

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Mgr. Bc. Václav Svoboda**

**Stálá provozovna v kontextu judikatury  
Evropského soudního dvora**

Rigorózní práce

**Konzultant rigorózní práce: JUDr. Petr Novotný, Ph.D.**

**Tematický okruh: Finanční právo**

**Datum vypracování práce: 18.03.2018**

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 197 700 znaků včetně mezer.

Mgr. Bc. Václav Svoboda

V Praze dne

Na tomto místě bych chtěl poděkovat panu JUDr. Petru Novotnému, Ph.D., za jeho vstřícný přístup a odbornou pomoc při přípravě této práce. Dále děkuji své rodině, především manželce Michaele a tetě Janě, za trpělivost a podporu.

<b>Úvod</b> .....	<b>5</b>
<b>1 Mezinárodní dvojí zdanění</b> .....	<b>7</b>
1.1 Úvodní poznámka.....	7
1.2 Daňověprávní vztah.....	7
1.3 Vznik mezinárodního dvojího zdanění.....	10
1.4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) .....	11
1.5 Způsoby řešení vzniku dvojího zdanění .....	12
1.6 Předcházení (dvojímu) zdanění povinnými subjekty .....	13
1.7 Stálá provozovna v EU .....	15
<b>2 Stálá provozovna v dokumentech OECD</b> .....	<b>17</b>
2.1 Závaznost dokumentů OECD .....	17
2.2 Stálá provozovna .....	19
2.3 Zástupci .....	23
2.4 Elektronické obchodování (E-komerce).....	24
2.5 Službová provozovna .....	26
2.6 Důsledky vzniku stálé provozovny.....	27
2.7 Postavení stálé provozovny ve smluvním státě .....	28
<b>3 Právo EU v oblasti přímých daní</b> .....	<b>30</b>
3.1 Pravomoc EU.....	30
3.2 Principy evropského práva ve vztahu k daňovému právu .....	32
<b>4 Úloha Soudního dvora EU</b> .....	<b>35</b>
4.1 Pravomoc .....	35
4.2 Žaloba na porušení smlouvy.....	36
4.3 Závaznost rozhodnutí – obecně .....	37
4.4 Závaznost rozhodnutí v daňové oblasti .....	39
4.5 Omezení pravomocí.....	41
4.6 Praktické potíže ESD .....	42

<b>5</b>	<b>Rozsudek.....</b>	<b>44</b>
5.1	Úvodní ustanovení.....	44
5.2	Odůvodnění .....	44
5.3	Výrok.....	52
<b>6</b>	<b>Základní stavební kameny – Formování principů judikatury .....</b>	<b>53</b>
6.1	<i>Avoir fiscal</i> – svoboda volby formy usazování .....	53
6.2	<i>C-1/93 - Halliburton Services</i> - negativní právo usazení .....	55
6.3	Royal Bank of Scotland – daňová sazba .....	57
6.4	Nedaňový aspekt formy usazení.....	59
6.5	Futura Participations.....	61
<b>7</b>	<b>Trojstranné případy .....</b>	<b>65</b>
7.1	Saint Gobain a Columbus Container .....	65
7.2	Doložka nejvyšších výhod.....	71
<b>8</b>	<b>Přeshraniční ztráty .....</b>	<b>74</b>
8.1	Marks & Spencer a stálá provozovna .....	78
8.2	Zpřísnění a zmatek po <i>Marks &amp; Spencer</i> .....	79
8.3	Pokračující inkonzistence .....	82
8.4	Přeshraniční ztráty – srovnatelnost.....	85
8.5	Zápočet a vynětí.....	87
8.6	Přeshraniční ztráty – aktuální stav.....	89
	<b>Závěr .....</b>	<b>91</b>
	<b>Seznam zkratk.....</b>	<b>93</b>
	<b>Seznam zdrojů.....</b>	<b>94</b>

## ÚVOD

Cílem této práce je popsat postavení stálé provozovny v právu Evropské unie (EU). Vzhledem k tomu, že přímé zdanění není jedním z článků primárního práva, zabývá se tento text především postavením stálé provozovny v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (ESD) včetně vztahu ESD k přímému zdanění *per se* a dvěma základními odvětvími problematiky projednávané před ESD – trojstrannými situacemi a přeshraničními ztrátami.

Pro správné uchopení tématu je ovšem nutné vypořádat se s pojmy, se kterými budeme pracovat, čemuž se věnuje první část pojednání. Dále ve druhé části navazuji obecným kontextem úlohy přímého zdanění v právu EU. V této části se zabývám především obecným výkladem o kontextu, do něž je přímé zdanění v EU zasazeno, a nevěnuji bližší pozornost úpravě týkající se přímého zdanění v sekundárním právu nebo doporučeních. Třetí část se zaměřuje na instituci ESD. Předmětem této části není popsat konkrétní formálně-institucionální zakotvení tohoto orgánu, věnuji se především tvorbě rámcové procedurální činnosti, vzniku pravomoci v rámci přímého zdanění a praktickým problémům spojeným s negativním zákonodárstvím, jež ESD v rámci EU v oblasti přímého zdanění tvoří. Třetí část umožňuje pochopit zásadní nedostatky judikatury ESD, které budou vylíčeny v dalších částech této práce. První tři části lze označit za rámcový úvod do celé problematiky.

Důležitým předělem mezi dvěma hlavními úseky práce je část pojednávající o rozsudku ESD. Tato část je koncipována jako osnova, resp. struktura obvyklého rozhodnutí ESD. Takový postup jsem zvolil z toho důvodu, že každý soud má svá určitá pravidla posuzování případu. Struktura rozsudku odráží i faktický postup soudu ve věci a jeho jednotlivé myšlenkové kroky. Tato část tudíž ukazuje, jakým sítím projde většina případů, zároveň však názorně ukazuje hmotněprávní zásady, jimiž je soud ve věci veden.

Zbývající tři části se věnují přímo judikatuře ESD v souvislosti se stálou provozovnou. Při tomto výkladu není zcela možné omezit se pouze na judikaturu týkající se jen stálých provozoven. Judikatura ESD totiž velmi často navazuje i na prejudikaturu v jiných daňových oblastech anebo dokonce i v jiných odvětvích práva. Z tohoto důvodu bude stat' popisovat judikaturu nepřímou navazující.

Předně popíši hlavní principy judikatury definované nejdůležitějším rozhodnutím *Avoir Fiscal*, které položilo základní kameny následující judikatury. Dalším důležitým bodem ohledně principů a ospravedlnění diskriminace je rozsudek *Futura Participations*, kterému se rovněž budu věnovat spolu s dalšími rozhodnutími podporujícími vznik daňové judikatury.

Poslední dvě části mé práce se věnují dvěma nejvýznamnějším problematikám. Především se jedná o obtíže vyplývající z trojstranných případů (situací), kterých se účastní více států, a vznikají tak mnohé výkladové problémy, poslední část se pak věnuje nejožehavějšímu a nejkontroverznějšimu tématu přeshraničních ztrát. Tento předmět zažil v posledních patnácti letech zásadní rozvoj, a co do významu ovládl z velké části judikaturní činnost ESD na poli přímého zdanění týkajícího se stále provozovny.

Jelikož je přímé zdanění na okraji zájmu primárního práva EU a v tomto důsledku i práva sekundárního, vycházím v obecné části zejména z obecných dokumentů mezinárodního práva, především ze Vzorové smlouvy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) a komentáře k ní. Dalšími primárními prameny mi byly především přímo rozhodnutí ESD, ale i stanoviska generálních advokátů a okrajově i některá nařízení, směrnice a doporučení Komise Evropské unie (Komise).

Sekundární literatura je poměrně hojná, ačkoliv ucelených monografií na téma přímého zdanění v EU je méně. V tomto ohledu můžeme vyzdvihnout celkové daňové shrnutí od J. M. Terra a Petera Watela, které uceleným způsobem zpracovává obsáhlou materii, přičemž k mnohým otázkám podává i svůj názor. Druhým pozoruhodným dílem v dané věci je shrnutí judikatury učiněné pod vedením Jacqua Malherba, které podává zajímavý pozitivistický vhled do judikatury v přímém zdanění, aniž by k němu poskytoval kritický komentář.

Podstatně rozvětvenější je časopisecká literatura. Jejím problémem je značná neukotvenost. Autoři reagují velmi rychle na aktuální judikaturu – někdy dokonce na běžící řízení. Jejich názory pak musí být v závislosti na čase revidovány, neboť mohou vděk vývoji judikatury přestat být aktuální. Druhým problémem je, že jen málo autorů se zabývá opravdovým výzkumem dopadů judikatury. Většina odborníků se zaměřuje pouze na polemiku nového rozsudku s dosavadní judikaturou, případně přidají názor dle *lege ferenda*, ale skutečné dopady na daňové subjekty zůstávají stranou.

# 1 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

## 1.1 Úvodní poznámka

S ohledem na to, že povinnosti daňových subjektů především upravují národní právní předpisy, je obtížné nacházet obecně platné definice pojmů, které jsou v jednotlivých státech definovány různě. Z tohoto důvodu se při dalším výkladu budeme držet zejména definic stanovených v dokumentech OECD, tj. zejména ve Vzorové úmluvě o omezení mezinárodního dvojího zdanění z příjmu a majetku (dále jen „Vzorová smlouva OECD“) a komentáři k této smlouvě. Smyslem těchto dokumentů je sblížit pojmy a daňové řády mezi zeměmi. Ačkoliv tyto dokumenty nemají *stricto sensu* právní závaznost jakožto mezinárodní úmluvy v souladu s Vídeňskou úmluvou o smluvním právu, lze určité jejich části považovat za součást mezinárodního zvykového práva.<sup>1</sup>

## 1.2 Daňověprávní vztah

Daňověprávní vztah je definován třemi základními znaky: subjektem, objektem a obsahem daňověprávního vztahu.

Stát jakožto subjekt oprávněný především na základě mezinárodní smlouvy nebo právního předpisu určí kritéria pro vymezení subjektu povinného. Tato kritéria mohou být dána buď vlastnostmi samotného subjektu povinného např. zdržování se na území státu, nebo jeho občanství<sup>2</sup> apod. Dalším kritériem pro určení subjektu povinného může být zdroj objektu daňověprávního vztahu, který se nachází na území daného státu.

V závislosti na daných kritériích je možné dělit povinné subjekty na daňové rezidenty a daňové nerezidenty.

Daňový rezident je Vzorovou smlouvou OECD v čl. 4 odst. 1 definován následovně: „Výraz *rezident smluvního státu* označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů smluvního státu podrobena v tomto státě zdanění, z důvodu bydliště, stálého pobytu, místa založení, místa hlavního vedení nebo jakéhokoliv jiného podobného kritéria a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv jiný nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmů ze zdroje v tomto státu.“

---

<sup>1</sup> DUBUT, Thomas. The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law. s. 3

<sup>2</sup> Stát si pro určení povinného subjektu může určit různé podmínky a uplatnit je v různém pořadí jako např. USA, které daňové rezidentství spojuje na prvním místě s občanstvím a nikoliv se zdržováním se na území.



Daňový rezident určitého státu je tedy poplatník s neomezenou daňovou povinností vůči tomuto státu, tzn. bez ohledu na zdroj příjmů rezidenta, mluvíme zde o osobním a hospodářském *nexu*. Přičemž, jak vidno ze shora uvedené definice, daňové rezidentství není nezbytně spjato se zdržováním se na území daného státu (např. v případě občanství). Stát si pak vůči rezidentovi osobuje právo zdaňovat jeho celosvětový příjem bez ohledu na to, kde se nachází jeho zdroj. Tento princip vychází z předpokladu, že stát je schopen účinně vybírat daně vůči osobám, které se „zdržují“ na jeho území.

Definice zároveň svou negativní částí definuje i daňového nerezidenta jakožto poplatníka s omezenou daňovou povinností, která vyplývá z příjmů ze zdroje v daném státě – tzv. omezený *nexus*. Premisa zdanění na základě státu zdroje příjmů vychází z předpokladu, že stát zdroje příjmu přispěl k vytvoření tohoto zdroje a zároveň je schopen efektivně zdanění tohoto příjmu vymáhat.

Vzhledem k tomu, že státy mají volnost v určení kritérií pro daňové rezidentství, může dojít k situaci, kdy jeden subjekt naplní kritéria daňového domicilu ve dvou státech. Toto může nastat, pokud se subjekt zdržuje na území jednoho státu, kde naplňuje podmínky časového testu pro rezidentství, a zároveň je občanem státu, který podmínku rezidentství spatřuje ve státní příslušnosti. V důsledku tohoto pak může dojít k dvojímu zdanění daného subjektu, případně může být mezi státy uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, čímž je možno negativním důsledkům dvojího zdanění zabránit nebo je zmírnit.

Pro případ vzniku dvojího rezidentství fyzické osoby určuje Vzorová smlouva OECD tyto ukazatele, jak rozhodnout spor o domicil daného subjektu:

- a) **stálý byt** – místo, kde má subjekt stálý byt,
- b) **středisko životních zájmů** – nemá-li osoba stálý byt, je domicilem stát, k němuž má osoba bližší osobní a hospodářský vztah,
- c) **místo, kde se subjekt zdržuje** – pokud není možno určit středisko životních zájmů,
- d) **státní příslušnost** – aplikuje se, pokud nelze zjistit domicil ani dle místa, kde se subjekt zdržuje,
- e) **dohoda států** – není-li možno uplatnit žádné kritérium výše, musí se státy dohodnout.

Jak vidno, určení domicilu fyzické osoby se může ukázat jako poměrně složité, a to i po praktické stránce dokazování. Dvojí rezidentství, jak je patrné z definice uvedené výše, může

vznikat i pro právnické osoby. Pro tento případ je ve Vzorové smlouvě OECD zavedeno pouze jedno kritérium *skutečného vedení*:

*„Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, vynesou se příslušné orgány smluvních států určit vzájemnou dohodou, ve kterém státě bude považována za rezidenta pro účely smlouvy, přitom se přihlédne k místu hlavního vedení, místu, kde byla osoba založena nebo jinak ustanovena, a k dalším vhodným faktorům. Pokud nebude takové dohody dosaženo, nebude taková osoba oprávněna k daňové úlevě nebo vynětí z daně dle této smlouvy, ledaže se příslušné orgány obou smluvních států dohodnou na jiném rozsahu či způsobu.“<sup>3</sup>*

OECD tudíž nastavuje pouze základní vodítka pro dohodu mezi státy. Neurčuje však autoritativně konkrétní znaky pro zjištění rezidentství určitého subjektu – právnické osoby. Ačkoliv se v současnosti v rámci teorie vede diskuze o tom, jaké kritérium má být pro určení rezidentství právnické osoby rozhodné, je pro většinu států EU rozhodující právě místo hlavního vedení právnické osoby. Tento koncept totiž plyne historicky ze snahy států (původně Velké Británie), aby právnické osoby nepřesouvaly své daňové sídlo do místa výroby v zahraničí, ale ponechaly jej v místě, kde je prováděno rozhodování.<sup>4</sup> Na druhou stranu v mnohých případech nemůže být toto kritérium jediným vodítkem např. z toho důvodu, že mateřská společnost může založit dceřinou společnost s místem hlavního vedení v zemi mateřské společnosti. U takových modelů může nastat problém určení rezidentství, tudíž je vhodné ponechat jistou volnost ve stanovení kritérií.

Určení rezidentství právnické osoby nepotřebuje výčet kritérií, jako je tomu v případě fyzických osob, neboť právnické osoby jsou podstatně úžeji spojeny s místem svého sídla, resp. založení. ESD judikoval v případě *Daily Mail*, že svoboda fyzických osob, spočívající v možnosti opustit původní stát za účelem založení a řízení podnikání v jiném členském státě a zachovat si přitom *občanství* původního státu, nemá ekvivalent v případě společností, jimž nepřísluší svoboda usazení při přesunu skutečného sídla, pokud tímto poruší spojující prvky vyžadované pro jejich existenci národním právem státu založení.<sup>5</sup> Takto samozřejmě není vyloučena možnost mít zapsané sídlo v jednom členském státě a skutečné sídlo v jiném

---

<sup>3</sup> Vzorová smlouva OECD čl. 4 odst. 3

<sup>4</sup> CERIONI, Luca. Place of “Effective Management” as Connecting Factor for Companies’ Tax Residence Within the EU vs. Freedom of Establishment. s.1096-1098

<sup>5</sup> Daily Mail, Case 81/87 bod 19

členském státě, pokud je toto umožněno národním právem<sup>6</sup> (nebo evropským právem v případě evropských korporací). Rovněž ani omezení nastavená státem původního sídla nesmí být samoučelná a musí být odůvodněna naléhavým veřejným zájmem.

### 1.3 Vznik mezinárodního dvojího zdanění

*„Dvojí zdanění se definuje jako situace, kdy se stejný předmět daně podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.“<sup>7</sup>*

Jestliže je daň uložena dvěma subjektům za stejný předmět daně dvakrát, jedná se o *ekonomické dvojí zdanění*. K tomuto zdanění dochází i vnitrostátně. Typickým případem je zdanění příjmu právnické osoby a následné zdanění dividendy společníka této právnické osoby.

V případě, že dojde ke dvojnásobnému zdanění jednoho předmětu stejnou daní vůči jednomu subjektu, je řeč o *dvojím zdanění právním*. Toto zdanění nastává především v mezinárodních situacích. Pokud by tedy společník dle příkladu výše uhradil ve státě zdroje srážkovou daň a ve státě svého domicilu daň z příjmu, nastává dvojí zdanění právní.

Státy se obecně snaží zamezit mezinárodnímu dvojímu zdanění právnímu, avšak zájmem může být i snížení dvojího zdanění ekonomického, například výhodnější sazbou při zdanění dividend dceřiné společnosti.<sup>8</sup>

Dvojí zdanění mezi dvěma státy proto může nastat z následujících důvodů:

- a) Rozpor domicil – domicil: každý stát má jiná kritéria pro založení domicilu, kupříkladu pro jeden je rozhodující místo sídla právnické osoby, zatímco pro druhý místo jejího založení.
- b) Rozpor domicil – zdroj příjmů: nastává zejména, pokud je povinný subjekt nucen ve státě domicilu zdanit i příjem dosažený v jiném státě, kde byl tento příjem již zdaněn.
- c) Rozpor zdroj příjmů – zdroj příjmů: státy mohou zdanit stejný zdroj příjmů např. v situaci, kdy je prodej uskutečněn provozovnou, jež se nachází v jiném státě, než je zboží, přičemž subjekt není rezidentem ani v jednom z těchto států. Dvojí zdanění pak

---

<sup>6</sup> National Grid , C-371/10 bod 32-33

<sup>7</sup> SOJKA, Vlastimil, et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. s. 30

<sup>8</sup> Organizace spojených národů. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, s.13

nastane, pokud stát provozovny daní, je-li na jeho území uzavřena kupní smlouva, a stát místa zboží daní, pokud bylo na jeho území převedeno vlastnictví.

- d) Trojstranné případy: nastávají, pokud má jeden stát rozpor domicil – zdroj příjmů zatímco s jiným státem nastává rozpor zdroj příjmů – zdroj příjmů. Tato situace může například nastat, pokud je subjekt rezidentem ve státě A, ve státě B má kancelář, ze které prodává do státu C. V tomto případě je třeba, aby každý rozpor byl řešen zvlášť, tj. rozpor domicil – zdroj příjmů bude řešen ve smlouvě mezi státy A a B, zatímco zdroj příjmů – zdroj příjmů ve smlouvě mezi státy A a C.<sup>9</sup>

#### 1.4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ)

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány mezi státy z důvodu řešení shora uvedených rozporů při vzniku daňové povinnosti. Státy by samozřejmě mohly řešit rozpory skrze národní legislativu. Pokud by však stát chtěl tímto způsobem omezit nebo zcela vyloučit dvojí zdanění subjektu, musel by sám plně nést náklady tohoto řešení. Smlouvou o zamezení dvojího zdanění se tyto náklady dělí dle dohodnutých podmínek mezi oba zúčastněné státy. Další výhodou SZDZ oproti národní úpravě je, že národní úprava se povětšinou zaobírá rozpory v obecné rovině, čili nikoliv ve vztahu ke konkrétní situaci mezi dvěma státy. SZDZ se oproti tomu může věnovat přímo danému problému mezi dvěma státy a případně je možné po dohodě s druhým státem přijmout v rámci SZDZ příslušná opatření pro spravedlivější úpravu vztahů.

SZDZ mají proto čtyři hlavní cíle:

- a) Stanovení rozsahu, v jakém mohou vývozci do jednoho ze smluvních států provozovat obchodní aktivitu v druhém smluvním státě, aniž by spadali do daňového režimu hostujícího státu.
- b) Pokud je rozsah aktivity sub a) naplněn, může SZDZ stanovit, jakým způsobem bude příjem daněn (např. může být stanoveno přednostní právo státu na zdanění určité kategorie příjmu, nebo může být snížena srážková daň, kterou smluvní stát jinak aplikuje).
- c) Stanovení podmínek pro řešení sporů vzniklých v rámci SZDZ.

---

<sup>9</sup> Organizace spojených národů. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, s. 14

d) Stanovení postupu pro případy, které nejsou přímo řešené SZDZ.<sup>10</sup>

## 1.5 Způsoby řešení vzniku dvojího zdanění

### 1.5.1 Metoda úplného vynětí

Metoda vynětí může být provedena národní úpravou i SZDZ. Její podstatou je, že se stát vzdá zdanění ve prospěch státu zdroje příjmů, tj. příjmy ve státě zdroje příjmů budou daněny nezávisle na státě domicilu.

### 1.5.2 Metoda vynětí s výhradou progresse

Tato variace metody vynětí předpokládá vznik progresivního zdanění ve státě domicilu. Na základě této metody jsou sice příjmy ze zahraničí vyňaty ze základu daně ve státě rezidence, ale přihlédne se k nim při stanovení míry zdanění. Pokud tedy ve státě rezidenta není uplatněno progresivní zdanění, dochází ke stejnému účinku jako při metodě úplného vynětí. Naopak pokud stát rezidenta uplatňuje progresivní zdanění, připočte se příjem ze státu zdroje do daňového základu rezidenta. Jestliže bude dosažena hranice příjmu pro vyšší daňovou sazbu, bude příjem rezidenta (po opětovném odečtení zahraničního příjmu) zdaněn průměrnou daňovou sazbou v závislosti na dosaženém příjmu. Stát domicilu má progresivní daňovou sazbu ve výši 10 % pro příjem do 10 000 a 20 % pro příjem nad 10 000. Rezident měl příjem 10 000 ve státě domicilu a 10 000 v zahraničí. Průměrné zdanění se zjistí jako  $(10\,000 \times 0,1 + 10\,000 \times 0,2) / 20\,000$ . Příjem ve státě domicilu bude zdaněn sazbou ve výši 15 %.

Metoda vynětí se obecně nesjednává na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. Pro dividendy bývá tato metoda nevhodná, neboť státy zdroje příjmů se často vzdávají jejich zdanění anebo omezují zdanění (smlouvou nebo právním předpisem) z toho důvodu, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění: na úrovni dceřiné společnosti a dále na úrovni společnosti mateřské. Pro úroky a licenční poplatky není tato metoda vhodná, neboť ve státě zdroje se většinou jedná o daňově odečitatelné položky.<sup>11</sup> Podstatnou výhodou metody vynětí je její snadné uplatnění ze strany správce daně.

---

<sup>10</sup> Organizace spojených národů. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties. s. 14-15

<sup>11</sup> SOJKA, Vlastimil, et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. s. 30

### 1.5.3 Metoda zápočtu

Podstatou zápočtu je, že stát domicilu nahlíží (do určitého rozsahu) daň uhrazenou ve státě zdroje, jako by byla zaplácena přímo jemu. Jestliže tedy bude daň v zemi zdroje vyšší než daň, kterou by měl subjekt uhradit ve státě domicilu, nebude stát domicilu žádnou daň vybírat. Pokud však bude daň ve státě zdroje nižší, než daň, kterou by subjekt ve státě domicilu uhradil, je subjekt povinen v jistém rozsahu daň uhradit i ve prospěch státu domicilu. Tato metoda umožňuje velké množství variant. Státy mají možnost stanovit, jaké daně jsou způsobilé pro započtení a do jaké výše. Častým omezením bývá, že státy domicilu omezují daňovou povinnost ve státě zdroje do výše daně, která by za stejných podmínek byla uhrazena ve státě domicilu. Zastánci systému zápočtu podtrhují spravedlivost tohoto systému, protože zachází jak s jednotlivými subjekty, tak se zdroji příjmů stejně, nikoliv na základě daňového plánování, čímž dochází k efektivní distribuci kapitálu dle potřeb subjektů.

Hlavním nedostatkem systému zápočtu je, že v mnoha případech anulují účinky daňových pobídek ve státě zdroje, jelikož to, co subjekt ušetří slevou na dani ve státě zdroje, bude ve většině případů muset doplatit ve státě domicilu. Dále je výraznou slabinou efektivní zdanění. Efektivním zdaněním můžou být obcházeny limity výše zdanění dle SZDZ anebo navyšování daňového břemene pro daňový subjekt, které následně nebude ve státě domicilu způsobilé k započtení. Tento negativní dopad může být odstraněn dohodou o uznání daňových výhod tak, že stát domicilu započte i daň, která by byla zaplácena, pokud by nebyla uplatněna sleva. Taková ujednání se často snaží využívat rozvojové země, čímž mezi sebou zavádí nekalou daňovou soutěž.<sup>12</sup>

O problematice řešení dvojího zdanění bude pojednáno dále na více místech, neboť právě metoda zamezení dvojího zdanění může mít dopady na daňové plánování a případné daňové úniky. ESD se této problematice věnoval z několika úhlů, jež uvedeme později.

## 1.6 Předcházení (dvojímu) zdanění povinnými subjekty

Pojem vyhýbání se dani je třeba rozdělit na dva možné způsoby, jakými se lze daním vyhýbat. Prvním je způsob nezákonný, čili daňový únik (*tax evasion*). Daňovým únikem lze

---

<sup>12</sup> Organizace spojených národů. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties. s. 20

rozumět vědomé a úmyslné jednání neslučující se s daňovými předpisy, které může obsahovat úmyslné zatajení skutečností před správcem daně.

Oproti tomu vyhýbání se placení daně (*tax avoidance*) představuje snahu subjektu zmírnit daňovou povinnost zákonnými prostředky. Obecně lze říci, že soudy uznávají právo subjektů minimalizovat svou daňovou povinnost, a to i transakcemi, které nemají žádný podnikatelský účel, nýbrž jsou prováděny výhradně za účelem snížení daňové povinnosti.<sup>13</sup> Mezi základní způsoby vyhýbání se dani patří odložení plnění daňové povinnosti, definování položek příjmu nebo nákladů kvůli dosažení nižšího zdanění, vyloučení daňové povinnosti a přesunutí příjmu mezi osobou s vyšším zdaněním na osobu s daněním nižším.

Pro posouzení toho, zda lze uznat postup pro vyhnutí se zdanění, nebo zda se v daném případě nejedná o daňový únik, musí příslušný správce daně odhalit konkrétní transakci a získat dostatek informací pro provedení analýzy. Vzhledem k tomu, že vztahy v rámci mezinárodního zdanění mohou být velmi komplikované a může snáze docházet k zakrývání skutečností, je významnou částí SZDZ úprava poskytování informací mezi smluvními státy navzájem.

---

<sup>13</sup> Organizace spojených národů. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties. s. 20

## 1.7 Stálá provozovna v EU

Neexistuje jednotná definice stálé provozovny, která by platila pro všechny členské státy EU. Navíc pojem stálá provozovna, definován v každé jednotlivé SZDZ a v příslušném zákoně o dani z příjmů konkrétního členského státu, bude mít i z pohledu jednoho státu vícečetný význam. Všechny státy EU při definování stálé provozovny vycházejí ze vzorových smluv OECD, a to jak při navrhování SZDZ, tak v daňových předpisech.

V sekundárním právu EU nalezneme definici stálé provozovny např. ve směrnici 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých států. Tato směrnice definuje stálou provozovnu v čl. 2 písm. b) jako: *„trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů.“* Tato definice se snaží být co nejširší a ve své podstatě v detailech odkazuje na dvoustranné smlouvy a vnitrostátní úpravu členských států, tudíž opět vchází v platnost vyjádření z předchozího odstavce.

ESD ve svých rozhodnutích rovněž netvoří definici stálé provozovny a vychází z národní úpravy a z dvoustranných smluv, a to v závislosti na konkrétním případě.

V tomto bodě je vhodné poznamenat, že ESD v některých případech využívá pojmu „zastoupení a pobočky“ (*branches and agencies*), který můžeme najít přímo v primárním právu EU (čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie).

Je otázkou, jaký pojem je z pohledu činnosti ESD vhodnější (zda „stálá provozovna“ či „zastoupení a pobočky“). „Zastoupení a pobočky“ je prosté daňových konotací a je vhodné pro argumentaci týkající se přímo primárního práva. Při užití tohoto termínu bude rozhodnutí požívat větší obecnosti vzhledem k primárnímu právu. Na druhou stranu může užívání tohoto pojmu navodit mylný dojem, že pojem „zastoupení a pobočky“ je totožný s pojmem stálé provozovny. Takový účinek by vedl hned k několika nevhodným výkladům. Předně, že Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU) přímo odkazuje na daňové předpisy. Toto je výklad, jenž by šel přímo proti smyslu SFEU, která se přímého zdanění netýká. Dále by totožnost významů obou pojmů znamenala, že je možné pojem stálé provozovny vykládat jednotně, což dle shora uvedeného není možné. Obdobně jako u pojmů konkrétních obchodních



společností (např. „společnost s ručením omezeným“) není stálá provozovna harmonizovaným pojmem.<sup>14</sup>

Pojmy „zastoupení a pobočky“ a „stálá provozovna“ musí být důsledně oddělovány v závislosti na dané situaci. ESD musí dbát na to, zda v daném případě projednává konkrétně zastoupení a pobočku dle SFEU, nebo zda se zabývá daňovým aspektem tohoto jevu. Nutno dodat, že ESD je v tomto ohledu poměrně důsledný, ačkoliv nikoliv bez výjimky.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Halliburton, C-1/93

<sup>15</sup> HASLEHNER, Werner. ‘Avoir Fiscal’ and Its Legacy after Thirty Years of Direct Tax Jurisprudence of the Court of Justice. s. 379-380

## 2 STÁLÁ PROVOZOVNA V DOKUMENTECH OECD

### 2.1 Závaznost dokumentů OECD

Jak uvedeno výše, nemají modelové dokumenty OECD přímou právní závaznost z pohledu mezinárodního práva.<sup>16</sup> To se týká jak vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tak i komentářů k této vzorové smlouvě.

Vzorové dokumenty jsou však základem pro většinu dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Je proto zřejmé, že budou určitý vliv hrát. Posouzení tohoto vlivu je zásadní pro zjištění, do jaké míry se ESD opírá o tyto dokumenty a do jaké míry tedy mají tyto dokumenty přímou závaznost pro daňové subjekty i nad rámec národního práva nebo práva EU.

EU jako celek sice není členem OECD, ale její členské státy jsou. EU tudíž není vzorovými smlouvami OECD ani komentáři k nim přímo právně vázána. Je proto nasnadě otázka, zda se dokumenty OECD nemohou aplikovat alespoň ve formě *soft law*, tj. zda se nemůže ESD odvolávat na dokumenty OECD při vyplňování právních mezer při výkladu evropského práva.

Tuto problematiku lze rozdělit do tří odvětví:

- a) Výklad práva EU ve vztahu ke vzorové smlouvě OECD
- b) Posouzení souladu národní úpravy se základními právy a svobodami EU
- c) Posouzení souladu ustanovení OECD inkorporovaných do SZDZ se základními právy a svobodami EU

#### 2.1.1 Právo EU ve vztahu ke vzorové úmluvě OECD

ESD dlouhodobě zastává názor, že při absenci výslovného odkazu na právní řád třetího státu má být komunitární právo vykládáno ve vztahu k jeho vlastním zdrojům a v jejich kontextu.<sup>17</sup> Podobný postoj proto zastává ESD i ve vztahu k dokumentům OECD: „*Akt Společenství [...] musí být, pokud není výslovně stanoveno jinak, vykládán v rámci pramenů a právního řádu Společenství.*”<sup>18</sup> Sekundární právo (natož primární právo) tedy nemůže být rozšiřováno externími zdroji, a to ani v případě přímého zdanění.

Jistým nedostatkem této zásady je, že Komise se při přípravě aktů sekundárního práva odvolává na zdroje z dokumentů OECD. „*Definice stálé provozovny vychází jednoznačně*

---

<sup>16</sup> Určité části však mohou již být považovány za součást mezinárodního práva zvykového.

<sup>17</sup> Muras 12-73

<sup>18</sup> Coblefret NV, C-138/07

z definice v článku 5 vzorové úmluvy OECD o daních [...]. Skutečnost, [...] že žádná z definic neopakuje přesně článek 5 Vzorové úmluvy OECD o daních, může vést k situaci právní nejistoty, zejména co se týká situace stálých provozoven, které jsou závislými zastoupeními.<sup>19</sup> Je tedy stěžejí představitelné, že by soud při přípravě svých rozhodnutí dokumenty, ze kterých vycházela Komise, nezohlednil, jestliže existuje jistá právní mezera. Argumentace v tomto směru však může mít pro ESD spíše podpůrnou hodnotu k argumentům nacházejícím řešení v rámci systému práva EU a vždy je třeba šetřit základních zásad EU. V případě výkladu sekundárního práva lze mít za to, že vzorové smlouvy OECD ani komentáře nemají ani funkci *soft law*, nýbrž pouze podpůrnou funkci.

### 2.1.2 Národní úprava a svobody EU

Při posuzování souladu národních předpisů se zásadami EU není ESD vázán zásadou ukládající, že daný předpis nesmí být vykládán na základě pramenů mimo EU. V těchto případech se ESD často odvolává na soulad určitého výkladu s dokumenty OECD, např. „*Daný závěr podporuje i mezinárodní daňové právo, zejména Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj [...]*“.<sup>20</sup> Lze mít proto za to, že tyto dokumenty (včetně komentářů) požívají presumpci správnosti, neboť ESD nepovažuje za nutné v jednotlivých případech odůvodňovat použití ustanovení vzorových dokumentů OECD. Samozřejmě není toto pravidlo bez výjimky, jelikož již rozsudek ve věci *Schumacker*<sup>21</sup> byl založen na skutečnosti, že sporované ustanovení německého právního řádu byvše sice v souladu s mezinárodním daňovým právem neodpovídalo v daném případě základním právům a svobodám EU.

### 2.1.3 Pravidla OECD inkorporovaná do SZDZ

Mírně odlišná je situace, kdy ESD posuzuje soulad obsahu dokumentů OECD inkorporovaných do SZDZ. SZDZ totiž běžně přímo využívají modelových smluv i jejich

---

<sup>19</sup> KOM(2009) 179, 17. dubna 2009, Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

<sup>20</sup> Kieback, C-9/14, ale i jiné např. Argenta Spaarbank, C-350/11 nebo stanovisko generálního advokáta Jääskineny ze dne 26. února 2015, Verder LabTec, C-657/13

<sup>21</sup> Schumacker, C-279/93

komentářů. V těchto případech se ESD vyloženě odvolává na Vzorové smlouvy OECD a jejich komentáře. Ve většině případů se využívá zejména komentářů jako zdroje *hard law*, neboť tyto v zásadě slouží k výkladu ustanovení modelových smluv. Nicméně judikatura odkazuje na korektiv souladu se základními právy a svobodami EU<sup>22</sup>, čímž jsou zejména ustanovení SZDZ otevřena plnému přezkumu ze strany ESD. Argument odvolávající se na skutečnost, že SZDZ přímo využívá ustanovení vzorové smlouvy OECD, pak nemusí ESD brát v zřetel. Toto stanovisko vyjádřil ESD již v počátcích své judikatury, která se týkala zdanění příjmů. Hlavním argumentem v tomto bodu je, že členské státy nemají právo sjednat si výjimku z evropského práva. Důvodem proto není ani fakt, že by takové ujednání bylo v mezinárodním právu jinak obvyklé.<sup>23</sup>

Na základě shora uvedeného lze učinit závěr, že při své činnosti ESD přihlíží v různém rozsahu k vzorovým smlouvám OECD i ke komentářům. Nepovažuje je však za bernou minci a není jimi vázán pro svá rozhodnutí, vždy bude proto rozhodující soulad SZDZ s primárním právem a principy evropského práva. Na druhou stranu je ovšem třeba zdůraznit, že posouzení SZDZ se vztahuje výhradně na soulad s právem EU, tj. ESD nepřísluší v ostatním rozsahu vykládat SZDZ<sup>24</sup>.

## 2.2 Stálá provozovna

Stálá provozovna je čistě daňový pojem, který se používá ve vazbě na zdanění příjmů, které plynou daňovému rezidentovi jednoho státu z výkonu činností provozovaných v jiném státě.<sup>25</sup> Vzorová smlouva OECD v čl. 5 odst. 1 popisuje stálou provozovnu jako „*trvalé zařízení pro podnikání, skrze které podnik vykonává svou činnost.*“ Dále čl. 5 odst. 2 podává příkladný výčet zařízení, která spadají pod definici stálé provozovny: „*místo řízení, pobočka, kancelář, továrna, dílna a důl, ropný důl nebo důl na zemní plyn, lom nebo jiné místo pro těžbu nerostných surovin.*“ Staveniště nebo stavební a instalační projekt mohou představovat stálou provozovnu, pokud trvají déle než dvanáct měsíců.

Tradičně jsou uváděny znaky stálé provozovny:

---

<sup>22</sup> DUBUT, Thomas. The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law. s. 10

<sup>23</sup> Avoir fiscal, 270/83 odst. 23

<sup>24</sup> Columbus Container Services BVBA & Co., C-298/05 bod 47

<sup>25</sup> SOJKA, Vlastimil, et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. s. 77

- a) **Místo podnikání** – existuje reálné pevné místo k podnikání určitého subjektu.
- b) **Stálost zařízení pro podnikání** – zařízení bylo vytvořeno za účelem podnikání nikoliv přechodným – trvalý účel.
- c) **Provozování výdělečné činnosti prostřednictvím místa podnikání** – v místě podnikání jsou vykonávány činnosti daňového nerezidenta, který místo zřídil, a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně nebo z ní řízeny aktivně, zpravidla pomocí vlastního personálu, který místo podnikání fakticky využívá.

### 2.2.1 *Místo podnikání*

Pojem místo podnikání označuje jakékoliv prostory, které subjektu slouží pro podnikání. Není rozhodné, zda jsou tyto prostory užívány výhradně za podnikatelským účelem, stejně jako nehraje roli, zda prostory subjekt využívá sám nebo je sdílí s jinými subjekty. Tento pojem je třeba chápat co nejdříve. Pokud například není třeba, aby subjekt pro svou činnost využíval nějaký hmotný prostor, postačuje samotná skutečnost, že na území státu má jakýkoliv prostor k dispozici. Právní titul k užívání těchto prostor rovněž není důležitý. Prostor může být využíván jak na základě vlastnického práva, tak nájmu, ale třeba též výprosy. Při posuzování pojmu místo podnikání je třeba vycházet z faktického stavu, nikoliv tedy z jakýchkoliv právních vztahů či jiných právních skutečností. Fakticky může vzniknout stálá provozovna osobě, která prodává bez jakéhokoliv povolení lesní plody u silnice, nebo osobě, která vykonává podnikatelskou činnost u babičky na chalupě.

Důležité je ovšem rozlišovat mezi tím, zda subjekt opravdu využívá prostor k podnikání, nebo jej má k dispozici z jiného důvodu. Typicky uváděným příkladem je obchodní zástupce společnosti, který se, byť pravidelně, dostavuje do kanceláře zákazníka, aby zde převzal zakázku. V tomto případě stálá provozovna nevznikne. Pokud ovšem zástupce společnosti ke klientovi dlouhodobě dojíždí kontrolovat stav určitého projektu, je u klienta již za účelem výkonu podnikatelské činnosti zastupované společnosti, stálá provozovna mu tedy vznikne.

Dalším důležitým aspektem místa podnikání je jednota umístění (lokace), neboť může nastat, že subjekt v daném státě vykonává podnikatelskou činnost na více místech. Má se za to, že jedno místo podnikání bude s ohledem na povahu podnikání existovat tam, kde jedna lokace, v rámci níž dochází k pohybu podnikatelských aktivit, může být označena za lokaci tvořící koherentní obchodní a geografický celek ve vztahu k danému podnikání.<sup>26</sup> Toto pravidlo má

---

<sup>26</sup> Komentář k Vzorové smlouvě OECD C(5) 4

význam zejména z toho pohledu, že prostorové posuny v rámci soudržného obchodního celku nezakládají vznik nové stálé provozovny ani nepůsobí zánik staré. O změnu místa podnikání tedy nejde, pokud se prodejna subjektu přesune v rámci nákupní zóny nebo ji subjekt pravidelně umísťuje v různých částech této nákupní zóny. Pokud však subjekt vykonává řemeslnou činnost v prostorách třetích osob, za kterými dojíždí, nelze mít za to, že vznikla jedna stálá provozovna. Praktický dopad lze spatřovat ve skutečnosti, že časové testy pro vznik stálé provozovny se počítají pro každou stálou provozovnu zvlášť. Proto, pokud subjektu vzniknou dvě stálé provozovny, se jejich doba trvání nesčítá.

### 2.2.2 *Stálost*

Stálost je dána až uplynutím určité doby, po jakou se stálé místo podnikání nachází na určitém místě. Obecně je nejvíce využíván časový test půl roku (šest měsíců, 183 dní). Státy si ovšem mohou sjednat test delší i kratší. Může samozřejmě být sjednána výjimka, která založí vznik stálé provozovny po velmi krátké době, a to z důvodu, že výkon podnikatelské činnosti bude mít velmi úzkou vazbu na stát, kde je vykonávána.

Po dobu časového testu musí být stálá provozovna na území smluvního státu udržována. Toto neznamena nepřetržitou přítomnost subjektu nebo jeho zástupců, nýbrž její udržování za účelem výkonu podnikatelské činnosti. Dalším posuzovaným aspektem pro stálost je i úmysl subjektu provozovat podnikatelskou činnost dlouhodobě. Toto posouzení se promítá do skutečnosti, že stálá provozovna vznikne při úmyslu založit dlouhodobou činnost, ze které však později (před naplněním časového testu) sejde – např. subjekt se rozhodne zastavit aktivitu ve smluvním státě.

Běh času za účelem časového testu by se rovněž neměl zastavit ani v případě, že se propojené nebo jinak smluvně propojené subjekty dohodnou, že budou udržovat stálou provozovnu přerušovaně tak, aby se vyhnuly důsledkům časového testu.

### 2.2.3 *Výkon činnosti prostřednictvím místa podnikání*

Výkon činnosti je obvykle provozován buď přímo subjektem (podnikatelem), nebo jeho pracovníky, nebo osobami na základě jiné smlouvy, které podléhají přímo pokynům subjektu (závislý zástupce). Výkonem činnosti se rozumí i to, pokud je podnikatelská činnost prováděna automatickými prostředky (prodejní automaty, výherní automaty), které jsou spravovány personálem daného subjektu a jsou provozovány na jeho účet.

Stálá provozovna vznikne až v okamžiku, kdy začne subjekt provozovat podnikatelskou činnost prostřednictvím stálého místa podnikání. Přípravné činnosti, které subjekt učiní za účelem zahájení výkonu činnosti, se pro účely stálé provozovny nezapočítávají.

#### 2.2.4 *Domněnky a negativní vymezení*

Kromě shora uvedených obecných znaků Vzorová smlouva OECD definuje domněnku, co má být považováno za stálou provozovnu, tedy zejména: místo vedení, pobočka, kancelář, továrna, dílna a důl, lom nebo jiné místo pro těžbu přírodních zdrojů.

Vzorová smlouva OECD však vymezuje okruh činností a zařízení, která nemají být považována za stálou provozovnu, mezi tyto patří:

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- c) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až d), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.<sup>27</sup>

Jak je zřejmé, jedná se spíše o seznam upřesňující negativním způsobem, co je považováno za výkon podnikatelské činnosti.

Zvláštní kategorií stálých provozoven pak jsou *staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený*, pro které je nastaven delší časový test dvanácti měsíců oproti obvyklým 6 měsícům.

Staveništěm, stavebním, montážním nebo instalačním projektem je myšlena nejenom stavba silnic, mostů, domů a jejich renovace, ale i instalace strojního zařízení, jejich místní plánování a dozor nad stavbou.

---

<sup>27</sup> Článek 4 Vzorové smlouvy OECD

## 2.3 Zástupci

### 2.3.1 Závislý zástupce

Formou „nepřímé“ stále provozovny je závislý zástupce, tj. osoba, která jedná ve smluvním státě na účet podniku, má oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku a tuto činnost obvykle vykonává. Má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti, které nejsou považovány za výkon podnikatelské činnosti, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu.<sup>28</sup>

Závislý zástupce může být i osoba, která není rezidentem smluvního státu, není přitom rozhodující, zda se jedná o právnickou či fyzickou osobu. Důležitým znakem je oprávnění uzavírat smlouvy za podnik. Toto pravidlo je třeba opět vykládat velmi široce a nikoliv pouze formálně. Proto lze považovat za stálého zástupce i osobu, která sice formálně neuzavře smlouvu, ale sjedná všechny náležitosti a předá vyřízení obchodu zahraničnímu podniku. Není dána ani frekvence uzavírání smluv. Platí proto, že dostačuje, aby byly smlouvy uzavírány obvykle a aby byl závislý zástupce k dispozici.

Závislý zástupce je však pouze sekundárním způsobem zjištění stálé provozovny. Primární jsou dříve uvedené způsoby vzniku. Pokud vznikne provozovna dle shora uvedených pravidel, není již třeba prokazovat existenci závislého zástupce.

### 2.3.2 Nezávislý zástupce

Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoliv jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.<sup>29</sup>

Při zkoumání nezávislosti se posuzuje celkový vztah zástupce k podniku. Důležitým kritériem pro posouzení nezávislosti je i informace, kdo nese podnikatelské riziko – zástupce nebo podnik.

Nezávislý zástupce jedná nezávisle, pokud nese riziko vůči podniku a pokud činnost nevykonává dle pokynů tohoto podniku. Předpokládá se zejména, že zástupce jedná nezávisle

---

<sup>28</sup> článek 5 Vzorové smlouvy OECD

<sup>29</sup> článek 6 Vzorové smlouvy OECD



v případě, že podnik spoléhá na samostatný úsudek a schopnosti zástupce. V případě, že zástupce vykonává činnost pro několik nezávislých podniků, přičemž žádný nemá zcela zřejmě dominantní postavení vůči zástupci, lze mít za to, že je zástupce rovněž nezávislý.

Jistým vodítkem pro zjištění závislosti také může být předmět činnosti zástupce, jestliže zástupce začne pro podnik vykonávat činnost, kterou běžně při výkonu své podnikatelské činnosti nevykonává. Pokud například obchodní zástupce začne zajišťovat personální politiku podniku, jedná již jako zástupce oprávněný sjednávat smlouvy ve prospěch podniku a vzniká tudíž stálá provozovna.

### 2.3.3 Dceřiná společnost

Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.<sup>30</sup>

Toto ustanovení však nevylučuje existenci stálé provozovny mateřské společnosti ve smluvním státě. Pokud dceřiná společnost přenechá místo pro výkon podnikatelské činnosti mateřské společnosti a mateřská společnost bude vykonávat podnikatelskou činnost v těchto prostorách, tak vznikne stálá provozovna. Od tohoto stavu je však nutno rozlišit, pokud bude dceřiná společnost plně dle pokynů mateřské společnosti vykonávat činnost ve smluvním státě. Pokud je tato činnost vykonávána výhradně dceřinou společností, stálá provozovna nevzniká.

## 2.4 Elektronické obchodování (E-komerce)

Zásadní dopad na vnímání stálé provozovny má rozvoj elektronického obchodování. Elektronickým obchodováním lze rozumět prodej stahovatelných softwarových produktů jako hudba, fotografie, e-knihy, video, software a podobně (přímé elektronické obchodování) nebo elektronické nakupování hmotného zboží (nepřímé elektronické obchodování) a elektronické poskytování služeb (zprostředkování akcií, finanční služby, pojištění atd.).<sup>31</sup>

Elektronické obchodování (e-komerce) disponuje několika znaky, které v jistém ohledu činí problémy tradiční definici stálé provozovny. Elektronické obchodování:

---

<sup>30</sup> článek 7 Vzorové smlouvy OECD

<sup>31</sup> SINGH, Manoj. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment. s. 325

je nezávislé na přítomnosti ve smluvním státě, může být pouze umístěno na serveru, který nemusí být přítomen ve smluvním státě, může se pohybovat, či nemusí být vůbec centralizován, ale může využívat např. systém *peer-to-peer*;

- a) nevyžaduje osobní přítomnost zástupců ve smluvním státě, neboť veškeré řízení může probíhat ze zahraničí;
- b) je anonymní;
- c) je globální.

Elektronické obchodování jde těmito svými znaky proti klasické stálé provozovně, která předpokládá, že pro zahájení činnosti na trhu smluvního státu je nezbytné být ve smluvním státě určitým způsobem přítomen, což v případě elektronického obchodování není nutné. Při zajištění poměrně rychlé celosvětové přepravy se nutnost přítomnosti v dané zemi netýká ani obchodů prodávajících hmotné zboží, neboť jsou v relativně krátké době schopny dodat zboží zákazníkovi z poměrně velké vzdálenosti – jasným příkladem jsou současné asijské obchody s levným zbožím, nemluvě o poskytování online služeb, které nepotřebují ani logistickou strukturu pro zákazníky (cloudová uložení, stahování hudby a podobného obsahu, ale i vzdělávání apod.).

OECD se ve svém komentáři snaží o aplikaci klasické definice stálé provozovny na elektronické obchodování. Vzhledem k tomu, že samotné internetové stránky jsou nehmotné, nemohou založit existenci stálé provozovny. Z toho důvodu se komentář OECD snaží spojit stálé místo výkonu podnikatelské činnosti skrze umístění serveru. Jak uvedeno výše je však server velmi nejistým ukazatelem. Navíc server musí být dán podniku k dispozici (nájem nebo vlastnictví). Samotná skutečnost, že poskytovatel internetových služeb ukládá data podniku na svém severu, nevede ke vzniku stálého místa k výkonu podnikání.<sup>32</sup> Na druhou stranu lze ale argumentovat, že zařízení určená ke skladování, vystavování nebo přepravě zboží nejsou považována za činnost stálé provozovny. Počítačové servery neplní jinou funkci.<sup>33</sup>

Pro vznik stálé provozovny není rozhodující, zda v místě, kde se nachází server, není třeba přítomnost žádného personálu. V tomto případě se aplikuje analogicky vznik stálé provozovny skrze prodejní automaty.

Problém elektronického obchodování je na úrovni EU široce diskutován, ESD se však k tomuto problému doposud nevyjádřil. Členské státy ani EU zatím totiž nenašly účinný model, jak se zdaněním elektronického obchodování naložit. Ačkoliv je tento problém již dlouhodobě

---

<sup>32</sup> Komentář k Vzorové smlouvě OECD C(5)- 25 42.3

<sup>33</sup> SINGH, Manoj. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment. s. 331

diskutován, skutečné pozornosti se mu začalo dostávat až v souvislosti s výrazným nárůstem objemu tohoto sektoru. Otázkou však je, zda vůbec v tomto odvětví dojde k nějaké zásadní změně. Je velmi silný i názor, který zaujala i expertní skupina Komise ke zdaňování digitálního hospodářství, že by neměl existovat zvláštní daňový režim pro digitální společnosti. Obecná pravidla by spíše měla být upravena a adaptována tak, aby bylo s digitálními společnostmi zacházeno stejným způsobem jako s ostatními, což může být krajně problematické.<sup>34</sup>

## 2.5 Službová provozovna

Službová provozovna je zvláštním druhem stále provozovny. Jedná se o odchylku od provozovny závislé na místě výkonu činnosti. Službová provozovna vychází z předpokladu, že nejdůležitějším principem pro zdanění je místo zdroje příjmů. Tento předpoklad vychází ze skutečnosti, že pro poskytování určitých služeb není nezbytné mít k dispozici místo k provozování činnosti na území státu.

Nicméně tento princip lze uplatnit pouze na služby. Není možné, aby smluvní stát zasahoval do jurisdikce jiného smluvního státu. Při pouhém dodání zboží do smluvního státu nemůže být příjem dodavatele zdaněn, a to ani tehdy, pokud dodává zboží rezidentovi smluvního státu nebo stále provozovně. Pokud dodavatel nenaplní znaky stále provozovny, nevykonává činnost ve smluvním státě.

Z tohoto důvodu nabízí komentář OECD alternativní možnost sjednat ve SZDZ zvláštní ustanovení o službové stále provozovně:

*„Bez ohledu na odstavce 1, 2 a 3, kde podnik smluvního státu vykonává činnost ve druhém smluvním státě služby*

- 1. skrze osobu, která je přítomna v tomto druhém státě po dobu přesahující v celku 183 dní v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců a během tohoto období více jak 50 procent hrubých příjmů plynoucích z podnikatelských aktivit tohoto podniku pochází ze služeb poskytnutých v tomto druhém smluvním státě, nebo*
- 2. po dobu přesahující v celku 183 dní v období dvanácti po sobě jdoucích měsících a tyto služby vykonává v rámci stejného projektu skrze jednu nebo více osob, které jsou přítomny a vykonávají činnost v tomto druhém státě.<sup>35</sup>“*

<sup>34</sup> REMEUR Cécile, Tax Policies in the EU: Issues and Chalanges. s. 15

<sup>35</sup> Komentář ke Vzorové smlouvě OECD C 42.23

Pro tyto případy platí logická omezení. Prvním je, že službová provozovna nemůže vzniknout, pokud budou poskytované služby službami „přípravného charakteru“ (dle článku 5 Vzorové smlouvy OECD). Druhým omezením je, že stálá provozovna samozřejmě nevznikne, pokud osoba poskytující služby jedná jako nezávislý zástupce.

Jak vidno, ani službová stálá provozovna není zcela oproštěna od přítomnosti ve smluvním státě. Služby musí být stále vykonávány ve smluvním státě za přítomnosti podniku. Praktický dopad službové provozovny spočívá v tom, že vyplňuje mezery případů, kdy by zejména z důvodu neexistence stálého místa podnikání stálá provozovna nevznikla. Pokud řemeslník ze smluvního státu A vykonává řemeslné práce na sobě nezávislých místech a projektech, např. instaluje solární panely na střechy rodinných domů ve státě B, stálá provozovna podle klasických pravidel nevznikne. Mají-li smluvní státy sjednaná pravidla pro službovou provozovnu a řemeslník dosáhne za posledních 183 dní poloviny svých příjmů ve státě B, stálá provozovna řemeslníkovi vznikne.

Při zkoumání, zda řemeslník naplnil předpoklad vzniku stálé provozovny, je třeba vycházet z příjmů, které by nabyt měl a mohl. Není rozhodující, kolik tento řemeslník skutečně vyúčtoval.

Službová stálá provozovna tedy není ani přímo upravena Vzorovou smlouvou OECD, pouze komentář k ní navrhuje toto řešení. Sjednání službových provozoven se ovšem stává poměrně častou součástí SZDZ.

## **2.6 Důsledky vzniku stálé provozovny**

Obecně platí, že příjmy, jež podnik nabyde ve smluvním státě, ve kterém je rezidentem, může zdanit pouze tento smluvní stát, ledaže tento podnik vykonává podnikatelskou činnost ve druhém smluvním státě skrze stálou provozovnu. Příjmy nabyté skrze stálou provozovnu mohou být ve druhém státě zdaněny, ale jen v rozsahu, v jakém je možno je přičítat dané stálé provozovně, přičemž tyto zisky musí být přičitatelné přímo stálé provozovně. Není proto možný postup sečtení všech celkových příjmů podniku v daném smluvním státě přímo je zdanit na základě skutečnosti, že daný podnik má ve smluvním státě stálou provozovnu. Každý příjem musí být podroben testu, zda je skutečně přičitatelný stálé provozovně. Opačný přístup by vedl k nezamýšlenému důsledku, tj. že by byly zdaňovány příjmy, které by za jiných okolností zdaněny být neměly.

## 2.7 Postavení stálé provozovny ve smluvním státě

Článek 24 odst. 3 Vzorové úmluvy OECD zakotvuje princip zákazu diskriminace. Tento článek stanovuje, že na stálou provozovnu nesmí být uvaleny žádné přísnější daně, než jaké by postihly rezidenta smluvního státu provozujícího tutéž podnikatelskou činnost. Toto ustanovení však nezakládá povinnost smluvního státu poskytovat jakékoliv úlevy či plnění vyplývající z občanského statutu nebo rodinných povinností, které smluvní stát poskytuje svým rezidentům.

Základní podmínkou nediskriminace je, že s podnikem, který je rezidentem smluvního státu, bude zacházeno stejně jako s podnikem, který má na území smluvního státu provozovnu a má stejnou právní strukturu jako podnik dříve jmenovaný. Zákaz diskriminace se však vztahuje pouze na činnost stálé provozovny vyvíjené na území smluvního státu. Zvláštní úprava pro převod zisku nebo zdanění převodu finančních prostředků mezi podniky zejména v rámci koncernu jsou z tohoto zákazu vyňaty, jelikož se již nejedná o výkon podnikatelské činnosti.<sup>36</sup>

Při posuzování dosažených zisků je dle článku 7 odst. 2 Vzorové úmluvy OECD třeba vycházet ze zisků, které by stálá provozovna mohla nabýt, kdyby vykonávala podnikatelskou činnost jako samostatný podnik vykonávající stejnou nebo obdobnou činnost za stejných či obdobných podmínek a pokud by byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou. Přičemž v souladu s odstavcem 3 téhož článku lze při stanovení zisků stálé provozovny odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde. Není ale nezbytné, aby náklady vznikly přímo stálé provozovně. Za náklady stálé provozovny lze považovat i zvýšené náklady podniku související s provozem stálé provozovny jako např. zvýšené administrativní náklady. Pokud nejsou náklady přímo přičitatelné stálé provozovně, je nezbytné zjistit, jaká část nákladů vznikla z důvodu provozu stálé provozovny a tuto část nákladů pak přiznat stálé provozovně.

Separátní posuzování příjmů stálé provozovny samozřejmě má za důsledek i tu situaci, kdy ztráty budou převyšovat příjmy. V tom případě bude i stálá provozovna ve ztrátě, a to i navzdory tomu, že podnik jako celek bude dosahovat zisků.

Dalším důsledkem je nutnost posuzovat vztahy mezi podnikem a stálou provozovnou jako mezi oddělenými entitami. V tomto bodě přichází na scénu převodní ceny. Tento institut má za cíl zajistit, aby transakce uskutečněné mezi stálou provozovnou a podnikem odpovídaly

---

<sup>36</sup> Komentář ke Vzorové smlouvě OECD C (24) - 13, 41

obdobným transakcím uzavřeným mezi nezávislými podniky. Převodní ceny zejména brání tomu, aby stálá provozovna a podnik nezkreslovaly výsledky hospodaření skrze podhodnocení/nadhodnocení výše ceny transakce. Tímto postupem se pak podnik může snažit převést své zisky do smluvního státu s nižší daňovou sazbou nebo jiným daňovým zvýhodněním.

Pro účely převodních cen vyhotovila OECD směrnici o převodních cenách, která se analogicky uplatní i na transakce mezi stálou provozovnou a zbytkem podniku. Směrnice o převodních cenách je však primárně určena pro nastavení převodních cen mezi propojenými osobami, nikoliv mezi stálou provozovnou a podnikem. Hlavním účelem směrnice je stanovení pravidel zjištění povahy samotné transakce (ve vztahu k transakcím, které jsou uzavírány mezi nezávislými osobami) a stanovení odpovídající kompenzace za danou transakci.

Je zřejmé, že zejména zdokumentování toků mezi podnikem a stálou provozovnou je podstatně vytvářením nových byrokratických překážek, protože za normálních okolností by takové toky mezi jednotlivými částmi podniku v jednom státě vůbec dokumentovány být nemusely. Na druhou stranu lze pouze stěží myslet jiný způsob uchování dokladů o vyložených nákladech a příjmech. V konečném důsledku vede tento stav k vytváření dokumentace bez právní relevance, která má pouze za účel zaznamenat transakce mezi stálou provozovnou a podnikem pro účely stanovení daně (daňové kontroly).

Samostatné posouzení z hlediska daní se netýká pouze stálé provozovny, ale i podniku v druhém smluvním státě. Příjmy podniku proto musí být zdaněny v daném smluvním státě. Při zdanění musí být podniku umožněno aplikovat příslušnou metodu vynětí příjmů stálé provozovny metodou vynětí anebo uskutečněním metody zápočtu na příjmy v jiném státě – v závislosti na metodě, která je zvolena danou SZDZ.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Komentář ke Vzorové smlouvě OECD C (7) 11, 28

### 3 PRÁVO EU V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ

#### 3.1 Pravomoc EU

Dvojitý zdanění je faktorem, který významným způsobem ovlivňuje ekonomické rozhodování subjektů. Výsledkem úpravy mezinárodního zdanění může být buď snaha umožnit zahraničním subjektům soutěžit s národními subjekty za stejných daňových podmínek anebo naopak snažit se daňově zvýhodnit národní subjekty oproti subjektům zahraničním. Vztáhneme-li toto na EU, tak druhým řečeným způsobem vznikají překážky vnitřního trhu, tj. je narušován jeden ze základních pilířů EU.

Článek 114 odst. 1: SFEU zakotvuje pravomoc EU vydávat směrnice za účelem vytvoření a zajištění fungování vnitřního trhu: „*Evropský parlament a Rada řádným legislativním postupem po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem přijímají opatření ke sblížení ustanovení právních a správních předpisů členských států, jejichž účelem je vytvoření a fungování vnitřního trhu.*“ Navazující článek 115 SFEU pak stanovuje pravomoc vydávat v této oblasti směrnice.

Druhý odstavec článku 114 SFEU vylučuje pravomoc EU činit opatření (a vydávat směrnice) v oblasti daní: „*Odstavec 1 se nevztahuje na ustanovení o daních, ...*“

Toto ovšem neplatí bezvýjimečně. Článek 113 SFEU zakládá působnost EU v oblasti harmonizace nepřímých daní, a to „*v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže*“. Z tohoto důvodu je harmonizace nepřímých daní v rámci EU na vysoké úrovni. Vysoká úroveň harmonizace je dána nejen shora uvedenými cíli, ale i skutečností, že daň z přidané hodnoty (DPH) se postupem času stala nevýznamnějším zdrojem příjmů rozpočtu EU.<sup>38</sup> EU má tedy sama zájem na efektivním fungování této daně. Přičemž oblast nepřímých daní v souladu s článkem 115 SFEU je Evropská unie oprávněna harmonizovat skrze směrnice.

DPH a spotřební daně navíc umožňují nastavení systému tak, aby byl zdanitelný příjem zdaněn pouze v jednom státě. Obecně platí pravidlo zdanění dle místa určení (konečné soukromé spotřeby). Rozdíly mezi jednotlivými daňovými režimy jsou smazány buď skrze daňový zápočet, nebo nulovou sazbou DPH při přeshraničních transakcích a tím, že zahraniční

---

<sup>38</sup> Krutílek Ondřej, Příjmy rozpočtu EU, <https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpoctu-eu/> ke dni 5. 11. 2016

výrobky jsou předmětem národního zdanění v místě konečné soukromé spotřeby. Tímto jsou omezeny účinky dvojího zdanění v podnikatelské sféře, neboť podnikatel bude hradit daň podle státu místa konečné soukromé spotřeby.

Výjimkou jsou nepodnikatelské transakce, které nastávají zejména v příhraničních oblastech, neboť koncový prodejce nemůže vědět, zda spotřebitel užije produkt k finální spotřebě, nebo jej prodá zahraničí. V tomto případě dojde k dvojímu zdanění.

Naproti tomu z přímých daní nevzniká EU žádný přímý prospěch a zisk z přímých daní je pouze příjmem rozpočtu členského státu. Přímé daně zároveň nepředstavují tak bezprostřední hrozbu pro fungování vnitřního trhu, proto je i zde kladen primární důraz na pravomoc jednotlivých členských států.

Navíc za současného stavu sjednocení je snazší problematiku přímých daní řešit skrze dvoustranné smlouvy, které jsou schopny zohlednit specifika daňových rozdílů dvou států, neboť soustavy přímých daní jsou poměrně komplexní a bývají úzce napojeny i na další systémy státu a mohou nahrazovat mechanismy, jež jsou v jiných státech řešeny i jiným než daňovým způsobem.

Toto ovšem neznamená, že by EU nemohla vůbec vykonávat působnost v oblasti daní. Článek 114 odst. 2 (vyloučení pravomoci ohledně přímých daní) je třeba vykládat tak, že předpisy týkající se přímých daní mohou být vydávány pouze na základě obecných ustanovení primárního práva. To se týká zejména článků 115 (zmocnění pro vydávání směrnic v oblasti harmonizace vnitřního trhu) a 352 SFEU, který umožňuje, aby EU vykonávala činnost v oblastech, ve kterých to SFEU výslovně nevylučuje, pokud to vyžadují cíle, jež jsou v SFEU stanoveny. EU rovněž musí chránit základní práva občanů EU, mezi něž řadí svobodu pohybu pracovníků, právo svobodně se pohybovat a usazovat v rámci EU, svobodu usazování, svobodu poskytovat a přijímat služby a volný pohyb kapitálu a plateb. Dále se přímého zdanění týkají i další ustanovení týkající se hospodářské soutěže a životního prostředí.

Dle shora uvedeného je zřejmé, že je nesprávný názor, že EU nemá vůbec pravomoc v oblasti přímých daní. Naopak, institucionálně je EU vybavena, aby skrze směrnice harmonizovala i oblast přímých daní. Tato pravomoc však není dána Komisi, nýbrž Evropské radě a Evropskému parlamentu a musí být při tom ve většině případů dodrženy zvláštní legislativní postupy, neboť k vydání předpisů dochází na základě „zbytkových“ klauzulí SFEU. Na druhou stranu musí EU neustále vyvažovat míru zásahu do vnitrostátního práva, jelikož přímé zdanění není primárně předmětem pravomoci EU.



V oblasti přímého zdanění bylo přijato několik směrnic – směrnice o zdanění mateřských a dceřiných společností 2011/96/EU, která zamezuje ekonomickému dvojímu zdanění mezi mateřskými a dceřinými společnostmi sídlících v rozdílných členských státech; směrnice o fúzích 2009/133/ES, která odstraňuje negativní dopady spojené s reorganizací obchodních korporací; směrnice o systému zdanění úroků a licenčních poplatků 2003/49/ES, která zamezuje dvojímu zdanění úroků a licenčních poplatků mezi sdruženými osobami sídlícími v různých členských státech. Směrnice ještě doplňuje konvence o arbitrážích 90/436/EEC, která upravuje postupy zásady a pravidla při zdaňování sdružených podniků s cílem zabránit jejich dvojímu zdanění.<sup>39</sup>

Za zmínku pak ještě stojí směrnice č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor, která podporuje výměnu informací mezi členskými státy a dalšími zeměmi v oblasti úspor fyzických osob a další koordinační směrnice, tj. směrnice č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a směrnice č. 2008/55/ES o vzájemné spolupráci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření.

Nejnovějším projektem v rámci přímého zdanění je snaha prosadit směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob a o společném základu daně z příjmu právnických osob. Cílem těchto směrnic je stanovení jednotných podmínek pro výpočet základu daně z příjmu při zachování národních sazeb daně. Směrnice budou aplikovatelné zejména na podniky, které se věnují přeshraniční činnosti. V průběhu návrhovacího procesu byly připraveny dvě směrnice, aby byl umožněn vstup do systému vytvořeného směrnicemi i malým a středním podnikům. Snahou směrnic je tedy omezit problémy související s převodními cenami, umožnit přeshraniční kompenzaci ztrát a odstranit překážky přeshraničních fúzí a akvizic.<sup>40</sup>

EU působí v oblasti daňového práva i skrze *soft law*, například skrze Kodex chování (zdanění podnikání), tento dokument není sice právně závazný, ale členský stát, který jej přijme, se musí zavázat, že zruší veškerá daňová opatření, která představují škodlivou daňovou soutěž a že nebude v budoucnu přistupovat k zavádění nových opatření.

### **3.2 Principy evropského práva ve vztahu k daňovému právu**

Jelikož pravomoc EU v oblasti přímých daní je dána pouze nepřímo, je zřejmé, že ústřední roli budou hrát právě principy evropského práva, které dávají právní podklad pro přijetí

---

<sup>39</sup> KOCMAN Miroslav, TOMESŠ, Petr. Arbitrážní konvence a následná úprava dvojího zdanění u převodních cen.

určitého opatření nebo rozhodnutí ESD. Tyto principy jsou vnitřními idejemi práva, které se následně projevují jak při tvorbě jednotlivých právních předpisů, tak při jejich výkladu. Jedním z hlavních principů evropského práva vztahující se k daňovému právu, stanoveným v čl. 3 odst. 3 SFEU, je princip vnitřního trhu. Přičemž definice vnitřního trhu není nikde přímo stanovena, jedná se totiž o dynamický pojem, jehož význam se odvíjí od aktuálního stavu integrace EU. Obecně lze vycházet z předpokladu, že evropský trh se skládá z národních trhů, které podléhají národnímu právu. Přechodu z jednoho trhu na druhý však nesmí být v rámci EU bráněno žádnými právními ani jinými prostředky.

Fungování vnitřního trhu je realizováno na základě základních svobod, jež se zakládají na omezení přímé diskriminace na základě původu (bydliště nebo domicilu daňového subjektu), zabránění nepřímé diskriminace tkvící ve zvýhodnění příslušníka daného členského státu oproti cizinci a na dalších omezeních, která mohou jakýmkoliv způsobem omezovat přeshraniční činnost.

Právo EU je založeno zejména na principu *loajální spolupráce* (čl. 4 odst. 3 věta první SEU). Tento princip předpokládá spolupráci členských států na základě rovnosti a dosahování unijních cílů formou spolupráce států, nikoliv skrze „nařizování shora“. Tato spolupráce by nefungovala, pokud by členské státy nebyly ochotny dodržovat minimální standardy vyplývající z evropského práva. Významným rozměrem tohoto principu je nutnost spolupráce mezi členskými státy a EU samotnou. Bez tohoto rozměru by nebylo možné uvažovat o evropském právu (natož o judikatuře ESD), které by mělo přímý a účinný dopad na poměry v členských státech.

S tímto souvisí *princip efektivity* stanovený v čl. 4 odst. 3 věta druhá SFEU. Tento princip zavazuje na národní úrovni implementovat závazky vyplývající z práva EU, čímž má být dosaženo efektivního prosazení práva EU na srovnatelné úrovni ve všech členských státech. Na národní úrovni se tento princip projevuje tak, že národní orgány aplikující určité opatření musí z více euro konformních opatření vždy vybrat takové, jež nejvhodněji zohlední cíl vytyčený primárním právem.<sup>41</sup> Zároveň nesmí být aplikace evropského práva národním právem znemožněna nebo příliš znesnadněna.<sup>42</sup> Přičemž evropské právo musí být prosazováno za stejných podmínek jako právo národní, tj. v souladu s principem efektivity.

Princip efektivity by nebyl myslitelný, pokud by neexistovalo jednotné (*princip jednotnosti*) evropské právo, které by mělo aplikační přednost před národním právem. Shora

---

<sup>41</sup> SCHLÜCKE, Katharina. Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht. s. 45

<sup>42</sup> Palmisani ,C-261/95

uvedené principy pak mohou být korigovány *principem právní jistoty*, aby byla zajištěna ochrana oprávněných zájmů občanů EU.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Weber's Wine World, C-147/01

## 4 ÚLOHA SOUDNÍHO DVORA EU

Jak vyplývá z předchozího výkladu, je ESD nezbytným orgánem EU, který zajišťuje prosazování základních principů unie. Primárně v rámci principu jednotnosti poskytuje jednotný výklad práva EU a dále dohlíží na efektivní, ekvivalentní a nediskriminační aplikaci těchto právních předpisů. Na základě principu loajální spolupráce by mělo dojít k implementaci judikatury do práva jednotlivých států. Pro lepší pochopení jeho úlohy je nezbytné osvětlit specifika ESD týkající se daňového práva.

### 4.1 Pravomoc

#### 4.1.1 *Předběžná otázka*

Přímé zdanění je často předmětem nesporné agendy, tedy řízení o vznesení předběžné otázky. Pravomoc ESD pro řízení v předběžných otázkách je dána v čl. 267 SFEU a ve statutu ESD v čl. 23. Konkrétní postup při řízení o předběžné otázce je hlavně upraven v ustanoveních hlavy III jednacího řádu ESD.

K podání předběžné otázky jsou aktivně legitimovány pouze soudy členských států. Předběžná otázka se může týkat buď výkladu jakéhokoliv pramene evropského práva, tj. práva primárního, a předchozích rozhodnutí ESD a rozhodnutí orgánů EU nebo orgánů založených vnějšími smlouvami (smlouvami o přidružení). Pro přípustnost rozhodování není rozhodující, zda je norma/akt závazný či nikoliv nebo přímo použitelný. Dále může být položena předběžná otázka na platnost, přičemž tato se nesmí týkat primárního práva EU nebo předchozího rozhodnutí ESD.

Pro ESD nejsou přípustné předběžné otázky, jejichž předmětem není výklad právního aktu/normy EU. Dále se ESD nezabývá otázkami vykonstruovanými, tedy takovými, jejichž zodpovězení nemá faktickou spojitost s předmětem sporu v hlavním řízení nebo byl-li předmět sporu vystavěn jen proto, aby mohla být položena otázka ESD. Konečně pro ESD nejsou přípustné otázky, jež nespĺňují základní obsahové náležitosti, tj. chybí spisový materiál, nebyly řádně zjištěny skutkové okolnosti nebo byla-li otázka nesprávně položena.

Ze shora uvedeného vyplývá, že v rámci řízení o posouzení předběžné otázky není ESD oprávněn rozhodovat o slučitelnosti konkrétního vnitrostátního předpisu s právem EU. Při přísném výkladu by taková předběžná otázka mohla být řešena pouze v rámci řízení sporného, čili skrze žalobu Komise nebo členského státu na porušení primárního práva EU. ESD je však v tomto ohledu oprávněn/povinen na základě skutečností vyplývajících z otázky národního

soudu poskytnout relevantní posouzení a výklad příslušného právního aktu/normy EU.<sup>44</sup> Znění výroků konkrétních rozhodnutí ESD jsou tudíž formulována jako výklad práva EU s vyhodnocením, zda určitá situace je v souladu (*právo EU nebrání*) nebo nesouladu (*právo EU brání*) s právem EU. Vzhledem k tomu, že soud nezná vnitrostátní právo, odkazuje mnohdy i do původního řízení, aby bylo prověřeno, že výklad, který byl ESD předložen, je opravdu správný.

Položit předběžnou otázku *na výklad* je oprávněn jakýkoliv národní soud, pro rozhodnutí ve věci potřebuje výklad evropského právního aktu/normy. Toto neplatí pro soud poslední instance, který nemá možnost volné úvahy pro položení předběžné otázky na výklad. Soud poslední instance je povinen otázku na výklad položit vždy. Existuje-li ze strany soudu podezření na neplatnost sekundárního předpisu EU, je povinen položit otázku na platnost, nikoliv na posouzení předběžné otázky.<sup>45</sup>

## 4.2 Žaloba na porušení smlouvy

V rámci sporné agendy ESD může být otázka přímého zdanění vznesena i v rámci žaloby na porušení primárního práva Komise dle čl. 258 SFEU nebo členským státem čl. 259 SFEU. Toto řízení sestává ze tří fází. První fáze spočívá v zaujetí stanoviska a podání námitek členského státu, proti kterému byla vznesena žaloba. Následně je veden „dialog“ mezi jednotlivými členskými státy a komisí. Často je výsledkem tohoto dialogu, že obžalovaný stát přijme opatření k nápravě, a to ještě dříve, než řízení dospěje do rozhodovací fáze. V poslední fázi rozhoduje ESD o žalobě vznesené Komisí. Výsledkem je deklaratorní rozhodnutí (vnitrostátní úprava je nebo není v souladu s právem EU). Členskému státu je posléze uložena povinnost v určité lhůtě zřídit nápravu, jinak mu bude Komisí vyměřena pokuta.<sup>46</sup> Povinnost odstranit nesoulad národního práva a práva EU vzniká do budoucna.

Z tohoto řízení tak mohou vzejít dva výsledky. Stát dobrovolně učiní opatření nápravy, v tomto případě určitě nevzniká žádná možnost subjektů povinných k dani domáhat se jakékoliv náhrady, nebo rozhodne ESD. V případě rozhodnutí soudu bude mít rozsudek stejné účinky jako při řešení předběžné otázky (viz níže).<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup>Redmond, C-83/78

<sup>45</sup> SVOBODA Pavel, Úvod do evropského práva. s. 133- 161

<sup>46</sup> BERGMANN, Jan. Handlexikon der Europäischen Union. Heslo: Gerichtshof der Europäischen Union.

<sup>47</sup> ROSENKRANZ, Frank. Die Beschränkung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes. s. 92-97

### 4.3 Závaznost rozhodnutí – obecně

Výsledkem řízení o předběžné otázce není rozsudek, který by nabyl celounijní platnosti. Rozhodnutí ESD zavazuje soud, který předběžnou otázku předložil, aby z daného rozsudku učinil patřičné závěry, které musí následně aplikovat ve věci samé. Závaznost daného rozhodnutí je proto, striktně řečeno, pouze *inter partes*. Fakticky skrze princip efektivity stanovený v SFEU je rozhodnutí v dané věci závazné *erga omnes* včetně orgánů státní správy. Členské státy jsou proto povinny přijmout rozsudky ESD i spolu s jejich důsledky a implementovat je do národního práva. Pokud se ukáže, že právní řád nebo praxe členského státu byla v rozporu s právem EU, mají postižené subjekty nárok na vrácení „bezdůvodného obohacení“, a to i za předpokladu, že to bude mít pro daný členský stát značné finanční dopady.<sup>48</sup>

Časový účinek rozhodnutí nastává již *ex tunc*. Účinek *od počátku* vyplývá z deklaratorní povahy rozhodnutí o předběžné otázce. Když ESD prohlašuje, že určitý právní předpis není v souladu s právem EU, trvá tento nesoulad již od přijetí tohoto předpisu a členský stát za tento nedostatek odpovídá. Dotčené subjekty se tedy mohou v důsledku rozhodnutí domáhat vrácení neprávem odvedené daně.<sup>49</sup>

Rozhodnutí ESD na druhou stranu nemá rušivý účinek na rozhodnutí správce daně v řízeních, která byla již pravomocně skončena. Pokud se subjekt povinný k dani chce domáhat svých nároků, má pouze právní prostředky, které mu právní řád dotčeného členského státu nabízí. Pokud prostředky již vyčerpal nebo je není již možné z důvodu promlčení použít, nemá subjekt povinný k dani žádné další nástroje obrany.<sup>50</sup>

Na zvláštní žádost může ESD nařídít účinek svého rozhodnutí *ex nunc*. Jedná se ovšem o naprosto výjimečné opatření, o které může požádat členský stát, jasně ohrožen velmi závažnými následky plynoucími z daného rozhodnutí – přitom vysoká finanční škoda není považována za následek dostatečně závažný. Tato v praxi velmi řídká výjimka může být uplatněna pouze, pokud by rozhodnutí mělo zasáhnout integrální část právního řádu země nebo mít existenciální následky pro členský stát samotný. Otázkou doposud také zůstává, zda rozhodnutí o odloženém

---

<sup>48</sup> Meilicke, C-292/04

<sup>49</sup> Meilicke, C-292/04

<sup>50</sup> SCHLÜCKE, Katharina. Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht. s. 84-86

účinku bude závazné jen pro daný členský stát či pro celou EU. Lze ovšem vycházet z toho, že rozhodnutí o výjimce vychází z posouzení závažných okolností daného státu. Zdá se proto nejrozumnější, aby pozdější účinek našel uplatnění jen pro členský stát, jež se týká.<sup>51</sup>

Závaznost judikatury ESD pro ESD samotný není nikde výslovně stanovena, ESD ji však dlouhodobě deklaruje (*princíp tiché dohody*). Závaznost je především vybudována na argumentační síle předchozích rozhodnutí. Předpokladem odchylky od stávající judikatury je proto samozřejmě dostatečně přesvědčivé zdůvodnění.<sup>52</sup>

Prosazování a jednotnost zpracování rozsudků ESD do práva členských států zajišťuje Komise. Za účelem vynucení povinnosti může Komise členskému státu udělit poměrně značnou pokutu. Udělení pokuty je relativně řídkým jevem, neboť, jak naznačeno výše, členské státy mívají dostatek času na to, aby uvedly své právní řády v soulad s požadavky Komise. Obecně lze ovšem shrnout, že není záhodno, aby byla ponechána implementace rozhodnutí přímo na členských státech, poněvadž tím nemusí být dosaženo jednotné úpravy. Komise má možnost vydávat doporučení a sdělení, kterými se může vyjadřovat k jednotlivým rozsudkům ESD (v daňové oblasti velmi častý jev). Při absenci sdělení či doporučení Komise se může chybnou implementací členský stát dostat do rozporu s právem EU. Navíc jeden rozsudek ESD může v konečném provedení znamenat až 28 různých právních úprav v jednotlivých členských státech směřujících více či méně ke stejnému cíli, ovšem za užití zcela odlišných prostředků. Takovýto přístup je v neshodě s cílem ESD, který má sjednocovat výklad evropského práva. Komise by mu v této činnosti měla být maximálně nápomocná, což v současné době není. Jasná byť nezávazná linie daná Komisí by v mnoha případech usnadnila zákonodárné procesy a připravila přímou cestu k jednotnému výkladu, čímž by byl i správně naplňován cíl ESD. ESD by samozřejmě měl rovněž poskytovat součinnost Komisi při přípravě sdělení a doporučení, aby bylo zajištěno vhodné promítnutí jím zamýšleného cíle do daného aktu. Na druhou stranu není vhodné, aby Komise vydávala závazné právní akty za účelem prosazení určitého rozhodnutí ESD. Prvně proto, že by měla být ponechána národnímu zákonodárci možnost uplatnit specifika, a dále proto, že by tímto postupem snadno dospěla na tenký led, neboť, jak uvedeno výše, EU nemá výhradní pravomoc v oblasti přímých daní a lze se obávat, že by tímto způsobem mohla být prolomena tenká hranice zasahování do oblasti, kde EU již nemá pravomoc. Dlouhodobou prací sestávající se z kvalitních doporučení a sdělení může Komise docílit toho, že členské státy uznají obecně za nejvhodnější a nejjednodušší, aby přejímaly do

---

<sup>51</sup>SCHLÜCKE, Katharina. Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht. s. 81-83

<sup>52</sup> Bobek, M., Komárek J., Předběžná otázka v komunitárním právu, s. 367

své legislativy akty Komise, čímž může v budoucnu dojít ke sjednocení systémů do takové míry, že budou členské státy ochotny prolomit svou pravomoc v oblasti přímých daní.

Jak později uvidíme, je značně jednoduché, aby členský stát v návaznosti na rozhodnutí ESD provedl úpravy v národním právu, jež ale nebudou Komisí považovány za jsoucí v souladu s právem EU. Komise pak může zahájit řízení na porušení smlouvy. Tato situace je nevhodná proto, že stát nemá vhodné indicie, jak správně upravit národní právo, a zároveň je tato situace naprosto nevhodná z pohledu subjektů a jejich právní jistoty, neboť výsledkem tohoto stavu může být, s přihlédnutím k délce všech řízení, i několik let trvající nejistota, jak se vlastně mají subjekty chovat.

#### 4.4 Závaznost rozhodnutí v daňové oblasti

Jak již bylo řečeno, EU má ve věcech přímého zdanění pouze zbytkovou pravomoc, která se zakládá zejména na obecných principech fungování EU. (Výjimkou je podávání sjednocujícího výkladu směrnic, jež se dotýkají přímého zdanění, kde je pravomoc dána přímo.<sup>53</sup>). Je tudíž nasnadě si položit otázku, v jakých případech má ESD pravomoc k posuzování předběžných otázek týkajících se přímých daní. Zcela prvním daňovým rozsudkem ESD bylo rozhodnutí ve věci *Humblet* (6/60), který se zaobíral vynětím příjmů úředníků Evropského společenství ze systému přímých daní členských států. V rámci tohoto rozsudku ESD poprvé odvodil svou působnost ve věci přímého zdanění (v tomto případě se ovšem jednalo o věc významně napojenou na právo Evropského společenství). Prvním zásahem do národního práva přímého zdanění byl rozsudek ESD *Avoir fiscal* (C-270/83), v němž poprvé ESD dovedl, že základní svobody společenství jsou měřítkem pro soulad unijního a národního daňového práva.

Přednostně musí ESD vycházet z výkladu primárního práva a sekundárního práva. Toho je příkladem i případ *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker* C-279/93, kterým ESD nejen výslovně potvrdil působnost evropského práva v oblasti přímého zdanění, když stanovil, že článek 48 smlouvy o založení Evropského společenství stanovující pravidla volného pohybu pracovníků je třeba vykládat tak, že nesmí být volnému pohybu kladeny překážky v takové formě, že členský stát bude zacházet s občany jiných členských států pracujícími na jeho území méně příznivě než s občany svého státu, a to ani daňově.

---

<sup>53</sup> MALHERBE, Jacques et al. The impact of the ruling of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. s. 20



ESD svou pravomoc v oblasti přímého zdanění dovodil na základě pravomoci posuzovat soulad předpisů členských států s právem EU. Velká většina případů řešených ESD se vztahuje právě na soulad obecných principů EU – volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu.

Jak vidno, ESD se zasahováním do přímého zdanění začal pohybovat na velmi tenkém ledě. Striktně vzato podpisem zakládacích smluv se členské státy nezavazovaly k úpravě daňových systémů do souladu s evropským právem, většina daňových systémů proto byla v rozporu s primárním právem. Normotvůrci členských států nevěděli, že musí brát evropský rozměr v potaz. Dlouho tedy platilo, že ty subjekty, které se obrátily na ESD s žádostí o posouzení nezákonného rozhodnutí, měly vítězství téměř jisté. Jistý obrat proto nastal v případě *Marks & Spencer* (C-446/03), kde ESD stanovil, že daňové předpisy mohou omezit základní svobody EU, pokud je toto omezení slučitelné se SFEU a je ospravedlnitelné veřejným zájmem. Takové omezení musí být schopno dosáhnout svého účelu a nesmí jít nad tento rámeček.

Na tomto podkladě se rozvinula rozsáhlá diskuze o pravomoci ESD v oblasti přímých daní. Hlavními výtkami bylo, že ESD shora uvedeným postupem nejen získal pravomoc negativního zákonodárce obdobně jako ústavní soudy členských států, ale tvoří zároveň nová daňová pravidla, která ovlivňují vnitrostátní daňové záležitosti členských států. Na rozdíl od ústavních soudů však není evropský zákonodárce schopen reagovat tak rychle na vzniklou situaci jako zákonodárce národní. Rozhodnutí ESD mají proto podstatně hlubší a dlouhodobější dopad.<sup>54</sup> Proti těmto argumentům lze namítnout, že ESD jedná stále v pravomoci svěřené mu primárním právem EU. Činnost ESD je nezbytná k efektivnímu fungování vnitřního trhu. I EU disponuje nástroji, jak případně změnit rozhodnutí ESD, které není plně v souladu s cíli EU. Proto lze argument týkající se dopadů rozhodnutí ESD považovat za lichý. Stejným způsobem se podřizují státy Rady Evropy rozhodnutím Evropského soudu pro lidská práva, která ve svých důsledcích mají obdobné účinky.

Snahu o spíše extenzivní výklad svých pravomocí v rámci primárního práva EU má ESD nikoliv pouze v daňovém odvětví. V rozsudku 43/75 *Gabrielle Defrenne v. Société Anonyme Belge de Navigation Aérienne Sabena* dospěl k závěru, že národní soudy mají povinnost chránit práva mužů a žen získávat za stejnou práci stejnou mzdu. Tehdejší znění smlouvy o založení Evropského společenství nebylo na první pohled přímo uplatitelné, neboť stanovovalo právo mužů a žen na stejnou odměnu za práci s podmínkou, že záleží na aktuálním

---

<sup>54</sup> VANISTENDAEL, Frans. Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms? s. 58

stavu v daném státě. Proto se belgický soud obrátil na ESD, zda je předmětné ustanovení přímo aplikovatelné. ESD judikoval, že ano. Tímto výrazně předběhl tehdejší legislativní vývoj, neboť do doby rozhodnutí přijala příslušná opatření pro rovnou odměnu pouze Francie.<sup>55</sup>

Z uvedeného je třeba vyvodit, že progresivní přístup ESD není pouze výspou daňového odvětví. ESD dlouhodobě sleduje snahu efektivně prosazovat právo EU, byť zejména na základě svého výkladu. Jedná se tudíž i o dlouhodobou obecně uznávanou praxi. Členské státy se ani při následných úpravách zakládacích smluv nepokusily tyto tendence ESD omezit nebo blíže vymezit jeho působnost. Lze tudíž mít za dané, že členské státy jsou s úlohou ESD konec konců spokojeny.

ESD se proto může pustit do neprozkoumaných vod. Musí si ovšem vždy předem položit otázku, zda je jeho exkurz v souladu s potřebami vnitřního trhu EU a zda je jeho postoj v souladu s většinou členských států. V opačném případě může nastat, že jeho rozhodování narazí na mělčinu.

#### 4.5 Omezení pravomocí

V rámci vymezení svých pravomocí se ovšem ESD nesnaží je pouze rozšiřovat. V četných případech dovedl i své limity, za které nemůže jít. V rozsudku *Gilly (C-336/96)* dospěl k závěru, ohledně dnes již zrušeného článku 293 Smlouvy o založení EU, který stanovoval, že členské státy, pokud je to potřebné, mají spolu vzájemně jednat mimo jiné o odstranění dvojího zdanění, že tento článek neměl stanovit přímo uplatnitelnou právní normu, nýbrž pouze definoval záležitosti, o kterých spolu měly členské státy jednat, pokud to bylo třeba. Dále ovšem ESD dovedl, že odstranění dvojího zdanění v rámci Evropského společenství (dále jen „Společenství“) spadá mezi cíle zakládající smlouvy. Přesto jednoznačné znění ustanovení čl. 293 Smlouvy o založení EU nemohlo samo osobě svěřit osobám jakákoliv práva, jež jim náležela před národními soudy. ESD odmítl extenzivní výklad, jenž by od něj mohl být očekáván, tj. že stávající systém řešení dvojího zdanění je v rámci Společenství nepřipustný a členské státy jsou povinny jej postupně odstranit. Naopak se přiklonil k názoru, že tuto povinnost je nutno vykládat úžeji.

---

<sup>55</sup> BURRI, Susanne, SACHA Prechal. EU gender equality law. s. 3

Rozsudek *Gilly* se v určitém ohledu může zdát jako vyjádření hranice, že ESD není oprávněn rozhodovat ve věcech, která se sice dotýkají práva občanů EU, ale která jsou dotčena skutečnostmi mimo rámec harmonizované oblasti.

Členské státy si mezi sebou mohou sjednat mezistátní smlouvy, v nichž ve prospěch svých státních příslušníků zajistí zamezení dvojího zdanění. Není ani v rozporu s právem EU čili ani se zásadou nediskriminace, pokud sjednané ukazatele, sloužící pro vytyčení hranice daňových pravomocí smluvních států, spočívají na domicilu v jednom ze smluvních států.

Zpětně viděno může být toto rozhodnutí bráno i jako potvrzení pravomoci ESD v daňových věcech. S vypuštěním článku 293 Smlouvy v současně platné Lisabonské úmluvě zůstává ESD pouze možnost dovolávat se své dosavadní judikatury, která výslovně stanovuje, že odstranění dvojího zdanění je cílem Společenství.

#### **4.6 Praktické potíže ESD**

ESD není zcela běžným soudem a nezabývá se ani jednotným právním řádem jako jednotlivé soudy členských států, z čehož samozřejmě vycházejí určité praktické potíže, se kterými se ESD musí vypořádat. Hlavním rysem je, že ESD je nadnárodním soudem, tj. je postaven ze soudců pocházejících z různých zemí ovlivněných právní praxí rozličných států. Dále se nejedná o soud odborný, čili není poskládán ze specialistů na určité právní odvětví (soudcem nemusí být ani soudce z povolání) a netvoří se ani specializované senáty. Z tohoto předpokladu vyplývá, že ESD nebude mít komplexní představu o právním kontextu řešené otázky vztahující se k dané zemi. Dále je zřejmé, že nebude výjimkou, když se věci bude zaobírat senát, který nemá praktické zkušenosti s posuzováním dané problematiky, přičemž výsledek rozhodovacího procesu musí zohlednit i skutečnost, že bude závazný pro celou EU. Nelze říci, že tyto předpoklady povedou nutně k negativnímu ovlivnění výkonu ESD, jelikož výsledkem může být i nový vhled do problematiky či její zjednodušení. Na každý pád je zřejmé, že na soudce jsou kladeny vysoké nároky, které mohou mít za výsledek i časově náročné posouzení věci, pokud chce mít rozhodující senát alespoň částečně ucelený pohled.

Druhým naznačeným specifikem je skutečnost, že ESD nevychází z jednotného právního řádu – což lze s nadsázkou říci i o právu evropském, poněvadž mnohost překladů působí i významné odchylky v aplikaci práva EU. Praktickým dopadem tudíž je, že ESD se nemůže spoléhat na obvyklé metody výkladu práva. Doslovný a jazykový výklad při mnohosti jazyků nepřipadá v úvahu. Komparativní metoda stěží nalezne vhodnou předlohu, která by

mohla sloužit za vzor. Možnosti historického výkladu jsou velmi omezené, protože právo EU vzniká spíše jako politický konsensus vycházející z aktuálního politického nastavení než výsledku dlouhodobé činnosti zákonodárce.<sup>56</sup> Systematický výklad bude často narážet na mezery v právu EU, jež není uceleným právním řádem. ESD se proto musí uchýlovat nejčastěji k výkladu teleologickému. Tím se opět podtrhuje úloha principů evropského práva při činnosti ESD. Z těchto důvodů je zřejmé, že příjemci právních norem v Evropské unii ani zákonodárci nemohou být právními pozitivisty a musí se vždy dívat na věci pohledem EU, neboť přísně „pozitivistický” přístup v případném řízení před ESD nemusí obstát.

---

<sup>56</sup> SCHLÜCKE, Katharina. Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht, s. 99-106

## 5 ROZSUDEK

Účelem následujícího výkladu není rozebrat formální strukturu rozsudků ESD. Zaměříme se na obsahové náležitosti, které rozsudky zpravidla obsahují proto, aby bylo zřejmé, jakou úvahou každý případ prochází. Strukturu úvahy ESD lze shrnout do následujících bodů:

1. Úvodní ustanovení
2. Odůvodnění
  - a. Pravomoc
  - b. Dotčená svoboda
  - c. Způsob omezení svobody – diskriminace
  - d. Srovnatelná situace
  - e. Ospravedlnitelné důvody
  - f. Výrok

### 5.1 Úvodní ustanovení

Soud předně shrne národní a případně evropskou právní úpravu týkající se dané věci. Následně dojde ke shrnutí původního řízení a prezentaci předběžných otázek položených národním soudem. Bývá zvykem, že otázku položenou národním soudem ESD přeformuluje tak, aby z ní byl lépe patrný vztah k dané svobodě.

### 5.2 Odůvodnění

#### 5.2.1 *Pravomoc*

S přihlédnutím k faktu, že přímé zdanění je vyňato z působnosti primárního práva, odkazuje ESD alespoň formálně na předchozí judikaturní závěry, na základě kterých dovozuje svou pravomoc zabývat se řízeními, jejichž předmětem jsou daně. Základním předpokladem ovšem je zjištění porušení základní svobody a způsobu jejího porušení.

#### 5.2.2 *Dotčené základní svobody*

Ze zjištěných skutečností ESD abstrahuje rozhodné skutečnosti pro posouzení, která ze základních svobod EU byla dotčena. V případě přímých daní bývají především dotčeny níže uvedené svobody. Je nutno předeslat, že tyto svobody jsou si navzájem rovny, tudíž není mezi

nimi v případě souběhu žádná přednost.<sup>57</sup> Je nutné vždy zkoumat účel národní normy a zjistit, zda porušení jedné svobody není jen nevyhnutelným důsledkem výkonu jiné svobody. Pokud třeba stát omezí možnost poskytovat služby s odůvodněním, že služba může být poskytována pouze osobou, která může zaručit její řádný výkon, a omezí tím svobodu volného pohybu kapitálu, je omezení volného pohybu kapitálu právě důsledkem oprávněného omezení poskytování služeb.<sup>58</sup> Jedinou výjimkou je souběh svobod v případě situace při zapojení třetího státu, v tomto případě má především přednost svoboda volného pohybu kapitálu.<sup>59</sup>

### 5.2.3 Svoboda usazování a služby

SFEU v článku 49 zakazuje omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li příslušná ustanovení o pohybu kapitálu jinak.

Dále SFEU v čl. 56 zakazuje omezení volného pohybu služeb uvnitř EU pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.

Zcela zásadním je pak ustanovení článku 57 SFEU, zakotvujícím právo poskytovatele služby za účelem jejího poskytnutí dočasně provozovat svou činnost v členském státě, kde je služba poskytována, za stejných podmínek, jaké tento stát ukládá svým vlastním státním příslušníkům.

Je zřejmé, že v rámci využívání těchto dvou základních svobod bude často docházet k přeshraničním situacím přímého zdanění. Rovněž je nábíledni, že daňová legislativa zúčastněných států může mít zcela zásadní dopady na rozhodnutí konkrétních subjektů. Subjekt bude zvažovat, zda má vůbec využít své svobody a případně bude muset zvážit, jaké dopady pro něj požívání této svobody bude mít. Daňové překážky mohou subjekty

---

<sup>57</sup> Fidium Finanz, C-452/04 bod 32-33

<sup>58</sup> Fidium Finanz, C-452/04 bod 34

<sup>59</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 52

zcela odradit buď od využívání dané svobody anebo povedou k využívání jen v takové míře, která nepřináší daňové znevýhodnění. Tuto tezi poprvé vyslovil ESD v případě *Avoir fiscal*.

#### 5.2.4 Volný pohyb kapitálu a volný pohyb zboží

Důležitým předpokladem pro svobodu usazování a svobodu poskytování služeb je i volný pohyb kapitálu a volný pohyb zboží.

SFEU v čl. 63 primárně zakazuje jakákoliv omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, stejně jako všechna omezení plateb.

Z pohledu stálé provozovny a judikatury ESD je nutné zmínit i ustanovení článku 65 odst. 1 SFEU: „*Článkem 63 není dotčeno právo členských států: uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován; učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních předpisů, zejména v oblasti daňového práva...*” Tímto ovšem není v souladu s čl. 65 odst. 2 dotčena svoboda usazování.

Článek 28 SFEU stanovuje: „*Unie zahrnuje celní unii, která pokrývá veškerý obchod zbožím a která zahrnuje jak zákaz vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy, tak i přijetí společného celního sazebníku ve vztahu ke třetím zemím.*“

#### 5.2.5 Svoboda usazování - rezident nebo stálá provozovna

Jak uvedeno výše, pro zjištění toho, zda se v daném případě jedná o stálou provozovnu či nikoliv, je nutno posoudit, kde je daný subjekt rezidentem. Ve státě, kde je subjekt rezidentem, nemůže mít stálou provozovnu. ESD se v tomto příklání obecné zásadě OECD: „*Dle ustálené judikatury svoboda usazování, již poskytuje čl. 52 Smlouvy (dnes čl. 49 SFEU) občanům členských států, která s sebou nese právo vykonávat činnost jako samostatně výdělečné osoby za podmínek stanovených pro jejich příslušníky států, kde je takové usazení vykonáváno, zahrnuje [...] právo společností založených v souladu s právem členského státu majících sídlo, ústředí, hlavní provozovnu ve Společenství, aby vykonávaly svou činnost v dotčeném členském státě skrze zastoupení či pobočku. S ohledem na společnosti je nutno v tomto kontextu poznamenat, že právě sídlo společnosti slouží jako spojující faktor s právním systémem určitého státu jako je tomu u občanství fyzické osoby.*<sup>60</sup>”

---

<sup>60</sup>ICI, C-264/96 bod 20

ESD jasně vyjádřil, že pokud jde o určení státu, kde je společnost rezidentem, je to stát sídla společnosti. Z rozhodnutí je však patrné, že daná společnost nemusí mít na území EU sídlo. Pak zřejmě dojde k posouzení, kde se nachází ústředí či hlavní místo výkonu činnosti. Podobné kritérium určení příslušnosti společnosti nalezneme i v nařízení Brusel I bis čl. 60 odst. 1:

*„Pro účely tohoto nařízení se v případě společnosti nebo jiných právnických osob nebo sdružení fyzických nebo právnických osob „bydlištěm“ rozumí místo, kde má tato osoba své*

*a) sídlo nebo*

*b) ústředí nebo*

*c) hlavní provozovnu. “*

Klíč pro subsidiární určení příslušnosti společnosti můžeme nalézt i v judikatuře týkající se tohoto ustanovení na určení soudní příslušnosti.

#### 5.2.6 Svoboda volného pohybu pracovníků

Přímým zdaněním je dotčena i svoboda volného pohybu pracovníků v EU. Základní pravidlo je stanoveno v článku 45 SFEU: *„Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky. “*

Odstavec 3 pak v písmenu b) a c) stanovuje právo pracovníků pohybovat se volně na území členských států a pobývat v těchto členských státech za účelem zaměstnání.

#### 5.2.7 Diskriminace

Základní svoboda nesmí být dotčena diskriminací: *„V rámci použití Smluv, aniž jsou dotčena jejich zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti.<sup>61</sup>“* Soud proto musí zkoumat formu diskriminace a její odůvodnění. Diskriminace vzniká v následujících případech:

a) Zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti – přímá diskriminace

b) Omezení práva přeshraničního volného pohybu – nepřímá diskriminace

ESD předně zkoumá, zda vznikla diskriminace přímá. Pokud dospěje k závěru, že přímá diskriminace nenastává, bude ESD zkoumat, zda národní předpisy nebrání přeshraničnímu volnému pohybu. Tímto způsobem rovněž zjistí, jestli v daném případě nedochází k nepřímé

---

<sup>61</sup>Čl. 18 SFEU



diskriminaci. Pro posouzení existence diskriminace je využíváno kritéria „objektivně srovnatelné“ situace rezidentů a nerezidentů ve vztahu k aplikaci předmětných zákonných ustanovení.

Pojem diskriminace je posuzován v každém jednotlivém případě zvláště a je většinou esencí samotného rozsudku, ve kterém ESD dospěje k závěru, že určitá situace je či není diskriminační.

Nad rámec diskriminace je třeba uvést i přímé omezení/překážku výkonu určité svobody. Překážka určité základní svobodě je obecně nepřijatelná bez ohledu na to, zda má či nemá diskriminační charakter, tj. uplatní se bez omezení na všechny dotčené subjekty. Takové omezení je přípustné pouze za situace, kdy projde testem rozumného uvážení (*rule of reason*), což je velmi vágní pojem, odůvodnění např. veřejným zájmem nebo jinými ospravedlněními přípustnými pro diskriminaci však nepřipadá v úvahu.

V případě přímého zdanění má smysl uvažovat pouze o omezení způsobeném diskriminací, protože je třeba provést posouzení srovnatelné situace (viz níže). Není-li srovnání úspěšné, není případné omezení již předmětem SFEU.<sup>62</sup>

#### 5.2.8 Srovnatelná situace

Jedním z nejdůležitějších a nejsložitějších prvků činnosti soudu je zjištění, zda se v určitém případě jedná o srovnatelnou situaci. Protože pouze srovnatelná situace může vést k nerovnému zacházení. Mnohdy může být poměrně složité nalézt správný faktor, který povede k porovnání dvou situací. Tato problematika se vine jako červená linka judikaturou ESD již od prvotní daňové judikatury ESD.

Obecně se lze držet premisy, že rezidenti a cizozemci nejsou ve stejné situaci.<sup>63</sup> Ač se mohou objevovat trendy, jež by usilovaly o to, aby rezidenti i cizozemci byli považováni za osoby ve stejné situaci.<sup>64</sup> Z tohoto důvodu je třeba vycházet z indikátoru srovnatelné situace, kdy dojde k posouzení předmětného případu s jinou situací v rámci EU. Dalším možným zjištěním srovnatelné situace je srovnání dvou přeshraničních situací např. *Cadbury Schweppes*<sup>65</sup>, kde došlo ke srovnání britských rezidentů majících dceřiné společnosti v různých členských státech (s různou výškou zdanění).

---

<sup>62</sup>TERRA, B. J. M., WATTEL, Peter. European tax law. s. 83-87

<sup>63</sup> Denkavit International and Denkavit France, C-170/05, bod 34-36, Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13

<sup>64</sup> Stanovisko generálního advokáta Manciniho ze dne 16. října 1985, Avoir fiscal, C-270/83 bod 10

<sup>65</sup> Case C-196/04, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas

ESD na základě testu komparability většinou dojde k závěru, že se buď jedná o situaci, která je srovnatelná – v tomto případě nastane diskriminace, pokud budou na obě situace uplatněna různá pravidla, jež vedou k znevýhodnění jedné z osob, anebo situace nesrovnatelná – v tomto případě nastane diskriminace, pokud budou uplatněna různá pravidla, opět ústící v nevýhodné postavení jednoho ze subjektů. Na základě analýzy pak musí soud zjistit, zda jsou na místě důvody ospravedlňující zjištěnou diskriminaci.

ESD bohužel není ve své judikatuře ohledně srovnatelné situace zcela konzistentní. Často totiž nejde cestou analýzy případu, aby zjistil, zda tu srovnatelná situace je či není a jak by měla být řešena.<sup>66</sup>

Na případu *Truck Center SA C-282/07* je možno vidět, že ESD nepracuje s institutem srovnatelné situace zcela důsledně a je možno si ukázat, jak by vhodně měl být tento test aplikován.

V daném případě půjčila zahraniční mateřská společnost Wickler Finances (48% podíl) své dceřiné společnosti *Truck Center SA* sídlící v Belgii částku 50 mil. BEF. Z této zápůjčky byly úroky sice zaúčtovány, avšak nebyly zaplacený a nebyla z nich sražena srážková daň. Belgické úřady vyměřily dceřiné společnosti příslušné daně z úroků. V rámci sporu vyplynula otázka pro ESD, zda je belgické právo v souladu s evropským tím, že od srážkové daně z movitého majetku je podle belgických zákonů upuštěno pouze v případě úroků připsaných společnostem-rezidentům nikoliv však společnostem-nerezidentům. Nesoulad může spočívat zejména v tom, že rezidenti jsou odrazováni od zapůjčení kapitálu od společností usazených v jiném členském státě. Pro společnosti usazené v jiném členském státě představují překážku investování, prostřednictvím poskytování půjček, kapitálu do společností se sídlem v Belgii.<sup>67</sup>

Oproti běžné snaze ESD najít nějaký bod, ve kterém je postavení rezidenta a nerezidenta srovnatelné, bral v daném případě soud jako základní premisu: „*v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné*“<sup>68</sup>.

Rozdíl mezi oběma subjekty našel ESD ve skutečnosti, že v čistě tuzemské situaci (jsou-li obě společnosti rezidenty) se liší postavení státu sídla od situace, kdy rezident vyplácí úroky nerezidentovi, jelikož v prvním případě jedná hostitelský stát jako stát, v němž mají dotyčné společnosti sídlo, a ve druhém případě jedná hostitelský stát jako stát, ze kterého úroky

---

<sup>66</sup> LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation.,s.. 99

<sup>67</sup>Truck Center, C-282/07, bod 20

<sup>68</sup> Truck Center, C-282/07 bod 38

pocházejí. V jednom případě podléhají úroky korporační dani a ve druhém dani srážkové. Tento postup byl rovněž sjednán v SZDZ, tudíž se jedná o sjednanou pravomoc hostitelského (belgického) státu. Odlišná situace vzniká různým způsobem zdanění.

ESD proto uzavřel, že úprava, „*kteřá stanoví vybírání srážkové daně z úroků vyplácených společnostmi-rezidentem tohoto státu společnostmi-rezidentovi jiného členského státu a zároveň od ní zcela osvobozuje úroky vyplácené společnostmi-rezidentovi prvního členského státu, jejíž příjmy jsou v posledně uvedeném členském státě zdaňovány korporační daní*<sup>69</sup>“, nebrání evropskému právu. Nutno ovšem doplnit, že po srážkové dani v hostitelském státě spadají úroky samozřejmě pod korporační daň v zemi sídla mateřské společnosti, ale rovněž platí judikatura *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, že účinnost vybírání daně z příjmu může odůvodnit uplatnění různých řízení vybírání daní.

Tento závěr sice můžeme vzít za rozumný a přiměřený, nikoliv však myšlenkový postup, který k němu vedl. Generální advokátka došla ve svém stanovisku k obdobnému závěru, který se však liší v podstatné drobnosti:

„*Články 52 a 58 Smlouvy o ES nebrání vnitrostátní srážkové dani uplatněné na zaplacení úroků z půjčky příjemcům se sídlem v jiném členském státě, jestliže příslušné platby ve prospěch společností-rezidentů jsou sice od srážkové daně osvobozeny, ale u příjemce podléhají přinejmenším v téže výši korporační dani.*<sup>70</sup>“ ESD považoval za bernou minci zcela obecné rozlišení mezi rezidentem a nerezidentem, tj. že podléhají odlišným daním a že funkce státu je při jejich zdanění odlišná. Na základě těchto argumentů by naprostá většina případů dvojího zdanění byla nesrovnatelná a v důsledku toho v souladu s právem EU. ESD v daném případě vůbec neuvedl v čem je uvedený případ speciální a proč zde úroveň srovnatelnosti není dostatečná. Oproti tomu generální advokátka zvolila odlišný přístup. Nesledovala jen možnou srovnatelnost daných případů: „*pro konstatování neexistence diskriminace [...] nestačí pouze poukázat na to, že tuzemci a cizí státní příslušníci nejsou ve stejné situaci. Je též nezbytné prokázat, že rozdíl v jejich situaci může odůvodnit rozdíl v zacházení. Jinými slovy rozdíl v zacházení musí souviset s rozdílem v jejich situacích a musí mu být přiměřený*<sup>71</sup>.“ Generální advokátka dospěla k závěru, že odlišný způsob zdanění zakládá rozdílnou situaci, provedla však ještě test přiměřenosti, na základě něhož dospěla, že opatření přiměřená jsou, a dále provedla test výše zdanění paušální sazbou.

---

<sup>69</sup> Truck Center, C-282/07 bod 52

<sup>70</sup> Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 18 září 2008 ve věci C-282/07 závěr

<sup>71</sup> Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 18 září 2008 ve věci C-282/07 bod 37

ESD správně dovodil, že situace subjektů je odlišná, avšak nesprávně se nezabýval věcí dále, neposoudil přiměřenost situace. Proto se domnívám, že závěr stanoviska generální advokátky je přesnější, neboť komplexně vyhodnocuje porovnatelnost obou situací. Pokud ESD vycházel pouze z rozdílnosti situace, měl v daném případě konkrétně vylíčit, v čem spočívá odlišnost od obvyklého vztahu hostitelský stát - nerezident.

Srovnatelnost shora uvedených situací vycházela z právního posouzení věci, jedná se o takzvanou *právní srovnatelnost*. ESD ovšem v některých případech dospěl k *faktické srovnatelnosti*. Faktická srovnatelnost vyplývá z předpokladu, že rezidenti i nerezidenti se za určitých podmínek nacházejí ve srovnatelné situaci, ač tomu ve skutečnosti tak není. V tomto je třeba uvést např. rozsudek *Schumacker C-279/93*. V dané věci získal rezident Belgie 90 % svých příjmů v Německu. V Německu mu ovšem nebyly přiznány úlevy vyplývající z jeho osobní situace, jež byly přiznány německým rezidentům. ESD naopak judikoval, že v případě, že rezident jiného státu získává *téměř všechny příjmy* v jiném státě, je tento stát povinen mu poskytnout úlevy dle jeho osobní a rodinné situace jako rezidentům.

Tento přístup byl a je terčem značné kritiky, jelikož operuje s velmi vágními pojmy, zejména s pojmem „téměř všechny příjmy“. Není ale zřejmé, co to je „téměř všechny“ a v evropském měřítku je složité určit, co je to „příjem“. Navíc se tímto dostává ESD i do oblasti sociálního zabezpečení a veřejného pojištění, jež mohou být v tomto ohledu značně propojeny<sup>72</sup>.

Faktická situace se ovšem nedotýká přímo problematiky stálých provozoven. Je však třeba ji zmínit pro úplnost dělení.

### 5.2.9 Ospravedlnitelné důvody

Pokud soud zjistí, že v daném případě dochází k diskriminaci, je povinen zkoumat, zdali zde nejsou oprávněné důvody pro danou nerovnost. V případě přímé diskriminace se může členský stát odvolávat pouze na důvody uvedené v primárním právu EU, tj. výhrada veřejného pořádku, bezpečnosti a zdraví. Omezující opatření jsou však přípustná, pouze pokud sledují legitimní účel slučitelný s primárním právem a ospravedlněný naléhavým důvodem veřejného zájmu. Konečně nesmí překračovat meze toho, co je pro dosažení sledovaných cílů nezbytné (princip přiměřenosti a minimálního omezení). Ačkoliv existuje ospravedlnitelný důvod, nemusí být ještě přijatá opatření ospravedlnitelná. ESD vždy musí zkoumat, zda dané opatření

---

<sup>72</sup> LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. s. 102-103

není nepřiměřené nebo nestanoví-li příliš vysoké omezení pro daný subjekt – tj. musí být zkoumáno, zda přijaté opatření je způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a zda nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.<sup>73</sup>

Přijatelným ospravedlněním tak může být soudržnost daňového systému, prevence zneužití nebo udržení vyvážených daňových pravidel mezi členskými státy. Na druhou stranu zcela nepřijatelnými důvody je omezení předcházení snížení zdanitelného příjmu nebo odvolání se na existenci jiného, kompenzačního daňového zvýhodnění.<sup>74</sup> Pokaždé je ovšem třeba přijaté opatření nechat projít testem přiměřenosti a minimálního omezení. Tato problematika se ukázala jako poměrně komplikovaná, jak ukážeme níže.

Přímá diskriminace je podstatně závažnější formou nesouladu s evropským právem. ESD by ji měl umožnit pouze v opravdu nezbytných případech. Nepřímá diskriminace jakožto méně závažná forma bývá pro ESD přijatelnější.<sup>75</sup>

Ne všechny případy jsou rozhodovány v souladu s těmito východisky. V některých případech se ESD uchýlí k úkroku stranou. ESD se v těchto případech soustředí hlavně na škodu, která uplatněním vnitrostátního práva vůči nerezidentovi vznikla. Tento přístup je opět součástí argumentace rozsudku *Schumacker C-279/93*.<sup>76</sup> Na druhou stranu může tento faktický přístup vést k ospravedlnitelnému závěru jako v případě *Halliburton Services C-1/93*.

### 5.3 Výrok

Výrok je poměrně specifický oproti běžnému výroku. Jelikož ESD nevydává žádný výrok ve smyslu uložení povinnosti, nýbrž pouze deklaruje, zda je věc v souladu či v rozporu s právem EU, bývá odůvodnění rozhodnutí pouze zvýrazněno opisem určité části.

---

<sup>73</sup> Marks & Spencer, C-446/03 bod 35

<sup>74</sup> MALHERBE, Jacques et al. The impact of the ruling of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010, s. 20-21

<sup>75</sup> Stanovisko generálního advokáta Albera ze dne 19. listopadu 1998, Royal Bank of Scotland, C-311/97, bod 39-41

<sup>76</sup> LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. s.101

## 6 ZÁKLADNÍ STAVEBNÍ KAMENY – FORMOVÁNÍ PRINCIPŮ JUDIKATURY

### 6.1 *Avoir fiscal* – svoboda volby formy usazování

*Avoir fiscal* je považován za první průlomový rozsudek ESD, který zásadním způsobem ovlivnil i navazující judikaturu ESD v podobných případech.

Předmětem sporu byl daňový zápočet (francouzsky *avoir fiscal*). Tento daňový zápočet byl poskytován pouze příjemcům dividend obchodních korporací majících sídlo ve Francii nebo obchodních korporací, které podnikaly ve Francii skrze stálou provozovnu a měly sídlo ve státě, který měl s Francií uzavřenou SZDZ. Zápočet plošně snižoval daňovou povinnost příjemce dividendy, čímž zmírňoval dopady právního dvojího zdanění (na úrovni obchodní korporace a na úrovni společníka).

Komise vyzvala francouzskou vládu k nápravě tohoto diskriminačního opatření. Francouzská vláda toto odmítla zejména s odůvodněním, že:

- a) podniky mohou své stálé provozovny přeměnit na obchodní korporace se sídlem ve Francii, čímž se automaticky podřídí daňovému zápočtu a
- b) ve Francii je rozdíl mezi zdaněním rezidentů a stálých provozoven, neboť stálé provozovny jsou vyloučeny z některých daní, jež jsou uvaleny na rezidentní obchodní korporace. Tato situace je řešitelná pouze na základě SZDZ anebo sblížením předpisů obou států.<sup>77</sup>

Komise nesouhlasila s názorem francouzské vlády, proto podala žalobu z důvodu:

- a) diskriminace stálých provozoven a
- b) nepřímého omezení usazení stálé provozovny na území Francie.<sup>78</sup>

Při bližším zkoumání (formou modelových výpočtů) totiž bylo zjištěno, že stálá provozovna v konečném důsledku podléhá vyššímu zdanění než obchodní korporace se sídlem ve Francii. Dále komise dospěla k závěru, že sídlo obchodní korporace hraje ve Francii stejnou úlohu jako občanství u fyzických osob a že není možné činit rozdíly mezi rezidenty a stálými provozovnami.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> Stanovisko generálního advokáta Manciniho ze dne 16. října 1985, *Avoir fiscal*, C-270/83, bod 2-3

<sup>78</sup> Stanovisko generálního advokáta Manciniho ze dne 16. října 1985, *Avoir fiscal*, C-270/83, bod 4

<sup>79</sup> Stanovisko generálního advokáta Manciniho ze dne 16. října 1985, *Avoir fiscal*, C-270/83, bod 10

ESD se ztotožnil s argumentací Komise, kterou podpořil i generální advokát. Soud dovodil, že svoboda usazení zahrnuje i svobodu vykonávat činnost jako osoba samostatně výdělečně činná, zakládat a spravovat podniky za podmínek stanovených pro příslušníky státu, ve kterém je daná osoba usazena. Pokud tedy s podniky usazenými ve Francii bylo zacházeno jinak, byť negativa mohla být vyvážena jinými výhodami, byla porušena svoboda usazování. Jinými slovy: „*Přijetí tvrzení, že členský stát, ve kterém se společnost chce usadit, může volně uplatnit jiný způsob zacházení, pouze na základě skutečnosti, že jeho sídlo je umístěno v jiném členském státě, by toto ustanovení (o svobodě usazování) zbavilo jakéhokoliv smyslu.*”<sup>80</sup>

ESD dále potvrdil, že si je vědom skutečnosti, že je za určitých podmínek ospravedlnitelné, a to především v daňovém právu, jiné zacházení na základě umístění sídla subjektu. Mají-li subjekty stejné postavení, není bez vzniku diskriminace možné uplatnit určité zvýhodnění jen pro jeden z nich. Provozovny byly ve francouzském právu pro účely daně z příjmu postaveny na roveň obchodním korporacím, čímž Francie přiznala, že zde není objektivní rozdíl mezi postavením obou forem usazení se, tudíž ani důvod pro rozdílné zacházení.<sup>81</sup>

Dále dle názoru ESD platí, že irelevantní je i argument, že daný subjekt má možnost volby, jakým způsobem se v členském státě usadí, a tím si zvolí způsob zdanění. Stejně tak byl smeten argument, že dvojí zacházení bylo zapříčiněno snahou předejít daňovým únikům. ESD však zastává názor, že tehdejší (ani současná) úprava svobody usazování neumožňovala výjimku z tohoto důvodu. Závěrem se ESD vyjádřil i k argumentu, že daná nerovnost byla dána SZDZ. ESD měl za to, že jednak SZDZ tento konkrétní případ neřeší, jednak evropské právo neumožňuje členským státům si mezi sebou sjednat výjimku, která by vylučovala jeho aplikaci.<sup>82</sup>

### 6.1.1 Dopady rozsudku *Avoir fiscal*

*Avoir fiscal* prvně opravdu prolomil hráz do oblasti daní z příjmu na základě principu svobody usazování. Tímto byla spuštěna následná rozsáhlá judikatura v této oblasti, ačkoliv neupravené přímo primárním právem.

---

<sup>80</sup> *Avoir fiscal*, C-270/83 bod 18

<sup>81</sup> *Avoir fiscal*, C-270/83 bod 19-20

<sup>82</sup> *Avoir fiscal*, C-270/83 bod 21-28

Dále *Avoir fiscal* stanovil zásadu, že pokud jsou dva subjekty postaveny sobě naroveň, může s nimi být i z pohledu daňového práva nakládáno rozdílně jen v odůvodněných případech. Důvodem ovšem není snaha zamezit daňovým únikům, zvláštní ujednání mezi členskými státy formou SZDZ (byť na základě jiné mezinárodní praxe), nebo odůvodnění, že daný subjekt má možnost si vybrat formu usazení dle svých potřeb.

Rovné postavení nelze vykládat pouze výkladem zákona, je nutné je brát fakticky. I ESD v rozsudku vyjadřuje názor, že „*Francouzský zákonodárce přiznal, že zde není žádný objektivní rozdíl*<sup>83</sup>“. Nelze tedy vykládat rozsudek v tom smyslu, že pokud zákonodárce uměle vytvoří rozdíly mezi oběma formami usazení, bude moci aplikovat na každou zvláštní pravidla. Naopak se lze domnívat, že by se dostal do rozporu s principem usazení již tím, že by tvořil neodůvodněné rozdíly mezi oběma typy. ESD by se především zajímal o faktický stav a to, zda jsou zde dostatečné důvody pro takové rozdělení.

Zajímavé je, že diskriminační zacházení je podle ESD vyloučeno, i kdyby bylo vyváženo jinými výhodami. To však platí pouze o jednostranných výhodách. Pozdější judikatura<sup>84</sup> dovodila, že pokud je kompenzační výhoda sjednána v rámci SZDZ, nezakládá vznik diskriminace – např. stát domicilu poskytne v rámci SZDZ zápočet na srážkovou daň sraženou ve státě zdroje příjmu.

*Avoir fiscal* na druhou stranu nedává žádná vodítka, v jakých případech je možno aplikovat dvojí zacházení. Ve své podstatě se tedy jedná o počáteční rozsudek, který vyžaduje další zpřesnění následující judikaturou.

Z pohledu hostitelského státu je ovšem třeba mít na mysli i argument uplatněný francouzskou vládou, totiž že Francie byla ochotna výhody zapracovat v SZDZ (a opravdu tak činila). Dožadovala se však reciprocit. *Avoir Fiscal* má tedy i negativní důsledky pro členské státy, které pak mohou mít nerovnou pozici při vyjednávání podmínek SZDZ. Hostitelský stát v důsledku rozsudku musí poskytnout stejné daňové výhody, zatímco stát sídla obdobné zvýhodnění pro rezidenty hostitelského státu poskytovat nemusí.

## **6.2 C-1/93 - *Halliburton Services* - negativní právo usazení**

V dané věci řešil ESD případ daně z převodu pozemků v Nizozemsku. Americký koncern Halliburton podnikal v Německu skrze dceřinou společnost (GmbH – společnost s ručením omezeným) a v Nizozemí pomocí stálé provozovny německé společnosti. Posléze se rozhodl

---

<sup>83</sup> *Avoir fiscal*, C-270/83 bod 21

<sup>84</sup> Např. rozhodnutí *Denkavit*, C-170/05



pro reorganizaci skupiny tak, že v Nizozemí založil novou společnost s ručením omezeným, na kterou převedl veškerý majetek stálé provozovny. Nizozemské daňové úřady na majetek převedený v rámci reorganizace uvalily daň z převodu pozemků. Specifikem této daně bylo, že se neuplatnila, pokud k tomu mělo dojít v rámci reorganizace koncernu. Tato výjimka mohla být uplatněna, jestliže se jednalo o převod pozemků mezi nizozemskou společností s ručením omezeným nebo akciovou společností. Plátcem daně byla nizozemská společnost.

V řízení se ukázalo nesporným, že práva a povinnosti amerického koncernu jsou stejná jako práva a povinnosti koncernu evropského. ESD byl postaven před otázkou, zda je v souladu s právem EU, že bude poskytnuta daňová úleva, když bude převodcem pozemku společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost založená podle nizozemského práva, avšak nebude poskytnuta, pokud půjde o podobnou společnost založenou a vzniklou podle práva jiného členského státu.<sup>85</sup>

První otázkou, která v tomto případě vyvstává, je, zda se opravdu jedná o svobodu usazení, a pokud ano, zda vůbec byla porušena. Německá společnost totiž v daném případě chtěla svou činnost v Holandsku ukončit a opustit jej.

Generální advokát Lenz se s otázkou, zda se opravdu jedná o svobodu usazení, vypořádal následovně: *„Každý podnik, který plánuje založit pobočku, musí rovněž zvážit náklady a rizika spojená s nakládáním s majetkem, jenž tvoří celou pobočku nebo její část. Toto obvykle zahrnuje i nemovité věci podniku, poněvadž tvoří součást „stálé přítomnosti“, která rozlišuje aktivity pobočky od činnosti spojené s poskytováním služeb. Takový podnik musí zvážit potřebu nakládat s takovým majetkem, pokud dojde ke změně ekonomických podmínek oproti době, kdy byla pobočka založena. Břemena, která vznikají v souvislosti s tímto, ovlivňují, byť nepřímo, provozování činnosti samostatně výdělečné osoby v rámci článku 52 (dnes 49) Smlouvy.“*<sup>86</sup>

Komise i generální advokát byli toho názoru, že svobodu usazování je třeba vykládat široce a jde tedy o situaci negativního usazení v členském státě, tj. opuštění členského státu a ukončení veškerých aktivit provozovaných v daném členském státě nebo přesunutí veškerých aktivit do jiného členského státu.

Dále nebyla německá společnost negativně zasažena přímo, neboť poplatníkem daně z pozemků byl holandský nabyvatel. Je ovšem zřejmé, že daň byt' uvalená na nabyvatele vytváří tlak na kupní cenu za pozemky. Má tudíž přímý dopad na kupní cenu prodávaných

---

<sup>85</sup> Halliburton Seviles, C-1/93, bod 10

<sup>86</sup> Stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 10. února 1994, Halliburton Seviles, C-1/93, bod 18

pozemků.<sup>87</sup> Vzhledem k tomu, že tato nevýhoda byla přímo spojena s umístěním sídla v jiném členském státě a že pro toto rozdílné zacházení neexistovaly žádné objektivní důvody, jež by tento postup ospravedlňovaly, jedná se o případ nepřímé diskriminace.

Holandská vláda se proti výtce o nepřímé diskriminaci bránila tím, že by bylo příliš obtížné posoudit, jestli daná společnost splňuje podmínky dané nizozemským právem, tedy že se jedná o společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost. Tehdejší evropské právo nebylo a není ani dnes v tomto bodě harmonizováno. Tento názor nebyl přijat. Je zřejmé, že obtíže spojené se zjištěním, zda se jedná o podobné subjekty, není dostatečně závažný důvodem pro nepřiznání daňové výhody. Výkladem a porovnáním forem právních osob lze dojít dostatečně uspokojivých výsledků.<sup>88</sup>

### 6.2.1 Dopady rozsudku *Halliburton Services*

Ačkoliv je skutková podstata tohoto případu složitější, jedná se v jádru o velmi podobný problém jako ve věci *Avoir fiscal*. Pokud by totiž koncern Halliburton rovnou zvolil v Nizozemí formu společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, dosáhl by na daňové zvýhodnění. Jelikož však v daném případě zvolil stálou provozovnu na daňové zvýhodnění, nedosáhl na něj. ESD tedy poměřoval stejný problém převlečený do jiného kabátu. Při posuzování, zda nedochází k porušení svobody usazování, je vhodné položit si otázku: Vede dané zákonné ustanovení k situaci, kdy bez objektivních ospravedlnitelných důvodů je pro nerezidenta výhodnější zvolit určitou formu usazení?

Dalším důležitým aspektem je negativní svoboda usazování, tj. možnost volně opustit určitý členský stát nebo změnit členský stát, ve kterém je osoba usazena. Členský stát nesmí klást diskriminační podmínky, které by zvyšovaly náklady přesunu činnosti z jednoho státu do státu druhého.

### 6.3 Royal Bank of Scotland – daňová sazba

Svůj postoj k svobodě usazování v jakékoliv formě drží ESD konzistentně. Zatímco v případě *Avoir fiscal* se jednalo o možnost snížit svou daňovou povinnost, případ *Royal Bank of Scotland* potvrdil zřejmou skutečnost, že různé daňové sazby pro stálou

---

<sup>87</sup> Stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 10. února 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, bod. 24

<sup>88</sup> Stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 10. února 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, bod 21-22

provozovnu a subjekt s daňovým domicilem v hostitelském státě jsou v rozporu s právem Evropského společenství (EU).

Tehdejší řecké daňové předpisy stanovovaly, že domácí akciové společnosti, jež vydaly registrované akcie nebo upsaly akcie na Athénské burze, byly zdaněny sazbou 35 %. Zahraniční společnosti bez ohledu na formu podléhaly daňové sazbě ve výši 40 %. Royal Bank of Scotland plc (RBOS) provozovala svou činnost v Řecku skrze pobočku. Při podání daňového přiznání uplatnila RBOS výhradu, že by v souladu s právem Evropského společenství měla podléhat rovněž daňové sazbě ve výši 35 %. Výhrada byla zamítnuta. Proti rozhodnutí podala RBOS odvolání. Příslušný soud se obrátil na ESD s předběžnou otázkou, stručně řečeno: „*Je řecký stát oprávněn aplikovat rozdílné daňové zacházení na zahraniční společnosti?*”<sup>89</sup>

Řecko postavilo svou obranu na přeformulování otázky položené ESD. V pojetí řecké vlády měla otázka znít: „*Současné právo Společenství ohledně přímého zdanění, (...), nebrání členským státům v uvalení stejné daňové sazby na zahraniční akciové společnosti, jaká se běžně uplatní na akciové společnosti domácích akciových společností bez možnosti umožnit jim požívat sníženou daňovou sazbu aplikovatelnou skrze výjimku pro určité domácí akciové společnosti.*”<sup>90</sup>

Hlavní část obrany řecké vlády tkvěla v tom, že mezi společnostmi podnikajícími prostřednictvím stálé provozovny a společnostmi usídlenými v Řecku je zásadní rozdíl. Tento rozdíl ospravedlňuje nerovné zacházení (přímou diskriminaci). Řecko argumentovalo, že celosvětové příjmy řeckých společností podléhají zdanění v Řecku, zatímco zahraniční společnosti mají pouze omezenou daňovou povinnost.<sup>91</sup> ESD se s touto námitkou vyrovnal následovně: „*[omezená daňová povinnost], která vychází z omezené daňové suverenity státu, v němž vzniká příjem, ve vztahu k suverenitě státu, kde má společnost sídlo, nebrání jako taková těmto dvěma kategoriím společností v tom, aby byly považovány ve všech ostatních věcech za sobě rovné a aby byly ve srovnatelné situaci co do metody určení daňového základu.*”<sup>92</sup>

Od samého počátku je zřejmé, že v daném případě dochází k přímé diskriminaci. Není tudíž ani možné odvolat se na závažné důvody, které k dané nerovnosti směřují. I řecká obrana byla ve své podstatě velmi slabá a nebyla schopna předložit žádné relevantní argumenty pro

---

<sup>89</sup> Stanovisko generálního advokáta Albera k případu C-311/97

<sup>90</sup> Stanovisko generálního advokáta Albera k případu C-311/97 čl. 19

<sup>91</sup> ROBS C-311/97 bod 29

<sup>92</sup> ROBS C-311/97 bod 29

nerovné zacházení.<sup>93</sup> Navíc bylo třeba zohlednit i skutečnost, že domácí řecké banky pod daňové zvýhodnění spadaly v podstatě automaticky, neboť jejich akcie musely být povinně kótovány na Athénské burze.

ESD proto rozhodl: „Články 52 a 58 Smlouvy [současné články 43 a 65 Lisabonské smlouvy - pozn. aut.] musí být vkládány tak, že brání zákonodárství členského státu, [...], které v případě společností sídlících v jiném členském státě a provozujících podnikatelskou činnost v prvním členském státě skrze stálou provozovnu zde umístěnou, vylučuje možnost využít nižší daňovou sazbu na zdanitelné příjmy poskytovanou pouze společností sídlícím v prvním členském státě, jestliže zde není žádný objektivní rozdíl mezi oběma kategoriemi, který by ospravedlňoval takto rozdílné zacházení.<sup>94</sup>”

### 6.3.1 Dopady rozsudku *Royal Bank of Scotland*

To, že ESD rozhodl, že v daném případě bylo porušeno právo na svobodu usazování, není překvapující a odpovídá to i výkladu v kapitolách 6.1 a 6.2. Za shodných podmínek bylo totiž zaručeno řeckým bankám nižší zdanění než bankám podnikajícím v Řecku skrze stálou provozovnu. Důležitý je ovšem další dopad, jelikož ke dni rozsudku bylo podobným způsobem zacházeno i v dalších členských státech. Rozsudek ovšem dal jasný signál, že dvojí daňová sazba je nepřijatelná.<sup>95</sup> Tento vývoj byl následně potvrzen i dalším očekávaným rozsudkem *CLT-UFA v Finanzamt Köln-West*, C-253/03.

## 6.4 Nedaňový aspekt formy usazení

Omezení svobody volby usazení může mít i nedaňovou povahu, může se týkat i odvodů, které mají daňovou povahu. V případě *CIBA* C-96/08 měla maďarská mateřská společnost stálou provozovnu v ČR. V České republice odváděla CIBA příspěvek na veřejnou politiku zaměstnanosti. Při daňové kontrole u společnosti v Maďarsku bylo zjištěno, že CIBA nezahrnuje do vyměřovacího základu pro příspěvek na odborné vzdělávání mzdové náklady za české zaměstnance, ač k tomu byla společnost dle maďarského práva povinna. CIBA se proti výsledkům kontroly bránila tím, že ekvivalentní příspěvek odvádí za české zaměstnance v České republice, čímž dochází ke dvojímu „zdanění” a dále pak, že nemůže společnost využít

<sup>93</sup> Stanovisko generálního advokáta Albera k případu C-311/97 bod 51

<sup>94</sup> ROBS, C-311/97 bod 34

<sup>95</sup> EICKER, Klaus. EC Tax Scene: European Court of Justice Continues to Strengthen the Situation of Permanent Establishments. s. 116

zvýhodnění vyplývající z odborného vzdělávání organizovaného službami maďarského vnitrostátního trhu práce a je vyloučeno, aby organizovala praktický výcvik, uzavírala smlouvy o vzdělávání nebo poskytovala podpory na rozvoj a tím snížila svou povinnost.

Předně se ESD zabýval otázkou, zda se může příspěvek považovat za přímou daň navzdory skutečnosti, že je jedním z odváděných do složky veřejného fondu určeného na odborné vzdělávání, který je oddělen od státního rozpočtu, a jednak že existuje přímá vazba mezi příspěvkem a platbami z takového fondu, které jsou určeny pro zařízení odborného vzdělávání nebo výcviku v souladu s vnitrostátním právem, čili je zde jisté ekvivalentní protiplnění.

*„Přitom ani okolnost, že příspěvek na odborné vzdělávání se vypočte na základě mzdových nákladů povinných společností, a nikoliv na základě jejich příjmů nebo zisku, ani skutečnost, že je odváděn do fondu mimo centrální rozpočet státu, který je určen pro konkrétní využití, samy o sobě nemohou vyloučit, že příspěvek na odborné vzdělávání náleží do oblasti přímých daní.“<sup>96</sup>* Pro vyloučení pochybností musí tuzemský soud zjistit, zda se jedná přímo o ekvivalentní platbu či nikoliv. Na základě tehdy dostupných podkladů měl ESD za to, že se o poplatek nejedná, poněvadž existovala diskreční pravomoc státu v tom, v jakém rozsahu budou příspěvky a plnění z fondu poskytnuty.

Dále je také třeba zkoumat, zda příspěvek na odborné vzdělávání je odváděn povinnými subjekty za tím účelem, aby jim – nebo jejich zaměstnancům – bylo přiznáno přímé zvýhodnění, anebo zda je poskytován k financování státního fondu či jiné organizace, které poskytují podpory zařízením odborného vzdělávání v hostitelském státě. Pokud by se totiž jednalo o poplatek odváděný za každého zaměstnance a v jeho prospěch (a nikoliv jak je v daném případě z celkových mzdových nákladů), jednalo by se zřejmě o omezení pohybu dotčené v rozsudku *Arblade C-369/96*. Taková povinnost totiž vede k dodatečným nákladům a administrativní a ekonomické zátěži pro subjekty se sídlem v jiném členském státu s tím výsledkem, že takové podniky nejsou z hlediska hospodářské soutěže ve stejném postavení ve srovnání se zaměstnavateli usazenými v hostitelském členském státu, a tudíž mohou být odrazovány od toho, aby tam poskytovaly služby.<sup>97</sup>

K argumentu, že v Maďarsku i v ČR je CIBA podrobena obdobným platbám, se ESD dle očekávání vyjádřil ve smyslu, že se jedná o souběžný výkon daňových pravomocí, čímž není evropské právo dotčeno.

---

<sup>96</sup> CIBA, C-96/08 bod 23

<sup>97</sup> CIBA, C-96/08 bod 30-32

Příspěvek na odborné vzdělávání není předmětem česko-maďarské SZDZ. ESD na tomto základě dovodil, že daňová povinnost neupravená v SZDZ je plně v pravomoci členského státu sídla subjektu. Možnost čerpání výhod plynoucích z příspěvku odvedeného v Maďarsku musí být případně rovněž sjednána v SZDZ a nezakládá proto žádnou nerovnost.

Klíčovým však ESD shledal argument týkající se nemožnosti snížit vyměřovací základ pro odvod příspěvku odborného vzdělávání. Základním předpokladem pro snížení příspěvku na odborné vzdělávání by bylo organizování vzdělávání pro české zaměstnance na území Maďarska a v souladu s maďarským vzdělávacím systémem. Za těchto podmínek je zřejmé, že by podobné vzdělávání bylo pro české pracovníky zcela neúčelné a nesené náklady by zřejmě převyšovaly přínos. Na tomto základě lze mít za to, že stálá provozovna nemůže uplatnit výhody poskytované subjektům usazeným v domovském členském státě, tudíž v praxi může být stálá provozovna odrazována od usazení se v členském státě.

V důsledku toho judikoval ESD, že právo Společenství: *„brání právní úpravě členského státu, podle které je podnik, jehož sídlo se nachází v tomto členském státu, povinen platit takový příspěvek, jako je příspěvek na odborné vzdělávání, jehož výše se vypočte na základě jeho mzdových nákladů včetně mzdových nákladů týkajících se organizační složky tohoto podniku, která má sídlo v jiném členském státu, pokud takový podnik v praxi není s to v souvislosti s takovou organizační složkou využívat možnosti stanovené uvedenou právní úpravou ke snížení uvedeného příspěvku nebo k nim mít přístup.“*<sup>98</sup>

## 6.5 Futura Participations

*Futura Participations and Singer v Administration des contributions (C-250/95)*

Futura a Singer jakožto nadnárodní společnosti chtěli uplatnit v Lucembursku, kde měly rovněž své stálé provozovny, ztráty z předchozích let. Lucemburské předpisy stanovovaly, že nerezident, který chce uplatnit ztráty, musí být schopen prokázat, že jsou ztráty vázány přímo na provozovny v Lucembursku a že tyto provozovny vedly účetnictví v letech, na něž ztráta připadla, v souladu s lucemburskými účetními předpisy. Pokud však nerezident neuplatňoval ztráty, nebyl povinen vést separátní účetnictví a mohl stanovit výši na základě poměrného stanovení výše příjmů provozovny.

---

<sup>98</sup> CIBA, C-96/08 bod 49

Futura a Singer vedly účetnictví centrálně a jejich provozovny nevedly účetnictví zvlášť. Oba subjekty se proto rozhodly, že uplatní ztrátu poměrným způsobem. Tento postup lucemburský správce daně odmítl.

Otázka, kterou měl ESD v daném případě vyřešit, zněla, zda není v rozporu s právem Evropského společenství, aby bylo požadováno, že ztráty minulých let budou přímo ve vztahu ke stálé provozovně sídlící v hostitelském státě a zda není v rozporu s právem Společenství požadavek, aby daná provozovna vedla účetnictví v souladu s účetními předpisy hostitelského státu.

ESD bez dalšího uznal jako relevantní požadavek, aby byly ztráty vázány na stát sídla provozovny. Argument ESD zněl, že systém, ve kterém pouze příjmy a ztráty mají souvislost se státem zdroje příjmu, je v souladu s daňovým principem teritoriality. Důsledky plynoucí z tohoto systému tudíž nemohou být považovány za diskriminaci.<sup>99</sup>

Na druhou stranu se předmětem sporu staly právě povinnosti vést účetnictví. Lucemburská daňová správa se domáhala skutečnosti, že není možné, aby byl řádně zjištěn daňový základ, když každý stát má jinak nastavené podmínky pro uznání nákladů a výdajů apod. Proti tomuto argumentu stála Komise, která se domnívala, že daňová správa se může kdykoliv obrátit na správu členského státu, kde je daňový subjekt rezidentem, a ověřit u ní potřebné údaje.

ESD v této věci rozhodl šalamounsky. Nerezident sice může uplatnit ztráty poměrným způsobem, ovšem vzhledem k tomu, že tato metoda je nepřesná, může hostitelský stát požadovat, aby přesně a jasně doložil, že výše ztrát, jež uplatňuje, odpovídá v souladu s národními pravidly ohledně výpočtu výnosů a nákladů, jež byly platné pro dané účetní období, skutečně výši ztrát, které nerezident v členském státě utrpěl.

Na jednu stranu je výsledek logický a bojuje proti nesmyslnosti dané úpravy. Daňový subjekt nemusí na začátku účetního období vědět, zda bude mít ztrátu či nikoliv. Z opatrnosti by tedy měli všichni nerezidenti vést speciální účetnictví pro své provozovny. Na druhou stranu podmínky stanovené soudem v podstatě činí povinnost své účetnictví alespoň následně uvést do souladu s účetnictvím hostitelského státu. Jiné prostředky prokazování nezbývají. Ve své podstatě se tudíž jedná o vítězství Lucemburska. Jedno z prvních vítězství, kdy členský stát uspěl s argumentací, že omezení nerezidentů jsou nezbytná pro omezení daňových úniků a pro správné stanovení daně. Jedná se i o jistou výjimku, neboť stanovená výše ztrát má samozřejmě značné dopady na daň odvedenou ve státě zdroje příjmů.

---

<sup>99</sup> Futura Participation, C-250/95 bod 21-22

Bez možnosti být schopen doložit výši své daňové povinnosti si lze jen stěží představit výkon daňové správy, proto je daný případ jasným vymezením limitu, který není možno překročit, neboť by bylo pro státy jen velmi obtížné vybírat daně v souladu s jejich legislativou. Tento argument efektivního výkonu daňového dozoru byl potvrzen i následující judikaturou jako přípustné ospravedlnění nepřímé diskriminace.<sup>100</sup> Je však třeba upozornit na to, že je nezbytné rozlišovat mezi efektivním výkonem daňového dozoru a obtížností získat potřebné informace. Pro účely výměny informací mezi členskými státy slouží směrnice o spolupráci v oblasti daní 2011/16/EU, ESD doposud nikdy nepřijal ospravedlnění diskriminace založené na snaze odstranit praktické potíže spojené se získáváním informací od subjektu.<sup>101</sup>

Argument teritoriality (omezené daňové povinnosti vůči státu zdroje) byl v případě *Futura Participation* užit poprvé. Jeho aplikace nebyla nadále konzistentní. Povětšinou se omezovala na možnost odmítnout fyzickým osobám s omezenou daňovou povinností daňové zvýhodnění ve státě, kde podléhaly jen omezené daňové povinnosti. V pozdější judikatuře<sup>102</sup> došlo v jistém smyslu k obnovení tohoto argumentu (ospravedlnění),<sup>103</sup> ačkoliv byl velmi úzce propojen s jinými důvody – soudržnost daňového systému, vyvážené rozdělení daňových pravomocí.

### 6.5.1 Nejdůležitější problémy a revize extenzivního výkladu

Na rozsudcích uvedených v této části se ukazují základní zásady, kterými je veden ESD při posuzování případů stálých provozoven. Hlavní snahou je především zachování rovnosti mezi formami usazení a to ve všech aspektech, jak uvidíme později, nikoliv však bezvýjimečně. Subjekty nesmí být omezovány ve volbě formy usazování, a to přímo ani nepřímo. Shora uvedené rozsudky názorně předvádějí široké chápání svobody usazování, chápanou i jako svobodu za stejných podmínek určitý členský stát opustit. Tato judikatura položila základní kameny pro ingerenci ESD do daňových otázek a otevřela širokou cestu pro uplatnění zásad evropského práva v daňové oblasti. Jak je ovšem naznačeno výše, předznamenaly tyto rozsudky možná až příliš široké chápání svobod usazování, jež mohly u subjektů vyvolat přehnaná očekávání o naprosté rovnosti stálé provozovny s ostatním formami usazení nebo existenci možnosti využívat volně i zlovolně daňových výhod ostatních členských států. Široké chápání

---

<sup>100</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 71

<sup>101</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 80

<sup>102</sup> Např. KR Wannsee, C 157/07 nebo Marks & Spencer C-446/03

<sup>103</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 74



svobod pak vedlo při některých problémech, jež z něho vyplývají, k některým krkolomnějším odůvodněním při revizi tohoto názoru.

## 7 TROJSTRANNÉ PŘÍPADY

### 7.1 Saint Gobain a Columbus Container

Francouzská společnost Saint Gobain zřídila svou stálou provozovnu na území Německa. Tato stálá provozovna vlastnila podíly na jedné americké společnosti a dvou německých společnostech. Skrze německé společnosti proudily do stálé provozovny zisky ze zahraničních dceřiných společností v USA, Švýcarsku, Rakousku a Itálii.

V řízení před soudem se společnost Saint Gobain bránila proti postupu, jenž spočíval v tom, že německý Spolkový finanční úřad neudělil při zdanění stálé provozovny (do níž proudily zisky ze zahraničí) výhody zamezující dvojímu zdanění, jež byly uděleny německým rezidentům, a to:

- a) uplatnit dle SZDZ metodu vynětí na německou korporační daň na příjmy z USA a Švýcarska;
- b) uplatnit daňový zápočet na zahraniční korporační daň uvalenou na zisky zahraničních dceřiných společností;
- c) nezahrnout pro účely kapitálové daně do obchodního majetku podíl na americké dceřiné společnosti držený po dobu alespoň deseti let.

Německo se bránilo následujícími argumenty:

- a) Je zásadní rozdíl mezi společnostmi a stálou provozovnou, a to z důvodu omezeného rozsahu zdanění ve státě zdroje oproti celosvětovému zdanění příjmů rezidenta.
- b) Napadená ustanovení mají za cíl zabránit dvojímu zdanění. Dle názoru německé vlády je více v zájmu státu sídla společnosti, aby nedošlo k dvojímu zdanění. Je tudíž odpovědností státu sídla společnosti, aby odstranil následky dvojího zdanění, které mohou být neseny jeho rezidentem. Tento stát má započíst ztrátu způsobenou odvedením daně v zahraničí, neboť zdaňuje veškeré aktivity rezidenta na rozdíl od státu zdroje příjmu. Jinými slovy, německá vláda se snažila zabránit snížení příjmů ze zdanění stálých provozoven a přenést odpovědnost na stát sídla společnosti.

Tyto argumenty byly vyvráceny, neboť ani v tomto případě nebyl shledán žádný objektivní ospravedlnitelný důvod pro diskriminaci spočívající v neposkytnutí stejných výhod stálé provozovně, jaké byly poskytnuty rezidentům. Pouze obecný odkaz na celosvětové zdanění v jiném státě a zdanění dle státu zdroje není dostatečné. Rovněž argument přenesení povinnosti na jiný členský stát nebyl shledán dostatečným. To již z důvodů uvedených v rozsudku *Avoir fiscal*, že není možné odvolávat se na povinnosti druhého státu

předcházet dvojímu zdanění a že snížení příjmů rozpočtů žalovaného státu není dostatečně závažným odůvodněním nerovnosti v jinak srovnatelné situaci dvou subjektů. Snížení daňového příjmu členského státu jakožto argument ospravedlňující diskriminaci ESD nepřijal ani v jiných případech a lze jej považovat za ustálený judikaturní závěr.<sup>104</sup>

Důvodem pro nerovné zacházení není ani rozdílné zacházení s příjmy ze stálé provozovny, jejíž příjmy jsou ze státu zdroje převáděny bez srážkové daně a ani dále nejsou předmětem zdanění ve státě zdroje, na rozdíl od rezidentů státu sídla provozovny, kteří při vyplácení mohou být podrobeni srážkové dani. Zároveň pokud nebudou vypláceny dividendy korporace, která je rezidentem, do zahraničí, budou jejich příjmy zdaněny i jako příjem jejich společníků. ESD toto odmítl s tím, že odkaz na jinou výhodu, kterou stálá provozovna čerpá v jiném případě, nemůže být důvodem pro porušení povinnosti členského státu.

Na obhajobu Německa byl vznesen ještě argument namítající, že výhody z SZDZ spadají do výlučné pravomoci členských států a že se na ně vztahuje reciprocita. Členské státy totiž sjednávají navzájem nebo s třetími zeměmi SZDZ, jež vespolek tvoří určitý systém, který jako celek slouží k zabránění dvojího zdanění nebo brání získávání neoprávněných výhod zneužíváním daňových výhod poskytovaných jinými státy. Reciprocita se odráží zejména ve stavu, ve kterém si v rámci tohoto systému stát sídla provozovny sjedná výhodnější podmínky nežli s jinými státy. Rovnováha v systému sjednaných SZDZ může být tímto narušena, neboť může vést k tomu, že výhody rezidentů budou těžit i rezidenti států, které nesjednaly stejné výhody ve svých SZDZ pro své rezidenty.

ESD v odpovědi na tento argument potvrdil zásadu, že dva členské státy si nemohou sjednat smluvně povinnosti odlišně od primárního práva EU – zásada přednosti primárního práva EU před mezinárodním smluvním právem. Ve vztahu k třetím zemím (v daném případě USA a Švýcarsko) došel k závěru, že není v rozporu s danými SZDZ, aby byly výhody jednostranně Německem rozšířeny i na nerezidenty. Čímž ESD nevyřešil otázku, kdy pomocí stálé provozovny může dojít k čerpání výhod ze systému sjednaných SZDZ, který počítá i se zdaněním ve smluvních zemích. Subjekt využívající stálou provozovnu tak může obejít nastavení systému a vyhnout se zamýšleným dopadům, tedy zejména dosáhnout nižšího zdanění.

ESD nakonec věc uzavřel následující právní větou: „... *Smlouva zakazuje vynětí stálé provozovny společnosti s ručením omezeným v Německu mající sídlo v jiném členském státě*

---

<sup>104</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 81

možnosti požívat za stejných podmínek jako společnosti s ručením omezeným se sídlem v Německu daňové výhody ve formě:

- vynětí z daně z příjmů právnických osob ohledně dividend společností založených v jiném nečlenském státě stanovených ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s nečlenským státem,
- německými zákony poskytovaného započtení daně z příjmů právnických osob vyměřených v jiném státě než ve Spolkové republice Německo ze zisků společnosti tam založené, proti německé dani z příjmů právnických osob,
- německými zákony poskytovaného vynětí z daně z kapitálu společnosti založené v jiném nečlenském státě.<sup>105</sup>“

*Saint Gobain* logicky rozvířil novou debatu ohledně kompetencí ESD v daňových záležitostech.

Rozsudek *Saint Gobain* se zabýval trojstranným případem. V takovém případě se jedná o tři státy: stát rezidenta, stát sídla provozovny a stát zdroje. Problematické v tomto vztahu je právě postavení stálé provozovny vůči státu, kde sídlí. Komentář k Vzorové smlouvě OECD nabízí (a tehdy nabízel) dvě možná řešení. První řešení spočívalo v možnosti nepřiznat stálé provozovně statut rezidenta. Aby bylo zabráněno diskriminaci stálých provozoven v rámci trojstranných situací, musí pak být stálým provozovnám poskytnuty daňové zápočty na pasivní příjmy získané ze třetích zemí.<sup>106</sup> Tyto zápočty však musí poskytnout stát rezidenta na základě SZDZ mezi státem rezidenta a státem zdroje. K tomuto, Vzorovou smlouvou OECD přípustnému, postoji se přiklánělo i Německo ve své obraně – argumentem o přenesení povinností. Druhý přístup, který zastával jednoznačně ESD, předpokládá právě povinnost udělení stálé provozovně statutu rezidenta. I komentář k Vzorové smlouvě OECD upozorňuje, že některé státy se tomuto přístupu vyhýbají, neboť se obávají, že bude zneužit ke snižování daňového zatížení nadnárodních skupin. Z tohoto pohledu se výklad poskytnutý v případě *Saint Gobain* může zdát revoluční.

Hlavní obavou členských států bylo, zda rozsudek *Saint Gobain* nebude mít za následek snížení celkového daňového zatížení v rámci trojstranných případů. Z toho důvodu provedl H. E. Kostenese z nizozemského ministerstva financí sérii modelových příkladů, na nichž názorně předvedl, že v případě trojstranných situací obecně nedojde ke změně daňového zatížení, pouze dojde k redistribuci příjmu a pravomocí mezi jednotlivými státy. Kostenese rovněž dospěl k

---

<sup>105</sup> *Saint Gobain*, C-307/97, bod 63

<sup>106</sup> Komentář k modelové smlouvě OECD k článku 24 (C). 51-54

závěru, že daňové zatížení se sníží v případě, že daňové zatížení mezi státem sídla provozovny a státem zdroje příjmů bude nižší než daňová povinnost sjednaná mezi státem rezidentství a státem zdroje příjmů a současně stát rezidentství nekompensuje toto snížení daňového zatížení zvýšením daně, tj. aplikuje metodu vynětí.<sup>107</sup>

Z uvedeného vyplývá, že kromě redistribuce pravomocí má rozsudek *Saint Gobain* praktický dopad pouze v případě, že stát rezidentství uplatňuje metodu vynětí. Při aplikaci metody zápočtu je ve své podstatě rovné zacházení ve státě sídla provozovny (z pohledu celkového daňového zatížení) zcela zbytečné, neboť v konečném důsledku daňový subjekt uhradí stejnou daň (ač samozřejmě bude takto třeba některý stát ochuzen, to však, jak již řečeno, není dostatečný důvod pro zpochybnění této praktiky u ESD). Pokud by byl rozsudek brán zcela do důsledků, tj. aby opravdu provozovna mohla čerpat výhody státu svého sídla, nemůže stát rezidentství uplatnit metodu zápočtu. Je tedy možno mít za to, že metoda zápočtu není v tomto ohledu v souladu s judikaturou ESD, poněvadž je překážkou svobodě usazování (brání čerpání výhod ve státě zdroje).

Takový výklad je sice přijatelný, ale byl by v zásadním rozporu celou praxí SZDZ. I právo EU nahlíží metodu daňového zápočtu a metodu vynětí za rovnocenné postupy (srovnej např. směrnici 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států).

V rozsudku *Gilly* (C-336/96), který se týkal právě článku 23B Vzorové smlouvy OECD, jenž upravuje metodu zápočtu, dospěl ESD k závěru, že metoda zápočtu je přijatelná. V daném případě ESD judikoval, že pokud tato metoda zamezení dvojího zdanění zapříčiňuje, že přeshraniční pracovníci jsou v méně výhodném postavení, než by byli, kdyby vykonávali svou činnost výhradně ve svém domovském státě, je toto pouze nevyhnutelný důsledek rozdílů, které mohou vzniknout v neharmonizované oblasti. Nevýhodné postavení daňového subjektu v případě *Gilly* bylo ovšem způsobeno rozdílnými daňovými sazbami v Německu a ve Francii, nikoliv samotnou metodou zápočtu. Metoda zápočtu proto nebyla přímo předmětem přezkumu.

Bylo by možné říci, že za touto problematikou udělal konečnou tečku rozsudek ve věci *Columbus Container* C-298/05. V dané věci měla německá osobní společnost Columbus v Belgii stálou provozovnu. V SZDZ mezi Německem a Belgií byla sice sjednána metoda vynětí s výhradou progrese. Německo však ve svém vnitrostátním zákonodárství mělo ustanovení, které definovalo, že pokud příjmy zahraniční stálé provozovny podléhají malému zdanění, tj. zdanění nedosahuje nejméně 30 % ve státě sídla provozovny, aplikuje se na takové příjmy

---

<sup>107</sup> KOSTENESE, H. E. The Saint-Gobain case and the application of tax treaties. s. 220-232

metoda zápočtu. Nahrazení metody zápočtu znamenalo pro dotčené osoby zvýšení daňové zátěže o 53 %. Columbus argumentoval shora uvedenými vývody ohledně metody zápočtu, zejména tedy omezením svobody usazování.

ESD nejprve vyhodnotil, že užití metody zápočtu není v rozporu se zásadou diskriminace, a to ani na základě místa usazení, tak ani z rozdílného postavení dvou osob ve srovnatelné situaci, neboť pravidla na uplatnění daňového zápočtu nestanovila žádné takové rozdílné zacházení.

Columbus dále namítal, že aplikace daňového zápočtu dle německé vnitrostátní úpravy vede k narušení volby ohledně usazování společností v různých členských státech. S tímto argumentem se ESD vypořádal tvrzením, že členské státy jsou nadány jistou autonomií v oblasti daňového práva. „*Svoboda společnosti zvolit si mezi různými členskými státy, kde se usadí, neznamená, že tyto členské státy musí přizpůsobit svůj vlastní daňový systém různým daňovým systémům jiných členských států, aby zajistily, že společnost, která se rozhodne usadit se v daném členském státě, byla na vnitrostátní úrovni zdaňována stejně jako společnost, která se rozhodla usadit se v jiném členském státě.*”<sup>108</sup>

ESD proto uzavřel, že svoboda usazování a svoboda volného pohybu kapitálu „*musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňovým právním předpisům členského státu, na jejichž základě příjmy tuzemského rezidenta pocházející z kapitálových vkladů do provozovny, která má sídlo v jiném členském státě, nejsou navzdory existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s členským státem sídla této provozovny osvobozeny od vnitrostátní daně z příjmu, ale podléhají vnitrostátnímu zdanění se zápočtem daně zaplacené v jiném členském státě.*”<sup>109</sup>

ESD byl v daném případě postaven před velmi ožehavou otázkou. Pokud by ji rozřešil jinak, než je uvedeno výše, zapříčinil by malou revoluci v systému SZDZ a mezinárodního zdanění EU. Závěr, který ESD učinil, je proto pochopitelný. Bohužel ovšem nezapadá do systému jeho judikatury a jeho odůvodnění značně pokulhává.

V této věci je totiž nutno vzít v potaz i rozsudek *Cadbury Schweppes* C- 194/04, který se sice netýká přímo situace stálých provozoven, ale ve velmi obdobné situaci stanovil nové pravidlo týkající se rovného zacházení.

V daném případě britská mateřská společnost založila dceřinou společnost v Irsku. Tato dceřiná společnost se v Irsku kvalifikovala pro zvýhodněnou daňovou sazbu 10 %. Dle právní úpravy ve Velké Británii platí, že je-li dceřiná společnost v zahraničí podrobena „nižší úrovni

---

<sup>108</sup> Columbus Container, C - 298/05 bod 51

<sup>109</sup> Columbus Container, C - 298/05 bod 57

zdanění”, bude mateřská společnost zdaněna i ze zisků této dceřiné společnosti (byť zvýhodněnou 3/4 sazbou). V ostatních případech mateřská společnost zisky ani dividendy danit nemusela.

ESD provedl srovnání dvou přeshraničních situací a došel k závěru, že tento přístup je neslučitelný s vnitřním trhem. Dle ESD došlo k daňovému znevýhodnění, i když zdanění, kterému podléhala mateřská společnost s dceřinou společností v daňově příznivějším členském státě, bylo nižší, než jakému by byla mateřská a dceřiná společnost podrobena ve Velké Británii. Hlavním argumentem pro toto rozhodnutí bylo, že za těchto podmínek by byl členský stát oprávněn *de facto* zvolit jiné členské státy, v nichž „*mohou tuzemské společnosti zakládat dceřiné společnosti, za využití daňového režimu použitelného v hostitelském členském státě.*”<sup>110</sup> Protože členské státy tímto daňové subjekty odrazují od usazování v jiných členských státech a v podstatě nahrazují jiné mechanismy, které v EU mají bránit škodlivé daňové soutěži. Škodlivá daňová soutěž může být řešena skrze řízení před komisí např. jako druh nedovolené státní podpory – jak je ku příkladu vidět na aktuálních kauzách s nadnárodními společnostmi usazenými v evropských „daňových rájích” – třeba ve věci Apple<sup>111</sup>. To, že tyto procesy jsou časově náročné a nejedná se o preventivní ani efektivní a tedy i konečné řešení, je otázka jiná.

Přímé daně mimoto nejsou harmonizovanou oblastí. Určitá míra soutěže je tedy přípustná. Snaha předejít snížení daňového příjmu členského státu rovněž není důvodem pro přijetí opatření, která jsou v rozporu se svobodou usazování.

ESD ovšem tuto judikaturu nereflektoval, ani se nevyjádřil, proč tuto judikaturu nezohlednil. Jak již bylo uvedeno, zohlednil pouze porovnání domácí situace a došel k závěru, že není rozdíl v zacházení mezi zahraničními a tuzemskými subjekty skrze metodu zápočtu. Částečně se přeshraniční situace dotkl argumentem, že státy nemusí zajišťovat stejnou úroveň zdanění. To, že je fakticky činěn rozdíl mezi jednotlivými subjekty podle toho, v jakém členském státě se usazují, ponechal zcela bez povšimnutí.

Dle mého názoru nezvolil ESD v případě *Saint Gobain* zcela vhodné řešení, neboť jeho závěry lze jen těžko podložit jeho dosavadní judikaturou a aplikace daňového zápočtu za účelem „dovornání daňového zatížení” není možné bez dalšího akceptovat.

---

<sup>110</sup> Stanovisko generálního advokáta Mengozziho, *Columbus Container*, C-298/05 bod 116

<sup>111</sup> Rozhodnutí Komise C(2016) 5605 ze dne 30. srpna 2016, o státní podpoře SA.38373 (2014/C) poskytnuté Irskem společnosti Apple

Zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že v souladu s rozsudkem *ICI C-264/96* mají členské státy rovněž právo vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace.<sup>112</sup> Při současném nastavení podmínek daných ESD by členské státy měly především směřovat tímto směrem, nikoliv v podstatě suplovat funkce Komise při řešení škodlivé daňové soutěže.

V daném případě je třeba vyjádřit se i k pohledu ESD, že dané znevýhodnění vyplývá z existence souběžného výkonu daňových pravomocí dvou států jako v rozsudku *Kerckhaert-Morres C-513/04*. Neboť je rozdíl mezi souběžným výkonem pravomocí a výkonem pravomocí bez specifického záměru a za účelem omezení práva usazování se v jiném členském státě nabízejícím daňové výhody.

V tomto případě se neztotožňuji ani se závěrem, že za daného rozsahu harmonizace nikdy nebude skrze dvoustranné smlouvy dosaženo ideálního řešení. Sjednávání SZDZ je plně volbou daného členského státu, přičemž lze identifikovat určité oblasti SZDZ, jež jsou vyloučeny z přezkumu. Do těchto oblastí spadá metoda zabránění dvojímu zdanění, a to bez ohledu na to, jakou diskriminaci zapříčiní.<sup>113</sup>

### 7.1.1 Čistě vykonstruované operace

Nad rámec výše uvedeného je třeba uvést, že judikatuře *Cadbury Schweppes* a *ICI* rozvinul ESD argumentaci ospravedlňujícího důvodu, spočívajícího ve snaze členského státu zamezit zneužití daňových výhod v jiných členských státech. Členské státy se mohou úspěšně dovolávat tohoto uspořádání, pokud platí, že:

- a) subjekt může z nadnárodního uspořádání těžit daňovou výhodou,
- b) subjekt využívá své nadnárodní struktury pouze čistě účelově (čistě vykonstruovaná operace) a
- c) opatření státu má pouze za cíl předejít podvodnému jednání.<sup>114</sup>

Toto ospravedlnění, projde-li testem přiměřenosti, může obstát samo osobě jako důvod pro nepřímou diskriminaci daňového subjektu.

## 7.2 Doložka nejvyšších výhod

---

<sup>112</sup> ICI, C-264/96 bod 26

<sup>113</sup> Tento názor vyjádřila např. DOURADO, Ana Paula. From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case. s. 154

<sup>114</sup> LANG, Michael, PISTONE, Pasqual. Introduction to european tax law on direct taxation. s. 71



V předchozím oddíle byly nastíněny dopady evropského práva na trojstranné situace, přičemž bylo ukázáno, že za určitých okolností je možné vybudovat strukturu, v jejímž rámci může čerpat nerezident výhody ze smluv sjednaných mezi státem sídla provozovny a státem zdroje příjmu. Na tomto místě je vhodné učinit krátkou odbočku, která však s naším tématem úzce souvisí. Neboť to, že ESD umožňuje čerpat daňové výhody v rámci EU, vedlo k diskusi týkající se doložky nejvyšších výhod v souvislosti se svobodou volného pohybu zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil. Jádrem věci spočívalo v tom, zda jsou členské státy povinny bez dalšího poskytnout veškeré výhody sjednané s kterýmkoliv jiným členským státem. Obecně panoval názor, že z důvodu zachování nediskriminace při prosazování základních svobod je nutno vyvodit, že doložka nejvyšších výhod se v rámci EU uplatní.<sup>115</sup>

K prověření tohoto principu došlo v případě známém jako D-Case, kdy pan D. byl rezidentem Spolkové republiky Německo, ale vlastnil 10 % svého majetku v Nizozemí. Holandsko mělo však uzavřenou SZDZ s Belgií, jejímž obsahem bylo rovněž: „*fyzické osoby s bydlištěm v jednom ze smluvních států mají ve druhém smluvním státu nárok na osobní odpočty, snížení základu daně a slevy na dani, které tento druhý stát přiznává svým vlastním rezidentům na základě jejich situace nebo jejich rodinných závazků.*”<sup>116</sup> Ostatní osoby musely mít v Nizozemsku minimálně 90 % svého majetku, aby mohly dosáhnout na stejné zacházení jako belgičtí rezidenti.

Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku zastával názor, že pokud se daňoví rezidenti nacházejí ve shodných podmínkách jako stálé provozovny společností, které rezidenty nejsou, musí jim být zajištěno shodné zacházení. Generální advokát sice vzal na vědomí článek 293 tehdy platné Smlouvy o Evropském společenství, který stanovoval právo států volně uzavírat SZDZ za účelem rozdělení kompetencí a příjmů mezi členskými státy. V daném případě však již převažovala povinnost zacházet ve srovnatelné situaci se subjekty stejným způsobem. Dle názoru generálního advokáta bylo nepřijatelné, aby v důsledku uzavřených SZDZ bylo s občany jednoho členského státu zacházeno příznivěji než s občany druhého členského státu.

ESD však dospěl k závěru, že předmětem sporu nebyly „*následky rozdělení daňových pravomocí vůči státním příslušníkům nebo rezidentům členských států, které jsou smluvní*

---

<sup>115</sup> HINNEKENS, Luc. Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. s.146-148.

<sup>116</sup> D.,C-376/03 bod 13

*stranou smlouvy, ale tento spor směřuje k porovnání situace osoby, která je státním příslušníkem třetího státu, se situací osoby, na kterou se tato smlouva vztahuje.<sup>117</sup>*”

Soudní dvůr dospěl k závěru, že tato situace srovnatelná není, neboť SZDZ je nutno vnímat komplexně. Pravidlo umožňující osobní odpočet je třeba vnímat jako integrální část SZDZ, kterou není možno libovolně vyjmout a aplikovat na jiné subjekty, než na ty, jejichž práva SZDZ upravuje. Jinými slovy ESD se v daném případě přiklonil k názoru, že nelze dospět k možnosti uplatnit „doložku nejvyšších výhod”, protože vzájemné závazky mezi Belgií a Nizozemskem založené SZDZ určují vyváženost smluvního vztahu.

V obecné rovině však ESD judikoval, že ustanovení práva Společenství: *„nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, nebylo v situaci a za podmínek v původním řízení rozšířeno na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou uvedené smlouvy.* <sup>118</sup>“

Tímto byla ponechána možnost pro další judikaturu, jelikož je nutné posuzovat, jestli je zkoumané pravidlo integrální součástí SZDZ či nikoliv. Pokud ovšem chce subjekt čerpat daňové výhody jiného státu, je jistější postupovat skrze stálou provozovnu jako např. v případě *Saint Gobain*.

---

<sup>117</sup> D., C-376/03 bod 53

<sup>118</sup> D-Case C-376/03

## 8 PŘESHraniČNÍ ZTRÁTY

Ztráty stálé provozovny mohou být započteny v členském státě proti jejím ziskům z minulých let nebo (častěji) vůči ztrátám budoucích let. Pokud stálá provozovna v hostitelském státě utrpí ztráty a společnost ve státě sídla má zisky, vznikne problém přeshraničního započtení ztrát. Pro subjekt bývá s ohledem na cash-flow a možné kurzové ztráty výhodnější, aby započteny ztráty přeshraničně v tomtéž zdaňovacím období, než aby je převedly do dalších let. V čistě domácí situaci tento problém vůbec nenastane, protože ztráta bude automaticky promítnuta do čistého výsledku subjektu. Pokud není možnost daňové ztráty mezi ústředím a stálou provozovnou uplatnit, vzniká rozdílné zacházení mezi vnitrostátní a přeshraniční situací.

Nemožnost aplikovat přeshraniční ztráty představuje překážku vstupu na nový trh, a to zejména pro menší a střední podniky, které jsou v konečném důsledku nuceny nést náklady vstupu na nový trh, přičemž jejich domácí trh není dostatečně velký na to, aby umožnil tyto ztráty krýt. Zároveň jsou tímto poškozovány i menší trhy, protože podniky mají následně menší zájem o vstup na trh, který může delší dobu generovat pouze ztráty: náklady na vstup na větší trh jsou srovnatelné, avšak větší trh umožní dosáhnout zisků dříve.

Problematika přeshraničních ztrát se netýká jen stálých provozoven, nýbrž i dceřiných společností. Naopak obecně je mezi členskými státy přípustnější, aby byly přeshraničně započteny ztráty stálé provozovny, nežli ztráty dceřiné společnosti.<sup>119</sup> Vnitrostátní právo ovšem většinou umožňuje, aby byly vnitrostátní skupiny zdaňovány konsolidovaně, tudíž aby byly započteny ztráty ztrátových společností vůči ziskům ziskových společností.

Obecně lze shrnout, že existují dva přístupy k vypořádání ztrát a zisků stálé provozovny v zahraničí. První je založen na konsolidaci s „hlavní provozovnou“, tj. že zisky i ztráty jsou připisovány na základě symetrického přístupu hlavní provozovně. Pokud stálá provozovna vykáže zisky, je zdaněna ve státě zdroje zisků. Dvojímu zdanění je pak zabráněno metodou zápočtu ve státě hlavní provozovny. Naopak pokud stálá provozovna vykáže ztrátu, jsou tyto ztráty zohledněny ve výsledku hlavní provozovny. Druhý způsob spočívá v *dekonsolidaci* zisků a ztrát. Tato metoda spočívá ve vynětí příjmů stálé provozovny a svěřeni pravomoci zdanit zisky stálé provozovny státu zdroje a úpravě, jakým způsobem bude naloženo se ztrátami.

Shora uvedené ovšem samo o sobě neznamená, že při dosavadní úrovni harmonizace práva EU je nemožnost započtení ztrát nežádoucím jevem. Vnitrostátní a mezinárodní situace jsou obecně nesrovnatelné, je proto třeba hledat další důvody (přímé omezení svobody nebo

---

<sup>119</sup> SCHULMAN, Margaret. Treatment of Cross Border Losses in the European Union, s. 17

diskriminace), proč konkrétní uspořádání týkající se přeshraničních ztrát není v souladu s právem EU. Problematické při řešení přeshraničních ztrát je i *de facto* rozšiřování pravomoci státu domicilu (hlavního sídla) do státu dceřiné společnosti (provozovny). Již *Futura Participation* potvrdila, že není v rozporu s právem EU danit na základě principu teritoriality. Je zde tudíž jistý rozpor mezi cílem snahy o snížení omezení pohybu na jednotném trhu a principy ovládajícími judikaturu vytvořenou ESD a právy jednotlivých států.

Při konsolidaci ztrát a zisků (a metodě zápočtu) nastává o něco méně potíží, co se přeshraničních ztrát týče, neboť hlavní provozovny mohou využít za stanovených podmínek ztrát svých stálých provozoven, což je kýžený výsledek, který nemusí být zcela jednoduše dosažen při metodě dekonsolidace (a metodě vynětí).

Případ britské společnosti *ICI* (C-264/96) byl prvním případem, který se dotkl započtení ztrát v rámci skupiny. *ICI* byla spolu s druhou společností vlastníkem třetí (holdingové) společnosti. Tato holdingová společnost nevykonávala jinou činnost než to, že držela podíly dalších dceřiných společností v jiných zemích. Jedna z dceřiných společností ve Velké Británii utrpěla ztráty a *ICI* usilovala o to, aby byly započteny ztráty této společnosti proti ziskům holdingové společnosti *ICI*. Tato operace nebyla společnosti *ICI* umožněna, neboť britské právo umožňovalo odmítnout započtení ztrát v rámci skupiny, pokud byla většina dceřiných společností usídlena i v jiných zemích (včetně členských států EU). ESD judikoval, že je v rozporu s právem EU (tehdy Evropské společenství), aby byla daňová úleva pro holdingovou společnost, která vykonává své právo usazování se ve Společenství skrze dceřiné společnosti ve Společenství, závislá na požadavku, aby činnost této holdingové společnosti sestávala zejména z vlastnictví podílů v dceřiných společnostech usazených v členském státě, kde je rezidentem.

Rozhodnutí má důležitý aspekt, který soud nezmiňuje přímo: ustanovení britského práva ve své podstatě odrazuje zakládat pobočky v jiných členských státech, protože se tím daná skupina vystavuje riziku, že nebude moci v rámci skupiny započítávat své vnitrostátní ztráty.

Na jednu stranu je v tomto případě započtení ztrát vnitrostátní prvek – započtení ztrát britské „vnučky“ proti ztrátám britské „babičky“, evropský rozměr je dán pouze tím, že „babička“ vlastnila většinu podílů v zahraničí, čímž jí byla upřena možnost vnitrostátního

započtení. Teorie však na tomto podkladě postupně dospěla k závěru, že je obecně v rámci Společenství možné započíst ztráty v rámci skupiny podniků.<sup>120</sup>

Tímto rozsudkem byla otevřena brána k jednomu z nejdiskutovanějších rozhodnutí ESD v oblasti přímých daní - *Marks & Spencer* C-446/03. Marks & Spencer jako jeden z největších maloobchodních prodejců ve Velké Británii expandoval do celého světa a mimo jiné i do ostatních členských států, kde se ovšem na přelomu tisíciletí rozhodl s ohledem na narůstající ztráty svou činnost ukončit. Ve Francii převedl svou dceřinou společnost na třetí osobu, v ostatních zemích však své pobočky zrušil a uplatnil jejich ztráty ve Velké Británii s tím, že se všichni zúčastnění shodli, že ztráta bude zjištěna v souladu s britskými předpisy. Následně byla ztráta uplatněna u britského Special Commissioners of Income Tax, tento úřad však žádost odmítl s odůvodněním, že je možné započíst pouze ztráty vzniklé ve Velké Británii.

Spojené království představilo před ESD tři hlavní argumenty proti započtení daňových ztrát z ostatních členských států:

- a) Zisky a ztráty jsou v daňové oblasti dvěma stranami téže mince, se kterými musí být zacházeno v rámci téhož daňového systému symetricky za účelem ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi jednotlivými zúčastněnými členskými státy (argument symetrie).
- b) Kdyby byly ztráty zohledněny v členském státě mateřské společnosti, existuje nebezpečí, že budou uplatněny dvakrát.
- c) Kdyby nebyly ztráty zohledněny v členském státě sídla dceřiné společnosti, existuje nebezpečí daňového úniku.<sup>121</sup>

První argument ESD potvrdil do té míry, že pokud by společnosti mohly svobodně volit, ve kterém státě budou zohledněny jejich ztráty, došlo by k narušení vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy. Musí ovšem jít pouze o vyvážené rozdělení pravomocí, ospravedlňujícím důvodem rozhodně není snaha zabránit nižším daňovým příjmům.<sup>122</sup> I druhý argument byl z hlediska souladu s právem Společenství shledán jako relevantní.

---

<sup>120</sup> MALHERBE, Jacques et al. The impact of the ruling of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. s. 56

<sup>121</sup> Marks & Spencer, C-446/03 bod 43

<sup>122</sup> Marks & Spencer, C-446/03 bod 44-46

Ve třetím případě hrozí nebezpečí, že daňové ztráty budou volně převáděny do členských států s nejvyšší úrovní zdanění, kde je hodnota těchto ztrát samozřejmě nejvyšší. Toto riziko shledal ESD jako relevantní.

ESD tedy přistoupil k posouzení proporcionality opatření vzhledem k dosažení shora vytyčených cílů. V souladu s argumenty prezentovanými Marks & Spencer došel k závěru, že opatření znemožňující zcela započtení zahraničních ztrát je příliš omezující, neboť účelu je možné dosáhnout i mírnějšími prostředky, např. podmínit právo zohlednit ztráty tím, že zahraniční dceřiná společnost musí doložit, že využila možnost zohlednit ztráty ve svém členském státě sídla, nebo že do zdanitelných zisků společnosti, které bylo přiznáno snížení daní skupiny, budou začleněny budoucí zisky dceřiné společnosti-nerezidenta ve výši předtím započtených ztrát.<sup>123</sup>

Na základě těchto úvah pak došel ESD k závěru, že právo Společenství „nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vylučují možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu. Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES [dnes čl. 49 a 54 SFEU - pozn. aut.], je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.“<sup>124</sup>

Nad rámec uvedeného je vhodné doplnit, že uvedená sada tří argumentů (symetrie, nebezpečí daňového úniku a dvojího zohlednění) se stala argumentačním podkladem pro většinu ostatních řízení před ESD ohledně přeshraničních ztrát. ESD proto většinou ve svých rozhodnutích musí zvažovat, zda nejsou některé podmínky těchto argumentů v konkrétním případě naplněny.

---

<sup>123</sup> Marks & Spencer, C -446/03 bod 53-54

<sup>124</sup> Marks & Spencer, C -446/03 bod 59

## 8.1 Marks & Spencer a stálá provozovna

Marks & Spencer spustil vlnu četných rozsudků v oblasti přeshraničních ztrát, přičemž problematika stálé provozovny nezůstala nedotčena.

### 8.1.1 Deutsche Shell

SZDZ mezi Německem a Itálií stanovila metodu vynětí na příjmy ze stálých provozoven. V daném případě společnost Shell byvše rezidentem v Německu založila stálou provozovnu v Itálii, kam též převedla kapitál. Účtovala tehdy jak v německých markách, tak v italských lirách. Když byla stálá provozovna zrušena, kapitál byl převeden zpět do Německa, čímž vznikla kvůli poklesu kurzu značná kurzová ztráta. Německo tuto ztrátu připisovalo stálé provozovně v Itálii, čímž byla ztráta vyňata ze zdanění v Německu. Ačkoliv byla tato ztráta zahrnuta do daňového základu, byla odpočitatelná pouze do té míry, dokud překračovala příjmy stálé provozovny, a to v souladu s pravidlem, že výdaje ekonomicky související s vyňatým příjmem nejsou odpočitatelné. V Itálii se přirozeně tato kurzová ztráta neprojevila.

Německo argumentovalo tím, že systém je koherentní a že ani kurzové ztráty ani kurzové rozdíly nejsou daňovou úpravou dotčeny. Dále se rovněž jedná o rozdělení daňových pravomocí mezi dvěma státy, přičemž v daném případě SZDZ mezi Itálií a Německem ve své podstatě vylučovala odpočitatelnost kurzových ztrát.

ESD v daném případě nemohl nalézt žádné vodítko pro zjištění diskriminace mezi rezidentem a nerezidentem, neboť předmětná situace může nastat pouze v přeshraničním případě. Skutečnost, že určitý stát neuznává určité náklady s tím, že současně jiný stát tyto náklady rovněž neuznává, nezakládá žádnou diskriminaci, přirozeně pouze za předpokladu, že stejná situace by byla v čistě domácí situaci řešena stejně. ESD si již dřívější judikaturou nastavil i další limitu, že za dosavadního stavu rozvoje práva Společenství požívají členské státy jistou autonomii, takže, jak uvedeno výše, za předpokladu, že budou členské státy dodržovat právo Společenství, nejsou povinny upravit své daňové soustavy podle daňových soustav jiných členských států, aby eliminovaly dvojí zdanění vyplývající z paralelního výkonu daňové suverenity těchto dvou států.<sup>125</sup>

*„Jak uvedla generální advokátka v bodech 43 a 44 svého stanoviska, daňový režim dotčený v původním řízení zvyšuje hospodářské riziko společnosti usazené v členském státě,*

---

<sup>125</sup> C-67/08 Block, bod 31,

*kteřá si přeje zřídít hospodářskou jednotku v jiném členském státě, je-li v něm používána jiná měna, než ve státě původu. Za takové situace musí hlavní provozovna nést nejen běžná rizika spojená se zřizováním takové jednotky, ale, poskytuje-li této jednotce dotační kapitál, také dodatečné daňové riziko.<sup>126</sup>”*

ESD tedy vytvořil jakýsi úkrok stranou. Rozdílnost situace subjektu spočívá jednoduše ve skutečnosti, že rezident vstupuje do druhého členského státu, čímž nese vyšší riziko, než kdyby vytvářel provozovnu v domovském státě. Na základě této logiky je možno prohlásit, že na srovnatelnou situaci se aplikují stejná pravidla a takto vzniká diskriminace. V čistě domácí situaci by riziko kurzových ztrát vůbec nevzniklo, zatímco v přeshraniční situaci je toto riziko krom jiných zřejmě hrozící a není v souladu se zákazem diskriminace, aby bylo v takových případech postupováno stejně. Za dané situace není možné zcela odmítnout odpočet kurzových ztrát.

Na první pohled se může daná argumentace ESD jevit jako snaha najít cestu pro svou pravomoc, aby mohl ESD rozhodnout. Je však jasné, že daný případ je nespravedlivý vůči subjektu. Zřejmě by bylo nemožné v rámci národního soudnictví bez účasti ESD dosáhnout nápravy ve věci. Tento rozsudek jistým způsobem naznačuje, že kde je cíl, tam je i cesta, tj. ESD se v případě zjevného přenesení daňové zátěže přeshraniční aktivity na subjekt bude snažit tomuto negativnímu dopadu bránit. Rizikový test je proto velmi vhodným prostředkem při mezních situacích. Na druhou stranu je zřejmé, že pouhý argument omezení svobody pohybu není úplně dostačující a ESD se bude snažit hledat určovatele tak, aby se skutečně dostal do mezí diskriminace.

## **8.2 Zpřísňení a zmatek po *Marks & Spencer***

V návaznosti na rozsudek *Marks & Spencer* došlo i k rozhodnutí ve věci stálých provozoven v rámci výraznějšího modelového případu, než byl právě *Deutsche Shell*, a to ve věci *LIDL Belgium* (C-414/06). LIDL jakožto německý rezident měl stálou provozovnu v Lucembursku a nárokoval v Německu bez dalšího započtení ztrát lucemburské stálé provozovny. Německo se bránilo ustanoveními SZDZ, která určovala, že daňová pravomoc v této věci byla svěřena Lucembursku, tudíž mělo Německo právo daňovou úlevu odmítnout. Generální advokát usiloval o revizi rozhodnutí *Marks & Spencer*, a to spolu s Komisí, až do té míry, aby bylo umožněno ještě v širším měřítku započítávat ztráty v rámci EU. Tento postoj však ESD neshlél. Naopak potvrdil, že je nezbytné toto právo

---

<sup>126</sup> *Deutsche Shell*, C- 293/06 bod 30



podmínit vyčerpáním všech možností uplatnění ztrát v rámci státu zdroje. Dále potvrdil, že by tímto bylo obcházeno právo členských států určovat daňovou pravomoc, neboť by volba pravomoci byla *de facto* svěřena společnosti.<sup>127</sup> Jinými slovy rozhodnutí ve věci *Marks & Spencer* není možné vnímat jako vytvoření možnosti postupně v EU umožnit započítávat přeshraniční ztráty.

Právě naopak ESD definoval případ *Marks & Spencer* jako výjimku, která by neměla být rozšiřována. Přesto však tato výjimka má za následek, že stát sídla hlavní provozovny (mateřské společnosti) musí vzít v potaz ztráty, které byly uznány jiným členským státem, přičemž tyto ztráty nemusí být ve státě domicilu akceptovány nebo akceptovány ve stejném rozsahu, čímž je do určité míry přenášena tíže daňových zákonů jednoho členského státu na druhý členský stát.

Rozhodnutí ve věci *Marks & Spencer* bylo i nadále postupně (restriktivně) zpřesňováno. Jedním z vymezujících bodů bylo rozhodnutí ve věci *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (KR Wannsee) C-157/07*. Dané rozhodnutí se vztahovalo ke stálé provozovně německé společnosti, která byla umístěna v Rakousku. Provozovna až do roku 1990 dosahovala ztrát, od roku 1991 až do roku 1994 vykazovala zisky. Ztráty rakouské stálé provozovny před rokem 1990 započítal německý správce daně proti ziskům, jež získala společnost v Německu. V roce 1994 prodala *KR Wannsee* stálou provozovnu třetí osobě.

V daném případě se křížilo německé a rakouské daňové právo. Německé daňové předpisy stanovovaly, že ztráty stálé provozovny mohou být započteny proti ziskům německé společnosti, avšak pokud stálá provozovna dosáhne celkově kladných příjmů, je nutno předchozí odečtenou částku ztrát znovu k ziskům za daný rok přičíst. (Tato situace nastala prodejem stálé provozovny.) Naopak rakouské daňové právo v daném případě neumožňovalo daňové ztráty stálé provozovny započíst, neboť opravňovalo započítat ztráty, pouze pokud daný subjekt byl celosvětově ve ztrátě (tj. v dané situaci, pokud by ztráty v Rakousku převyšovaly zisky v Německu, což se v daném případě nenastalo). Když v roce 1994 dosáhla stálá provozovna zisků, připočetl německý správce daně předtím odečtené ztráty. Současně v Rakousku nebylo možno ztráty nijak uplatnit v letech, kdy dosahovala zisku a své příjmy řádně danila. Tímto postupem pak došlo k dvojímu zdanění příjmů, jak v Německu, tak v Rakousku. Nebýt úpravy v Rakousku, německá úprava by dosáhla předpokládaného výsledku – zamezení dvojího uplatnění ztrát.

---

<sup>127</sup> LIDL Belgium, C-414/06 bod 41-51

Soud se neřídil na danou problematiku jako na situaci, kdy stálá provozovna vyčerpala v Rakousku všechny možnosti pro uplatnění ztrát (v daném případě nebylo možno ztráty uplatnit vůbec). Ve zkoumaném případě se zastal Německa s odůvodněním, že jeho daňové předpisy jsou symetrické a že Německo není povinno pro účely použití svých vlastních daňových právních předpisů zohlednit případné nepříznivé důsledky vyplývající ze zvláštností právní úpravy jiného státu, která se použije na stálou provozovnu nacházející se na území Rakouska a patřící společnosti se sídlem v Německu.<sup>128</sup>

Podstatným argumentem odůvodnění však je: „*I kdyby společný účinek zdanění ve státě, ve kterém má sídlo společnost, které patří dotyčná stálá provozovna, a ve státě, ve kterém se tato provozovna nachází, mohl vést k omezení svobody usazování, je toto omezení možno přičíst pouze druhému uvedenému státu.*<sup>129</sup>“ a „*V takovém případě by uvedené omezení nevyplývalo z daňového režimu dotčeného ve věci v původním řízení, nýbrž z rozdělení daňových pravomocí provedeného v rámci německo-rakouské dohody.*<sup>130</sup>“ Jinými slovy, v daném případě bylo na daňovém znevýhodnění vinno Rakousko a stát sídla společnosti (Německo) není povinno „napravovat škody“ zapříčiněné rakouskou vnitrostátní legislativou. Bez ohledu na posuzování procedurálních otázek je pravděpodobné, že pokud by v daném případě bylo řízení vedeno proti Rakousku, bylo by povinno příčinným způsobem upravit své daňové předpisy. Pro zohlednění daňových ztrát je proto třeba posoudit legislativu zúčastněných států a správně vyhodnotit, který ze států opravdu porušuje právo EU a nikoliv přímočaře požadovat na státu sídla provozovny, aby zohlednil její ztráty, jak bylo judikováno v případě *Marks & Spencer*. Dále je tento případ nutné vnímat i v kontrastu případu *Deutsche Shell*, kdy nebylo možno Itálii přičítat vznik nemožnosti započíst ztráty, protože kurzové ztráty nebylo možno z objektivních důvodů v Itálii zohlednit a nebylo zde tedy ani riziko dvojího započtení ztrát. Itálie proto v daném případě nebyla v rozporu s právem EU.

Konečně lze spekulovat, proč ESD nepoužil stejnou logiku „neodpovídání za škody“ způsobené druhým státem i ve věci *LIDL Belgium*, když by tímto postupem mohl též rovnou vypořádat s touto věcí bez vytváření konstrukce konečných ztrát. V konečném důsledku je odůvodnění rozsudku *KR Wannsee* v rozporu se závěry *LIDL Belgium* a zavádí ve své podstatě novou kategorii omezení „přičitatelných“ druhému státu, jež umožňují státu domicilu vymanit se z povinnosti vzít v potaz konečné ztráty.

---

<sup>128</sup> Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, C 157/07 bod 49

<sup>129</sup> Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, C 157/07 bod 51

<sup>130</sup> Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, C 157/07 bod 52

Správně je vytýkána snaha ESD zamezit dvojímu uplatnění ztrát v rámci SZDZ, avšak v jiných případech např. zdanění dědickou daní je dvojí započítání přípustné.<sup>131</sup>

ESD se dlouhodobě odvolává na zásady položené v rozsudku *Marks & Spencer*, kamenem úrazu problematiky přeshraničních ztrát se proto ukazuje být rozlišení, které ztráty již není možno nezaviněně uplatnit ve státě zdroje<sup>132</sup> (tzv. konečné ztráty).<sup>133</sup>

Judikatura navazující na případ *Marks & Spencer* naráží na podstatné rozpory s předcházející judikaturou. Tato judikatura hlavně neodpovídá závěru, že státy nejsou povinny odstraňovat dvojí zdanění vzniklé paralelním výkonem činnosti. Dále je v rozporu se zásadou teritoriality a rozšiřuje pravomoc jednoho členského státu do pravomoci jiného. Judikatura je vlastně vyjádřením přání ESD, aby byla přeshraniční ztráta *někde* započtena a byl tak naplněn cíl zamezení nákladů spojených s usazením se v jiném členském státě.

Na druhou stranu ESD zpřísňuje svou argumentaci ohledně konečných ztrát. V původním rozsudku *Marks & Spencer* se odvolával na naplnění všech tří základních argumentů (symetrie, dvojího uplatnění ztrát a daňového úniku). V *LIDL Belgium* se už odvolává pouze na dva tyto argumenty – symetrie a dvojího uplatnění ztrát.<sup>134</sup> A v *KR Wannsee* již aplikuje pouze argument symetrie (soudržnosti daňového systému). Tím se rozpoutala debata, zda dostačuje pouze jeden z uvedených argumentů, zda musí být uplatněny některé argumenty společně, nebo všechny najednou a případně za jakých podmínek. Například generální advokátka J. Kokott dlouhodobě zastávala stanovisko, že dvojí uplatnění ztrát samo o sobě není účelem, ale musí jít ruku v ruce se zachováním symetrie daňových systémů zúčastněných států.<sup>135</sup>

Rozhodovací praxe v této oblasti vypovídá o snaze ESD umožnit započtení finálních ztrát, a to pouze jednou. Odůvodnění, jež pro dané případy využívá, je však nekonzistentní a nesvědčí účelu, jak bude vidět i dále.

### 8.3 Pokračující inkonzistence

Velká Británie v návaznosti na rozsudek *Marks & Spencer* novelizovala zákon o dani z příjmů právnických osob. Novela požadovala, aby pro ztráty neexistovala možnost

---

<sup>131</sup> LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. s. 110

<sup>132</sup> Ač může být otázkou, co konečné ztráty vlastně jsou.

<sup>133</sup> LANG, Michael. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? s. 534-536

<sup>134</sup> LIDL Belgium C-414/06

<sup>135</sup> Stanovisko Generální advokátky Kokott ze dne 9. června 2012, C-123/11, A Oy, bod 49

zohlednění v budoucích zdaňovacích obdobích. Přičemž to, zda budou moci být ztráty v budoucnu zohledněny, se posuzuje „podle situace, která existuje bezprostředně po uplynutí zdaňovacího období, v němž ztráty vznikly.“<sup>136</sup>

Komise takový výklad považovala za příliš restriktivní, a proto zahájila proti Velké Británii řízení, jež skončilo před ESD. Komise byla toho názoru, že novela „mateřské společnosti-rezidentovi téměř znemožňuje využít daňové úlevy pro přeshraniční skupinu.“<sup>137</sup> Podle Komise tyto podmínky umožňují zohlednění ztrát u mateřské společnosti-rezidenta, jen pokud právní předpisy členského státu sídla dceřiné společnosti nestanoví žádnou možnost přenosu ztrát a u této dceřiné společnosti dojde k likvidaci před uplynutím zdaňovacího období.

Tyto argumenty ESD odmítl. Ohledně argumentu, že ztráty jsou konečné, pokud stát zdroje vylučuje přenos ztrát, odkázal na dosavadní judikaturu, která stanovila, že pokud stát zdroje příjmů zcela vylučuje možnost přenesení ztrát (tato možnost nebyla nikdy dána a subjekt ztráty ani nemohl uplatnit), není porušením práva EU, když stát, v němž je mateřská společnost rezidentem, tyto ztráty nezohlední, neboť by tím na sebe především přejímal negativní dopady právní úpravy jiného státu.<sup>138</sup> Daňový subjekt tudíž musí nést břemeno prokázání faktické nemožnosti uplatnit ztráty ve státě zdroje, a to navzdory tomu, že stát zdroje umožňuje ztráty přenést. Konečnost ztrát bude především spočívat na skutečnosti, zda stálé provozovně nebo subjektu v daném státě ještě plynou nebo nebudou plynout příjmy. Pokud subjekt má ve státě zdroje ještě byť nepatrné příjmy, trvá stále možnost, že bude moci ztráty zohlednit ve státě zdroje.<sup>139</sup> Požadavek likvidace dceřiné společnosti není dle ESD zákonem vůbec dán.

Argumenty ESD zde stojí v jistém rozporu, avšak je třeba prokázat, že subjekt nebude mít žádné ani minimální zisky v budoucnu, což lze prokázat zejména likvidací prostředku, kterým jsou zisky generovány (dceřiná společnost nebo stálá provozovna) – protože dokud prostředek existuje, může vždy zisky generovat. Teorie je v případě konečných ztrát velmi skeptická, jelikož může být velmi obtížné stanovit „konečnost“ ztráty. Stát zdroje může povolit uplatnění ztrát stálé provozovny po dobu pěti let. Pokud bude stálá provozovna zrušena po pěti letech, nebude možno ztrátu uplatnit. Pokud bude zrušena před uplynutím této doby, nebude možno tuto ztrátu ve státě zdroje uplatnit, ale ve státě sídla hlavní provozovny ano. Otázkou pak je, jaký je rozdíl mezi oběma konečnými ztrátami. Totéž platí o nemožnosti zisku

---

<sup>136</sup> Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, C-172/03 bod 21

<sup>137</sup> Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, C-172/03 bod 21

<sup>138</sup> K., C-322/11 bod 75-79

<sup>139</sup> Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, C-172/03 bod 36

v budoucnu. Mnohdy nemusí být předpokládaného zisku skutečně dosaženo.<sup>140</sup> Takové závěry se mohou jevit jako přehnané. Nechat ovšem správce daně rozhodovat o tom, jaká bude povaha činnosti subjektu a nechat úředníky posuzovat plány subjektu a dokazovat skutečnosti, jež se ještě nestaly, bez čehož si zjištění konečných ztrát nelze představit, s tím, že výrok správce daně bude např. znít, že *je pravděpodobné, že stálá provozovna bude vykazovat zisky*, zní ještě přehnaněji. Je to ovšem nezbytný důsledek takového rozhodování.

Problematickým bodem konečných ztrát je podle rozhodnutí ESD to, že je v souladu s právem EU, pokud je požadováno předložení důkazů konečnosti ztrát bezprostředně po skončení příslušného období. Praxe do doby vynesení tohoto rozsudku umožňovala dodatečné doložení konečnosti ztrát.<sup>141</sup> Tento výklad má za následek možnou aplikaci, že budou uznány jen ztráty za předchozí zdaňovací období, ztráty dřívějších období nebudou zohledněny.<sup>142</sup> Tento názor je možné považovat za překonaný s ohledem na následující rozhodnutí *Timac Agro C- 388/14*, kdy ESD nenamítal, že ztráty předchozích období není možno považovat za konečné.

V daném případě Velká Británie sice obstála, ale je vidět, že členské státy jsou postaveny před velmi nesnadný úkol interpretace neustále se vyvíjející judikatury ESD založené na těžko uchopitelných argumentech. ESD nestanoví další vodítka, jak má být daná situace řešena správně. Členské státy tak novou úpravou mohou zabřednout do nových potíží nebo daný problém ještě prohloubit. Je přitom zcela jasné, že takto citlivá otázka, jako jsou přeshraniční ztráty, jež se týkají velkých nadnárodních koncernů, budou dlouhodobě testovány, neboť mohou velmi napomoci snížení daňového zatížení.

Konečně jistý zmar celé situace projevil rozsudek *Philips Electronics UK Ltd C-18/11*. V daném případě vznikl spor mezi Philips Electronics a Velkou Británií, která právě uplatňuje metodu konsolidace vzhledem ke stálým provozovnám. V této věci byla na území Velké Británie stálá provozovna založená holandskou mateřskou společností Philips Electronics a společností LG Electronics. Zároveň měl koncern Philips Electronics ve Velké Británii založenou společnost. Vnitrostátní právo Velké Británie umožňovalo, aby byly ztráty mezi společnostmi v koncernu převáděny. Pokud však šlo o převod ztrát vzniklých společností

---

<sup>140</sup> LANG, Michael. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? s. 536

<sup>141</sup> VAN DE VIJVER, Anne . International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles s.136

<sup>142</sup> VAN DE VIJVER, Anne . International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles. s. 314 - 318

podnikající skrze stálou provozovnu, muselo být prokázáno, že tyto ztráty již není možno uplatnit ve státě sídla hlavní provozovny (tj. že se jedná o konečné ztráty). Koncern Philips se přesto rozhodl převést ztráty ze stálé provozovny holandského společného podniku usazené ve Velké Británii na britskou společnost.

ESD dospěl k závěru, že rozdílné zacházení činí svobodu usazování formou stálé provozovny méně atraktivní. Velká Británie se bránila, že rozdílné zacházení je oprávněné, poněvadž stálá provozovna podléhá ve Velké Británii zdanění pouze do výše svých místních zisků, zatímco společnosti-rezidenti jsou zdaňováni pro své celosvětové příjmy. ESD tento argument odmítl. Pro účely snížení daní skupiny prostřednictvím převodu ztrát je společnost-rezident i stálá provozovna v objektivně srovnatelném postavení.<sup>143</sup>

Tento závěr není ani možno vyloučit samostatně stojícím argumentem zamezení dvojího využití ztrát nebo zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, jelikož se v daném případě jedná o vnitrostátní úpravu Velké Británie. Velká Británie se tudíž nemůže pro vnitrostátní účely dovolávat ochrany zájmů jiného členského státu. Konečné ztráty tedy nejsou svrchovanou veličinou, kterou je třeba vždy považovat za nutný předpoklad uplatnění ztrát. Rozhodnutí Philips Electronics se dotýká přeshraničních ztrát nepřímo. Jednak z pohledu, zda již možnost uplatnění přeshraničních ztrát a s tím související riziko dvojího uplatnění ztrát může zapříčinit nestejně zacházení, jednak z pohledu limit nutnosti konečnosti ztrát, které tímto není nutno považovat za svrchovanou veličinu. Opět je třeba vzít v úvahu, zda se v daném případě jedná o vhodné opatření, jež je nadáno dosáhnout svého cíle při co nejmenším zásahu do práva subjektů.

#### **8.4 Přeshraniční ztráty – srovnatelnost**

Konsolidace zisků a ztrát stálých provozoven umožňuje oproti vztahu mateřská-dceřiná společnost volněji nakládat se zisky a ztrátami v rámci koncernů. Touto problematikou se zabýval ve svém rozhodnutí *X Holding C-337/08 ESD*. Nizozemský zákon o dani z příjmů umožňoval, aby se mateřská a dceřiná společnost (obě jako rezidenti) pro účely daní z příjmu považovaly za jednu daňovou jednotku (poplatníka). Mateřská společnost X Holding se rozhodla uplatnit tuto výhodu vůči své dceřiné společnosti F usazené v Belgii. Tato konstrukce je dle ESD nepřijatelná zejména s poukazem na nutnost zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (symetrie), neboť podobně jako ve shora uvedených případech by si

---

<sup>143</sup> Philips Electronics C-18/11 bod 19

dceřiná společnost mohla volně vybírat mezi státy, kde bude zdaněna (jeden rok by byla zdaněna spolu s mateřskou společností, příští rok by byla zdaněna samostatně ve státě sídla). ESD se však v této záležitosti ještě zabíral otázkou přiměřenosti, jinými slovy argumentem Komise, že dceřiné společnosti-rezidenti jsou ve státě sídla postaveny na roveň stálým provozovnám. Z tohoto důvodu by na základě analogie mělo být shodně zacházeno s dceřinými společnostmi-nerезidenty jako se stálými provozovny. Tento postup by byl přiměřenější vzhledem k zamýšlenému účelu, nežli zákaz sdružení mateřské a dceřiné společnosti jako jedné daňové jednotky. ESD se s tímto názorem neztotožnil. Označil opatření zákazu za přiměřené. Nizozemské právo stanovuje podmínky pro mateřskou a dceřinou společnost ve státě sídla. Subjekty mají svobodu volby formy usazení, avšak státy mají volnost ohledně „*stanovení podmínek a výše zdanění různých organizačních forem, které pro své usazení v zahraničí využívají tuzemské společnosti vykonávající činnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminačně oproti srovnatelným tuzemským organizačním formám.*“<sup>144</sup> Shodně s hlavním argumentem řízení by jakékoliv rozšíření výhody poskytované nizozemským právem vedlo k volné volbě místa zdanění, což je v rozporu se zásadou vyvážené zdaňovací pravomoci (*balanced allocation of taxing rights*).

Pokud stát uplatňuje konsolidaci příjmů a zisků se stálou provozovnou, nebude možné domáhat se srovnatelného zacházení vzhledem k dceřiným společnostem, ačkoliv právní řád státu sídla ústředí poskytuje určitou možnost konsolidace vnitrostátně, pokud by tato konsolidace ve svém důsledku vedla k narušení rozdělení daňových pravomocí. Otázkou ovšem je, zda takový přístup opravdu vede ke svému cíli a nemůže vést například ke znevýhodnění určitých skupin subjektů, které mohou volně volit mezi formou usazení, tedy že si mohou vybrat bez větších nákladů, zda v daném zdaňovacím období bude výhodnější vykonávat činnost skrze stálou provozovnu a zdanit tak zisky/ztráty na úrovni hlavní provozovny, nebo zda je vhodnější pro dané období vykonávat činnost skrze dceřinou společnost (tato situace může nastat ku příkladu pokud chce rezident v hostitelském státě své zboží pouze distribuovat). Dále je toto řešení nedomyšleno i s ohledem na rozsudek Philips Electronics – společnosti si mohou vnitrostátně konsolidovat zisky mezi stálou provozovnou a dceřinou společností a tím *de facto* rozhodnout, kde dojde ke zdanění. Tento přístup navíc nahrává dvojímu uplatnění ztrát, a to skrze konsolidaci ztrát v hostitelském státě a následně při konsolidaci ztrát ve státě rezidentství subjektu. Je proto otázkou, zda by liberálnější přístup navržený komisí nevedl k přijatelnějšímu výsledku.

---

<sup>144</sup> X Holding, C-337/08

V pozdější judikatuře se ESD zabýval srovnatelností situací stálých provozoven. Ve věci *LIDL Belgium* se ESD srovnatelností situací vůbec nezabýval. Pouze odkázal na rozsudek ve věci *Marks & Spencer*. Ačkoliv se v případě *Marks & Spencer* jednalo o ztráty v rámci koncernu, zatímco v případě *LIDL Belgium* se jednalo o ztráty téhož subjektu, byla situace srovnatelná, neboť v obou případech byla aplikována metoda vynětí. Z toho důvodu se obecně soudilo, že je možné bez dalšího aplikovat rozhodnutí *Marks & Spencer* na stálé provozovny.<sup>145</sup>

ESD tento předpoklad revidoval v rozhodnutí *Timac Agro C-388/14*. V tomto dospěl s odkazem na rozsudek ve věci *Nordea Bank Danmark A/S C-48/13*<sup>146</sup> k závěru, že „*stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě nebo státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, se v zásadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven rezidentů s ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta.*<sup>147</sup>“ Pokud členský stát podrobí zisky stálých provozoven nacházejících se v jiném hostitelském státě dani, jsou tyto stálé provozovny postaveny naroveň provozoven stálých rezidentů, pokud jde o odečet ztrát.<sup>148</sup> V případě *Timac Agro* to pak znamenalo, že pro zavedení zvláštního opatření vůči zahraničním provozovnám musely být dány závažné důvody veřejného zájmu. Na rozdíl od odkazovaného rozsudku *Nordea Bank* vzbudilo toto rozhodnutí rozruch zejména v Německu, kde finanční soudy vycházely z předpokladu automatické srovnatelnosti.<sup>149</sup>

## 8.5 Zápočet a vynětí

Rozsudky *Timac Agro* a *Nordea Bank* jsou ovšem důležité i z pohledu již zmiňovaného opětovného zahrnutí ztrát, jež bylo uplatněno i v případě *KR Wannsee*. V obou případech byly posuzovány různé metody zabránění dvojího zdanění: metoda zápočtu a metoda vynětí.

Předně je třeba upozornit na to, že ESD našel srovnatelnou situaci ve skutečnosti, že v obou případech bylo umožněno společnosti-rezidentovi odečíst ztráty její provozovny. Tím

---

<sup>145</sup> Ernst Young, CJEU reverses position on final loses of foreign permanent establishments in *Timac Agro Case*

<sup>146</sup> K tomuto rozhodnutí více níže.

<sup>147</sup> *Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13* bod 24

<sup>148</sup> *Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13* bod 24

<sup>149</sup> Ernst Young, CJEU reverses position on final loses of foreign permanent establishments in *Timac Agro Case*



bylo poskytnuto subjektu stejné zacházení jako společností-rezidentům majícím stálou provozovnu v tomtéž členském státě.<sup>150</sup> Metoda opětovného zohlednění ztrát při ukončení činnosti stálé provozovny (v daném případě prodeji) vnímá ESD jako ztrátu výhody, která byla původně společnosti-rezidentovi s provozovnou v jiném členském státě přiznána. Takové znevýhodnění je schopné odradit společnost-rezidenta v usazení se v jiném členském státě. Rozdíl oproti situaci v případě *Philips Electronics UK* spatřuje ESD v té skutečnosti, že v tomto případě byly dány důvody veřejného zájmu, resp. nebyla dána objektivní srovnatelnost dané situace.<sup>151</sup>

Následně se ESD zabýval otázkou, zda má metoda zabránění dvojímu zdanění vliv na uplatnění konečných ztrát. Předně se zabíral případem metody zápočtu, tedy metody odlišné od případu *Marks & Spencer*, a sice v rozsudku *Nordea Bank Danmark A/S C-48/13*. Nordea Bank provozovala ztrátové pobočky v ostatních severských zemích. Tyto pobočky (stálé provozovny) byly prodány zahraničním subjektům patřícím do stejného koncernu. Dánské daňové předpisy pro tento případ stanovily, že společnost-rezident musí ke svému zdanitelnému příjmu opětovně zahrnout veškeré ztráty stálé provozovny ve státě zdroje. Dánsko však po celou dobu danilo (mohlo danit) zisky stálé provozovny a stejně tak danilo zisk dosažený prodejem. Dvojímu zdanění bylo předcházeno metodou zápočtu v Dánsku. Tento postup však neodpovídá pravidlu daňové symetrie. Symetrie v rámci systému zápočtu vyžaduje, „*aby odečtené ztráty stálé provozovny mohly být kompenzovány zdaněním zisků této stálé provozovny podléhajících daňové pravomoci dotčeného členského státu, a to jak zisků dosažených během celého období, kdy byla uvedená provozovna ovládána společností-rezidentem, tak zisků dosažených v okamžiku převodu téže provozovny.*“<sup>152</sup>

Na základě tohoto předpokladu dospěl ESD k závěru, že pokud členský stát má možnost po celou dobu danit zisky i příjmy stálé provozovny (bez ohledu na poskytnutou daňovou úlevu ve formě daňového zápočtu), není možné při ukončení činnosti provozovny zahrnout do daňového základu dosavadní ztráty.

Věc *Timac Agro* výslovně odkazovala na případ *KR Wannsee*. Jednalo se o velmi podobný případ s tou odlišností, že v případě *KR Wannsee* byly ztráty rakouské stálé provozovny zahrnuty jen do výše zisků společnosti-rezidenta. Společnost *Timac Agro*, německý rezident, prodala svou stálou provozovnu v Rakousku své rakouské dceřiné

---

<sup>150</sup> *Nordea Bank Danmark A/S C-48/13* bod 24, *Timac Agro, C-388/14* bod 22

<sup>151</sup> *Nordea Bank Danmark A/S C-48/13* bod 25-27

<sup>152</sup> *Nordea Bank Danmark A/S C-48/13* bod 33

společnosti. Stálá provozovna po většinu své existence vykazovala ztráty. Tyto ztráty podléhaly dvěma režimům. Do roku 1999 fungoval režim uznání ztrát v Německu s tím, že v případě dosažení zisku stálou provozovnou byly tyto dříve uznané ztráty ve výši zisku opět zahrnuty do daňového základu v Německu. Pro roce 1999 byla skrze SZDZ dána výlučná pravomoc Rakousku.

Ohledně režimu uznání ztrát a jejich opětovného zahrnutí uznal ESD, že byla dána srovnatelná situace a že nerovné zacházení spočívající v opětovném zahrnutí ztrát bylo odůvodněno zachováním daňové symetrie, neboť uznané ztráty i jejich zahrnutí spolu úzce souvisely. Uznán byl i argument vyvážené zdaňovací pravomoci, jinak by docházelo k možnosti vybrat si stát, kde bude subjekt daněn. S odkazem na *Marks & Spencer* ESD potvrdil, že každopádně musí být zkoumáno, zda nevznikají konečné ztráty, které by pak musely být v Německu zohledněny.<sup>153</sup>

I druhý režim byl shledán eurokonformním, jelikož nebyla nalezena srovnatelná situace. Německo již neposkytovalo společnosti-rezidentovi žádnou výhodu, proto nebyl ani shledán důvod pro to, aby byla nalezena srovnatelnost mezi společnostmi-rezidentem majícím stálou provozovnu v Německu a společnostmi-rezidentem majícím stálou provozovnu v jiném členském státě.<sup>154</sup>

Z pohledu metody zamezení dvojího zdanění lze mít za to, že ESD vychází z předpokladu, že pro metodu zápočtu není možné opětovně zahrnout ztráty do daňového základu společnosti-rezidenta při ukončení činnosti stálé provozovny. Naopak při užití metody vynětí a při užití pravidla opětovného zahrnutí ztrát je možno doposud nezahrnuté ztráty do daňového základu společnosti-rezidenta zahrnout, musí přitom být sledováno, zda se nejedná o ztráty konečné, které je nutno vyloučit.

## **8.6 Přeshraniční ztráty – aktuální stav**

Dosavadní judikatura ESD v oblasti přeshraničních ztrát se týká pouze případů přenesení ztrát ze stálé provozovny na jejího zřizovatele (nikoliv přenášení ztrát mezi jednotlivými provozovnami nebo ze zřizovatele na stálou provozovnu).

Je možno započíst pouze konečné ztráty, tedy ztráty, které není možné uplatnit ve státě zdroje, zejména z důvodu, že stálá provozovna byla zlikvidována nebo přestala vykonávat činnost. Uplatnění konečných ztrát může být časově omezeno.

---

<sup>153</sup> Timac Agro, C-388/14 bod 48-58

<sup>154</sup> Timac Agro, C-388/14 bod 59-66

Členské státy jsou oprávněny použít metodu úplného vyloučení příjmů stálé provozovny nebo využít metodu započtení a opětovného zohlednění.

## ZÁVĚR

EU nenastavuje v pozitivním smyslu žádná pravidla týkající se přímého zdanění. Navzdory této skutečnosti rozvinul ESD judikaturu, která je svého druhu *negativním* zákonodárstvím v této oblasti. Svou pravomoc ESD odvozuje od pravomoci z možnosti bránit diskriminaci zapříčiněné národními předpisy. Pravomoc ESD rozhodovat v daňových věcech není nikde přímo stanovena, proto její aplikace budí jisté rozpaky.

Při rozhodování případů přímého zdanění musí ESD vycházet z omezení základní svobody stanovené SFEU. Základní svoboda musí být dotčena při přeshraniční situaci, tj. není možno posuzovat porušení základní svobody vzniklé výhradně vnitrostátně.

Omezení je zjištěno, jestliže je zjištěna diskriminace. Test diskriminace probíhá formou porovnání dvou přeshraničních situací nebo přeshraniční a čistě domácí. Pokud je v rámci srovnání zjištěno, že na různé situace je uplatněno stejné pravidlo, nebo na jiné je vztaženo pravidlo stejné, hledá soud ospravedlnitelné důvody. Tento postup je ideální stav. Bohužel ESD je v aplikaci těchto pravidel velmi nekonzistentní, jak ukázaly rozbory této práce.

Při zkoumání jednotlivých hlavních problémů, se kterými se ESD své judikatuře zabýval, jsme narazili na podstatnou neprovázanost a nepromyšlenost celé judikatury ESD.

*Protojudikatura* ohledně stálých provozoven (*Avoir Fiscal*, *Royal Bank of Scotland*, *Futura Participations* atd.) ukazuje základní předpoklady, na kterých ESD dovedl svou příslušnost k rozhodování daňových případů.

Zároveň tato judikatura dala vzniknout hlavním zásadám rozhodování ve věcech přímého zdanění. Judikatura vztažená ke stálým provozovnám nemůže být vnímána izolovaně. Souběžně je třeba sledovat judikaturu týkající se dvojího zdanění obecně, ale i judikaturu týkající se podmínek diskriminace.

Zejména rozsudek *Avoir Fiscal* vyložil základní pravidla rovnosti mezi stálou provozovnou a jinou formou usazení a předložil nejdůležitější důvody ospravedlňující diskriminaci mezi dvěma subjekty. V tomto ohledu stanovil správně pravidla i rozsudek *Futura Participations*.

Dále jsme ukázali, jak se ESD vyrovnal s trojstrannými situacemi, které mohou působit poměrně značné problémy zejména z pohledu daňových úniků, zároveň tyto trojstranné situace vytvořily otazník nad některými hlavními instituty práva přímého zdanění, např. přípustnost metody daňového zápočtu nebo pochyby o tom, zda je možno v rámci EU uplatňovat doložky nevyšších výhod. V těchto věcech ESD nepřednesl žádná neočekávaná zjištění.

V závěrečné části práce jsme ukázali rozhodovací praxi ESD ve věci přeshraničních ztrát. V těchto záležitostech byl soud nejprve konzistentní ohledně svých závěrů, ale zcela nekonzistentní co do odůvodnění. Konečně své závěry postupně revidoval až do současné situace, kdy není zcela jasné, jaká pozice ESD v dalších případech bude.

Ukazuje se jako zcela zásadní upravit přímé zdanění v EU v rámci celounijního předpisu, který by konečně odstranil současný nevhodný stav značné právní nejistoty.

## **SEZNAM ZKRATEK**

DPH – Daň z přidané hodnoty

ESD – Soudní dvůr Evropské unie resp. Evropský soudní dvůr

EU – Evropská unie

Společenství – Evropské společenství

Komise – Komise Evropské unie resp. Evropská komise

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

RBOS – Royal Bank of Scotland plc

SFEU – Smlouva o fungování Evropské unie

SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění

## SEZNAM ZDROJŮ

### Knihy

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BERGMANN, Jan. *Handlexikon der Europäischen Union*. 4. vyd. Baden-Baden : Nomos, 2012. ISBN 978-3-8329-6323-1. Dostupné z WWW: [www.beck-online.de](http://www.beck-online.de).

BOBEK, Michal. *Předběžná otázka v komunitárním právu*. Praha : Linde, 2005. ISBN 80-7201-513-3.

BURRI, Susanne; SACHA, Prechal. *EU Gender Equality Law*. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2008. ISBN 978-92-79-10278-3.

HINNEKENS, Luc; HINNEKENS, Phillipe. *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2008. ISBN 9789041126405.

LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; STORCK, Alfred. *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2011*. Vídeň : Linde Verlag Wien, 2012. ISBN 978-3-7073-2087-9.

MALHERBE, Jacques et al. *The Impact of the Ruling of the European Court of Justice in the Area of direct taxation 2010*. Brusel : Evropská Unie, 2011.

REMEUR, Cécile. *Tax Policies in the EU: Issues and Chalanges*. Brussels : European Parliament, 2015. ISBN 978-92-823-6595-3.

ROSENKRANZ, Frank. *Die Beschränkung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes*. Tübingen : Mohr Siebeck, 2015. ISBN 978-3-16-153647-2.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentu, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc : Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SCHLÜCKE, Katharina. *Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht*. Baden-Baden : Nomos, 2014. ISBN 978-3-8487-1012-6.

SOJKA, Vlastimil et al. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. Praha : C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-488-9.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu*. Praha : Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

WEBER, Dennis. *Is the Limitation of Tax Jurisdiction a Restriction of the Freedom of Movement?* Paper for the annual conference of the European Association of Tax Law Professors in Helsinki 7.-9. června 2007

### **Periodické zdroje**

BRAUNER, Yariv; DOURADO, Ana Paula; TRAVERSA, Edoardo. Ten Years of Marks & Spencer. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 4, s. 306–314. ISSN 0165-2826.

CAAMANO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M. Accounting, the Permanent Establishment and EC Law: the Futura Participations Case. *EC Tax Review*. 1999, roč. 8, č. 1, s. 24–38. ISSN 0928-2750.

CACHIA, Franklin. Analysing the European Commissions's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade. *EC Tax Review*. 2017, roč. 26, č. 1, s. 23–35. ISSN 0928-2750.

CERIONI, Luca. Place of “Effective Management” as Connecting Factor for Companies’ Tax Residence Within the EU vs. Freedom of Establishment. *German Law Journal*. 2012, roč. 13, č. 9, s. 1095–1130. ISSN 2071-8322.

CORDEWNER, Axel. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? *EC Tax Review*. 2017, roč. 26, č. 2, s. 60–66. ISSN 0928-2750.

DOURADO, Ana Paula. From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft Case. *EC Tax Review*. 2002, roč. 11, č. 3, s. 147–156. ISSN 0928-2750.

DUBUT, Thomas. The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law. *Intertax*. 2012, roč. 22, č. 1, s. 2–12. ISSN 0165-2826.

EICKER, Klaus. EC Tax Scene: European Court of Justice Continues to Strengthen the Situation of Permanent Establishments. *Intertax*. 1999, roč. 27, č. 8/9, s. 311–311. ISSN 0165-2826.

GARBARINO, Carlo. Tax Design Issues in Respect to Foreign Branches and Controlled Companies and the Feasibility of a Consolidation Area in the EU. *EC Tax Review*. 2014, roč. 23, č. 1, s. 16–29. ISSN 0928-2750.

GLAHE, Moritz. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms. *EC Tax Review*. 2013, roč. 22, č. 5, s. 222–232. ISSN 0928-2750.

GLAHE, Moritz. *Transferprising and EU Fundamental Freedoms*. *EC Tax Review*. 2013, ročník 22, č. 5, str. 222–232. ISSN 0928 – 2750



HASLEHNER, Werner. 'Avoir Fiscal' and Its Legacy after Thirty Years of Direct Tax Jurisprudence of the Court of Justice. *Intertax*. 2016, roč. 44, č. 5, s. 374–391. ISSN 0165-2826.

HEINICKE, Wolfgang. Diskriminierung im Ertragsteuerrecht der EG- und EWR-Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH. *Deutsches Steuerrecht*. 1998, roč. 36, č. 35, s. 1332–1340. ISSN 0949-7676.

HERBORT, Marcel. Marks & Spencer 2.0. *Internationales Steuerrecht*. 2015, roč. 24, č. 1, s. 15–24. ISSN 0942-6744.

HINDELANG, Steffen; KÖHLER, Hans. Der Einfluss der Grundfreiheiten auf direkte Steuern. *Juristische Schulung*. 2014, roč. 54, č. 5, s. 405–409. ISSN 0022-6939.

HINNEKENS, Luc. Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules. *EC Tax Review*. 1994, roč. 3, č. 4, s. 146–166. ISSN 0928-2750.

JOCHUM, Heike. Zur Fortsetzung der Rechtssache Marks & Spencer. *Internationales Steuerrecht*. 2006, roč. 15, č. 18, s. 621–624. ISSN 0942-6744.

KEMMEREN, Eric. After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU Objective of Eliminating Double Taxation Can be Applied More Widely. *EC Tax Review*. 2008, roč. 17, č. 4, s. 156–158. ISSN 0928-2750.

KEMMEREN, Eric. Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery? *EC Tax Review*. 2009, roč. 18, č. 1, s. 4–15. ISSN 0928-2750.

KEMMEREN, Eric. Recovery of Income Taxes. *EC Tax Review*. 2013, roč. 22, č. 1, s. 2–8. ISSN 0928-2750.

KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. New Analysis: Cross-Border Loss Transfer after Lidl Belgium. *Tax Notes International*. 2008, roč. 50, č. 8. ISSN 1048-3306.

KOCMAN, Miroslav; TOMEŠ, Petr. Arbitrážní konvence a následná úprava dvojího zdanění u převodních cen. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 8. Dostupné také z WWW: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d42549v53580-arbitrazni-konvence-a-nasledna-uprava-dvojeho-zdaneni-u-prev/?search\\_query=\\$index=291&order\\_by=&order\\_dir=&type=&search\\_results\\_page=3602](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d42549v53580-arbitrazni-konvence-a-nasledna-uprava-dvojeho-zdaneni-u-prev/?search_query=$index=291&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=3602)

KOSTENESE, H. E. The Saint-Gobain Case and the Application of Tax Treaties. *EC Tax Review*. 2000, roč. 9, č. 4, s. 220–232. ISSN 0928-2750.

Krutílek Ondřej, *Příjmy rozpočtu EU*. <https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpocetu-eu/> ke dni 5. 11. 2016

LANG, Michael. Marks and Spencer – More Questions than Answers. *EC Tax Review*. 2005, roč. 14, č. 2, s. 95–100. ISSN 0928-2750.

LANG, Michael. Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht? *Internationales Steuerrecht*. 2006, roč. 15, č. 12, s. 397–407. ISSN 0942-6744.

LANG, Michael. Limitation of the Temporal Effects of Judgements of the ECJ. *Intertax*. 2007, roč. 35, č. 4, s. 230–245. ISSN 0165-2826.

LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. *EC Tax Review*. 2009, roč. 18, č. 3, s. 98–113. ISSN 0928-2750.

LANG, Michael. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *European Taxation*. 2014, roč. 54, č. 12, s. 530–540. ISSN 0014-3138.

LANG, Michael. ECJ and Mutual Agreement Procedures. *Intertax*. 2014, roč. 42, č. 3, s. 169–172. ISSN 0165-2826.

LINDEMANN, Hans; HACKEMANN, Tim. Die Rückwirkung von EuGH-Urteilen unter besonderer Betrachtung des „Marks & Spencer“-Falls. *Internationales Steuerrecht*. 2005, roč. 24, č. 22, s. 786–799. ISSN 0942-6744.

O’SHEA, Tom. Freedom of Establishment Tax Jurisprudence. *EC Tax Review*. 2008, roč. 17, č. 6, s. 259–275. ISSN 0928-2750.

O’SHEA, Tom. Double Tax Conventions and the European Union. *The EC Tax Journal*. 2010, roč. 10, č. 3, s. 71–80. ISSN 1350-1089.

PINETZ, Erik; SPIES, Karoline. Final Losses after the Decision in Commission v. UK (‘Marks & Spencer II’). *EC Tax Review*. 2015, roč. 24, č. 6, s. 309–319. ISSN 0928-2750.

RØNFELDT, Thomas. Marks & Spencer. European Business. *Law Review*. 2006, č. 6, s. 1715–1726. ISSN 0959-6941.

RØNFELDT, Thomas. Internal and External Neutrality. *Intertax*. 2012, roč. 40, č. 1, s. 13–23. ISSN 0165-2826.

RØNFELDT, Thomas. Use of Foreign Losses. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 11, s. 688–708. ISSN 0165-2826.

RØNFELDT, Thomas. Comparing Tax Entities in a European Perspective Part I. *Intertax*. 2016, roč. 44, č. 12, s. 938–949. ISSN 0165-2826.

RØNFELDT, Thomas. Comparing Tax Entities in a European Perspective. Part II. *Intertax*. 2016, roč. 44, č. 12, s. 950–959. ISSN 0165-2826.

RUFFERT, Matthias. Case C-62/00, Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise, Judgment of the Fifth Chamber of 11 July 2002, [2002] ECR I-6325. *Common Market Law Review*. 2003, roč. 40, č. 3, s. 729–738. ISSN 0165-0750.

SINGH, Manoj. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment. *Intertax*. 2014, roč. 42, č. 5, s. 325–333. ISSN 0165-2826

VANISTENDAEL, Frans. Does the ECJ Have the Power of Interpretation to Build a Tax System Compatible with the Fundamental Freedoms? *EC Tax Review*. 2008, roč. 17, č. 2, s. 52–66. ISSN 0928-2750.

VAPAAVUORI, Ahti. On Justification in EC Tax Law. *Scandinavian Studies in Law*. 2003, roč. 44, s. 375–392. ISSN 0085-5944.

VELDE, Ivo Vande. How Does the CJEU's Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions? *EC Tax Review*. 2016, roč. 25, č. 3, s. 132–145. ISSN 0928-2750.

VAN DE VIJVER, Anne . International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles. *EC Tax Review*. 2015, roč. 24, č. 5, s. 240–257. ISSN 0928-2750.

WIMPISSINGER, Christian. Cross-border Transfer of Losses, the ECJ does not Agree With Advocate General Sharpston. *EC Tax Review*. 2008, roč. 17, č. 4, s. 173–181. ISSN 0928-2750.

### **Diplomové práce**

DIEPVENS, Sander. *The Territoriality Principle in the ECJ's Case Law*. Tilburg, 2014. 54 s. Diplomová práce. Tilburg School of Law.

SCHULMAN, Margaret. *Treatment of Cross Border Losses in the European Union*. Aarhus, 2010. 61 s. Diplomová práce (MSc.). Aarhus School of Business. Vedoucí práce: Aage Michelsen. Dostupné z WWW: [http://pure.au.dk/portal/files/12866/Treatment of Cross Border Losses in the European Union.pdf](http://pure.au.dk/portal/files/12866/Treatment_of_Cross_Border_Losses_in_the_European_Union.pdf)

## **JUDIKATURA**

### **Rozhodnutí ESD**

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 9. října 1973, Muras, C-12-73, ECLI:EU:C:1973:100

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 29. listopadu 1978, Redmond, C-83/78, ECLI:EU:C:1978:214

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 28. ledna 1986, Avoir fiscal, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 27. září 1988, Daily Mail, C-81/87, ECLI:EU:C:1988:456

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 13. července 1993, Commerzbank AG, C-330/91, ECLI:EU:C:1993:303

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 12. dubna 1994, Halliburton Services, C-1/93, ECLI:EU:C:1994:127

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:231

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 15. května 1997, Futura Participations SA, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 10. července 1997, Rosalba Palmisani, C-261/95, ECLI:EU:C:1997:351

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 16. července 1998, Imperial Chemical Industries (ICI), C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 8. července 1999, Sociétés Baxter, C-254/97, ECLI:EU:C:1999:368

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. září 1999, Saint Gobain, C-307/97, EU:C:2005:763

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 23. listopadu 1999, Arblade, C-369/96, ECLI:EU:C:1999:575

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft Ltd. and Others, C-397/98, ECLI:EU:C:2001:134

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World and Others, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 5. července 2005, D. C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer plc, C-446/03, ECLI:EU:C:2006:129

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 13. prosince 2005, Überseering BV, C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 23. února 2006, CLT-UFA SA, C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 14. listopadu 2006, Mark Kerckhaert and Bernadette Morres, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 6. března 2007, Meilicke and Others, C-292/04, ECLI:EU:C:2007:132

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services BVBA & Co., C-298/05, ECLI:EU:C:2008:129

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 22. února 2008, Truck Center SA, C-282/07, ECLI:EU:C:2008:762

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell GmbH, C-293/06, ECLI:EU:C:2008:129

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium GmbH & Co. KG, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 12. února 2009, Block, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 25. února 2010, X Holding BV, C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 15. dubna 2010, CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe, C-96/08, ECLI:EU:C:2010:185

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus BV, C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. února 2013, A Oy, C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 7. listopadu 2013, K., C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 3. února 2015, Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irsku, C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50

Rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829

## **Stanoviska Generálního advokáta**

Stanovisko generálního advokáta Manciniho ze dne 16. října 1985, *Avoir fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1985:413

Stanovisko generálního advokáta Darmona ze dne 7. června 1988, *Daily Mail*, C-81/87, ECLI:EU:C:1988:286

Stanovisko generálního advokáta Darmona ze dne 17. března 1993, *Commerzbank AG*, C-330/91, ECLI:EU:C:1993:101

Stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 10. února 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, ECLI:EU:C:1994:54

Stanovisko generálního advokáta Légera ze dne 22. listopadu 1994, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1994:391

Stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 5. listopadu 1996, *Futura Participations SA*, C-250/95, ECLI:EU:C:1996:420

Stanovisko generální advokáta Cosmase z dne 23. ledna 1997, *Rosalba Palmisani*, C-261/95, ECLI:EU:C:1997:34

Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomer ze dne 20. listopadu 1997, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1997:556

Stanovisko generálního advokáta Tesaura ze dne 16. prosince 1997, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, C-264/96, ECLI:EU:C:1997:612

Stanovisko generálního advokáta Albera ze dne 19. listopadu 1998, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, EU:C:1998:557

Stanovisko generálního advokáta Saggio ze dne 1. prosince 1998, *Société Baxter*, C-254/97, ECLI:EU:C:1998:580

Stanovisko generálního advokáta Mischoa ze dne 2. března 1999, *Saint Gobain*, C-307/97, EU:C:1999:110

Stanovisko generálního advokáta Fenelly ze dne 12. září 2000, *Metallgesellschaft Ltd. and Others*, C-397/98, ECLI:EU:C:2000:431

Stanovisko generálního advokáta Colomera ze dne 4. prosince 2001, *Überseering BV*, C-208/00, ECLI:EU:C:2001:655

Stanovisko generálního advokáta Madura ze dne 7. dubna 2005, *Marks & Spencer plc*, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:227

Stanovisko generálního advokáta Legéra ze dne 14. dubna 2005, CLT-UFA SA, C-253/03, ECLI:EU:C:2005:227

Stanovisko generálního advokáta Legéra ze dne 2. dubna 2004, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:278

Stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 6. dubna 2006, Mark Kerckhaert and Bernadette Morres, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:242

Stanovisko generálního advokáta Legéra ze dne 16. dubna 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, C-290/04, ECLI:EU:C:2006:323

Stanovisko generálního advokáta Mengozziho ze dne 29. března 2007, Columbus Container Services BVBA & Co., C-298/05, ECLI:EU:C:2007:660

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 18. září 2008, Truck Center SA, C-282/07, ECLI:EU:C:2008:513

Stanovisko generálního advokáta Sharpstona ze dne 8. listopadu 2007, Deutsche Shell GmbH, C-293/06, C-414/06, ECLI:EU:C:2007:660

Stanovisko generálního advokáta Sharpstona ze dne 14. února 2008, Lidl Belgium GmbH & Co. KG, C-414/06, ECLI:EU:C:2008:88

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 19. listopadu 2009, X Holding BV, C-337/08, ECLI:EU:C:2009:721

Stanovisko generálního advokáta Sharpstona ze dne 17. prosince 2009, CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe, C-96/08, ECLI:EU:C:2009:790

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 8. září 2011, National Grid Indus BV, C-371/10, ECLI:EU:C:2011:563

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 19. dubna 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, ECLI:EU:C:2011:222

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 19. července 2012, A Oy, C-123/11, ECLI:EU:C:2012:488

Stanovisko generálního advokáta Jääskinena ze dne 26. února 2015, Verder LabTec, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:132

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 13. března 2014, Nordea Bank Danmark A/S, C-48/13, ECLI:EU:C:2014:153

Stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 23. října 2014, Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, C-172/13, ECLI:EU:C:2014:2321

Stanovisko generálního advokáta Watheleta ze dne 3. září 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, ECLI:EU:C:2015:533

## Směrnice a nařízení

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1215/2012 ze dne 12. prosince 2012 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech, úř. věst. L 351, 20. prosince 2012m, s. 1 - 32 CELEX 32012R1215.

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností různých členských států, úř. věst. L 345, 29. prosince 2011, s. 8–16. CELEX: 32011L0096.

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, úř. věst. L 310, 25. listopadu 2009, s. 34–46. CELEX: 32009L0133.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, úř. věst. L 157, 26. června 2003, s. 49–54. CELEX: 32003L0049.

Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor, která podporuje výměnu informací mezi členskými státy a dalšími zeměmi v oblasti úspor fyzických osob a další koordinační směrnice, úř. věst. L 157, 26/06/2003 S. 0038 – 0048.

Směrnice rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, úř. věst. L 64, 11. března 2011, s. 112.

## Ostatní právní prameny EU

Directorate General for Internal Policies. *European Initiatives on Eliminating Tax Havens and Offshore Financial Transactions and the Impact of These Constructions on the Union's own Resources and Budget*, Brusel 2013.

Ernst Young, CJEU reverses position on final losses of foreign permanent establishments in Timac Agro Case. Dostupné z WWW: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--cjeu-reverses-position-on-final-losses-of-foreign-permanent-establishments-in-timac-agro-case> (cit. dne 29.12.2017).

European Commission. *Guide to the Case Law of the European Court of Justice on Articles 56 et seq. TFEU*. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/docsroom/?locale=en>

European Union. *EU Joint Transferpricing Forum. Report on non Triangular Cases*. DOC: JTPF/007/REV2/2009/EN. Brusel, 2010. Dostupné z WWW:



[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf\\_007\\_rev2\\_2009\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_007_rev2_2009_en.pdf)

Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie - Smlouva o Evropské unii (konsolidované znění) - Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění) - Prohlášení připojená k závěrečnému aktu mezivládní konference, která přijala Lisabonskou smlouvu podepsanou dne 13. prosince 2007, úř. věst. C 326, 26/10/2012 S. 0001 – 0390.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing, Paris, 2015. Dostupné z WWW: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>

Rozhodnutí Komise C(2016) 5605 ze dne 30. srpna 2016, o státní podpoře SA.38373 (2014/C) poskytnuté Irskem společnosti Apple

Zpráva Komise Radě v souladu s článkem 8 směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, KOM(2009) 179, 17. dubna 2009. CELEX 52009DC0179

Jednací řád Soudního dvora, úř. věst. L. 265, ze dne 29. září 2012, s. 1-42 CELEX 32012Q0929

## Stálá provozovna v kontextu judikatury ESD

### Abstrakt

Práce se zabývá judikaturou ESD v oblasti přímého zdanění. Popisuje povahu stálé provozovny, jak je uvedena v dokumentech OECD, jelikož stálá provozovna je na okraji zájmu primárního i sekundárního práva EU. Práce dále rozpracovává pravomoc EU v oblasti přímého zdanění a zásady, na základě kterých EU dovozuje svou pravomoc, ačkoliv tato je dána do rukou jednotlivých členských států.

V dalším rozboru se práce věnuje ESD jako instituci, popisuje základní zásady řízení před ESD a dopady činnosti této instituce jakožto negativního zákonodárce. V tomto ohledu není předmětem práce popsat konkrétní formálně-institucionální zakotvení tohoto orgánu. Práce se především věnuje tvorbě rámcové procedurální činnosti, vzniku pravomoci v rámci přímého zdanění a praktickým problémům spojeným s činností ESD a snaží se nastínit základní nedostatky činnosti ESD.

Následně se stať věnuje struktuře rozhodnutí ESD s tím, že se na základě tohoto rozboru snaží najít základní hmotněprávní zásady ovládající řízení před ESD. Na tomto základě jsou formulovány hlavní myšlenkové postupy při hodnocení určitého problému v oblasti přímých daní.

Konečně text pojednává o jednotlivých rozhodnutích ve věci stálých provozoven a v související judikatuře, která se k danému tématu vztahuje. Předně jsou zde shrnuty první stavební kameny judikatury položené v prvních rozsudcích jako je například *Avoir Fiscal*, *Futura Participations*, *Royal Bank of Scotland*.

V závěrečné části je popsána problematika trojstranných situací, která byla poprvé řešena v rozhodnutí *Saint Gobain*. Dále jsou rozebrány i související potíže, jako soulad určité metody zamezení dvojího zdanění s právem EU nebo doložka nejvyšších výhod. Posledním řešeným problémem je otázka přeshraničních ztrát a jejich vypořádání zejména ve vztahu ke stálé provozovně, která ukončuje svoji činnost ve státě zdroje. V této souvislosti je podrobně zkoumána judikatura navazující na kontroverzní rozhodnutí *Marks & Spencer*.

### Klíčová slova

Stálá provozovna, Soudní dvůr Evropské unie, Přímé daně

## **Permanent Establishment from the Perspective of Judicature of the European Court of Justice**

### **Abstract**

This thesis treats rulings of the EUCJ in the area of direct taxation. It describes the substance of the term permanent establishment as described in documents of the OECD, because the permanent establishment is mainly not regulated by the EU legal provisions regardless whether primary or secondary. Further, the thesis deals with EU jurisdiction within the scope of direct taxation and scrutinizes fundamental principles, based on which the EU deduces its jurisdiction, even though the jurisdiction should remain in the hands of the member states.

Subsequently, the thesis pays attention to the EUCJ as an institution, it describes important principles governing the procedures before the EUCJ and impact of activity of this institution as negative legislator. In this regard, it is not the aim of this thesis to describe the institutional footing of this organ. The thesis treats mainly the procedural activity, origin of its jurisdiction in the area of direct taxation and practical problem connected with the activity of the EUCJ. Finally, it outlines the most important issues ensuing from the EUCJ decision-making.

As next, the text deals with the structure of an EUCJ decision. The purpose of this is to make clear important substantive rules governing the EUCJ procedure. On this basis, the thesis describes the crucial order of thought which in each case should be followed so that a right decision concerning direct taxation is passed.

Finally, the thesis describes the most important decisions regarding permanent establishment as well as associated judicature which touches the topic indirectly but has influence on it. Firstly, the founding building blocks of the EUCJ judicature are presented, such as *Avoir Fiscal*, *Futura Participations* or *Royal Bank of Scotland*.

In the final part, the question of three country situation is described, which was firstly dealt in the case *Saint Gobain*. In this part, the issues such as method of prevention of double taxation or most favored nations clause are introduced. Lastly, the thesis focuses on the cross-border loss problem, which induced by the *Marks & Spencer* case.

### **Key words:**

EUCJ, Permanent establishment, Direct taxation,