomické odůvodnění (jiné než daňovou optimalizaci) zpravidla prokáže, jeví pro národního zákonodárce a správce daně jako velmi přísný. Druhý je legislativněprocesní – lze jen ztěží očekávat, že by se členské státy shodly na pro ně zpřisňující úpravě protizneužívacích ustanovení v uvedených směrnících, tzn. na inkorporování konceptu ESD o *čisté* účelovosti do sekundární legislativy.

V návaznosti na předchozí analýzu rozsudků a přístupů ESD si dovoluji pro národní úpravy daně z příjmů vyvodit ze stávající judikatury ESD několik krátkých, a pokud nemají být znovu rozebírány všechny jejich aspekty, zjednodušujících závěrů, byť je zcela příznačné, že jejich akceptování ESD je v konkrétním případě více či méně nejisté. Zřejmé je následující.

Postavení daňového rezidenta a nerezidenta je podle ESD ve skutečnosti v zásadě srovnatelné, ačkoli je formálně tvrzen opak. Za rozporná s komunitárním právem mohou být považována v daních z příjmů jen diskriminační ustanovení, a nikoli také omezení spočívající v jiném zásahu členského státu než je diskriminace. Takové diskriminační opatření může být teoreticky ospravedlněno jak důvodem výslovně uvedeným v SES, tak „pravidlem rozumu“. ESD však v SES výslovně uvedené obecné důvody při zkoumání národních úprav daní z příjmů nepřipouští a zabývá se jedině „pravidlem rozumu“. I v tomto druhém případě je nicméně naděje, že obrana členského státu bude úspěšná, spíše mizivá, byť se zdá, že se tato neoblomnost ESD zmírňuje.

Dále lze říci, že diskriminace založená v důsledku aplikace odlišných SZDZ může být fakticky ospravedlnitelná právě proto, že vyplývá ze SZDZ, a nikoli z vnitrostátního práva, ač ESD tento názor pochopitelně odmítne tvrzením, že důvodem souladu s komunitárním právem je nesrovnatelnost dotčených subjektů.

V poslední době bylo zaznamenáno nebývalé množství z hlediska členských států úspěšně skončených řízení – typickými zvěstovateli tohoto vývoje byly z výše rozebraných v roce 2005 případy *D. a Marks & Spencer* a v roce 2006 případy *Cadbury Schweppes* a *Kerckhaert & Morres*. Zdá se že ESD je k znepokojení členských států z jeho judikatury k primárnímu právu v oblasti daní z příjmů vnímavější než býval v minulosti. Je otázka, do jaké míry je tato změna reflektována rozhodnutími učiněnými v rámci přístupů postulovaných v dřívější judikatuře a do jaké míry je zachování těchto přístupů v novějších rozsudcích pouze formálně proklamováno a ve skutečnosti dochází k odklonu od dřívějších rozhodnutí. Dle mého názoru jsme svědky celkem rovnoměrného výskytu obou typů rozhodnutí. Mám-li v tomto směru zařadit čtyři výše zmíněná typická rozhodnutí poslední doby, učiním tak následovně: z dosavadní judikatury poměrně bezproblémově vycházejí věci *Kerckhaert & Morres* (navzdory zdánlivě převratné teorii generálního advokáta o „quasiomezeních“ a skutečných omezeních) a *Cadbury Schweppes* (navzdory přesunu důkazního břemene ze správce daně na poplatníka). Naproti tomu případy *D. a Marks & Spencer* se od dosavadní judikatury spíše odchyľují. Navzdory, či spíše kvůli, této nejednotnosti a z ní plynoucí snížené předvídatelnosti zkoumané judikatury ESD je jedno jisté: bude mimořádně zajímavé sledovat její další vývoj.

Seznam pramenů

- Bell, S.:* Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations?, Derivatives and Financial Instruments 5, 6/2004
- Blokland, G.:* Inaugural Lecture by Prof. Dr D. M. Weber: In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement in the EC, European Taxation 2/2007
- Castillo García, J. F.:* The Power of the European Community to Impose Criminal Penalties, Eipascope 2005/3
- Cordewener, A., Ekkehart, R.:* The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ pull the Emergency brake without Real Need?, European Taxation 6, 7/2006
- Hinnekens, L.:* EC Perspectives for Justifications of Discriminatory and Restrictive Tax Measures of Member States, www.eatlp.org/uploads/public
- Hurk, van den, H.:* Cross-Border Loss Compensation – The ECJ’s Decision Marks & Spencer and How It was Misinterpreted in the Netherlands, Bulletin for International Taxation 5/2006
- Hurk, van den, H., Korving, J.:* The „D“ Case against the Netherlands and ECJ’s Decision – Is There Still a Future for MNF Treatment?, Bulletin for International Taxation 8, 9/2006
- Lang, M.:* Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, European Taxation 9/2006
- Laule, G., Weber, R.:* Harmonization of the Tax systems in Europe – Judgements of the European Court of Justice, www.whitecase.com/files/publications
- Seer, R.:* The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences?, European Taxation 10/2006

Scheunemann, M. P.: Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward but No Victory for Cross Border Group Taxation in Europe, *International Tax Review* 2/2006

Smit, P.M.: Marks & Spencer: The Paradoxes, *European Taxation* 9/2006

Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: *Evropské právo*, 2. vydání, Praha, C. H. Beck, 2004

Vanistendael, F.: The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, *European Taxation* 9/2006

Walters, J.: The Role of EC Law in UK Direct Tax,
www.taxbar.com/articles/EC_Law_Direct

Dokumenty Komise:

COM(2001) 582 final, 23. 10. 2001, Towards an Internal Market without Tax Obstacles – A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for Their EU-wide Activities

COM(2006) 823 final, 19. 12. 2006, Co-ordinating Member States' Direct Tax systems in the Internal Market

COM(2006) 824 final, 19. 12. 2006, Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations

SEC(2006) 1690, 19. 12. 2006, Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations – Technical Annexes

COM(2006) 825 final, 19. 12. 2006, Exit Taxation and the Need for Co-ordination of Member States' Tax Policies

Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004: A Common Consolidated EU Corporate Tax Base

Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004: Home State Taxation for Small and Medium-Sized Enterprises

Rozhodnutí ESD a stanoviska generálních advokátů jsou k dispozici na adrese www.curia.europa.eu.