



# bulletin

4 / 2015

## předmluva

Ing. Lucie Rytířová, LL.M. \_\_\_\_\_ 2

**Rozhovor s Michalem Bobkem** \_\_\_\_\_ 3

## EU a daně

### Vymezení daňového práva v unijním právu

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang \_\_\_\_\_ 9

### Ohniska svobody pohybu kapitálu v kontextu třetích zemí v oblasti přímých daní

prof. Dr. Christoph Watrin, StB, David Eberhardt, M.Sc. \_\_\_\_\_ 21

### Akční plán Evropské unie – oprášení projektu CCCTB

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 31

### Zohledňování ztrát u korporátních daní v Evropské unii

prof. Ing. Jan Široký, CSc. \_\_\_\_\_ 37

### Patentový Box – výzva pre Slovensko

JUDr. Tomáš Balco, LL.M., FCCA \_\_\_\_\_ 40

### Mezinárodní spolupráce v oblasti daní se zaměřením na daně přímé a výměnu informací

JUDr. Martina Matejová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 45

### Sociální nároky osob hledajících zaměstnání v rámci EU

Mgr. Vít Holubec \_\_\_\_\_ 53

## daně a účetnictví

### Je správce věcí veřejných už digitální?

MVDr. Milan Vodička \_\_\_\_\_ 56

### Zajišťovací příkaz na daň z přidané hodnoty

Ing. Jan Rambousek, LL.M., JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský \_\_\_\_\_ 60

## ostatní

**Valná hromada zvolila nové vedení Komory daňových poradců ČR** \_\_\_\_\_ 8

**Noví daňoví poradci** \_\_\_\_\_ 63

**ČSOB Daňář & daňová firma roku 2015** \_\_\_\_\_ 64

# Předmluva



Milé čtenářky, milí čtenáři,

toto číslo Bulletinu přináší náhled na měnící se daňový svět v Evropské unii i v České republice. Tématem je „EU a daně“ a píší o něm zástupci akademické sféry, soudů, státní správy a daňoví poradci. Doufám, že vám pomohou zrekapitulovat letošní rok a úspěšně vkročit do roku nového.

Úvodní rozhovor představuje historicky prvního generálního advokáta Soudního dvora EU, Michala Bobka. Následují dva obsáhlé články od akademiků ze sousedních zemí, ke čtení za dlouhých zimních večerů: z Rakouska se Michael Lang zamýšlí nad postavením daňového práva v právu EU, z Německa pak Christoph Watrin a David Eberhardt analyzují svobodu volného pohybu kapitálu v EU, včetně kritického pohledu na názory jejich Spolkového finančního dvora.

Článek Danuše Nerudové, zástupkyně české akademické sféry, rozebírá (opět) aktuální projekt EU na stanovení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, známého pod zkratkou CCCTB.

Korporátnímu zdanění se věnuje další český akademik, Jan Široký. Ve svém článku popisuje možnosti zohlednění daňových ztrát v kontextu EU.

Další příspěvek je opět od sousedů, tentokrát ze státní správy: Tomáš Balco ze slovenského Ministerstva financí představuje zvýhodněné daňové režimy pro patenty a jejich zvažované využití na Slovensku.

Zatímco česká média jsou plná článků o „Velkém bratrovi“ v podobě elektronické evidence tržeb a kontrolního hlášení, o podstatně rozsáhlejších automatickém sdílení informací mezi daňovými správami po celém světě se mluví málo. Podrobněji nám jej proto představí další zástupce státní sféry, Martina Matejová z Ministerstva financí ČR, do jejíž agendy mezinárodní spolupráce v oblasti daní spadá.

Pokud by vás příspěvky ze zahraničí inspirovaly ke hledání práce v jiném státě EU, pomůže vám článek Víta Holubce z Ministerstva práce a sociálních věcí, který popisuje, jakou podporu byste přitom mohli získat.

Jestliže se naopak rozhodnete zůstat doma, budou se vám hodit články od českých daňových poradců a advokátů: o digitalizaci správy daní píše Milan Vodička, komplikace se zajišťovacím příkazem v souvislosti s DPH popisují Jan Rambousek a Ondřej Lichnovský.

A kdybyste začali z přemíry informací klesat na mysl, vězte, že nejdůležitější stejně bývá to, o čem se nemluví. Nezapomeňte proto Bulletin včas odložit a věnovat se sami sobě a svým nejbližším.

Přeji vám za celou redakční radu Bulletinu pohodový advent, krásné Vánoce a spokojený vstup do nového roku.

Ing. Lucie Rytířová, LL.M.  
členka redakční rady Bulletinu KDP ČR  
daňová poradkyně č. 4038

# Rozhovor s Michalem Bobkem

generálním advokátem  
Soudního dvora Evropské unie



Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

Michal Bobek (\*1977) vystudoval právo a mezinárodní vztahy na Univerzitě Karlově v Praze. Získal diplom anglického práva a práva Evropské unie na Univerzitě v Cambridge a titul Magister Juris na Univerzitě v Oxfordu (St. Edmund Hall). Doktorát práv obdržel na Evropském univerzitním institutu ve Florencii. Dále studoval na Svobodné univerzitě v Bruselu a na Univerzitě v Queenslandu v Austrálii. Působil jako asistent předsedy Nejvyššího správního soudu České republiky (2005–2009) a rovněž jako vedoucí Oddělení dokumentace a analytiky téhož soudu (2008–2009). V letech 2011–2012 vyučoval a od 2013 je vědeckým pracovníkem Institutu evropského a srovnávacího práva Oxfordské univerzity. V letech 2013–2015 byl profesorem College of Europe v Brugách. Přednášel a hostoval na řadě univerzit v Evropě i v zámoří. Je autorem mnoha publikací v oborech práva Evropské unie, lidských práv, (veřejného) srovnávacího práva a teorie práva. Dne 7. 10. 2015 se stal historicky prvním generálním advokátem Soudního dvora Evropské unie nominovaným Českou republikou.

■ **V první řadě blahopřeji ke jmenování do jedné z nejvýznamnějších funkcí, které kdy český občan v Evropské unii zastával. Jak se v ní po zhruba měsíci cítíš? Už ses zabydlel v nové kanceláři? A propos, jak vlastně takový „úřad“ jednoho z generálních advokátů vypadá? Kdo jsou Tví spolupracovníci? A jak vypadá Tvůj obvyklý pracovní den?**

Děkuji. Něco přes měsíc je skutečně relativně krátká doba. Zabydlování probíhá. Nikoliv překvapivě je provázáno zařizováním všeho možného a hromadami krabic úplně všude. O „úřadu“ bych skutečně nemluvil, to zní nepřiměřeně kolosálně. Jde spíše o „kabinet“, tedy vlastně o takovou soudní kancelář složenou z pěti právníků a dvou asistentek. Moji spolupracovníci jsou jak profesně, tak národnostně rozliční: jsou zde jak právní praktici, tak akademici. Národnostně je v kabinetu kromě mé maličkosti

a dvou Češek dále Španělka, Francouz, Skot, Irka a Finka. Obvyklý pracovní den vypadá ... pracovně. Spisy, jednání, porady s týmem a mimo něj. V porovnání s běžnou soudcovskou prací je zde však podstatný rozdíl v absenci senátu, a tudíž neexistenci senátního rozhodování a porad. Generální advokát píše svá stanoviska sám a za sebe. O to více je však nezbytné věci probírat a proklepat ze všech možných stran interně, tedy v rámci vlastního týmu.

■ **Když se tak podívám po Evropě, na první pohled samá krize. Krutý a děsivý teroristický útok v Paříži. Uprchlíci. Chaos, násilí, nebezpečí v půlměsíci kolem Evropy od Západní Sahary přes severní Afriku, Blízký východ až k Rusku a Afghánistánu. Utlučená, ale nevyřešená řecká krize. Dýchavičné ekonomiky dalších států Evropské unie<sup>1</sup>, zejména jejího jihu. Druhý pohled je ale vlastně docela uklidňující. Zde, v Evropě, až na občasně teroristické útoky již desítky let klid a mír. Instrukce fungují. Máme se pořád docela dobře a nehorší se to. Tak jak na tom vlastně Evropa je?**

Ano, události posledních dnů a týdnů jsou děsivé. Na druhou stranu je to do určité míry již bohužel „známé zlo“ – New York, Madrid, Londýn a samotná Paříž poprvé na počátku tohoto roku. Hodnocení stavu je vždy závislé na úhlu pohledu. Pokud se na situaci v Evropě díváme v celosvětovém měřítku, stejně tak jako v měřítku historickém přesahujícím jednu dekádu, tak se máme skutečně výborně. Ale problém akvarijní rybičky pochopitelně bývá, že ne vždy si uvědomuje, že je rybička. Je zvyklá na čisté akvárium, které je průběžně probubláváno, vyhříváno, čištěno, s automatickým přísunem krmení každé ráno. A pokud začne být nový písek a nová podvodní prolézačka dodávána pouze jednou za tři měsíce, a nikoliv každý měsíc, jak byla doposud zvyklá, pochopitelně se jí to nelíbí. Ihned mluví (tedy spíše patrně bublá) o „krizi“. Proto souhlasím, že v porovnání s jinými rybičkami, které většinu času tráví ve špínou zanesených sklenicích od zavařeniny, anebo jsou rády, že mají vůbec vodu, jsme na tom v Evropě skvěle.

<sup>1</sup> Dále také jen „EU“ nebo „Unie“.

Stejně tak může být v podobné dlouhodobé perspektivě slabost Evropy vnímána jako její síla. Často se evropským institucím vyčítá, že jsou pomalé, neakceschopné, že věci neřeší, ale tlumí a odsouvají. Je to ale špatně, pokud zároveň vytvářejí funkční fórum, kde se o těchto věcech mluví? Možná nejtrefnější a nejtipnější zachycení myšlenky evropské integrace jsem kdysi viděl ve čtyřech obrázcích komiksu. Na všech byli stejní dva pánové v různých dobových oblecích. Na prvním obrázku se mlátili po hlavách pěstními klíny. Na druhém po sobě házeli oštěpem a stříleli z luku. Na třetím již používali střelné zbraně. Nu a na čtvrtém obrázku po sobě začali namísto toho házet šanony plné dokumentů. Bez jakéhokoliv sarkasmu: házet si na hlavu šanony a spory řešit debatou či soudně je výrazný a neoddiskutovatelný pokrok.

■ **Kam bude evropská integrace v příštích letech a desetiletích směřovat? Často se říká, že konfederace jsou jakýmsi mezistupněm na cestě buď vpřed k federálnímu uspořádání, anebo zpět k systému národních států. Evropská unie asi jakousi konfederací tak trochu je, kam tedy bude její vývoj mířit?**

Křišťálovou kouli nevládním. Mám ale dojem, že klíčovým slovem budoucnosti bude diferenciace. Ona už vlastně je v posledních letech přítomna, pouze se skrývá pod různými názvy: Eurozóna, bankovní unie, Schengen, ten či onen další rámec užší spolupráce, který sdružuje pouze některé státy Unie. Dnes již si můžeme patrně přiznat, že slogan z období před rozšířením Unie v roce 2004, tedy současné „rozšíření a prohloubení“ Unie, narazil trochu na své hranice. Spíše než k prohloubení došlo k dvojitému rozšíření Unie: jak geografickému (nové členské státy), tak tematickému (nové oblasti unijního práva a politiky).

Pro nejbližší budoucnost si lze tedy představit i jistou třetí cestu, ve které určité členské státy zůstanou ve fázi „pokročilé mezinárodní organizace“, zatímco ostatní budou chtít jít dále. Podobný proces je a bude pochopitelně doprovázen kladením otázek na téma, co má ta Unie vlastně být: pokročilá mezinárodní organizace zaručující fungující vnitřní trh, anebo něco více? Pokud něco více, tak co vlastně? Stejně tak bude ale hodně náročný na soudržnost jednotlivých menších celků a jejich vzájemnou interakci s Uníí jako celkem.

■ **Dovedeš si představit podstatnou změnu v okruhu členských států? Poslední dobou se hodně hovoří o možném novém upořádání vztahů mezi Uníí a Velkou Británií. Co by to znamenalo pro integraci jako takovou? Regres, anebo naopak akceleraci bez ostrovních „potížistů“? A jak vidíš dlouhodobý vývoj ohledně rozšiřování Unie – budou jejími členy někdy státy západního Balkánu, Ukrajina, Moldávie či Turecko? Dovedeš si představit rozšíření třeba o Maroko či Tunisko?**

Změnu v okruhu členských států si jistě představit lze. Myslím, že zde v tomto okamžiku není příliš silná vůle přijímat v dohledné době členy nové, a to ani státy z oblastí, u kterých není geografických pochyb o jejich umístění v Evropě, jako jsou země Balkánu. Zkušenosti z posledních rozšiřování ukázaly, že je možná vhodnější přijímat státy, které jsou na členství skutečně připraveny, a nikoliv učinit politické rozhodnutí o přistoupení, které je však následně výrazně zpochybněno vytvořením jakéhosi členství „druhé kategorie“. Takový člen-nečlen je pak stejně jako královna Koloběžka I. neustále monitorován/nemonitorován, rozhodnutí jeho orgánů jsou ostatními členskými státy uznávána/neuznávána, a ostatní členové stejně jako Unie jej pak berou/neberou vážně.

Případné vystoupení Anglie z Unie by bylo nešťastné. Záměrně říkám „Anglie“, protože pokud by takové rozhodnutí v tamním referendu skutečně padlo, mohlo by mít ještě zajímavou dohru v rámci ústavního uspořádání samotného Spojeného království. Pokud by Anglie většinově hlasovala pro vystoupení, nicméně Skotsko, Severní Irsko, a/nebo Wales by si přály většinově zůstat v Unii, bylo by možné očekávat další referendum na téma pokračování Spojeného království.

Vystoupení Anglie by bylo hodně špatnou zprávou pro Evropskou unii, ale pro Anglii jako takovou by to byla naprostá tragédie: jak politicky, tak ekonomicky. Skutečně mi není jasné, v jakém stavu deliria žijí někteří angličtí politici, kteří se domnívají, že by na tom byla Anglie po případném odchodu z Unie lépe. Politicky by ztratila jakýkoliv zbytek vlivu na mezinárodní scéně, jak jí ostatně všichni partneři jasně říkají, včetně Spojených států amerických. Ekonomicky by to byl hodně velký krok do neznáma, tedy mimo vnitřní trh. Navíc, pokud si někdo seriózně zjistí, v čem spočívá onen „úžasný“ švýcarský či norský „model“, který je občas vzýván jako alternativa ke členství, tak ve své podstatě jde o povinnost přijmout podstatnou část unijní legislativy bez možnosti o ní spolurozhodovat, pokud chtějí mít dané státy přístup na vnitřní trh. A za tento přístup tyto nečlenské státy platí v čistých příspěvcích více než mnoho členských států. Celé to připomíná rozhodnutí, že nechcete být formálně členem nějakého klubu, ale chcete nadále využívat služby nabízené členům daného klubu, a s radostí tak budete činit za dvojnásobnou cenu a bez možnosti hlasování o stanovách.

■ **V otázce uprchlíků se ukazuje v rámci Unie nové politické „štěpení“ mezi imigračními optimisty, třeba současnou německou vládou či Švédskem a obecně většinou evropské moderní levice, a pesimisty, například státy Visegrádu či obecně konzervativními politickými směry. Obě ideologické pozice jsou hajitelné a lze pro ně najít řadu dobrých důvodů. Nicméně to štěpení je hluboké, hodnotové a jen obtížně řešitelné kompromisem. V (zatím) homogenních státech Visegrádu je uprchlická otázka**

v podstatě „bud’anebo“ – bud’ stejně jako staré členské státy začneme uprchlíky z islámských zemí hojně přijímat a ti se nevratně a definitivně stanou statisticky významnou menšinou ve společnosti, a to nejspíš se stejnými obtížně řešitelnými negativy, která vidíme třeba v Marseille či v prstenci čtvrtí na okraji Paříže. Anebo budeme přísní a žádná významná uprchlická komunita se u nás neusadí, takže nebude žádný problém k řešení, aspoň ne na našem území. Co v takové situaci má dělat Unie a co členské státy, které si tak hluboce přestávají rozumět?

Asi to bude znít trochu jako klišé, ale „dále spolu mluvit“? Oproti Tobě se nedomnívám, že by ono názorové štěpení bylo až tak „hluboké“ a bipolární. Nemyslím, že by v zemích Visegrádu byli „všichni proti“, i když pochopitelně je zde znatelný trend. Ostatně i na úrovni států nakonec Polsko nehlasovalo o uprchlických kvótách s ostatními státy V4, byť tedy je vhodné dodat, že současná polská vláda by mohla mít jiný názor. Na druhou stranu, kdo čte německý tisk, vnímá, že ani tam zdaleka nepanuje názorová jednota: rozhodnutí kancléřky Merkelové a její dosavadní směr nejsou sdíleny ani v rámci její vlastní strany, o „odboji“ ze sesterské bavorské CSU ani nemluví.

Problém je to ale pochopitelně zásadní a já nemám žádné jasné recepty. Snad jenom tři poznámky: za prvé, je vhodné podtrhnout, že pomoc skutečným uprchlíkům může mít řadu forem. Nemusí znamenat, že všichni dostanou ihned německé či jiné unijní pasy a navždy zůstanou, vytvářejíce příměstská ghetta. Za druhé, je smutné, že země, která po podstatnou část 20. století, a vlastně i dříve, „zásobovala“ celý svět uprchlíky, a jejíž občané byli tolikrát odkázáni na pohostinnost jiných, je dnes, zdá se, evropským premiantem v kategorickém odmítání pomoci komukoliv odkudkoliv. Za třetí, a to je obecný problém českého přístupu k Unii a v rámci ní, který však je v souvislosti s uprchlickou krizí opět markantní, je zde česká neschopnost nabídnout (neřkuli prosadit) jakékoliv pozitivní alternativy. Je-li struktura Evropské unie v něčem unikátní, tak ve váze a možnostech, které dává svým malým státům. Nikdy v historii se „velmoci“ nemusely tolik bavit se svými malými sousedy, aby je přesvědčily a získaly podporu pro své záměry. Některé menší evropské státy tuto možnost chápou: kupříkladu státy typu Nizozemí či Dánska jsou disproporčně úspěšné při prosazování svých představ v rámci unijních institucí. Anebo takové Lucembursko: co do velikosti irelevantní mikro-stát, který již byl ale schopen nabídnout dva předsedy Evropské komise a zprostředkovat řadu kompromisů při jednáních. Bohužel, Češi zatím zůstávají stále ve své tradiční póze „hospodské odbojové skupiny“ a halasného stěžování si na „Brusel“ (stejně jako předtím na „Moskvu“ nebo na „Víděň“). Tak nějak jsme bohužel ještě stále nezjistili, že jsme součástí toho „Bruselu“, a jaké možnosti nám to dává.

■ **Nezdá se Ti, že v uprchlické krizi integrace hodně selhala? Že v podstatě konfederální dublinský systém založený na společných azylových pravidlech, ovšem prováděných národními státy, narazil na to, že různé státy ta pravidla ctí a aplikují různým způsobem? A že, stejně jako v oblasti ekonomické, selhal měkký podbříšek Evropy, tedy hlavně Řecko, ale v menší míře i Itálie? Co s tím můžeme do budoucna dělat? Udělat z FRONTEXu regulérní unijní pohraniční stráž se vším všudy, řízenou z Bruselu a disponující desítkami tisíc příslušníků?**

Problémem dublinského systému je, že byl tak trochu projektován za hezkého počasí a do hezkého počasí. Drtivá většina unijních pravidel je prováděna orgány členských států. Obtíže však nastanou, pokud se podobný systém stane výrazně nevyváženým, tedy že po některých členských státech požaduje neúměrně více než po ostatních, aniž by je za to jakkoliv kompenzoval. Selhal „měkký podbříšek“? (Už ve výběru toho označení je úžasný podprahový odsudek těchto zemí...) Řecko a Itálie dlouhé roky přijímaly přes čtyři pětiny všech migrantů, kteří do Unie přicházeli. Problém se následně převalil do Maďarska. Když tyto státy již před lety volaly, že nápor nejsou schopny zvládat, odpovědi v Radě a na summitech EU jim bylo převážně rozpačité ticho. Podfinancované a zastavované projekty na ochranu středozemní hranice Unie (kdo si dnes ještě vzpomene ze zpráv na Mare Nostrum či Triton?) mnoho účasti neprobudily, neboť to byl přeci ten „řecký“ či „italský“ problém. Jedná se o takové „selhání“, když za těchto okolností a v okamžiku, kdy se počty imigrantů dále skokově navýší o řád či dokonce dva, prostě Řecko, navíc zmítáno vnitřní krizí, již není schopno reagovat?

Do budoucna si lze jenom přát, aby se v rámci Unie našla dostatečná odvaha ke konstatování nepřijemného, nicméně nezbytného: pokud chceme udržet prostupné vnitřní hranice Unie v podobě Schengenského prostoru, je potřeba seriózně chránit hranice vnější. To ale dle mého názoru nutně neznamená vytvoření mamutího Frontexu, ale primárně výraznou finanční či lidskou výpomoc na horizontální úrovni zevnitř Unie na okraj. Vnější státy Unie musí vnější hranici zodpovědně chránit a vnitřní státy, včetně České republiky, jim na to musí smysluplně přispět.

■ **Od problémů všehomíra k integrační každodennosti: Co s tou záplavou regulací, jež se na nás valí? A jak ukázat, že Unie zde není příčinou problému, nýbrž toliko součástí obecného politického a administrativního trendu na Západě – regulovat kde co a čím dál složitěji, často v dobrém úmyslu, ale s nedobrymi důsledky? Možná došlo kolem poloviny 90. let 20. století k jakémusi zlomu – zatímco do té doby Unie spíše přinášela více svobody trhu a prolamovala ochranářství národních států, poté regulatorní chtíč převážil i na úrovni samotné Unie. Nemáš pocit, že právě přesvědčení, že veškeré**

**regulatorní zlo přichází z Bruselu, je hlavní příčinou poklesu legitimacy Unie a politické popularity evropské integrace? Neměly by bruselské (i lucemburské) instituce i v zájmu vlastní sebezáchovy začít více deregulovat a chránit svobodu jednotlivců proti zájmovým skupinám žijícím z regulací, ať již jsou celoevropské nebo na úrovni jednotlivých členských států?**

Heretická proti-otázka: kdo říká (tedy s výjimkou některých vlád členských států, které sledují vlastní vnitrostátní politickou agendu), že tak Unie stále nečiní? My vlastně neustále opakujeme jakýsi soubor pověr, aniž bychom měli přesná data. Kupříkladu údaj, že Unie chrlí stále více předpisů. Když se ale člověk podívá na statistiku, zjišťuje, že třeba s ohledem na problematiku vnitřního trhu bylo nejvíce směrnic „produkováno“ těsně před Maastrichtskou smlouvou s dokončováním vnitřního trhu v letech 1988–1992. Od té doby tvorba směrnic v této oblasti poklesla.

Ale obecně s Tebou souhlasím: víra v regulaci a právo-tvorbu je prokletím modernity. Ona v ní byla obsažena vždy: už Všeobecný zemský pruský zákoník z 18. století měl nějakých 17 000 paragrafů. K poslednímu významnému zlomu došlo nicméně spíše s elektronizací všeho v průběhu posledních dvou dekad. Řada dosavadních fyzických limitů právo-tvorné „produkce“ tak vlastně padla a nadprodukce právních předpisů dosáhla úplně nových dimenzí, a to na všech úrovních, jak vnitrostátních, tak evropské. Unie a členské státy jsou spojitě nádoby: byť může být Unie vydávána někdy za „původce všeho zla“, které nebohé členské státy musí „strpět“, opak je pravdou. Hlavní slovo v rámci Unie v klíčových otázkách zůstává členským státům.

Co se záplavou regulace? Z pozice moci soudní patrně nic, tedy s výjimkou poskytnutí pomyslné kotvy jasných principů, předvídatelné linie ustálené judikatury a trochy zdravého rozumu v rozbouřeném legislativním moři. A krapet kritického myšlení a odstupu: blbý předpis je prostě blbým předpisem, a to bez ohledu, zda je vnitrostátního nebo evropského původu.

■ **Ještě s tím trochu související otázka k tématu, u kterého se možná oba, každý v jiné roli, potkáme, a sice k předběžným otázkám. V České republice jich zdaleka nejvíce podávají soudy ve správním soudnictví. Nemyslím, že by čeští správní soudci byli v tomto smyslu nějakými eurohujery. Prostě jen praxe ukazuje, že právě oni nejvíce pracují s evropskými předpisy. Jak vidíš českou praxi pokládání předběžných otázek ve srovnání s okolními státy a v rámci Unie obecně?**

Bohužel nepotkáme, tedy přinejmenším ne „přímou“: jako generální advokát nominován Českou republikou nemohu

nikdy v rámci rozdělování nápadu dostat přidělenou předběžnou otázku od českého soudu. Soudní dvůr tímto pravidlem dotahuje do důsledku myšlenku nadnárodního soudního orgánu, stejně jako chrání své členy před jakoukoliv předpojatostí, či dokonce potenciálním ovlivňováním pocházejícím z „jejich“ členského státu.

Dosavadní česká praxe předběžných otázek nikterak nevybočuje z praxe tzv. nových členských států, tj. států, které přistoupily v roce 2004, tedy nakolik lze deset let poté ještě mluvit o „nových“ členských státech. Kvantitativně je srovnatelná, kvalitativně si troufnu tvrdit, že je nadprůměrná. Ano, správní soudy, především tedy Nejvyšší správní soud, lze v pozitivním slova smyslu označit za „obvyklé podezřelé“ s ohledem na pokládání předběžných otázek. Na druhou stranu unijní právo dneška už rozhodně není pouze ta veřejnoprávní regulace trhů, tedy jakási výseč správního práva. Zasahuje i do řady dalších oblastí práva, třeba práva občanského či obchodního. Klíčovým faktorem se tak spíše stává, jak který soudce či soudy vnímají širší, evropský či mezinárodní přesah své agendy. Pro srovnání: drtivá většina slovenských předběžných otázek nepochází od soudů rozhodujících ve správních věcech, ale od soudů občanských, a týká se ochrany spotřebitele.

■ **Jak vidíš další vývoj evropské integrace v oblasti daní?**

**Z české vnitrostátní perspektivy vidím určité problémy: plně harmonizovaná DPH se kvůli současnému nastavení klíčových politických a fiskálních parametrů (intrakomunitární obchod bez DPH, reverse charge jako výjimka z pravidla, vysoké sazby daně) stává terčem masových podvodů a přestává být rozumně spravovatelná. Co s tím?**

**Přímé daně zůstávají až na dílčí věci neharmonizovány, občas zasáhne pomocí zákazu diskriminace Soudní dvůr. Společný konsolidovaný základ daně obchodních korporací je zatím ve stadiu představy. Možná je to tak lepší, neboť daňová konkurence v přímých daních mezi členskými státy aspoň drží sazby daně v únosných mezích. Stane se v příštích letech něco, co tyto poměry změní?**

Kladeš-li takto náročné otázky, tak mě skutečně těší, že jsem prostý „vykladač“, který hledá rozumná řešení pro relativně úzké konkrétní případy v rámci již jednou vyjevené, tedy na různé úrovni srozumitelnosti, legislativní vůle. Není mým úkolem zabývat se otázkami „co s tím“ v rovině legislativně-systémové. Nakolik je však možné cokoliv odhadnout, tak jak v oblasti nepřímých, tak v oblasti přímých daní lze pro nejbližší roky předpokládat spíše konsolidaci existujícího než výrazné revoluce.

V oblasti DPH lze očekávat další dotváření směrnice č. 2006/112, především tedy ve zmiňovaných evidenčních, registračních a procesních dimenzích. Významu

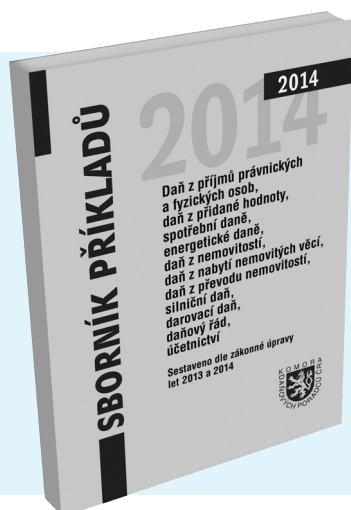
nabývá, ostatně jako v řadě dalších oblastí, horizontální spolupráce, výměna informací a vzájemné uznávání mezi členskými státy. Přitom je však třeba mít na paměti, aby se při této exekutivní spolupráci mezi členskými státy tak nějak neztratil daňový subjekt a jeho práva, a to v daňovém procesu obecně, nejenom v rámci DPH. České soudy však dle mého názoru k této otázce přistupují citlivě a problematická místa vidí, jak ostatně obecně dokazují třeba předběžné otázky ve věci Sabou (C-276/12) či Kyrian (C-233/08).

Harmonizaci přímých daní v nejbližší době neočekávám. Po pravdě to však také nevnímám jako problém: myšlenka federativní legislativní a rovněž daňové soutěže je mi osobně sympatická. Ostatně řada plně funkčních federací nemá harmonizovanou sazbu daně z příjmu na úrovni svých členských jednotek. Co lze však v budoucnu v rámci EU v té či oné podobě očekávat, je (znovu)nastolení otázky případných přímých a samostatných daňových příjmů Unie.

- **Jak Tě znám, mám pocit, že jsi bytostným akademikem – celý svůj dosavadní život píšeš, přednášíš, polemizuješ, spekuluješ, co by jak v právu mohlo být. Rozpoutal jsi ve své době zajímavé diskuse, například o právnickém vzdělávání. Založil jsi právnic-**

**ký blog Jiné právo, který přispěl k formování názorů jedné nakonec docela zajímavé a nyní už i vlivné generace českých a slovenských právníků. Ale přitom jsi byl také „úředník“ na Nejvyšším správním soudě a nyní u Soudního dvora. Kam Tě to táhne více? Právo dělat v praxi (soudit, psát stanoviska či žaloby v konkrétních kauzách), anebo být akademikem? A uvidíme Tě v dohledné době přednášet v České republice?**

Na práci generálního advokáta je úžasné, že vlastně zabudovává do Soudního dvora vnitřní, institucionalizovaný disident. Nikoliv tedy v rámci jednotlivé kauzy, neboť generální advokát píše své stanovisko předtím, než odpovídající senát ve věci rozhoduje. Jde o jiný hlas v rovině systémové, který má nabídnout (kritický) rozbor dosavadní judikatury v určité oblasti a navrhnout její aplikaci na konkrétní případ. Tedy svým způsobem psaní, polemika, a trochu té spekulace na téma, co by jak v právu mohlo být. Z tohoto důvodu nemám pocit, že by se jednalo o práci nevhodnou pro, dle Tvé diagnózy, „bytostného akademika“. Je to ideální skloubení obou profesí: nabídnout praktické řešení konkrétní kauzy, nicméně podepřené širší analýzou a teoretickým přesahem. A protože „bytostný akademik“ také rád přednáší, bude mu potěšením tak nadále činit i v České republice.



## CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2014

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2013.

**Cena CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.



## TISKOVÁ ZPRÁVA

### Valná hromada zvolila nové vedení Komory daňových poradců ČR

Hlavními body jednání 23. valné hromady Komory daňových poradců ČR byly zejména volby do Prezidia Komory a dále novelizace vnitřních předpisů Komory včetně jejích Stanov.

#### **Prezidium bylo zvoleno v následujícím složení:**

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Petra Pospíšilová, Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová, Ing. Jana Skálová, Ph.D., Mgr. Edita Ševcovicová, Mgr. Ing. Petr Toman, Ing. Martin Tuček, Ing. Zdeněk Urban.

#### **Jako náhradníci byli zvoleni:**

Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M., a JUDr. Ing. Martin Kopecký

#### **Prezidentkou Komory daňových poradců se stala Ing. Petra Pospíšilová a viceprezidentem Ing. Martin Tuček.**

Komora daňových poradců se po dlouholetém úsilí stala **povinným připomínkovým místem pro daňovou legislativu**. Snaží se tak o to, aby pravidla pro stanovení a výběr daní v České republice byla srozumitelná pro širokou veřejnost, aby jejich aplikace byla jednoznačná a pokud možno jednoduchá. Přístup finanční správy k výběru daní v ČR se zřetelně mění a s tím souvisí významné legislativní změny. V současné době prochází legislativním procesem zákon o prokazování původu majetku a zákon o elektronické evidenci tržeb. Komora daňových poradců se k oběma návrhům zákonů v rámci připomínkového řízení vyjádřila a u obou navrhovala rozsáhlé úpravy.

Pro profesi daňového poradce jsou významné také změny v trestním zákoníku týkající se přípravy trestného činu krádeží daně. Při všech příležitostech se zástupci Komory snažili obhájit pozici daňového poradce s tím, že daňový poplatník má právo na právní pomoc při obhájení jeho daňových povinností.

Účastníky Valné hromady v úvodu pozdravila Mgr. Simona Hornochová, náměstkyně ministra financí pro daně a cla. Ve svém vystoupení vyzdvihla otevřenou komunikaci zástupců MF se zástupci Komory daňových poradců při přípravě legislativy. Na MF se podařilo nastavit systém pracovních skupin za účasti odborníků z praxe k problematickým oblastem a náměstkyně vyzvala daňové poradce, aby využili této možnosti se státní správou diskutovat. Simona Hornochová připustila, že: *„Přibývá stále více nástrojů pro boj s daňovými úniky na straně správce daně, zároveň by mělo být současně také cílem efektivnější a správné využívání již zavedených nástrojů.“*

Mezi dalšími hosty, kteří na VH vystoupili, byla prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., zástupkyně Komory auditorů ČR, JUDr. Jiří Všetěčka za Českou advokátní komoru a v neposlední řadě Ing. Milan Vargan, prezident Slovenské komory daňových poradcov.

Valná hromada Komory daňových poradců ČR se uskutečnila dne 6. 11. 2015 v prostorách Top hotelu Praha, které se fyzicky zúčastnilo 509 daňových poradců, kteří disponovali 1089 hlasy.

**Ing. Radek Neužil, LL.M.**  
tajemník KDP ČR

# Vymezení daňového práva v unijním právu<sup>1</sup>

**Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang**  
Předseda Institutu pro rakouské  
a mezinárodní daňové právo Vysoké školy  
ekonomické ve Vídni  
(Wirtschaftsuniversität Wien)



Text článku byl přeložen z německého jazyka, odbornou korekturu provedla Ing. Lucie Rytířová.

## 1 Právní základ

Rámec pro daňové právo členských zemí stanovený unijním právem je různé povahy. Vyplývá alespoň na první pohled především ze sekundárního práva. Obzvláště v oblasti nepřímých daní a z nich především v oblasti daně z přidané hodnoty harmonizace daňového práva značně pokročila: Vyměřovací základ pro daň z přidané hodnoty je do velké míry sjednocený. Prostor pro vlastní iniciativu z daňově politického hlediska se u členských států omezuje především na stanovení daňových sazeb, což ostatně není zanedbatelné. V oblasti přímých daní harmonizace takového druhu neexistuje. Přesto však prameny sekundárního práva v některých bodech omezují možnosti vlastní úpravy v jednotlivých členských státech: Například v oblasti úroků, dividend a licenčních poplatků zasahují směrnice hluboko do již existující daňové politické autonomie členských států.<sup>2</sup>

Zvláštní význam má potom primární právo. Ačkoliv nejsou pravidla dostatečně formulována a většinou se výslovně nedotýkají daňového práva, Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) tyto předpisy během svého desetiletého výkonu soudní moci blíže rozvinul. Soudní dvůr zaujmul postoj, z něhož vyplynula celá řada předpokladů a vymezení pro daňové zákonodárce jednotlivých členských států. A především o nich bude nadále řeč. Tyto požadavky se mezitím staly tak rozmanitými, že je v žádném

případě není možné prezentovat komplexně, ale pouze formou příkladů. Přesto se budu snažit, abych na základě některých pravidel ukázal, jak dalekosáhlý dopad mohou mít tato rámcová pravidla EU. Nad rámec doslovného znění těchto předpisů vyvinul Soudní dvůr EU všeobecné principy, na základě kterých musí být přezkoumáno právo dané země. Nejprve se chci věnovat některým pravidlům výslovně odvozeným ze základních smluv, abych mohl pokračovat s některými dalšími zásadami odvozenými z rozhodnutí a normotvorby SDEU. Na závěr potom budu prezentovat některé opakovaně zmiňované zásady, které však Soudní dvůr EU dosud nerozvinul do všeobecně platných principů.

## 2 Předpisy odvozené Soudním dvorem Evropské unie z výslovných pravidel unijního práva

### 2.1 Základní svobody

Doposud hrály největší roli v daňové judikatuře SDEU k primárnímu právu základní svobody. Již od roku 1970 dal Evropský soud jasně najevo, že se nebude omezovat na označení národních pravidel rozlišujících dle státního občanství za protiprávní.<sup>3</sup> Jelikož státní občanství ve většině daňových právních řádů nehraje téměř žádnou roli, je toto také jen zřídka rozlišujícím kritériem. Kdyby Soudní dvůr Evropské unie projevil jen formální porozumění tak, jak to je ještě dnes v judikatuře většiny národních soudů

<sup>1</sup> Děkuji panu Matthiasi Mayerovi za kritickou diskuzi tohoto rukopisu, jeho cenné připomínky a podporu při vytváření poznámkového aparátu a za odbornou korekturu.

<sup>2</sup> Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb; Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států; Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

<sup>3</sup> SDEU 12. 2. 1974, 152/73, Sotgiu, ECLI:EU:C:1974:13, bod 11; SDEU 8. 5. 1990, C-175/88, Biehl, ECLI:EU:C:1990:186, bod 13; SDEU 12. 4. 1994, C-1/93, Halliburton, ECLI:EU:C:1994:127, bod 15; SDEU 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, bod 28 a násl.; SDEU 11. 8. 1995, C-80/94, Wielockx, ECLI:EU:C:1995:271, bod 16; SDEU 27. 6. 1996, C-107/94, Asscher, ECLI:EU:C:1996:251, bod 36.

ohledně interpretace zákazu diskriminace dle smluv o zamezení dvojímu zdanění<sup>4</sup> – byly by tyto základní svobody v daňovém právu nadále zůstaly bez účinku.

Soudní dvůr Evropské unie vyvinul velmi diferencovanou judikaturu ohledně přípustnosti zacházení s místními a s cizinci: V mnoha konstelacích nahlížel na cizince právně nebo fakticky ve srovnatelné situaci jako na místní.<sup>5</sup> Totéž platí pro přeshraniční případy a pro čisté vnitrostátní situace.<sup>6</sup> Rozdílný způsob zacházení Soudní dvůr akceptuje jen v případech, že pro něj lze najít ospravedlnění. Přitom ale, alespoň zpočátku, používal velmi přísné měřítko. V případech, ostatně v dřívějších letech ještě výjimečných, ve kterých shledává nerovnoprávné zacházení jako ospravedlnitelné, podrobuje již zkoumaná národní pravidla testu přiměřenosti.<sup>7</sup> Přitom SDEU nedal členským státům ani možnost, aby svůj systém daní protekčně izolovali a aby zvýhodnili místní obyvatele či místní investice.

Ale i měřítko používané Soudním dvorem Evropské unie podléhalo jistým výkyvům. Ti zákonodárci a soudy daného státu, kteří se snaží, aby se shodovali se směrnicemi Soudního dvora EU, a kteří nechtějí vyčkávat, až samotný Soudní dvůr konstatuje protiprávnost některého pravidla daného státu vůči unijnímu právu, mají před sebou náročný a jen těžko zvládnutelný úkol. Mimoto se se zpětným pohledem občas ukazuje, že národní soudy jednaly „papežtěji než papež“. To lze často přisuzovat skutečnosti, že SDEU opět zmínil původně přísné měřítko. Tak bylo pro rakouský Správní soudní dvůr (VwGH) v roce 2001 vzhledem k tehdejší judikatuře Soudního dvora EU nezpochybnitelné, že ztráty zahraničních podniků u zisků podniků osvobozených od zdanění podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění musí být uplatněny v původním státě, jinak vznikne neospravedlnitelně odlišné zacházení oproti tuzemským ztrátám.<sup>8</sup> Správní soudní dvůr nepovažoval už ani za důležité předložit tuto otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Nyní přikládá SDEU mnohem větší důležitost úvahám na téma koherence a symetrie a od rozhodnutí ve věci Marks & Spencer z konce roku 2005 vyžaduje, aby v takovýchto případech mohly být odečítány jen

finální ztráty zahraničních dceřiných společností a stálých provozoven.<sup>9</sup> Touto judikaturou zmínil Soudní dvůr EU svůj názor až na hranice rozpoznatelnosti, takže je dnes asi spíše otázkou soudcovské hrůdy, že Soudní dvůr EU tuto judikaturu zcela nevzdal, nýbrž formálně na ní trvá.<sup>10</sup> Koneckonců SDEU již akceptoval vyloučení odečtu zahraničních ztrát skoro ve všech případech.

Není proto překvapením, že v roce 2005 neměl Soudní dvůr Evropské unie již sílu, aby uplatnil svoji judikaturu ve věci základních svobod na všechny případy horizontálního testu srovnatelnosti. Z pohledu vnitřního trhu by bylo nasnadě, že daňové předpisy rozlišující mezi příslušníky různých jiných členských států jsou stejně tak rušivé jako pravidla, která zvýhodňují místní obyvatele před cizinci nebo ztěžují zahraniční investice oproti investicím tuzemským.

Přesto SDEU s ohledem na základní svobody pokládal za dostatečné, když tuto odlišnost bylo možno zdůvodnit pravidly smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.<sup>11</sup> Do dnešního dne ale Soudní dvůr EU neřekl jasné ne horizontálnímu testu srovnatelnosti. Proto lze předpokládat, že by obratem nepříznal absolutní platnost národním pravidlům, která rozlišují mezi usazením v jiných státech a která mají kořeny v národním právu a ne ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.<sup>12</sup>

Soudní dvůr Evropské unie použil při zmírnění svého vlastního měřítka na všech úrovních doktrínu základních svobod: SDEU nejprve vyvíjel odněpaměti svoji judikaturu ohledně základních svobod v daňovém právu v podobě testu srovnatelnosti a ne jako zákaz omezování. Ostatně, pokud chápeme argument zákazu omezování pouze jako myšlenkově či jazykově zkrácený test porovnatelnosti, není v tom žádný rozdíl. Neboť také ke zjištění omezení je potřeba měřítka, jež může být viděno jen v jednom předpisu, který je aplikovatelný pro jiné skutkové stavy.<sup>13</sup> V dřívější fázi své judikatury přijímal Soudní dvůr EU srovnatelnost většinou jednoduše bez hlubšího zdůvodnění. Později vstoupil do této části svého ověřování základních svobod důkladněji a často zdůvodňoval soulad se základními svobodami nedostatečnou srovnatelností.<sup>14</sup>

<sup>4</sup> Viz např. BFH, rozsudek ze dne 19. 11. 2003 – I R 22/02, bod 24; BFH, rozsudek ze dne 17. 11. 2004 – I R 20/04, bod 10 a násl.

<sup>5</sup> SDEU 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31; SDEU 27. 6. 1996, C-107/94, Asscher, ECLI:EU:C:1996:251, bod 48; SDEU 8. 3. 2001, spojené případy C-397/98 a C-410/98, Metallgesellschaft, Hoechst, ECLI:EU:C:2001:134, bod 43 a násl.

<sup>6</sup> SDEU 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544; SDEU 4. 6. 2009, spojené případy C-439/07 a C-499/07, KBC Bank and Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, ECLI:EU:C:2009:339.

<sup>7</sup> LANG, Michael. 2005. Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des SDEU zu den Grundfreiheiten? In: FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, s. 297 a násl., s. 307.

<sup>8</sup> VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

<sup>9</sup> SDEU 13. 12. 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763.

<sup>10</sup> LANG, Michael. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? ET 2014, s. 530 a násl.

<sup>11</sup> SDEU 5. 7. 2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424.

<sup>12</sup> LANG, Michael. Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des SDEU zu den Grundfreiheiten. SWI 2011, s. 154 a násl. s. 162 a násl.

<sup>13</sup> LANG, Michael. Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, herausgegeben von Eduard Lechner/Claus Staringer/Michael Tumpel. Wien 2000, s. 181 a násl. s. 190 a násl.

<sup>14</sup> SDEU 12. 7. 2005, C-403/03, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446, bod 35; SDEU 5. 7. 2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424, bod 61; SDEU 8. 9. 2005, C-512/03, Blanckaert, ECLI:EU:C:2005:516, bod 49 a násl.; SDEU 25. 2. 2010, C-337/08, X Holding BV, ECLI:EU:C:2010:89, bod 40.

Ještě většího významu nabyly důvody ospravedlnění. Zde SDEU zavedl částečně nové důvody, zčásti ale zkombinoval důvody dříve odmítané a ty jako celek akceptoval.<sup>15</sup> Také v případě jeho testu srovnatelnosti vzal v mnoha případech zjevně zpět své měřítko a od národních zákonodárců v žádném případě již nepožadoval jakýkoliv zásah.<sup>16</sup>

Tento vývoj výkonu soudní moci probíhal ale zřetelně komplexněji, než aby v posledních letech bylo možno ve všech oblastech konstatovat uvolnění měřítko. V tutéž dobu, kdy Soudní dvůr Evropské unie vzal tendenčně zpět svou judikaturu k měřítku vyvinutému ze základních svobod, začal teprve pořádně vyvíjet svoji judikaturu v poměru ke třetím státům.<sup>17</sup> To platí nejprve pro další tři státy Evropského hospodářského prostoru. Zde v zásadě platí standardy od Soudního dvora EU pro vnitroujinní situace, i když Soudní dvůr příležitostně v detailních otázkách toto měřítko poněkud zmírňuje.<sup>18</sup> Významná je především svoboda ohledně pohybu kapitálu: Je aplikovatelná nejen uvnitř Evropské unie, nýbrž v určitých případech také na národní pravidla, která se týkají investic do třetích zemí, nebo těch, co se tam usadili. Ačkoliv ještě není související judikatura ohledně požadavků na rozlišování mezi volným pohybem kapitálu a mezi ostatními základními svobodami ještě zcela upevněna, jedna věc je přesto jasná: Volný pohyb kapitálu ve vztahu ke třetím zemím zůstává naprosto zásadní oblastí.<sup>19</sup> Speciální smlouvy se třetími zeměmi – jako např. smlouva o volném pohybu pracovních sil uzavřená se Švýcarskem – rozšiřují možnost použití jiných základních svobod na určité konstelace třetích zemí.

## 2.2 Charta základních práv a všeobecné právní principy

Ochrana základních práv, kterou poskytuje unijní právo, již nějakou dobu značně přesahuje v první řadě především základní svobody hospodářského charakteru, a to i v oblasti daňového práva: Od doby podepsání Lisabonské smlouvy uznává Unie rovněž striktně „práva, svobody a principy, které jsou sepsány v Chartě základních práv EU ze dne 7. 12. 2000, v upraveném znění ze dne 12. 12. 2007

ve Strassburku; Charta základních svobod a smlouvy jsou právně stejně důležité“. Kromě toho jsou také „základní práva tak, jak jsou garantována v Evropské konvenci na ochranu lidských práv a základních svobod, a tak, jak vyplývají ze společné interpretace ústav jednotlivých členských států, (...) základními principy unijního práva“.

Podle článku 51 platí Charta základních práv EU rovněž pro členské státy, a sice „při provádění práva Unie“. Ačkoliv je sporné, jak si tento výrok vyložit podrobněji, je zřejmé, že je Charta relevantní také při aplikaci sekundárního práva, jako jsou směrnice.<sup>20</sup> Charta je proto obecně použitelná v oblasti legislativy týkající se DPH a minimálně v některých částech také v oblasti přímých daní.<sup>21</sup>

Toto lze ukázat na základě případu rozhodnutého Rakouským Správním soudním dvorem dne 23. ledna 2013.<sup>22</sup> Šlo o daň z přidané hodnoty, konkrétně o nárok na odečet daně na vstupu, který chtěl stěžovatel uplatnit a který mu byl úřadem zamítnut. Tehdejší příslušný Nezávislý finanční senát (UFS) jako druhá instance sice provedl na žádost stěžovatele ústní jednání, stěžovatel nebyl ale řádně přizván. Dle rakouského procesního práva je takováto situace rovna nekonání se ústního jednání. V konkrétním případě by to ale dle národního práva nebylo žádnou procesní chybou, která by vedla ke zrušení rozhodnutí. Na základě aplikovatelnosti Charty v právu daně z přidané hodnoty, které je rozsáhle harmonizováno směrnicemi, došlo ale k jinému posouzení: článkem 47 odst. 2 Charty bylo stěžovateli poskytnuto dle unijního práva právo na ústní odvolací jednání a na účast při tomto jednání.

Podnět k čilé diskuzi dal obzvláště rozsudek SDEU v právní věci Åkerberg Fransson, a sice zda ochrana základních práv zaručená Chartou základních práv a svobod EU nesahá ještě dále.<sup>23</sup> V tomto případě šlo o zákaz dvojího potrestání: Podnikatel, který se vyhýbal placení daní, byl vystaven jak administrativním, tak soudním sankcím. V centru procesu stál podvod ohledně DPH, takže zde byla koneckonců opět souvislost s harmonizovaným sekundárním právem. Soudní dvůr Evropské unie

<sup>15</sup> SDEU 13. 12. 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, bod 51.

<sup>16</sup> SDEU 13. 12. 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, bod 59; viz k tomu LANG, Michael. Die Rechtsprechung des SDEU zu den direkten Steuern, in: Bilanz und Perspektiven zum europäischen Recht, herausgegeben von Alice Wagner/Valentin Wedl, Wien 2007, s. 113 a násl., s. 124 a násl.

<sup>17</sup> SPIES, Karoline. Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten. Wien 2015 (zit.: Kapitalverkehrsfreiheit), s. 55 a násl.

<sup>18</sup> SDEU 9. 11. 2009, C-540/07, Komise/Itálie, ECLI:EU:C:2009:717; SDEU 28. 10. 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645; SDEU 5. 5. 2011, C-267/09, Komise/Portugalsko, ECLI:EU:C:2011:273.

<sup>19</sup> SPIES, Karoline. Kapitalverkehrsfreiheit (pozn. 16), s. 247 a násl.

<sup>20</sup> SCHMOLL, Julia. Unionsgrundrechte, innerstaatliche Grundrechte und die nationalen Höchstgerichte. ZÖR 2011, s. 461 a násl. s. 467 s dalšími odkazy; MÜLLER, Rudolf. Verfassungsgerichtsbarkeit und Europäische Grundrechtecharta. ÖJZ 2012, s. 159 a násl. s. 161 a násl.

<sup>21</sup> BROKELIND, Cécile. Case Note on Åkerberg Fransson (Case C-617/10), ET 2013, s. 281 a násl. s. 284.

<sup>22</sup> VwGH 23. 1. 2013, 2010/15/0196.

<sup>23</sup> SDEU 26. 2. 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105; viz BROKELIND, ET 2013 (pozn. 20), s. 281 a násl.; ZORN, Nikolaus. Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013, s. 342 a násl.; SAFFERLING, Christoph. Der SDEU, die Grundrechtecharta und nationales Recht: Die Fälle Åkerberg Fransson und Melloni, NSTZ 2014, s. 545 a násl., s. 547 a násl.; OHLER, Christoph. Grundrechtliche Bindungen der Mitgliedstaaten nach Art. 51 GRCh, NVwZ 2013, s. 1433 a násl., s. 1436.

vydal ale všeobecné posouzení, které bylo podnětem ke spekulacím, že ochrana základních práv přesahuje jednoznačně oblast aplikace sekundárního práva.<sup>24</sup> „Protože je tudíž třeba brát v potaz základní práva garantovaná Chartou, pokud spadá národní právní předpis do oblasti působení unijního práva, nemohou existovat situace pokryté tímto způsobem unijním právem, aniž by byla aplikovatelná základní práva. Aplikovatelnost unijního práva zahrnuje aplikovatelnost základních práv, které garantuje Charta.“ Zorn z toho vyvodil závěr, že oblast aplikace Charty „zahrnuje všechna uspořádání, která omezují potenciální svobodu trhu“<sup>25</sup>, a vysvětlil k tomu, že je to proto, aby „byl evidován každý případ přesahující hranice jednoho státu“.<sup>26</sup> Především poukázal na to, že SDEU odvozuje z čl. 21 Smlouvy o fungování EU (občanství Unie) právo na volný pohyb pracovních sil občana Evropské unie.<sup>27</sup> Jiní autoři z této judikatury nevyvozovali tak dalekosáhlé důsledky<sup>28</sup> a poukázali na to, že tento rozsudek stejně jako rozsudky předchozí připouští možnost rozlišování mezi různými situacemi.<sup>29</sup> Všichni jsou však zajedno ohledně potenciálního dopadu této judikatury, přestože dnes není ještě s konečnou platností zřejmý význam Charty z obecného pohledu a obzvláště v daňovém právu.

Přitom jde koneckonců také o fundamentální otázku, v jakém rozsahu to nejvyšší soudy jednotlivých členských států mají ještě vůbec ve svých rukou, aby dokázaly ve své judikatuře k zárukám základních práv příslušného členského státu určit standardy ochrany základních práv a jak dalece se také budou muset u toho podřídit požadavkům Soudního dvora EU. V již zmíněné kauze Åkerberg Fransson dal SDEU zřetelně najevo, že také v této oblasti vychází primárně ze své vlastní judikatury.<sup>30</sup> „Jestliže má soud některého ze členských států přezkoumat, jestli je ve shodě se základními právy národní předpis nebo opatření, které v situaci, ve které jednání členského státu není komplexně určováno unijním právem, aplikuje unijní právo ve smyslu článku 51 odst. 1 Charty, potom je nadále na národních úřadech a soudech, aby aplikovaly národní standardy ochrany na základní práva, pokud tímto nejsou ohroženy ani úroveň ochrany Charty tak, jak je vykládána Soudním dvorem, ani pořadí, jednota a účinnost unijního práva“ (srovnej tento poslední aspekt s rozsudkem ze dne 26. 2. 2013, Melloni, C-399/11, bod 60). Základní práva

garantovaná Chartou, která ve světle popsaného výkonu soudního rozhodnutí mohou mít význam pro mnohé části daňového práva, jsou rozmanitá. Patří k nim např. právo na rovnost před zákonem, nediskriminace, stejně jako právo na účinnou právní pomoc a nestranný soud.

### 2.3 Právo na státní podporu

Právo na státní podporu se ukazuje jako stále ostřejší meč unijního práva: Soudní dvůr Evropské unie sice již dříve objasnil, že také daňová zvýhodnění mohou být považována za státní podporu.<sup>31</sup> Neboť nelze dělat rozdíly mezi tím, jestli stát poskytne jednomu nebo více podnikům přímou subvencí, nebo obstará těmto podnikům výhody tím, že nemusí nést zatížení, které se týká jejich konkurence. Podpora musí být dopředu oznámena Komisi, která ji případně povolí. Proto musí také daňové předpisy, které lze klasifikovat jako podpora, být dány na vědomí Komisi. Dokud toto nenastane, nelze tuto podporu poskytnout. Pro mnohé daňové předpisy to může znamenat, že přes příslušné zveřejnění ve sbírce zákonů daného státu nemohou být brány v potaz žádným správním úřadem a rovněž žádným soudem.<sup>32</sup> Určující kritéria pro pojem státní podpora jsou interpretována a nadále rozvíjena Soudním dvorem EU. Z tohoto důvodu, a také kvůli zvyšující se citlivosti na význam státní podpory v daňové legislativě, se zostřuje posouzení určitého opatření jako státní podpory až po jeho vydání. Zpravidla se toto stává, protože odpovědné osoby vůbec nepomýšlí na oznámení daného zákonného opatření Komisi v průběhu legislativního procesu. Pojme-li v rámci probíhajícího procesu úřad či soud podezření, že by se mohlo jednat o státní podporu, a je-li toto tvrzení popř. potvrzeno na žádost soudu předběžným šetřením SDEU, nesmí být nejen od toho okamžiku zvýhodňující úprava aplikována, nýbrž je třeba brát v potaz zákaz jejího uplatnění ve všech ještě otevřených řízeních. Dochází tak ke zpětnému odebrání již poskytnutých zvýhodnění. Pokud členský stát notifikuje zákonné opatření dodatečně a Komise jej schválí, může se stát, že chybějící notifikaci nelze za jistých okolností ani sanovat do minulosti.<sup>33</sup> Pokud Komise toto povolení odepře, může dočasně dojít dokonce ještě k dalekosáhlejším požadavkům na vrácení, a sice nařízením samotné Komise.<sup>34</sup> Následně si podnik nemůže být vůbec jistý, že si již jednou poskytnuté

<sup>24</sup> SDEU 26. 2. 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, bod 21.

<sup>25</sup> ZORN, ÖStZ 2013 (pozn. 22), s. 343.

<sup>26</sup> ZORN, ÖStZ 2013 (pozn. 22), s. 343, pozn. 16 s dalšími odkazy.

<sup>27</sup> ZORN, ÖStZ 2013 (pozn. 22), s. 343.

<sup>28</sup> Ua PABEL, Katharina. Der Einfluss der Charta der Grundrechte der EU auf das nationale Strafrecht, in: Finanzstrafrecht 2014, herausgegeben von Roman Leitner, Wien 2015, s. 215 a násl., s. 216 a násl.

<sup>29</sup> HOLOUBEK, Michael. Keine mittelbare Drittwirkung für „Grundsätze“ der GRC, DRdA 2015, s. 21 a násl., s. 24.

<sup>30</sup> SDEU 26. 2. 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, bod 29.

<sup>31</sup> SDEU 23. 2. 1961, C-30/59, De gezamenlijke Steenkolenmijnen, ECLI:EU:C:1961:2.

<sup>32</sup> K zákazu uplatnění viz SUTTER, Franz Philipp. Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 2005, s. 166 a násl.

<sup>33</sup> Viz LANG, Michael. Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1, Wien 2009 (zit.: Auswirkungen), s. 81 a násl. s dalšími odkazy.

<sup>34</sup> ZEILER, Alexander. Mögliche Folgen einer Beihilferechtswidrigkeit der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG, SWI 2014, s. 360 a násl., s. 367 a násl.

zvýhodnění bude moci ponechat, a to i tehdy, jestliže jedná ve shodě s příslušným finančním úřadem a daňový poplatník i úřad jsou shodně přesvědčeni, že tato výhoda byla poskytnuta oprávněně. Dle judikatury Soudního dvora EU je v takovýchto případech práva na podporu nutné převážně opustit jakékoliv úvahy o právu na ochranu legitimních očekávání<sup>35</sup>: Skutečnost, že úřad nemá žádnou pochybnost o legitimitě poskytnuté výhody, nemůže daňový poplatník pro sebe uvést jako argument, který by odvrátil následky zákazu jejího uplatňování.

Na základě vyličeného Damoklova meče v oblasti procesního práva je rozhodující, kdy je daná státní podpora poskytnuta. Článek 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU obsahuje následující ustanovení: „Podpory poskytované státem nebo ze státních prostředků jsou stejné povahy, jako kdyby narušovaly nebo mohly narušit hospodářskou soutěž mezi jednotlivými členskými zeměmi tím, že zvýhodňují určité podniky nebo výrobní odvětví. Tyto jsou, pokud ovlivňují obchod mezi jednotlivými členskými státy, neslučitelné se společným trhem, pokud není ve smlouvách stanoveno jinak.“ Dle judikatury SDEU je opatření považováno za státní podporu, pokud je naplněno každé ze čtyř kumulativních kritérií. Tato kritéria zahrnují financování opatření skrze stát nebo ze státních příspěvků (první kritérium), poskytnutí výhody pro daný podnik (druhé kritérium), selektivita opatření (třetí kritérium) a ohrožení obchodu mezi členskými státy skrze z toho vyplývající ohrožení hospodářské soutěže (čtvrté kritérium).<sup>36</sup> Zásadní význam má většinou při zkoumání daňových předpisů z pohledu státní podpory selektivita. Starší judikatura SDEU přitom dávala do popředí zkoumání „normálního zdanění“.<sup>37</sup> Podporu určovala podle toho, jestli zde existovala výjimka vůči všeobecnému systému zdanění. Ve své novější judikatuře ale Soudní dvůr Evropské unie naznal, že tento přístup nevede k uspokojivým výsledkům.<sup>38</sup> Kdo vymezí „normální zdanění“ vůči výjimečnému případu, ve kterém přijdou na řadu jiné daňové předpisy, rozlišuje ve skutečnosti mezi minimálně dvěma předpisy, které mají rozdílné pole působnosti a různé právní následky.<sup>39</sup> Podle kterých kritérií se dá tedy stanovit, které z těchto předpisů jsou pravidlem a které jsou výjimkou? Jestli zákonodárce jeden z obou předpisů prezentuje vysloveně jako pravidlo a druhý jako výjimku,

nemůže mít význam, jelikož by pak záleželo pouze na náhodnosti metodologie přípravy práva nebo by to bylo ponecháno v rukách zákonodárce, zda se jedná o „podezření na státní podporu“ pouhou volbou formulace, aniž by se změnil rozsah platnosti či právní důsledky obou úprav.<sup>40</sup> Pátrání po úmyslech zákonodárce je právě tak málo dostatečné<sup>41</sup>: Terminologie, kterou využívají tvůrci zákonů či materiálů, nemění nic na skutečnosti, že jde koneckonců jen o stanovení, že lze za určitých okolností předpokládat jeden a za určitých okolností jiný právní důsledek. Kdo se koneckonců ptá po tom, který z předpokladů má větší a který menší oblast aplikace, aby mohl rozlišit dle tohoto hodnocení možnou ospravedlnitelnou výjimku, ten musí rovněž ztroskotat<sup>42</sup>: Zákonné předpisy popisují okruh adresátů abstraktně. Počet konkrétních daňových poplatníků, kterých se týkají, není předvídatelný. Dokumentace o tom, kolik daňových poplatníků bylo zasaženo s tím kterým pravidlem v minulosti, nevypovídá nic o budoucnosti. Nedávny přístup použitý Soudním dvorem EU v jeho rozsudku Hervis, tj. konstatování diskriminace pro účely základních svobod, když se určité pravidlo „ve většině případů“ uplatňuje pro nerezidenty,<sup>43</sup> nehrálo doposud v právu na podporu žádnou roli a je v samotné oblasti základních práv dogmaticky vše jiné než přesvědčivé. I pokud existují odpovídající prognózy, jak velký počet případů by mohl být v budoucnu zasažen jedním či jiným předpisem, není žádný důvod pro použití kritéria selektivity jen za předpokladu, že menšina je privilegována vůči většině. Soudní dvůr EU proto již dříve z dobrého důvodu neoperoval výlučně s přístupem pravidla a výjimky a dnes to činí ještě méně. Generální advokát Mengozzi ve svých závěrečných návrzích ve věci C-487/06 British Aggregates/Komise trefně shrnul dosavadní judikaturu:<sup>44</sup> „Se zvláštním zřetelem na státní opatření fiskální povahy výkon ukazuje judikatura [...], že také opatření, která jsou selektivní, jelikož rozlišují mezi podniky, se mohou vyhnout označení za státní podporu, pokud je tato diference ospravedlňována povahou nebo strukturou daňového systému, do kterého se tato opatření začleňují. Z toho Soudní dvůr usuzuje, že k posouzení selektivity opatření je třeba přezkoumat, jestli zvýhodňuje v rámci určité právní úpravy určité podniky vůči jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné reálné nebo právní situaci.“

<sup>35</sup> SDEU 20. 9. 1990, C-5/89, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:1990:320; SDEU 11. 7. 1996, C-39/94, *SFEI/La Poste*, ECLI:EU:C:1996:285; SDEU 20. 3. 1997, C-24/95, *Rheinland Pfalz/Alcan*, ECLI:EU:C:1997:163; SDEU 7. 3. 2002, C-310/99, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:2002:143.

<sup>36</sup> SDEU 8. 9. 2011, spojené případy C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, bod 43.

<sup>37</sup> Viz *MICHEAU, Claire*. Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, ECTR 2008, s. 276 a násl., s. 277 a násl.

<sup>38</sup> SDEU 15. 11. 2011, spojené případy C-106/09P und C-107/09P, *Komise a Španělsko/Gibraltar a Spojené Království*, ECLI:EU:C:2011:732.

<sup>39</sup> LANG, Michael. State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, *ESTAL* 2012, s. 411 a násl., s. 419.

<sup>40</sup> SDEU 22. 12. 2008, C-487/06P, *British Aggregates/Kommission*, ECLI:EU:C:2008:757, bod 89.

<sup>41</sup> LANG. Auswirkungen (pozn. 32), S. 25.

<sup>42</sup> LANG, Michael. Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, *IStR* 2010, s. 570 a násl., s. 576.

<sup>43</sup> SDEU 5. 2. 2014, C-385/12, *Hervis*, ECLI:EU:C:2014:47, bod 39.

<sup>44</sup> MENGOZZI, Paolo. 17. 7. 2008, C-487/06P, *British Aggregates/Kommission*, ECLI:EU:C:2008:419, bod 83.

Nejen obecná pravidla mohou mít charakter podpory: Státní podporu lze spatřovat také v tom, pokud se úřad jednoho státu nedrží vlastních zákonných předpisů a zvýhodňuje podnik protizákonným způsobem.<sup>45</sup> Dle starší judikatury nelze na toto nahlížet jako na ospravedlnitelnou výjimku z normálního zdanění. Stejně tak vyplývá charakter státní podpory takovýchto protiprávních zvýhodnění z novější judikatury: Podniky, které mají dle zákona daňovou povinnost, se nacházejí ve srovnatelné situaci. Pokud by byly zvýhodněny jednotlivé podniky neuplatněním daňových zákonů, je zde nasnadě neospravedlnitelné nerovné zacházení ve srovnatelných situacích.

Členský stát neunikne obvinění ze státní podpory ani tím, že své předpisy uspořádá tak, že poskytne velkorosý prostor pro správní uvážení. Pokud úprava ukládá úřadům tak málo omezení, že se mohou chovat různě k podnikům ve srovnatelné situaci a že mohou zvýhodnit jednotlivé podniky a druhé ne bez porušení zákona, potom se právě tento právní základ jeví jako nepovolená podpora. Stanovení hranic je přitom nanejvýš problematické: Zákonné předpisy neposkytují úřadům téměř žádný prostor, neboť stejně jako v daňovém řízení, tak v každém správním řízení platí, že je třeba konkretizovat všeobecně-abstraktní úpravy. Rozhodující proto je, jak dalece musí sahat zákonná úprava, aby vůbec nedošlo k podezření ohledně podpory. V této souvislosti je rovněž zajímavé, jestli z pohledu práva na státní podporu nese jednou zvolená správní praxe, která je v rámci zákonem připuštěných mantinelů, povinnost samoregulace úřadu, aby v budoucnu u podobných případech vykládal zákon stejným způsobem. Využívali úřad tento prostor různým způsobem, bylo by v tom možno spatřit nepřipustné zvýhodňování preferovaného podniku. Potom ale vyvstává otázka, jak dalece může být v právu na státní podporu problematická regionálně rozdílná správní praxe postavená ne na úmyslu úřadu, nýbrž na důsledku opatření.

Tento výklad ukazuje, že právo na státní podporu nasazuje členskými státy stále pevnější pouta a zůstává stále méně možností, jak stanovovat hospodářskou a regionální politiku bez souhlasu Komise cestou daňových předpisů nebo správní praxe. Pronikání fiskálního práva na státní podporu skrze soudnictví a vědu je stále ještě v začátcích. Právní úprava EU má potenciál nadále zužovat prostor členských států a jejich úřadů k manévrování v těchto oblastech.

## 3 Předpisy Soudního dvora Evropské unie implicitně odvozené z unijního práva

### 3.1 Právní jistota

Soudní dvůr EU v průběhu let rozvinul také některé principy unijního práva, které se explicitně nenacházejí v právu primárním a kvůli jejich rozvoji si tu a tam musel nechat líbit výčitku *judicial activism*.<sup>46</sup> Princip právní jistoty se dobře hodí jako příklad k objasnění takovýchto linií judikatury: Ve spojených právních věcech SNUPAT šlo o odvolání povolení výjimek vyrovnávacího odvodu pro šrot.<sup>47</sup> Během řízení byla nastolena otázka, jestli lze vzít zpět výhody, které již jednou byly poskytnuty. Soudní dvůr Evropské unie toto zamítl s následujícím odůvodněním:<sup>48</sup> „Toto pojetí nedoceňuje, že tento bezpochyby důležitý princip zachování právní jistoty může být uplatňován ne absolutně, nýbrž jen ve spojení se zásadou zákonnosti. Otázku, která ze zásad v jednotlivých případech převažuje, lze zodpovědět jedině tehdy, když veřejný zájem bude vyvážen zájmy osobními, které jsou zde ve hře. [...] Kromě toho připouští právní pořádky všech členských zemí zpětné odvolání jen v případě, pokud se dotčený správní akt opíral o falešné či neúplné údaje zúčastněných.“ Soudní dvůr Evropské unie relativizoval v tomto rozsudku význam zásady právní jistoty a zdůraznil, že je třeba provést porovnání s jinými principy. Rozhodující ale je, že Soudní dvůr v tomto rozsudku, který zazněl již roku 1961, již vyšel, i když bez zdůvodnění, z existence této zásady. Jeho relativizací SDEU vůbec poprvé uznal tuto zásadu a zároveň ji tímto vyzvedl na úroveň unijního práva – tehdy ještě práva Evropského společenství. Pro dogmatické odvození každopádně ještě význam, že SDEU okrajově, ostatně v souvislosti s relativizací zásady právní jistoty, poukázal na „právní řády všech členských států“.

Soudní dvůr Evropské unie tak v důsledku již zcela samostatně mluvil o všeobecné zásadě právní jistoty, která již byla obsažena v právním řádu Evropského společenství.<sup>49</sup> V rozsudku Gondrand Frères, ve kterém šlo o měnové vyrovnávací částky dle společného celního tarifu, zjistil SDEU následující:<sup>50</sup> „Princip právní jistoty vyžaduje, aby úprava zatěžující daňové poplatníky byla jasná a zřetelná, aby jednoznačně rozpoznali svá práva a povinnosti a mohli učinit příslušná opatření.“ V rozsudku Irsko

<sup>45</sup> Viz např. Entscheidung der Kommission 1999/509/EC vom 14. 10. 1998, Magefesa, OJ L 198/15, 30. 7. 1999.

<sup>46</sup> BROKELIND, Cécile. Introduction, in: Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, herausgegeben von Cécile Brokelind, Amsterdam 2014, s. 1 a násl., s. 2 a násl.

<sup>47</sup> SDEU 22. 3. 1961, spojené případy 42 a 49/59, SNUPAT/Hohe Behörde, ECLI:EU:C:1961:5.

<sup>48</sup> SDEU 22. 3. 1961, spojené případy 42 a 49/59, SNUPAT/Hohe Behörde, ECLI:EU:C:1961:5.

<sup>49</sup> SDEU 27. 3. 1980, spojené případy 66, 127 a 128/79, Amministrazione delle Finanze/Salumi, ECLI:EU:C:1980:101, bod 10.

<sup>50</sup> SDEU 9. 7. 1981, 169/80, Gondrand Frères, ECLI:EU:C:1981:171, bod 17.

vs. Komise, ve kterém byly sporné otázky kolem financování Společenství skrze Evropský orientační a záruční fond pro zemědělství, se nachází následující výrok:<sup>51</sup> „Kromě jiného, jak opět rozhodl Soudní dvůr, musejí být právní akta Evropského společenství jednoznačná, a jejich aplikace musí být pro dotčené strany předvídatelná. Tento vyšší princip právní jistoty platí ve zvláštní míře, pokud se jedná o předpisy, které mohou mít finanční důsledky, neboť dotčení musí být schopni přesně rozeznat rozsah jim těmito předpisy uložených povinností.“ Podobně se vyjádřil SDEU v rozsudku týkajícího se daní a poplatků Evropského společenství, Komise proti Francii proti Velké Británii<sup>52</sup>: „Kromě toho je třeba připomenout, že dle judikatury Soudního dvora (srovnej rozsudek ze dne 9. 7. 1981 v právní věci 169/80, Gondrand, Slg. 1981, 1931) se vyžaduje zásada právní jistoty, aby úprava, která zatěžuje osoby povinné k daním a poplatkům byla jasná a jednoznačná, aby jednoznačně rozeznaly svá práva a povinnosti a tím mohly učinit příslušná opatření.“

Zásada právní jistoty má ale význam nejen tehdy, když se jedná o daně a poplatky Evropského společenství, ale i tehdy, když také daňové předpisy daného státu musí odpovídat předpisům primárního práva:<sup>53</sup> „Pokud Helenská republika dovolí, aby nebylo jednoznačně určeno rozlišení mezi ‚reálným zdaněním‘ a ‚daňovou povinností‘, a to skrze zmíněnou úpravu ohledně přemístění sídla, a pokud by mohlo dojít k určitému zmatení, přidá se k tomu, že takováto úprava v žádném případě nesplňuje nároky nastolené judikaturou na transpozici směrnice. Podle této judikatury je totiž pro splnění požadavku právní jistoty zásadní dostatečně jasné a přesné právní postavení jednotlivců, které jim umožňuje znát plný rozsah jejich práv a uplatnit tato práva dle potřeby u národních soudů. [...] Zmíněnou úpravou ale nebyla žádná taková dostatečně určená a jasná situace vytvořena.“

Soudní dvůr Evropské unie přisuzuje zásadě právní jistoty význam právě v jeho novější judikatuře také v oblasti základních svobod. V rozsudku SIAT šlo o uznání provozních výdajů, které bylo dle zvláštní úpravy mnohem těžší než podle všeobecného předpisu.<sup>54</sup> Zvláštní úprava mohla být aplikována, pokud se zaplatí odměna poskytovateli služby, který dle právních předpisů členského státu, ve kterém je usídlen, nepodléhá žádné dani z příjmů fyzických či právnických osob nebo pro takovéto příjmy podléhá „značně výhodnému systému zdanění“ než tomu, kterému podléhají tyto příjmy v Belgii. Soudní dvůr EU se v bodě 27 svého rozsudku držel toho, že „oblast aplikace

této zvláštní úpravy není od počátku dostatečně přesně určena, a když provozovatel služby má sídlo v jiném členském státě než v Belgickém království a tam podléhá výhodnějšímu daňovému systému než tomu, kterému podléhají příjmy v Belgii [...], existuje právní nejistota, zda lze na zmíněnou úpravu nahlížet jako na ‚značně výhodný systém‘ a zda je tedy tato zvláštní úprava aplikovatelná.“ Soudní dvůr EU pokládal sice na pozadí svobody služeb toto rozlišení podmíněné zvláštní úpravou za „vhodné pro to, aby bylo dosaženo cílů ohledně boje proti daňovým podvodům a obcházení daní, zachování účinnosti daňové kontroly a zachování vyváženého rozdělení oprávnění ke zdanění mezi jednotlivými členskými zeměmi“, uvedl ale námitku testu přiměřenosti<sup>55</sup>: „Takováto úprava nenabízí, tak jak to je určeno v daném rozsudku pod číslem 27, možnost, aby od počátku byla dostatečně přesně určena oblast aplikace, a vede k nejistotě ohledně aplikovatelnosti. [...] V důsledku toho nedostačuje takováto úprava požadavkům právní jistoty, podle které právní předpisy především tehdy, když mohou mít znevýhodňující důsledky pro jednotlivce i podniky, musí být jasné, určité a v jejich důsledcích předvídatelné. (srovnej v tomto smyslu rozsudky ze dne 7. 6. 2005, VEMW a jiné, C-17/03, Sbíрка 2005, I-4983, bod 80, a ze 16. 2. 2012, Costa und Cifone, C-72/10 a C-77/10, bod 74). [...] Na úpravu, která nedostačuje požadavkům zásady právní jistoty, nelze nahlížet jako na přiměřenou z hlediska sledovaných cílů.“

Za podobně oprávněné pokládal SDEU toto rozlišení také v případě Itelcar, kde měl přezkoumat národní úpravu ohledně volného pohybu kapitálu<sup>56</sup>: „Úprava, jako tato úprava zmiňovaná ve výchozím řízení, dle které jsou úroky placené daňovým rezidentem společnosti usazené ve třetím státě, s níž má zvláštní vazby, považovány za daňově neuznatelné pro účely určení zdanitelného zisku tohoto daňového rezidenta, může zamezovat praktiky, jejichž jediným cílem je obejít daně, které za normálních okolností je třeba zaplatit ze zisků dosažených v daném státě. Takováto úprava je proto přiměřená k dosažení cíle boje s daňovými podvody a obcházení daní (srovnej odpovídajícím způsobem rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 77).“ Tato úprava se ale dle testu přiměřenosti opět ukázala jako protiprávní z pohledu základních svobod.<sup>57</sup> „Za těchto okolností neskýtá tato zmiňovaná úprava možnost, aby byla od počátku dostatečně přesně určena oblast aplikace. V důsledku toho nedostačuje požadavkům ohledně právní jistoty, podle kterých musí být právní předpisy jasné, určité a ve svých

<sup>51</sup> SDEU 15. 12. 1987, 325/85, Irsko/Komise, ECLI:EU:C:1987:546, bod 18.

<sup>52</sup> SDEU 22. 2. 1989, spojené případy 92 a 93/87, Komise/Francie a Spojené království, ECLI:EU:C:1989:77, bod 22.

<sup>53</sup> SDEU 7. 6. 2007, C-178/05, Komise/Řecko, ECLI:EU:C:2007:317, bod 33.

<sup>54</sup> SDEU 5. 7. 2012, C-318/10, Siat SA, ECLI:EU:C:2012:415.

<sup>55</sup> SDEU 5. 7. 2012, C-318/10, Siat SA, ECLI:EU:C:2012:415, bod 57 a násl.

<sup>56</sup> SDEU 3. 10. 2013, C-282/12, Itelcar, ECLI:EU:C:2013:629, bod 35.

<sup>57</sup> SDEU 3. 10. 2013, C-282/12, Itelcar, ECLI:EU:C:2013:629, bod 44.

důsledcích předvídatelné – především pokud mohou mít nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky. Na pravidlo, které nedostačuje požadavkům principu právní jistoty, nelze z hlediska sledovaných cílů nahlížet jako na přiměřené (srovnej rozsudek SIAT, body 58 a 59).“ Tato judikatura ukazuje, že SDEU zřejmě předpokládá, že právo dané země musí všeobecně odpovídat určitým minimálním standardům. Ačkoliv pravidlo není v rozporu s unijním právem pouze kvůli nesplnění požadavku určitosti, jde o nedostatek určitosti daného pravidla k tíži daného členského státu, je-li konstatována Soudním dvorem EU diferenciací spadající do oblasti aplikace základních svobod, i když by tato diferenciací sama o sobě byla oprávněná. Tímto Soudní dvůr EU bezprostředně zvyšuje tlak na jednotlivé členské státy, aby jejich legislativa odpovídala principu právní jistoty.

Ještě dalekosáhlejší význam získává tento princip v oblasti práva na státní podporu. V kauze P Oy předložil SDEU před nedávnem následující úvahy ke kritériu selektivity, které je podstatné pro vymezení státní podpory.<sup>58</sup> „Podle judikatury Soudního dvora podmínku selektivity nespĺňuje opatření, které přestože představuje zvýhodnění pro své příjemce, je odůvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá [...]. Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být tudíž odůvodněno, jeli dotyčný členský stát schopen prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy [...].“ Existence schvalovací procedury sama o sobě nevyklučuje takovéto ospravedlnění. Toto odůvodnění je totiž možné, pokud je v rámci schvalovacího řízení uvažování příslušného úřadu omezené na ověření podmínky fiskálního účelu a pokud jsou kritéria aplikovatelná tímto úřadem inherentní daňovému systému. Co se týče správního uvážení příslušného úřadu, nelze dle judikatury SDEU na opatření nahlížet jako na opatření všeobecné povahy, když byla úřadu poskytnuta možnost uvážení umožňující určení zvýhodněných osob nebo podmínky pro poskytnutí finanční podpory (srovnej v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. 6. 1999, DM Transport, C-256/97, Sbíрка 1999, I-3913, bod 27 a tam uvedenou judikaturu). Tímto nemůže být v principu systém schvalování, který umožní přenos ztrát do dalších daňových let, jak to dovoluje již zmíněné v předloženém řízení, považován za selektivní, pokud příslušné úřady při rozhodování o žádosti na schválení disponují jen měřítkem, které je omezeno na objektivní kritéria, jež nejsou cizí daňovému systému tvořenému příslušnou úpravou, jako cíl zabránit obchodování se ztrátami. Disponují-li oproti tomu příslušné úřady širším měřítkem, umožňujícím určování zvýhodněných podmínek poskytnutých opatření na základě kritérií cizích daňovému systému, jako zachování pracovních míst, je třeba vyjít z toho, že

realizace tohoto zvažování zvýhodňuje „určité podniky a produkční odvětví“ oproti jiným, které se s ohledem na sledovaný cíl nacházejí ve srovnatelné reálné a právní situaci (srovnej v tomto smyslu rozsudek Komise a Španělsko / Vláda Gibraltarů a Spojeného království, bod 75).“ Konečnicou to znamená, že úpravy, které poskytují úřadu příliš velký manévrovací prostor, mohou být klasifikovány jako selektivní a tím jako státní podpora. Vždy, když pak rozhodovací oprávnění úřadu nejsou dostatečnou měrou determinovány, má tento totiž také možnost zakomponovat ve svém rozhodovacím procesu i úvahy vzdálené věci samotné. Neaplikovatelnost takovýchto úprav by byla potom důsledkem již zmíněného zákazu provádění. Ostrý meč práva na podporu by nakonec mohl vést k tomu, že zásada právní jistoty by byla prosazována velkou měrou v právu členských států.

### 3.2 Ochrana dobré víry

Se zásadou právní jistoty úzce souvisí i ochrana dobré víry. Soudní dvůr Evropské unie na to zřetelně poukázal v rozsudku Duff<sup>59</sup>: Princip ochrany dobré víry je „součástí právního řádu Evropského společenství [...], vyplývá nutně ze zásady právní jistoty, která nařizuje, že právní předpisy musí být jasné a určité a která má zaručit předvídatelnost skutkových podstat a právních vztahů, které spadají do oblasti práva Evropského společenství. Členové trhu nesmějí spoléhat na to, že dle stálého právního řádu na území společné organizace trhu, která s sebou nese to, že jejím účelem je neustálé přizpůsobování se na změny hospodářské situace, že tito nepodléhají omezením, které eventuálně vyplývají z tržně a strukturálně politických ustanovení (srovnej mimo jiné rozsudek ze dne 10. 1. 1992 v právní věci C-177/90, Kühn, sbírka 1992, I-35, bod 13). Dle poznámky č. 14 tohoto rozsudku je odvolání na základě principu ochrany dobré víry vůči úpravám Společenství možné jen do té míry, pokud samo Evropské společenství vytvořilo předem takovou situaci, která může vzbudit oprávněnou důvěru, dobrou víru.“ Ačkoliv SDEU v konkrétním rozsudku neviděl potřebu ochrany dobré víry, přesto svým jednáním potvrdil ochranu dobré víry jako princip, který je z hlediska unijního práva důležitý.

Rovněž v rozsudku Elmeka spojil Soudní dvůr Evropské unie právní jistotu a ochranu dobré víry.<sup>60</sup> Kromě toho přisoudil v oblasti DPH, harmonizované sekundárním právem, zásadě ochrany víry význam rovněž ve vztahu k národnímu právu členských států a jejich úřadů: „Dle ustálené judikatury jsou principy ochrany dobré víry a právní jistoty částí řádu práva Evropského společenství. Proto musí být respektovány orgány Evropského společenství, ale také členskými zeměmi, a to při výkonu moci uložené jim směrnici Evropského společenství (srovnej

<sup>58</sup> SDEU 18. 7. 2013, C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, bod 22 a násl.

<sup>59</sup> SDEU 15. 2. 1996, C-63/93, Duff, ECLI:EU:C:1996:51, bod 20.

<sup>60</sup> SDEU 14. 9. 2006, spojené věci C-181/04 až C-183/04, Elmeka, ECLI:EU:C:2006:563.

mimo jiné rozsudky z 3. 12. 1998 v právní věci C-381/97, Belgocodex, sbírka 1998, I-8153, bod 26, a ze dne 26. 4. 2005 v právní věci C-376/02, Goed Wonen, sbírka 2005, I-3445, bod 32). Z toho vyplývá, že národní úřady jsou zavázány k zachování zásady ochrany oprávněné víry účastníků hospodářství. [...] Co se týká ochrany oprávněné víry adresáta zvýhodňujícího správního aktu, musí být nejprve zjištěno, jestli jednání správních úřadů vyvolalo rozumná očekávání v představě obezřetného a uvědomělého účastníka ekonomiky (srovnej v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. 12. 1975 ve spojených právních věcech 95/74 až 98/74, 15/75 a 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales mezi jinými / Komise a Rada, Sbírnka 1975, 1615, body 43 až 45, a ze dne 1. 2. 1978 v právní věci 78/77, Lührs, sbírka 1978, 169, bod 6). Pokud odpověď na tuto otázku vyznívá pozitivně, potom musí být následně zjištěno, jestli tato očekávání jsou oprávněná.“

V rozsudku Plantanol šlo rovněž o DPH harmonizovanou směrnicemi.<sup>61</sup> Soudní dvůr EU zde zvolil ještě všeobecnější formulace, za účelem rozvedení významu ochrany dobré víry: „Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že možnost dovolávat se ochrany legitimního očekávání má každý hospodářský subjekt, u kterého vzbudil vnitrostátní orgán důvodné naděje. Pokud však opatrný a obezřetný hospodářský subjekt je s to předvídat přijetí opatření, které se může dotknout jeho zájmů, nemůže se dovolávat takovéto zásady, pokud je toto opatření přijato. Navíc hospodářské subjekty nemají důvod k tomu, aby mohly legitimně očekávat, že bude zachován existující stav, který může být změněn v rámci posuzovací pravomoci vnitrostátních orgánů [...]. Pokud jde o očekávání, které může mít osoba povinná k dani ohledně daňového zvýhodnění, Soudní dvůr v tomto ohledu již rozhodl, že pokud směrnice v daňové oblasti ponechává členským státům široké pravomoci, nemůže být změna právních předpisů přijatá v souladu se směrnicí považována za nepředvídatelnou [...].“

Velký význam má ochrana dobré víry pro právní moc správních rozhodnutí. V Kühne & Heitz Soudní dvůr EU ozřejmil, že národní orgány nejsou nuceny ignorovat tyto komponenty ochrany dobré víry s cílem dodržení jiných předpisů unijního práva<sup>62</sup>: „Právní jistota patří k právním zásadám, které jsou v právu Evropského společenství všeobecně uznávány. Právní moc správního rozhodnutí, která nastoupila po uběhnutí přiměřených lhůt pro žalobu nebo po vyčerpání právních cest, přispívá k právní jistotě. Proto

právo Evropského společenství nepožaduje, aby byl správní úřad v zásadě zavázán k tomu, aby vzal zpět správní rozhodnutí, které nabývá právní moci.“

V rozsudku Kapferer SDEU tento princip blíže zdůvodnil a upřesnil z něho vyplývající důsledky<sup>63</sup>: „K tomu je třeba poukázat na význam, který má zásada právní moci jak v právním řádu Evropského společenství, tak v národních právních rádech. K zajištění právního míru a zachování právních vztahů, stejně jako řádné právní péče, nemá být již možné po vyčerpání právních cest nebo po uplynutí odpovídajících lhůt pro opravné prostředky, aby byla zpochybňována soudní rozhodnutí, která se stala nenapadnutelnými [...]. [...] Tímto právo Evropského společenství nenařizuje národnímu soudu, aby odhlížel od aplikace vnitrostátních procesních předpisů, na jejichž základě rozhodnutí vyžaduje soudní moc, obzvláště pak, když by tím mohlo být odstraněno porušení tohoto rozhodnutí vůči právu Evropského společenství. [...]“

Při této příležitosti SDEU potvrdil, že zákonodárci členských států mají volnost v regulaci prosazování nároků unijního práva skrze právo daného státu, pokud tímto dodržují zásady ekvivalence a efektivity<sup>64</sup>: „Úpravou procesních podmínek soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z přímého účinku práva Společenství, musí členské státy zajistit, aby tyto podmínky nebyly méně příznivé než ty, které se týkají obdobných stížností na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti) a které nemohou v praxi znemožnit nebo nadměrně zatížit výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. 5. 2000, Preston a další, C-78/98, Recueil, s. I-3201, bod 31 a uvedená judikatura). Dodržování těchto omezení pravomoci členských států v procesních věcech však nebylo, pokud jde o odvolací řízení, ve sporu v původním řízení napadeno.“

Úvahy ohledně ochrany dobré víry nemají ale význam vždy: V právu státních podpor Soudní dvůr EU tyto zásady nebere v úvahu.<sup>65</sup> Důvody jsou pochopitelné: Zvýhodněný podnik a úřad, který tuto výhodu poskytuje, typicky spolupracují. Daňové úřady a daňoví poplatníci jednají ve vzájemné shodě. Pokud by podnik mohl spoléhat na to, že nebude muset vrátit poskytnutou státní podporu, byl by účel práva státních podpor zmařen. Odhlédneme-li od těchto specifických případů, nabývá ochrana dobré víry na významu vždy, když orgány Unie a úřady členských států jednají v národním právu, které je řízeno právem unijním.

<sup>61</sup> SDEU 10. 9. 2009, C-201/08, Plantanol, ECLI:EU:C:2009:539.

<sup>62</sup> SDEU 13. 1. 2004, C-453/00, Kühne & Heitz, ECLI:EU:C:2004:17, bod 24.

<sup>63</sup> SDEU 16. 3. 2006, C-234/04, Kapferer, ECLI:EU:C:2006:178, bod 20 a násl.

<sup>64</sup> SDEU 16. 3. 2006, C-234/04, Kapferer, ECLI:EU:C:2006:178, bod 22.

<sup>65</sup> SDEU 20. 9. 1990, C-5/89, Komise/Německo, ECLI:EU:C:1990:320; SDEU 11. 7. 1996, C-39/94, SFEI/La Poste, ECLI:EU:C:1996:285; SDEU 20. 3. 1997, C-24/95, Rheinland Pfalz/Alcan, ECLI:EU:C:1997:163; SDEU 7. 3. 2002, C-310/99, Itálie/Komise, ECLI:EU:C:2002:143.

### 3.3 Přiměřenost

Dalším principem dle judikatury SDEU, který je obsažen v unijním právu, je princip přiměřenosti. Tento princip hraje v již prezentované zkoušce na základě základních svobod velkou roli.<sup>66</sup> Soudní dvůr Evropské unie mu při-kládá význam i v jiných oblastech unijního práva. To se ukázalo v rozsudku Testa, v němž šlo o výklad nařízení k poskytování podpory v nezaměstnanosti vydaném zákonodárcem Evropského společenství. Zdálo se, že toto nařízení ponechávalo příslušnému úřadu velký rozhodovací prostor<sup>67</sup>: „Koneckonců je třeba vyzdvihnout, že článek 69 odst. 2 věta 2 [nařízení], který ve výjimečných případech předjímá prodloužení tříměsíční lhůty článku 69 odst. 1 písm. c), zajišťuje, že aplikace článku 69 odst. 2 nepovede k nepřiměřeným výsledkům. Jak rozhodl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 20. 3. 1979 (Coccioli, na uvedeném místě), je prodloužení zmíněné lhůty přípustné i tehdy, pokud byla žádost o prodloužení podána teprve po uplynutí lhůty. Sice dle tohoto rozsudku Soudního dvora disponují příslušné instituce státu rozsáhlým manévrovacím prostorem ohledně zvažování možného prodloužení lhůty stanovené v tomto nařízení; na druhé straně musí ale respektovat při tomto zvažování princip přiměřenosti, který je všeobecným právním principem Evropského společenství. U konkrétní aplikace této zásady v případech jako tento musí příslušný úřad v každém jednotlivém případě brát v potaz dobu překročení lhůty, důvod pro pozdější návrat, stejně tak tíži právních následků, které s tímto pozdějším návratem jsou spojené.“ Je sporné, zda je opravdu nutné zdůrazňovat zásadu přiměřenosti, aby se dospělo k tomuto výslednému výkladu. Neboť SDEU neudělal nic jiného, než dal obrysy doslovnému znění neurčitě působícího předpisu skrze zohledňování jeho teleologie. Tím se pohyboval na obvyklé půdě interpretace. Soudní dvůr Evropské unie nicméně využil příležitosti, aby zdůraznil samostatnost principu přiměřenosti a aby ho vyzdvihl jako „všeobecnou právní zásadu Evropského společenství“.

Rozsudek Schröder ilustruje, že SDEU je ochoten uplatnit tento princip také u práva poplatků<sup>68</sup>: Firma Schröder, které byl předepsán „poplatek za spoluodpovědnost“, bojovala za zrušení tohoto poplatku plynoucího do rozpočtu EU, a to různými argumenty. Mimo jiné namítala, že zásada úměrnosti je tím porušována, když tyto daně a poplatky za spoluodpovědnost nejsou ani vhodné a ani nutné k dosažení cíle stabilizace trhu, uvedeného v čl. 39 odst. 1 písm. c) Smlouvy o založení Evropského společenství. Skutečně tomuto odvodu podléhalo kvůli osvobození

předjímaného v čl. 1 odst. 2 pododstavec 2 nařízení č. 2040/86 jen asi 50 % obilí určeného pro krmení. Ten měl mimo jiné negativní dopad na odbyt obilí, protože to vedlo ke snížení poptávky v důsledku zvýšení ceny zpracovaného obilí.

V tomto kontextu učinil Soudní dvůr EU zásadní závěr<sup>69</sup>: „Princip proporcionality patří dle stálé judikatury Soudního dvora ke všeobecným principům práva Společenství. Podle této zásady jsou opatření, skrze které jsou účastníkům na hospodářství ukládány finanční zátěže, legitimní jen tehdy, když jsou vhodné nebo nutné k dosažení cílů se spornou úpravou přípustným způsobem. Přitom je, pokud je zde na výběr více vhodných opatření, třeba vybrat ty, které nejméně zatěžují; dále musí uložené zátěže být v přiměřeném poměru k cílům, o které je usilováno.“

S ohledem na možnosti zákonodárce Evropského společenství stanovit daně, relativizoval ale SDEU opět toto přísné měřítko<sup>70</sup>: „Co se týče soudní dodatečné přezkoumatelnosti těchto předpokladů, je ostatně třeba poukázat na to, že zákonodárce Evropského společenství disponuje v oblasti společné agrární politiky manévrovacím prostorem ohledně zvažování, který odpovídá jeho politické odpovědnosti, kterou mu předávají čl. 40 a 43 Smlouvy o založení Evropského společenství. Následně může být legitimnost opatření vydaného v této oblasti ohrožena jen tehdy, pokud je toto opatření zřetelně nevhodné k dosažení cíle sledovaného příslušným orgánem. [...]“ Stále ale tímto Soudní dvůr Evropské unie uznával význam principu přiměřenosti alespoň v případě zřejmé nevhodnosti opatření k dosažení cíle daného unijním právem. Ačkoliv právní základ pro protiprávnost tohoto odvodu musí být viděn asi v čl. Art 39 EWG-V – pochopeno ve světle čl. 40 a 43 EWG-V – přezkoumal SDEU shodu odvodu se zásadou přiměřenosti nezávisle a zdá se, že bez vztahu k čl. 39 EWG-V.<sup>71</sup>

## 4 Předpisy diskutované v literatuře, ale Soudním dvorem Evropské unie doposud neodvozené od unijního práva

### 4.1 Princip efektivity („ability-to-pay“)?

V odborné literatuře je stále dokola diskutováno, zda by mohl být princip efektivity odvozen z unijního práva.<sup>72</sup>

<sup>66</sup> ZALASINSKI, Adam. The Principle of Proportionality and (European) Tax Law, in: Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, herausgegeben von Cécile Brokelind, Amsterdam 2014, s. 303 a násl.

<sup>67</sup> SDEU 19. 6. 1980, spojené rozsudky 41, 121 a 796/79, Testa, ECLI:EU:C:1980:163, bod 21.

<sup>68</sup> SDEU 11. 7. 1989, C-265/87, Schröder, ECLI:EU:C:1989:303.

<sup>69</sup> SDEU 11. 7. 1989, C-265/87, Schröder, ECLI:EU:C:1989:303, bod 21.

<sup>70</sup> SDEU 11. 7. 1989, C-265/87, Schröder, ECLI:EU:C:1989:303, bod 22.

<sup>71</sup> Tato pravidla do velké míry odpovídají dnešním článkům 39, 40 a 43 Smlouvy o fungování EU.

<sup>72</sup> VANISTENDAEL, Frans. Ability to Pay in European Community Law, EC Tax Review 2014, S. 121 a násl.; ENGLISCH, Joachim. Ability to Pay, in: Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, vydáno Cécile Brokelind, Amsterdam 2014 (cit.: Principles), s. 439 a násl.; BARDINI, Chiara. The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ, Intertax 2010, s. 2 a násl.

Mnozí autoři poukazují na všeobecnou zásadu, z které by mohlo vyplynout, že daňové zatížení musí být rovnoměrně distribuováno, stejně jako na zásady sociální solidarity a sociální spravedlnosti.<sup>73</sup> Nadto je příležitostně poukazováno na tradici.<sup>74</sup> Tam, kde je tento princip na úrovni ústavy důležitý, jsou mu často také přisuzovány velmi různé významy. To se pak občas projevuje na diametrálně odlišných závěrech odvozovaných z tohoto principu některými autory s ohledem na úpravy běžných zákonů.<sup>75</sup>

Soudní dvůr EU zatím odmítal pozvednout princip efektivity na rovinu unijního práva, a to zcela oprávněně. Neexistuje žádný právní základ pro vymezení principu efektivity v unijním právu. Členské státy mají volnost v uspořádání daňových systémů. Z hlediska unijního práva neexistuje žádná úprava, která by nutila členský stát, aby stanovil progresivní zdanění nebo umožnil odpočet jakýchkoliv nákladů. Právo daně z příjmů, které by neumožňovalo uplatnění výdajů oproti příjmům, by neporušovalo ani základní svobody, ani jiný předpis unijního práva. Stejně tak málo nutí unijní právo členské státy, aby osvobodily existenční minimum od daní<sup>76</sup> nebo aby umožnily odečet určitých nevyhnutelných osobních výdajů.

Z rozsudku Schumacker, často zmiňovaného jako důkaz formování daňové judikatury SDEU úvahami o principu efektivity<sup>77</sup>, nevyplývá nic jiného. Podnětem pro nedorozumění byly následující výklady Soudního dvora Evropské unie<sup>78</sup>: „V situaci, jako je dané řízení, nemůže stát daňového rezidentství zohledňovat osobní situaci a rodinný stav dotčeného, protože daňové zatížení zde nestačí k tomu, aby byly brány v potaz tyto okolnosti. V takovém případě vyžaduje princip rovného zacházení Evropského společenství, aby byly osobní situace a rodinný stav daňového rezidenta jiného státu zohledňovány takovým stejným způsobem jako u místních, a aby mu byla poskytnuta stejná daňová zvýhodnění.“ Pokud by se na tyto věty nahlíželo izolovaně, mohlo by se dojít k závěru, že SDEU akceptuje, že z práva Evropského společenství by vyplývalo, že také v přeshraničních situacích musí daný členský stát zohledňovat osobní situaci a rodinný stav daňového poplatníka. Tento výklad může být ostatně chápán jen v kontextu, v kterém byl formulován: V případě Schumacker šlo o základní svobody a tyto výpovědi se týkaly

ověření srovnatelnosti. Soudní dvůr EU analyzoval, za jakých předpokladů se cizinci a místní nacházejí ve srovnatelné situaci, a zahrnul do toho situaci ohledně příjmů v jiném členském státu, za což byl také velmi kritizován<sup>79</sup>. Dodnes je rozsudek Schumacker cizím prvkem v judikatuře SDEU ohledně základních svobod. Její dogmatické základy jsou stejně tak málo jasné jako hranice její oblasti aplikace.<sup>80</sup> V žádném případě jí nemůže být připisován význam v tom smyslu, že požadovala generální princip efektivity dle unijního práva.

## 4.2 Spravedlnost (fairness)?

Další princip, který naposledy diskutoval Hemels, je spravedlnost.<sup>81</sup> Tento princip byl stále znovu zmiňován v řízeních SDEU a je také v aktech sekundárního práva příležitostně brán v potaz. Ostatně Soudní dvůr EU, na což Hemels poukazuje, si doposud tento princip neosvojil. V případech, ve kterých strany řízení uplatňovaly námitku spravedlnosti, zdůvodňoval SDEU své rozhodnutí pravidelně právě daným právním základem.

Názorný příklad pro tento postup skýtá rozsudek Macchiorlati Dalmas e Figli, který pochází již z roku 1965<sup>82</sup>: Vysoký úřad Evropského společenství pro uhlí a ocel, který byl v tomto případě žalován, uvalil přírážku za prodlení s úhradou. Vysoký úřad použil v tomto řízení argument spravedlnosti, aby vyzdvihl, že by nebylo ospravedlnitelné vůči jiným podnikům, které se chovají v souladu se zákonem, kdyby se přírážka uvalená tomuto meškajícímu podniku vzala zpět. Soudní dvůr EU na tento argument ale nepřistoupil, nýbrž se spokojil s tím, že poukázal na to, že celková částka přírážek [...] v poměru k výši hlavního dluhu a také v poměru k hospodářským možnostem středně velkého podniku je nepřiměřená.“

## 4.3 Zákaz zneužití?

Oproti tomu to byla sama judikatura SDEU, která mimo jiné vzbudila dojem, že existuje všeobecný zákaz zneužití jako princip blízký unijnímu právu. V případě Halifax šlo o výklad směrnice o DPH, která neobsahuje žádný výslovný zákaz zneužití<sup>83</sup>: „Bez ohledu na toto zjištění je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se procesní

<sup>73</sup> ENGLISCH. Principles (pozn. 71), S. 448; BOURGEOIS, Marc. Constitutional Framework of the Different Types of Income, in: The Concept of Tax, vydáno Bruno Peeters, Amsterdam 2005, s. 79 a násl., s. 83 a násl.

<sup>74</sup> ENGLISCH. Principles (pozn. 71), s. 452.

<sup>75</sup> Viz k tomu GASSNER, Wolfgang/LANG, Michael. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT Band III/1, Wien 2000, 33 a násl.

<sup>76</sup> Viz však ENGLISCH. Principles (Pozn. 71), s. 449 a násl.

<sup>77</sup> Jako např. VANISTENDAEL, EC. Tax Review 2014 (Pozn. 71), s. 122 a násl.

<sup>78</sup> SDEU 14. 2. 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, bod 41.

<sup>79</sup> Viz LANG, Michael. Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, S. 336 a násl., s. 337 a násl.

<sup>80</sup> Obšimě LANG. RIW 2005 (pozn. 78), s. 339 a násl.

<sup>81</sup> HEMELS, Sigrid. Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?, in: Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, herausgegeben von Cécile Brokelind, Amsterdam 2014, s. 413 a násl.

<sup>82</sup> SDEU 31. 3. 1965, 21/64, Macchiorlati Dalmas e Figli, ECLI:EU:C:1965:30.

<sup>83</sup> SDEU 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax, ECLI:EU:C:2006:121, bod 68 a násl.

subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství [...]. Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství [...]. Tato zásada zákazu zneužití se uplatňuje rovněž v oblasti DPH.“

Předpoklady pro aplikaci tohoto zákazu zneužívajících praktik shrnul Soudní dvůr Evropské unie v tomtéž rozsudku následovně<sup>84</sup>: Označení praktiky jako zneužívající vyžaduje, „aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními Šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. [...] Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Jak totiž upřesnil generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům“. Judikatura tímto požaduje, aby jednak bylo uspořádání zvolené daňovým poplatníkem v rozporu s cílem sledovaným úpravou, jednak aby motivací k tomuto uspořádání bylo dosažení daňových výhod. Objektivní a subjektivní kritéria jsou tím vzájemně kombinována.

Dle mého názoru vychází judikatura z metodicky nepřesných premis: Budí dojem, že právní předpisy musejí být obecně aplikovány „formálně“ a jejich cíl a účel lze zohlednit jen tehdy, kdyby daňový poplatník sledoval cíl ušetřit daně. Nebezpečí, že by výklad daňových předpisů odporoval svému cíli, existuje jen na pozadí doslovného výkladu zákona. Mezitím však běžná metodologie naznačuje, že doslovné znění předpisu nestojí na konci, ale na začátku interpretace.<sup>85</sup> S pomocí výkladu orientovaného na smysl a účel by se mělo rozhodnout, jestli pokus o obejití předpisu ještě je, nebo už není pokryt skutečně či údajně obcházeným předpisem. Teleologický výklad by neměl být omezen na případy, ve kterých může být daňovému poplatníku

podsován úmysl minimalizovat daně. Smysl a účel úpravy je třeba při její interpretaci vždy brát v potaz. Odvolávání se na zákaz zneužití je potom nadbytečné.

K tomu se přidává, že již povrchní analýza unijního práva ukazuje, že ani v sekundární legislativě se trend v žádném případě neposouvá směrem k vývoji jednotného principu zneužití: Před několika lety zveřejněný návrh směrnice CCCTB obsahuje rovněž všeobecný předpis ohledně zneužití, který se sice opírá o dosavadní judikaturu SDEU, ale přesto se od ní liší.<sup>86</sup> Evropský parlament a dánské prezidentství Rady tento návrh úpravy dále pozměnily, a sice se zřejmým záměrem ulehčit daňovým úřadům aplikaci těchto úprav.<sup>87</sup> Komise ve svém doporučení ze dne 6. 12. 2012 navrhla členským státům text, který ale sám o sobě se opět odchyľuje od těchto návrhů.<sup>88</sup> O nějakém jednotném pojmu ohledně zneužívání z hlediska práva EU nemůže být tedy řeč, a to méně než kdy jindy.

Koneckonců samotný Soudní dvůr EU ozřejmil, že oblast aplikace zásady, kterou sám postuloval, má své hranice<sup>89</sup>: „V každém případě je nakonec nutno konstatovat, že v unijním právu neexistuje žádná obecná zásada, ze které by vyplývala povinnost členských států potírat zneužívající jednání v oblasti přímých daní a která by bránila uplatnění takového ustanovení, jaké je dotčené ve věci v původním řízení, když zdanitelná operace pramení z takových jednání a unijní právo není dotčeno.“

## 5 Shrnutí

Zde provedená analýza ukázala, že harmonizace práva členských států v žádném případě dalece nepokročila. Obzvláště v oblasti přímých daní se uskutečnila pouze v určitých bodech. Unijní právní předpisy, které zde byly zvoleny jako příklad, ale ukázaly, jaký vliv má již v dnešní době unijní právo na právo jednotlivých členských států. Hnací silou tohoto vývoje byl a zůstává Soudní dvůr Evropské unie. Je také v jeho rukách, aby rozhodl, jestli budou nadále rozvíjeny některé dosud nesměrodatné principy, a tímto způsobem nadále omezí manévrovací prostor členských zemí z hlediska daňové politiky.

<sup>84</sup> SDEU 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax, ECLI:EU:C:2006:121, bod 74 a násl.

<sup>85</sup> Více k tomu LANG, Michael/MASSONER, Christian. Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in: Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, vydáno Michael Lang/Josef Schuch/Claus Staringer, Wien 2009, s. 15 a násl., s. 47 a násl.

<sup>86</sup> LANG, Michael. The General Anti-abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, ET 2011, S. 223 a násl., S. 224 f.

<sup>87</sup> Zpráva Evropského Parlamentu ze dne 28. 3. 2012 ohledně Návrhu Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) (COM [2011] 0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058 [CNS]), s. 21 KKB.

<sup>88</sup> Doporučení Komise ze dne 6. 12. 2012 ohledně agresivního daňového plánování (COM [2012] 8806 final); viz k tomu LANG, Michael. „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, s. 62 a násl., s. 66 a násl.

<sup>89</sup> SDEU 29. 3. 2012, C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, bod 32.

# Ohniska svobody pohybu kapitálu v kontextu třetích zemí v oblasti přímých daní

Prof. Dr. Christoph Watrin, StB<sup>1</sup>  
David Eberhardt, M.Sc.

Text článku byl přeložen z německého jazyka, odbornou korekturu provedla Ing. Lucie Rytířová.

## I Problematika

Právo přímých daní není, na rozdíl například od práva týkajícího se DPH, v pravomoci evropského zákonodárce. Přesto se Soudní dvůr Evropské unie zabýval v posledních třech desetiletích přímým zdaněním stále znovu a znovu a prověřoval vnitrostátní právní předpisy členských zemí v souvislosti s evropským primárním právem. První rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o přímém zdanění se vztahovalo k francouzskému ustanovení o zdanění dividend (*avoirfiscal*).<sup>2</sup> V posledních letech se význam základních svobod nesnížil. Soudní dvůr Evropské unie to v ustálené judikatuře zdůvodňuje tím, že sice legislativa přímých daní spadá do kompetence členských zemí, ale že při výkonu dané kompetence musí být zachovány základní svobody.<sup>3</sup> Na tomto základě se Soudní dvůr Evropské unie zabýval různými otázkami týkajícími se bezpečnostního účinku primárního evropského práva v oblasti přímých daní.

V popředí stojí již nějakou dobu otázky související se svobodou pohybu kapitálu. Důležitá je tato základní svoboda zejména proto, že se její účinek vztahuje na rozdíl od ostatních základních svobod i na třetí země.<sup>4</sup> Tak je možné vidět velký sporný bod již ve vymezení svobody pohybu kapitálu vůči jiným základním svobodám, a jedná se zejména o svobodu usazování. Kromě toho má velký význam oblast použití takzvané klauzule o pozastavení



(„standstill“) čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, jelikož na základě daného předpisu mohou vyplynout výjimky ze svobody pohybu kapitálu. A konečně je sporné, zda budou muset být členským státům připuštěny ve vztahu ke třetím zemím rozsáhlé možnosti pro ospravedlnění omezení příslušných základních svobod. Následující příspěvek analyzuje se zvláštním ohledem na současnou judikaturu výše uvedená ohniska svobody pohybu kapitálu v kontextu třetích zemí.

## II Vymezení svobody usazování a svobody pohybu kapitálu

Má-li investor podíl na kapitálové společnosti, může se to dotýkat jak svobody usazování, tak svobody pohybu kapitálu. V evropském právním přezkumu proto často vyvstává otázka, které základní svobodě bude přidělena priorita, nebo zda musejí přezkumu obstát omezení a diskriminace jak svobody usazování, tak i svobody pohybu kapitálu. V prostoru Unie má dané omezení akademičtější význam, jelikož je ochranný účinek obou základních svobod stejný.<sup>5</sup> V kontextu třetích zemí se naproti tomu jedná o klíčovou otázku. Důvodem je to, že se volný pohyb kapitálu, na rozdíl od svobody usazování, vztahuje i na třetí země (tzv. *erga omnes*).

V minulosti získal řadu příznivců pohled, podle něhož měly být obě základní svobody použitelné nezávisle na sobě.<sup>6</sup> To bylo odůvodněno především shodou s myšlenkami *Effet utile*.<sup>7</sup> SDEU však vidí v určitých konstelacích

<sup>1</sup> Prof. Dr. Christoph Watrin, StB, je ředitelem Institutu podnikového účetnictví a daní Vestfálské Vilhelmské univerzity v Münsteru. David Eberhardt, M. Sc., je vědecký pracovník daného institutu.

<sup>2</sup> Viz SDEU ze dne 28. 1. 1986, C-1027/83, Kommission/Frankreich (*avoir fiscal*), Sb. 1986, 273.

<sup>3</sup> Viz např. SDEU ze dne 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Sb. 2007, I-9594, Rz. 16, a zde uvedená judikatura.

<sup>4</sup> Viz čl. 63 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>5</sup> Viz *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, úvod, bod 12.

<sup>6</sup> Také *Schön*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2005, S. 489, 499; *Schön*, in: Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 743, 749; *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2004, 325, 326; viz také SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Sb. 2007, I-4054, body 29, 30.

<sup>7</sup> Viz *Schön*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2005, S. 489, 499.

jako nevyhnutelný následek při omezení svobody usazování současně omezení svobody pohybu kapitálu, svoboda pohybu kapitálu je tedy potlačena svobodou usazování.<sup>8</sup> Tak se ve vztahu ke třetím zemím posouvá načrtnutá otázka vymezení ještě dále do středu zájmu.

## 1 Abstraktní vymezení ve věci sporné národní normy

V nyní ustálené judikatuře dal SDEU jasně najevo, že bude vymezení obou potenciálně relevantních základních svobod záležet na předmětu sporné národní normy. Pokud se bude týkat výhradně portfoliových investic, nabude platnosti pouze svoboda pohybu kapitálu. Nicméně, bude-li se ustanovení týkat pouze dividend z investic, které zprostředkovávají určitý vliv na rozhodnutí společnosti (majoritní podíly), vytlačuje svoboda usazování svobodu pohybu kapitálu.<sup>9</sup> Platí-li však sporná norma bez rozdílu jak pro majoritní podíly, tak pro portfoliové podíly, je jak svoboda usazování, tak i svoboda pohybu kapitálu ve své věci relevantní.

Velký sporný bod představuje v této souvislosti otázka, od jaké výše podílu se norma vztahuje výhradně na majoritní podíly. Zřejmost spočívala na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie v minulosti jen do té míry, kdy byla jen svoboda pohybu kapitálu považována za relevantní, a to u norem, které byly použitelné pouze na podíly pod 10 %.<sup>10</sup> U ustanovení, která požadovala minimální podíl 25 % a víc, považoval SDEU pravidelně za dotčenou pouze svobodu usazování.<sup>11</sup>

Německý Spolkový finanční dvůr (BFH<sup>12</sup>) vycházel při typickém posuzování na základě výše uvedené judikatury o podílu 10 % z toho, že sporná norma spadá pouze do oblasti svobody usazování.<sup>13</sup> Německý soudní dvůr

přitom považoval situaci za *acte-claire*, a vzdal se proto předložení předběžné otázky SDEU.<sup>14</sup> To je překvapivé dokonce i s ohledem na rozhodnutí SDEU ve věci *Amurta*<sup>15</sup>, v němž Soudní dvůr neshledal, že by nizozemské ustanovení týkající se srážkové daně u dividend bylo v souladu se svobodou pohybu kapitálu. Sporná norma byla přitom použitelná na podíly od 5 do 25 %, skutečný podíl činil ve sporném případě 14 %.<sup>16</sup> S rozhodnutím SDEU ve věci *Itelcar*<sup>17</sup> a *Kronos International*<sup>18</sup> je nyní více než sporné, zda je právní názor Spolkového finančního dvora ještě správný. Neboť dle rozhodnutí *Itelcar* a *Kronos International* neznamená ještě minimální podíl ve výši 10 % to, že by byly posuzovány výhradně majoritní podíly.<sup>19</sup>

Zdá se, že je obtížné sladit názory Soudního dvora Evropské unie a Spolkového finančního dvora<sup>20</sup>, i když typizace provedená Soudním dvorem Evropské unie znamená, že by u jiných norem byly nezbytné příp. vyšší nebo nižší výše podílu, aby se dosáhlo majoritního podílu.<sup>21</sup> Na argumentaci Spolkového finančního dvora je možné kritizovat již to, že se při posouzení existence majoritního podílu uchyluje výhradně k hodnocení německého zákonodárce.<sup>22</sup> V *Inbound* situacích se může takový přístup zdát možná ještě oprávněný, v *Outbound* případech není pochopitelný, jelikož zahraniční právo obchodních společností může normovat zcela odlišné výše hodnot majoritních podílů.<sup>23</sup>

Na rozdíl od německého Spolkového finančního dvora nekontroluje SDEU, zda se národní norma typicky týká majoritních podílů. Dle SDEU je mnohem důležitější, zda se národní ustanovení vztahuje výhradně k podílům, které umožňují jistý vliv na rozhodnutí společnosti. Dle názoru SDEU tak zůstávají jak svoboda usazování, tak i svoboda pohybu kapitálu v principu použitelné, pokud nelze vyloučit,

<sup>8</sup> Viz *Rust*, DStR 2009, 2568, 2569; kriticky k tomu *Hindelang*, IStR 2013, 77, 80.

<sup>9</sup> Viz SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR2012, 924, bod 91; SDEU ze dne 19. 7. 2012, C-31/11, *Scheunemann*, IStR 2012, 723, Rz. 23; SDEU ze dne 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Sb. 2006, I-8031, bod 31.

<sup>10</sup> Viz SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Sb. 2006, I-11814, bod 74.

<sup>11</sup> Viz SDEU ze dne 10. 5. 2007, C-492/04, *Lasertec*, Sb. 2007, I-3777; SDEU ze dne 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Sb. 2006, I-8031, 461.

<sup>12</sup> Spolkový finanční dvůr je nejvyšší německý soud v daňových a celních záležitostech.

<sup>13</sup> Viz SFD ze dne 29. 8. 2012, I R 7/12, BB 2013, 37, bod 13; SFD ze dne 6. 3. 2013, I R 10/11, BB 2013, 1775, bod 18.

<sup>14</sup> V diskusi o rozsudku *Gosch*, SFD/PR 2013, 50, 51, se pro zdůvodnění odkazuje pouze na stanoviska generálního advokáta *Jääskinen* ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2012, 81502, bod 114.

<sup>15</sup> SDEU ze dne 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Sb. 2007, I-9594.

<sup>16</sup> Viz SDEU ze dne 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Sb. 2007, I-9594, Rz. 11, 27; viz také *Rust*, DStR 2009, 2568, 2569, který z toho vyvozuje, že se svoboda usazování aplikuje exkluzivně pouze tehdy, pokud buď norma požaduje podíl minimálně 25 %, nebo při neutrálním ustanovení činí skutečná výše podílu minimálně 25 %.

<sup>17</sup> SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871.

<sup>18</sup> SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, BB 2014, 2592.

<sup>19</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871, bod 22; SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, BB 2014, 2592, bod 35.

<sup>20</sup> Tak také *Glahe*, Mezinárodní daňové právo 2013, 874, 876; *Ribbrock*, BB 2014, 2600; a. A. *Schwenke*, ISR 2013, 380, 381.

<sup>21</sup> Viz jako přispěvatel k rozhodnutí Spolkového finančního dvora *Gosch*, SFD/PR 2013, 50, 51 a *Schwenke*, ISR 2013, 380, 381.

<sup>22</sup> Také *Kraft/Hohage*, IStR 2014, 174, 175; SFD následující *Sydow/Franke*, DB 2013, 2642, 2643 f.

<sup>23</sup> Tak také *Kraft/Hohage*, IStR 2014, 174, 175.

že jsou spornou normou zohledněny i portfoliové podíly. V rozhodnutí *Itelcar* je toto zřejmé díky použití slova „nutně“.<sup>24</sup> Ve svém rozhodnutí ve věci *Kronos International* vyjadřuje SDEU toto znepokojení ještě jasněji. Za prvé totiž konstatuje, že by mohly být minimálním podílem ve výši 10 % vyloučeny investice z oblasti působnosti národního ustanovení, které se provádí s jediným účelem peněžitého vkladu – a tím i v ústředním rozsahu platnosti svobody pohybu kapitálu.<sup>25</sup> Pokud se u toho zastavíme, hovoří vše o vytlačení svobody pohybu kapitálu svobodou usazování. Bezprostředně poté však SDEU poznamenává, že takové národní ustanovení není příčinou toho, že jsou zahrnuty pouze majoritní podíly, protože je sporná norma kvalifikována jako neutrální a svoboda pohybu kapitálu tak nabývá platnosti.<sup>26</sup> Jinými slovy se zdá, že SDEU vždy přijme neutrálně působící normu, pokud nelze – bez posouzení konkrétního jednotlivého případu – vyloučit s dostatečnou jistotou, že se zaznamenávají výhradně majoritní podíly. Německý Spolkový finanční dvůr vidí oproti tomu jediný zásah do svobody usazování již tehdy, pokud je ustanovení primárně posuzováno jako zacílené na potenciální kontrolní situace.<sup>27</sup>

Pro úplnost by se mělo přistoupit i na minimální práh podílu ve výši 10 % směrnice o mateřských a dceřiných společnostech<sup>28</sup>, která byla také vedena jako důkaz toho, že se musí vycházet z dané výše hodnoty majoritního podílu.<sup>29</sup> Je třeba připustit, že se směrnice dle svého cíle vztahuje primárně na sdružené podniky a tím i na majoritní podíly.<sup>30</sup> V původním znění směrnice to bylo zřetelně vyjádřeno prostřednictvím hranice podílu ve výši 25 %. Ale to by nemělo zakrýt skutečnost, že Komise již v návrhu z roku 1969 týkajícím se směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zvažovala pro a proti, aby zajistila podporu nezávisle na výši podílu.<sup>31</sup> To je možné interpretovat také tak, že omezení na majoritní podíly nebylo nejvyšším cílem

směrnice. Nakonec ztroskotal nižší práh podílu v původním znění směrnice na nesouhlasu některých členských zemí, který byl motivovaný především fiskálně.<sup>32</sup>

S postupným snižováním rozhodující výše podílu na aktuálních 10 % se směrnice vzdaluje zaměření na majoritní podíl, což je zřejmé z bodů odůvodnění. Neboť tato změna byla iniciována zprávou *Rudinga*, která obsahovala požadavek na výrazné snížení hranice podílu.<sup>33</sup> Tyto úvahy nebyly ani tolik podporovány poznatkem, že majoritní podíly a tím i firemní koncentrace existují již od jasně nižší úrovně podílu. Spíše se jednalo o zamezení ekonomickému dvojímu zdanění korporací na vnitřním trhu, které se dotýkalo všech podílů nezávisle na výši a intenzitě.<sup>34</sup> Sice je možné časově následující sdělení Evropské komise, požadující zohledňování jak nepřímého, tak přímého podílu pro požadavek snížení výše podílu<sup>35</sup>, vykládat v tom smyslu, že by směrnice měla v první řadě zohledňovat skupiny podniků. V pozměňovacím návrhu však dává Komise jasně najevo, že by mělo prostě být k dalšímu zamezení ekonomického dvojího zdanění evidováno více podniků.<sup>36</sup> Na tomto místě je také třeba zdůraznit, že Evropský parlament podpořil z důvodů zamezení diskriminace dokonce kompletní zrušení výše podílu a nakonec požadoval jako kompromis snížení výše podílu na 5 %.<sup>37</sup> V důsledku toho je třeba konstatovat, že směrnice o mateřských a dceřiných společnostech už není výhradně zaměřena na majoritní podíl, nýbrž na všechny poměry vyplývající z podílu, které vyhovují předpokladům.

Dle rozsudku *Kronos International* ještě práh podílu 10 % sám o sobě neznamená, že národní norma platí výhradně pro majoritní podíly. Je třeba také odporovat názoru, podle něhož se u rozsudku *Itelcar* jednalo pouze o „odlehle hodnoty“.<sup>38</sup> Judikatura SDEU se v tomto oboru spíše upevňuje.<sup>39</sup> Nevyjasněné však je, od jaké intenzity odporují

<sup>24</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871, bod 22.

<sup>25</sup> Viz SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, BB 2014, 2592, bod 34.

<sup>26</sup> Viz SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, BB 2014, 2592, bod 35.

<sup>27</sup> Tak jasně *Gosch*, BFH/PR 2013, 50, 52; *Schwenke*, IStR 2013, 380, 381.

<sup>28</sup> Směrnice 2011/96/EU Rady ze dne 30. 11. 2011 o společném daňovém systému mateřských a dceřiných společností různých členských zemí (nová verze), list č. L 345 S. 8.

<sup>29</sup> Tak *Sydow/Franke*, DB 2013, 2642, 2644; souhlasně *Mitschke*, IStR 2014, 37, 38; již před tím *Schön*, in: Schön (Hrsg.), *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997, S. 743, 750 f.; *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754, 758 (pozn. 50).

<sup>30</sup> Viz 4. a 5. bod odůvodnění v preambuli směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

<sup>31</sup> Viz KOM(69)6 v kon. znění, List. C 39/7 a násl. ze dne 22. 3. 1969, 5 a násl.

<sup>32</sup> Viz k celému *Koflerovi*, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, čl. 3, bod 6.

<sup>33</sup> Viz *Evropská komise* (Hrsg.), Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung, 1992, S. 14, 214.

<sup>34</sup> Viz *Evropská komise* (Hrsg.), Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung, 1992, S. 214. Skutečnost, že zde nebyly jednoznačně zmíněny pouze skupiny podniků, se ukazuje na příkladu požadavku ukončení k přeshraniční kompenzaci ztrát, na něž by měly participovat výhradně skupiny podniků.

<sup>35</sup> Viz KOM(2001)582 v kon. znění ze dne 23. 10. 2001, s. 14.

<sup>36</sup> Viz KOM(2003)462 v kon. znění ze dne 29. 7. 2003, s. 5.

<sup>37</sup> Viz zpráva o návrhu ke směrnici Rady na změnu směrnice 90/435/EHS o společném daňovém systému mateřských a dceřiných společností různých členských zemí – Výbor pro ekonomii a právo, A5-0472/2003 ze dne 16. 12. 2003, s. 6.

<sup>38</sup> *Mitschke*, IStR 2014, 37, 39; ale ještě před rozhodnutím *Kronos International Kraft/Hohage*, IStR 2014, 174, 177.

<sup>39</sup> Tak i *Ribbrock*, BB 2014, 2600, který hovoří o ustálené judikatuře.

takovému zařazení firemní zvláštní práva nebo zvláštnosti skutkové podstaty sporného ustanovení.<sup>40</sup> Kromě toho je dále nejasné, od jaké výše podílu se zaznamenávají výhradně majoritní podíly. Minulost nás alespoň naučí, že bychom se neměli spoléhat na *argumentum a contrario*. To znamená, že míra podílu nemusí být nutně minimálně 25 %.<sup>41</sup> V každém případě by vnitrostátní soudy udělaly dobře, pokud by odpovídající otázky předložily ke kontrole SDEU a neodvolávaly se na situace *acte-clair*.<sup>42</sup>

Při vymezení svobody usazování a svobody pohybu kapitálu nemůže záviset pouze na výši podílu stanovené v národní normě.<sup>43</sup> Mohou nastat případy, kdy není nutná žádná výše podílu, nebo kdy je daná výše velmi nízká, ale míří jednoznačně a výhradně na aktivity, které spadají pod svobodu usazování (nebo jinou základní svobodu omezenou společenským územím).<sup>44</sup> Naopak mohou existovat normy, které se sice v kvantitativním ohledu přizpůsobují majoritnímu podílu, obsahově se však samy obracejí na oblast svobody pohybu kapitálu. Ve společnostech spravujících majetek se například ukazuje jediná otázka o rozhodující výši podílu jako nevhodná. Použití svobody usazování by se proto již mělo vyloučit, protože se zde nejedná o podnikání pro zisk, jak je vyžadováno v čl. 49 odst. 2 a čl. 54 odst. 2 smlouvy o fungování Evropské unie,, a neexistuje tak žádné zřízení<sup>45</sup>. U majoritního podílu by se mohlo poté vycházet z výhradního použití svobody pohybu kapitálu.<sup>46</sup>

## 2 Význam konkrétně realizované výše podílu

V minulosti bylo otázkou, zda hrály u národních daňových ustanovení účinných jak u portfoliových, tak u majoritních podílů na druhém stupni ještě nějakou roli konkrétně realizované podíly. SDEU to v minulosti v některých rozhodnutích potvrdil.<sup>47</sup> Výkonná moc několika evropských zemí a zčásti i evropské finanční soudy zastupovaly na tomto základě názor, že aplikace svobody pohybu kapitálu se v případě třetích zemí vylučuje tehdy, když v konkrétním jednotlivém případě existuje majoritní podíl.<sup>48</sup> Německá finanční správa je následovala.<sup>49</sup> Oproti tomu německý Spolkový finanční dvůr zastával názor, že by měla být provedena pouze abstraktní kontrola na základě předmětu sporné normy a nemělo by záležet na konkrétní výši podílu.<sup>50</sup>

Rozsudkem ve věci *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>51</sup> SDEU do velké míry tuto záležitost vyjasnil. V územním rozsahu platnosti svobody usazování by podle něj na základě konkrétní výše podílu měla být vymezena svoboda usazování a svoboda pohybu kapitálu. Naproti tomu v kontextu třetích zemí to SDEU ponechává při abstraktní kontrole sporné normy. Proto také aplikuje svobodu pohybu kapitálu na majoritní podíly, pokud se kontrolované národní ustanovení týká jak majoritního podílu, tak portfoliového podílu. Tento názor zatím potvrdil SDEU v rozsudcích ve věci *Itelcar*<sup>52</sup>, *Kronos International*<sup>53</sup> a *X*<sup>54</sup>, takže je možné vycházet z ustálené judikatury.<sup>55</sup>

<sup>40</sup> Viz v této souvislosti *Kahlenberg*, *SteuK* 2014, 41, který považuje u poslední varianty vyloučení aplikace svobody pohybu kapitálu potenciálně za možné. Viz také *Kahler*, *ISR* 2013, 57, 59.

<sup>41</sup> Tak ale *Johannemann/Herr*, *ISR* 2012, 94, 96; i *Gosch/Schönfeld*, *IStr* 2015, 755, 758.

<sup>42</sup> Ve výsledku i *Müller*, *ISR* 2013, 376, 379; *Kraft/Hohage*, *IStr* 2014, 174, 178; a. A. *Schwenke*, *ISR* 2013, 380, 381.

<sup>43</sup> Stejně tak *Schön*, in: *Ackermann/Köndgen* (Hrsg.), *FS Roth*, 2015, S. 551, 578; *Gosch/Schönfeld*, *IStr* 2015, 755, 758.

<sup>44</sup> Viz *Schön*, in: *Ackermann/Köndgen* (Hrsg.), *FS Roth*, 2015, S. 551, 566 f., s odkazem na SDEU ze dne 21. 10. 2010, C-81/09, *Idryma Typou*, *Slg.* 2010, I-10161.

<sup>45</sup> Stejně tak *Schön*, in: *Ackermann/Köndgen* (Hrsg.), *FS Roth*, 2015, S. 551, 569.

<sup>46</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Cruze Villalóna* ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-384/09, *BeckRS* 2010, 91403, *Rz.* 44; *Schön*, in: *Ackermann/Köndgen* (Hrsg.), *FS Roth*, 2015, S. 551, 569.

<sup>47</sup> Viz SDEU ze dne 26. 6. 2008, C-284/06, *Burda*, *Slg.* 2008, I-4603; SDEU ze dne 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, *Slg.* 2009, I-5159; SDEU ze dne 21. 1. 2010, C-311/08, *SGI*, *Slg.* 2010, I-511; SDEU ze dne 4. 6. 2009, C-439/07 a C-499/07, *KBC Bank*, *Slg.* 2009, I-4414. Je třeba poznamenat, že u všech předchozích rozhodnutí s výjimkou posledně jmenovaného šlo o společenské skutkové podstaty. V SDEU ze dne 19. 7. 2012, C-31/11, *Scheuermann*, *IStr* 2012, 723, využil Soudní dvůr skutečnou výši podílu pouze k zajištění jeho vymezení na základě stavu normy.

<sup>48</sup> Viz nizozemský *Hoge Raad* stejně jako britská správa u *Nijkeuter/de Wilde*, *EC Tax Review* 2013, 250, 255; *Hemels/Rompen/Smet/De Waele/Adfeldt/Breuninger/Ernst/Carpentier/Mostafavi*, *EC Tax Review* 2010, 19, 28; Rakousko např. *Správní soudní dvůr* ze dne 27. 7. 2007, 2007/14/0029, *ÖStZB* 2007/520, 704.

<sup>49</sup> Viz Spolkové ministerstvo financí ze dne 21. 3. 2007, IV B 7 – G 1421/0, *BStBl. I* 2007, 302; *Kahler*, *ISR* 2013, 57, 59. Správa nechala zahájené jednání pozastavené až do rozhodnutí SDEU ve věci *Kronos International*. Viz OFD Münster: *Kurzinformation Körperschaftsteuer Nr. 010/2008* ze dne 5. 12. 2008 k SMF, 30. 9. 2008 – IV C 7 – S 2750 – a/07/10001, *BStBl. I*, 940, naposledy aktualizované 17. 10. 2012, *BeckVerw* 153817. Kriticky *Patzner/Nagler*, *IStr* 2013, 527.

<sup>50</sup> Viz SMF ze dne 26. 11. 2008, I R 7/08, *IStr* 2009, 244. Tato diskuse vedla dokonce k tomu, že finanční správa povolala německý Spolkový ústavní soud, protože Spolkový finanční dvůr nepředložil otázku SDEU. Spolkový ústavní soud ústavní stížnost bez udání důvodů nepřijal. Viz *BVerfG* ze dne 11. 4. 2012, 2 BvR 862/09, *IStr* 2012, 464; *Gosch*, *BFH/PR* 2013, 50, 51.

<sup>51</sup> SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *IStr* 2012, 924.

<sup>52</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, *IStr* 2013, 871, bod 23.

<sup>53</sup> Viz SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, *BB* 2014, 2592, bod 41.

<sup>54</sup> Viz SDEU ze dne 10. 6. 2015, C-686/13, *X*, *DStRE* 2015, 1178, bod 23.

<sup>55</sup> Stejně tak *Ribbrock*, *BB* 2014, 2600.

V souladu s tím není názor finanční správy více evropských zemí nadále udržitelný.<sup>56</sup>

Názor SDEU je možné do té míry zhodnotit pozitivně, když nedbáním na skutečnou realizovanou výši podílu není s vyšší intenzitou angažovanosti snižována ochrana základních svobod v kontextu třetích zemí.<sup>57</sup> Jak správně uvádí generální advokát *Jääskinen*, neexistují pro takový závěr ve smlouvě žádné záchytné body.<sup>58</sup> V kontextu třetích zemí se tedy svoboda usazování neaplikuje, pokud platí národní ustanovení abstraktně i pro portfoliové podíly.<sup>59</sup> Pro to také hovoří, že tzv. klauzule o pozastavení (*standstill*) čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie<sup>60</sup>, která platí pouze pro svobodu pohybu kapitálu, by neměla žádný smysl, pokud by byla při odpovídající výši podílů potlačena svoboda pohybu kapitálu svobodou usazování.<sup>61</sup> Autory smluv je svobodě pohybu kapitálu určena<sup>62</sup> v každém případě oblast použití při majoritních podílech, a to přímých investicích.<sup>63</sup>

Rovněž zde se musí brát na vědomí, že posouzení konkrétní skutečnosti a tím zejména konkrétně realizované výše podílu má smysl pouze tehdy, není-li od počátku pevně stanoveno, že se předmět sporné normy vztahuje na jednu z vymezovaných základních svobod. Pokud například u omezované normy, která se zaměřuje na společnosti spravující majetek, drží podílník v konkrétním případě majoritní podíl, může se sám odvolat na svobodu pohybu kapitálu, což vyplývá již z předmětu normy. Druhý kontrolní krok je poté ve společnosti sám o sobě zbytečný.

### III Dosah klauzule o pozastavení (*standstill*) čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie

Bez ohledu na základní *erga omnes* účinky svobody pohybu kapitálu povoluje čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie omezení v souvislosti s přímými investicemi, usazováním se, poskytováním finančních služeb, nebo přijetím cenných papírů na kapitálové trhy ve vztahu k třetím zemím, pokud jsou daná omezení součástí národního práva, již od 31. 12. 1993. Přítomnost této normy však neznámá, že mohou být veškerá omezení volného pohybu kapitálu zachována. Spíše by měla být úzce vykládána jako výjimečný předpis.<sup>64</sup> Zejména je třeba probrat dva problematické okruhy související s čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Na jedné straně skýtá vymezení pojmů potíže, jelikož předpis neobsahuje žádné definice. SDEU však přiznal nomenklaturu v příloze směrnice o pohybu kapitálu ES<sup>65</sup> informativní charakter.<sup>66</sup> S pomocí této směrnice rozumí SDEU pod pojmem přímých investic „investice libovolného druhu uskutečněné fyzickou, nebo právnickou osobou k vytvoření, nebo udržení dlouhodobých a přímých vztahů mezi těmi, které poskytují dané prostředky, a mezi podniky, pro něž jsou prostředky určeny za účelem ekonomické činnosti“<sup>67</sup>.

Pojem zajištění finančních služeb oproti tomu není v nomenklaturu v příloze ke směrnici o pohybu kapitálu ES definovaný, což vedlo k určité nejistotě. Ve věci *Wagner-Raith*<sup>68</sup> měl SDEU poprvé možnost podrobně se vyjádřit k interpretaci pojmů. V daném případě šlo o německý

<sup>56</sup> Také *Patzner/Nagler*, IStR 2013, 527, 533 f.; *Ribbrock*, BB 2014, 2600.

<sup>57</sup> Viz *Hindelang*, IStR 2010, 443, 445; také *Cordewener/Kofler/Schindler*, ET 2007, 371, 374.

<sup>58</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Jääskinen* ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2012, 81502, Rz. 115; v tomto směru i SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, bod 102; souhlasně *Hindelang*, IStR 2013, 77, 80; *Kahler*, ISR 2013, 57, 63.

<sup>59</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Villalóna* ze dne 7. 11. 2013 ve věci C-47/12, *Kronos International*, BeckRS 2013, 82146, Rz. 56 s odkazem na SDEU 13. 11. 2012 z C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, Rz. 97 ff.; v tomto směru i SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Slg. 2007, I-4054, bod 29, 31.

<sup>60</sup> Blíže v II.

<sup>61</sup> Také SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, Rz. 101 ff.; *Kahler*, ISR 2013, 57, 62.

<sup>62</sup> Stejně tak *Johannemann/Herr*, ISR 2012, 94, 96; odlišně *Lang*, StuW 2011, 209, 211 f, který považuje za možné i jiné chápání, nakonec však považuje za zastupitelné chápání SDEU. *Ribbrock*, BB 2014, 2600, vidí interpretaci charakteristiky přímé investice pro daňové právní účely jako dosud definitivně nevyjasněnou SDEU.

<sup>63</sup> Viz SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, Rz. 103; *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 153, 155; *Desens*, dodatky k DStR 4/2013, 13, 20. Jinak *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754, 760, kteří chtěli přímé investice se zohledněním (dřívější) judikatury SDEU stavět na roveň majoritních podílů.

<sup>64</sup> Viz např. SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 21.

<sup>65</sup> Směrnice 88/361/EHS Rady ze dne 24. 6. 1988 k realizaci článku 67 smlouvy, List č. L 178, S. 5.

<sup>66</sup> Viz SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11814, bod 178 ff.; SDEU ze dne 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Slg. 2008, I-3786, bod 100; SDEU ze dne 23. 10. 2007, C-112/05, *Kommission/Deutschland*, Slg. 2007, I-9020, bod 18; SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Slg. 2007, I-4054, bod 33 f.

<sup>67</sup> SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11814, bod 181.

<sup>68</sup> SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516.

předpis § 18 odst. 3 zákona o zahraničních investicích, podle něhož byli investoři do zahraničních fondů vystaveni nevýhodnému zdanění, pokud fondy nevyhovovaly zákonem regulovaným informačním povinností (tzv. černé fondy). Jak zdůraznil generální advokát<sup>69</sup>, Soudní dvůr Evropské unie objasnil, že i ustanovení týkající se zdanění investorů mohou souviset s poskytováním finančních služeb.<sup>70</sup> Jelikož ve vztahu k § 18 odst. 3 zákona o zahraničních investicích existuje tato kauzální spojitost s poskytováním služeb, bylo na normu nahlíženo kvůli čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie s ohledem na třetí země jako na slučitelnou s evropským právem.<sup>71</sup> Současný německý Spolkový finanční dvůr a komise byly oproti tomu toho názoru, že by měla být klauzule o pozastavení pokryta pouze ta opatření, která jsou bezprostředně namířena na poskytovatele finančních služeb.<sup>72</sup> Komise šla dokonce ještě dál, když daňová ustanovení viděla zcela mimo rámec čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.<sup>73</sup>

Pro názor SDEU jsou uvedeny dva argumenty. Za prvé, nemá smysl vztahovat pojem poskytování finančních služeb na ustanovení s bezprostředním účinkem pro poskytovatele finančních služeb, protože by tím byla naplněna oblast použití svobody poskytování služeb, která se výslovně nevztahuje na třetí země.<sup>74</sup> SDEU z toho vyvodil, že se u situaci spadajících pod čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie musí jednat o jiné než o ty, které spadají pod svobodu poskytování služeb.<sup>75</sup>

Za další, měla by být daná – na základě striktního výkladu jako výjimečný předpis – nezbytná kauzální souvislost mezi pohybem kapitálu (ve sporných případech nabytí akcií fondu a z toho vyplývající výnosy)<sup>76</sup> a poskytováním finančních služeb. Fond totiž zajistí služby jako je

diverzifikace kapitálového vkladu a nejlepší rozdělení rizika investorů, které by bylo omezeno vyšším zdaněním.<sup>77</sup> S nabytím akcií by byly dané služby vyvolány nuceně, takže by vznikla kauzální souvislost.<sup>78</sup>

Stanoviska generálního advokáta *Mengozziho* a obsahově navazující rozhodnutí SDEU byla kritizována. Zde zastoupený výklad se zabývá pouze abstraktní životní situací, zatímco konkrétní okolnosti nejsou zohledněny.<sup>79</sup> Přihlédnout by se mělo k tomu, že – jinak než u vymezení pohybu kapitálu svobodou usazování – nezáleží na abstraktním předmětu normy, nýbrž na konkrétně realizovaném stavu věci.<sup>80</sup> Pohled posuzujícího soudu a Komise odpovídal i dříve účelu dle čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť je právě s ohledem na finanční služby zapotřebí ochrany, která však ospravedlňuje pouze omezení poskytovatele finančních služeb.<sup>81</sup>

Těmto obavám musí být dáno za pravdu. Při důsledném dodržování konkrétně realizované životní situace (zde: získání výnosů a jejich zdanění) je možné pouze obtížně rozpoznat souvislost se službou poskytnutou fondem.<sup>82</sup> O tyto služby právě u § 18 odst. 3 zákona o zahraničních investicích nejde.<sup>83</sup> U investičních fondů se navíc dbá na to, aby SDEU neustále rozlišoval mezi pohybem kapitálu mezi investorem a fondem a mezi fondem a investičním cílem.<sup>84</sup> Pouze v druhém případě budou služby poskytnuté fondem uskutečněny.<sup>85</sup>

V neposlední řadě je nejisté, jaké závěry vyplývají z rozhodnutí SDEU ve věci *Wagner-Raith* ve vztazích se třetími zeměmi. Zástupci německé finanční správy nevidí například žádnou potřebu opatření s ohledem na rozhodnutí SDEU ve věci *Emerging Markets Series*<sup>86,87</sup> V tomto rozhodnutí viděl SDEU zatížení zahraničních fondů daní

<sup>69</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Mengozziho* ze dne 18. 12. 2014 ve věci C-560/13, *Wagner-Raith*, BeckRS 2014, 82760, bod 74.

<sup>70</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 46.

<sup>71</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 48.

<sup>72</sup> Viz SMF ze dne 6. 8. 2013, VIII R 39/12, IStR 2014, 296, bod 86; SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 28.

<sup>73</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Mengozziho* ze dne 18. 12. 2014 ve věci C-560/13, *Wagner-Raith*, BeckRS 2014, 82760, Rz. 75; SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 41.

<sup>74</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 35 a násl.; také *Patzner/Nagler*, IStR 2015, 511, 513.

<sup>75</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod 38.

<sup>76</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod. 25.

<sup>77</sup> Viz SDEU ze dne 21. 5. 2015, C-560/13, *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, bod. 46; *Patzner/Nagler*, IStR 2015, 511, 513.

<sup>78</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Mengozziho* ze dne 18. 12. 2014 ve věci C-560/13, *Wagner-Raith*, BeckRS 2014, 82760, Rz. 73; k tomu také *Kammeter*, ISR 2015, 55, 56.

<sup>79</sup> Viz *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755, 760; *Kammeter*, ISR 2015, 55, 57 ff.

<sup>80</sup> Viz SMF ze dne 18. 12. 2013, I R 71/10, IStR 2014, S. 302; *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755, 760.

<sup>81</sup> Viz *Kammeter*, ISR 2015, 55, 58.

<sup>82</sup> Také *Kammeter*, ISR 2015, 55, 59.

<sup>83</sup> Viz *Kammeter*, ISR 2015, 55, 59.

<sup>84</sup> Viz *Schön*, Dodatky k IStR 06/2013, 3, 8.

<sup>85</sup> Také *Kammeter*, ISR 2015, 55, 59.

<sup>86</sup> SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, IStR 2014, 334.

<sup>87</sup> Viz *Benecke/Staats*, IStR 2015, 518, 520; a. A. *Patzner/Nagler*, IStR 2015, 511, 515, kteří však vidí aplikaci klauzule o pozastavení ve vztahu k německému právu do té míry, kdy se fondy nebo korporace ze třetích zemí podílí na tuzemském fondu a nemohou získat žádnou náhradu srážkové daně z vyplacených částek.

u zdroje se zohledněním dividend polských společností jako příčící se evropskému právu, protože polské fondy jsou plně osvobozeny od daně.<sup>88</sup> Německá finanční správa vidí ve vztahu k dividendám zahraničních fondů dostavující kauzální souvislost s poskytováním finančních služeb<sup>89</sup>, které generální advokát *Mengozi* ve svých závěrech<sup>90</sup> ovšem zamítl. SDEU ve svém rozhodnutí ve věci *Emerging Markets Series* na tuto otázku nepřistoupil, protože již nebylo splněno časové kritérium k aplikaci čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.<sup>91</sup> Tím zůstává určitá míra nejistoty, která se vztahuje na pojmy usazení se a přijetí cenných papírů na kapitálové trhy, dosud nevyložené Nejvyšším soudem.<sup>92</sup>

Otázkou je, s ohledem na využití klauzule o pozastavení (*standstill*) na druhé straně, co se má rozumět tím, že musí předpis existovat ke smluvně stanovenému okamžiku. Jelikož se daňové právo neustále mění, přísluší dané otázce velký význam. Sice mezinárodním soudům náleží posouzení, zda určitá norma existovala k rozhodujícímu okamžiku. SDEU však stanovil kritéria pro interpretaci.<sup>93</sup> Tak by neměl být každý národní předpis, který byl vydán po konečném termínu, vyloučen z klauzule o pozastavení.<sup>94</sup> Neodporuje aplikaci čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, pokud předpis v podstatě souhlasí s dřívějším ustanovením, nebo pokud ho pouze mírní, nebo odstraňuje stávající právní překážku.<sup>95</sup> Sporná omezení musí však být dle judikatury SDEU od 31. 12. 1993 nepřetržitou součástí národní judikatury.<sup>96</sup> Tím nespádají omezení vycházející z národních ustanovení pod klauzuli

o pozastavení, pokud norma spočívá na jiném odůvodnění a zavádí nové postupy.<sup>97</sup>

V jednotlivých případech obtížné vymezení toho, zda norma již ke dni 31. 12. 1993 v podstatě existovala, je při omezeních zavedených po daném konečném datu zbytečné, pokud se jedná o nové předpisy. Problematictější je případ norem, které již k danému rozhodujícímu okamžiku ve své základní koncepci existovaly, avšak změnily jasně svůj cíl. Například to lze ukázat na německém dodatečném zdanění § 7–14 zahraničního daňového zákona, jehož omezení spadají nejpоздěji po nedávných rozhodnutích SDEU i do oblasti působnosti svobody pohybu kapitálu.<sup>98</sup> Ve své základní koncepci existuje dodatečné zdanění již od roku 1972. Cíle se však s firemní daňovou reformou roku 2001 zásadně změnily, což je možné odvodit ze změny součtového systému na kolektivní systém pro zdanění dividend.<sup>99</sup> Tak se do centra pozornosti při platnosti účtovacího systému dostalo zabránění teaurace zahraničních zisků fikcí výplaty dividend.<sup>100</sup> S rozsáhlým osvobozením dividend realizovaným prostřednictvím metody částečného příjmu se změnily předpisy dodatečného zdanění na prostředek, který zabrání nechtěným přesunům příjmů a který kompenzuje daňové zatížení chápané jako příliš nízké.<sup>101</sup> Nelze tedy předpokládat, že se budou pravidla dodatečného zdanění ještě podstatně shodovat s pravidly platnými ke dni 31. 12. 1993, takže se vylučuje aplikace čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.<sup>102</sup> Pro omezení nově zavedená po roce 1993 v rámci dodatečného zdanění platí toto stejně z výše uvedených důvodů.<sup>103</sup>

<sup>88</sup> V Německu je právní situace je podobná. Německé fondy jsou dle § 11 InvStG plně osvobozeny od daně, zatímco zahraniční fondy podléhají zatížení zdrojovou daní.

<sup>89</sup> Viz *Benecke/Staats*, IStR 2015, 518, 520; a. A. *Patzner/Nagler*, IStR 2015, 511, 515.

<sup>90</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Mengoziho* ze dne 6. 11. 2013 ve věci C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, BeckRS 2014, 80929.

<sup>91</sup> Viz SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, IStR 2014, 334, bod 53.

<sup>92</sup> Vgl. k prvně uvedenému pojmu *Benecke/Staats*, IStR 2015, 518, 521.

<sup>93</sup> Viz SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Slg. 2007, I-4054, Rz. 40; ke kritériím podrobně také *Lang*, StuW 2011, 209, 212; *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754, 760.

<sup>94</sup> Viz SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Slg. 2007, I-4054, Rz. 41; SDEU ze dne 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11568, Rz. 49; SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2006, 70965, bod 192.

<sup>95</sup> Viz SDEU ze dne 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, Slg. 2007, I-4054, bod 41; SDEU ze dne 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11568, bod 49; SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2006, 70965, bod 192.

<sup>96</sup> Viz SDEU ze dne 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11568, bod 48.

<sup>97</sup> Viz SDEU ze dne 1. 6. 1999, Rs. C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3122, bod 53; SDEU ze dne 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2006, 70965, bod 192.

<sup>98</sup> Viz v tomto smyslu *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20.

<sup>99</sup> Také *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20.

<sup>100</sup> Viz *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20; *Rödler*, IStR 2009, 874.

<sup>101</sup> Viz *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20; *Schönfeld*, IStR 2013, 590, 592; *Schönfeld*, DStR 2006, 1216, 1217; *Rödler*, IStR 2009, 873, 874; *Watrin/Eberhardt*, DStR 2013, 2601, 2602.

<sup>102</sup> Také *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20; stále opatrně *Schön*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2005, 489, 494. Viz také *Kraft/Quilitzsch*, EWS 2012, 130, 132; *Schönfeld*, FR 2006, 586, 589; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStR, 73. Aufl., Stav: září 2014, před §§ 7-14 AStG, bod 82.1. Viz také diskuze u *Köhler/Eicker*, DStR 2007, 331, 332; *Köhler*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 39. Aufl., Stav: říjen 2014, před §§ 7-14 AStG, bod 55.

<sup>103</sup> Viz *Köhler/Eicker*, DStR 2007, 331, 332; *Reiche*, in: Haase, AStG/DBA, 2. Aufl. 2012, § 7 AStG, bod 26, v každém případě na příkladu § 7 odst. 6 AStG.

## IV Další potenciální omezení svobody pohybu kapitálu na faktické úrovni

Omezení definice svobody usazování a svobody pohybu kapitálu na kontrolu předmětu normy a tím i doprovázející opominutí konkrétních poměrů podílu v případě třetích zemí vedly k rozšíření oblasti působnosti svobody kapitálového pohybu. To by však nemělo být doprovázeno tím, že se bude příslušník třetí země odvolávat quasi „zadními vrátky“ na svobodu usazování.<sup>104</sup> Takové nebezpečí vidí SDEU vždy tehdy, pokud se sporná ujednání členských zemí týkají podmínek přístupu na trh určité společnosti.<sup>105</sup> Soudní dvůr však dosud takový účinek ve výsledku vždy zamítl.

V literatuře jsou poznámky SDEU částečně chápány v tom smyslu, že *Inbound* případy, které jsou postaveny na roveň s případy příchodu na trh, vylučují odvolání se na svobodu pohybu kapitálu, přičemž je stále otevřenou otázkou, zda by se to mělo stát na faktické úrovni, nebo na úrovni ospravedlnění.<sup>106</sup> V *Outbound* situacích nebo výchozích tržních situacích by naproti tomu takové omezení oblasti svobody pohybu kapitálu nebylo možné.<sup>107</sup> Toto chápání je proto považováno za kritické, protože patrně nerozlišuje mezi portfoliovým a majoritním podílem.<sup>108</sup> Jednoznačně naopak hovoří SDEU ve věci *FIM Santanderu.a.*<sup>109</sup>, kde bylo schváleno u portfoliových podílů nižších než 10 % v *Inbound* situaci porušení svobody pohybu kapitálu.<sup>110</sup> Totéž platí i pro rozsudek SDEU ve věci *Emerging Markets*<sup>111</sup>, kterému byly základem výhradně portfoliové podíly.<sup>112</sup>

Asymetrický účinek svobody pohybu kapitálu může být (pokud vůbec) dle výpovědí SDEU vysloven pouze tehdy,

pokud by docházelo v čistě unijním kontextu k potlačování svobody pohybu kapitálu svobodou usazování.<sup>113</sup> Pouze v tomto případě může příslušník třetí země požadovat ochranu svobody usazování nad svobodou pohybu kapitálu. Jako řešení dané problematiky se navrhuje zapojit v dalším kroku v *Inbound* případech třetích zemí skutečně realizovanou výši podílu.<sup>114</sup> To by mělo být nicméně zamítnuto, protože SDEU právě rozhodl proti zohledňování konkrétních poměrů v kontextu třetích zemí. V rozhodnutí *Itelcar* tak byla podstatou *Inbound* situace s majoritním podílem.<sup>115</sup> Šlo totiž o daňové zacházení s úroky u majoritního účastníka třetí země na úrovni společnosti. Zde SDEU jasně uvedl, že by při neutrálních předpisech skutečná vlastnická struktura nebyla zohledňována.<sup>116</sup>

Kromě toho se obhájí, že SDEU nepostavil přístup na trh na roveň *Inbound* případu, ale spíše se obrací jak na *Inbound*, tak na *Outbound* konstelace.<sup>117</sup> Tomu je nutno dát za pravdu, neboť SDEU hovoří jasně o přístupu na trh společnosti členské země ve třetí zemi.<sup>118</sup> Kromě toho je prokázáno, že by měla být chráněna minimálně pasivní dimenze svobody pohybu kapitálu.<sup>119</sup> Ta by měla být dotčena zdaněním dividend, pokud je na společném trhu zabraňováno místním společnostem různými omezeními v tom, aby hromadily kapitál příslušníků třetích zemí.<sup>120</sup> V případě přístupu na trh však bude dotčena aktivní dimenze svobody pohybu kapitálu.<sup>121</sup>

Nejasné po tom všem je, zda daňové právní předpisy vůbec regulují dle představ SDEU přístup na trh. Ten dosud podobný účinek při předpisech, které regulují zdanění dividend, neuznal. Také ve svém rozhodnutí ve věci *Itelcar* SDEU zamítl, že by napadené ustanovení týkající

<sup>104</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Jääskinen* ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, BeckRS 2012, 81502, bod 122.

<sup>105</sup> Viz SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, bod 100; SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871, bod 24; SDEU ze dne 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*, BB 2014, 2592, bod 54; SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, IStR 2014, 334, bod 33.

<sup>106</sup> Viz *Gosch*, BFH/PR 2013, 50, 51; *Gosch*, NWB 2012, 4043, 4044.

<sup>107</sup> Viz *Gosch*, BFH/PR 2013, 50, 51; *Gosch*, NWB 2012, 4043, 4044.

<sup>108</sup> To lze vyvodit z diskuse o vrácení srážkové daně z dividend vyplácených daňovým nerezidentům, u nichž šlo pouze o portfoliové podíly. Viz *Gosch*, BFH/PR 2013, 50, 51; *Gosch*, NWB 2012, 4043, 4045; jasněji ještě *Gosch*, slovní protokol k 113. zasedání finančního výboru Spolkového sněmu dne 19. 11. 2012, Protokol č. 17/113, S. 4 f.

<sup>109</sup> SDEU ze dne 10. 5. 2012, C-338/11 bis C-347/11, *FIM Santander u.a.*, IStR 2012, 432.

<sup>110</sup> Viz *Patzner/Nagler*, IStR 2013, 527, 533; *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76, 80.

<sup>111</sup> SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, IStR 2014, 334.

<sup>112</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Mengozzi* ze dne 6. 11. 2013 ve věci C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, BeckRS 2014, 80929. *Patzner/Nagler*, IStR 2014, 342 f., docházejí ve svém rozsudku k závěru, že je možné rozpoznat z uvedeného rozsudku jasný odklon od asymetrického účinku svobody pohybu kapitálu.

<sup>113</sup> V tomto směru i *Patzner/Nagler*, IStR 2013, 527, 533; *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76, 81.

<sup>114</sup> Viz *Patzner/Nagler*, IStR 2013, 527, 533; souhlasně *Mitschke*, IStR 2014, 37, 40.

<sup>115</sup> Kritika k tomuto: *Sydow/Franke*, DB 2013, 2642, 2645; jinak *Henze*, ISR 2013, 301, 383.

<sup>116</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871, Bod16, 23.

<sup>117</sup> Viz *Desens*, dodatky k DSStR 4/2013, 13, 17; *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76, 81.

<sup>118</sup> Viz SDEU ze dne 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2012, 924, bod 100.

<sup>119</sup> Viz *Desens*, dodatky k DSStR 4/2013, 13, 17.

<sup>120</sup> Viz *Desens*, dodatky k DSStR 4/2013, 13, 17.

<sup>121</sup> Viz *Desens*, dodatky k DSStR 4/2013, 13, 17.

se daňového zacházení s úroky pokládanými za nadměrné regulovalo podmínky přístupu na trh.<sup>122</sup>

Jako pokus o interpretaci se nabízí, že SDEU rozlišuje mezi normami, které regulují přístup na trh jako takový, a ustanoveními, které zahrnují zdanění výnosů z ekonomické činnosti po přístupu na trh.<sup>123</sup> To může být uvedeno do souladu s připomínkami generálního advokáta *Villalóna*<sup>124</sup>, který vidí kritérium přístupu na trh jako v rozsudku SDEU ve věci *Fidium Finanz*<sup>125</sup>. Příslušné sporné německé ustanovení učinilo vykonávání činnosti finančních institucí z třetích zemí závislé na povolení.<sup>126</sup> Tím byl ovlivněný přístup na trh jako takový, protože nemůže bez povolení existovat žádná ekonomická činnost v členských zemích EU. Z toho vyvodil SDEU, že se osoby sídlící ve třetích zemích nemohou v takové situaci dovolávat svobody pohybu kapitálu, protože je primárně dotčena svoboda poskytování služeb.<sup>127</sup> Pokud by bylo základem omezené chápání, nabízí se závěr, že nemá kritérium přístupu na trh v přímém daňovém právu všeobecně a v oblasti zdanění dividend žádnou oblast použití.<sup>128</sup> Nicméně, domnělou diferenciaci vidíme s ohledem na předmět normy kriticky, jelikož mohou i daňové normy regulovat přístup na trh minimálně nepřímo.<sup>129</sup>

Ve výsledku lze k nynějšímu okamžiku pouze konstatovat, že s ohledem na kritérium přístupu na trh ještě existuje jistá nejistota. Jisté je však na základě stávající judikatury SDEU to, že *Inbound* případ spadá do oblasti svobody pohybu kapitálu. Kromě toho je zjištěným poznatkem, že je v každém případě u portfoliových podílů dotčená svoboda pohybu kapitálu.

## V Další možnosti zdůvodnění v kontextu třetích zemí

Kromě stávajícího omezení dosahu svobody pohybu kapitálu dle čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie nechyběly pokusy o udržení omezení na úrovni zdůvodnění. Přitom je někdy zastáván názor, že členské země mají v kontextu třetích zemí k dispozici další možnosti zdůvodnění.<sup>130</sup> To jde tak daleko, že dokonce i daňové příjmy, které by dle soustavné judikatury SDEU nebyly důvodem ospravedlnění<sup>131</sup>, by měly ospravedlňovat omezení, nebo diskriminaci.<sup>132</sup>

Soudní dvůr Evropské unie se tímto názorem dosud (z velké části) neřídil.<sup>133</sup> Tak například odmítl rozšíření zásady koherence ve vztahu k třetím zemím.<sup>134</sup> Také co se týká daňových příjmů, nemělo by dle SDEU výslovně záležet na tom, zda se jedná o vztah k jiné členské zemi, nebo k třetí zemi.<sup>135</sup> Stejně tak neviděl Soudní dvůr další odůvodnění ve vztahu ke třetím zemím v rozdělení daňových pravomocí, ale neustále rozšiřuje své směrnice pro případ vnitřního obchodu na kontext třetích zemí.<sup>136</sup> Pouze s ohledem na účinnost daňové kontroly dal Soudní dvůr jasně najevo, že by mohly chybějící bilaterální informační dohody znemožnit objasnění skutkové podstaty a tím by se i zdůvodnilo aktuální omezení.<sup>137</sup> Naopak SDEU neklade nijak zvlášť vysoké nároky na dohody o vzájemné pomoci se třetími zeměmi, takže jsou za dostačující považovány i informační doložky v dohodě o dvojím zdanění.<sup>138</sup>

Vzhledem ke skutečnosti, že se u judikatury SDEU jedná vždy o individuální rozhodnutí, mělo by se zacházet se zevšeobecněními a prognózami vždy opatrně.<sup>139</sup> Jak již prokázaly výklady o vymezení svobody pohybu kapitálu a svobody usazování, lze tímto způsobem rychle dojít ke

<sup>122</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2013, C-282/12, *Itelcar*, IStR 2013, 871, bod 24.

<sup>123</sup> Viz *Nijkeuter/de Wilde*, EC Tax Review 2013, 250, 255; také *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76, 81.

<sup>124</sup> Stanoviska generálního advokáta *Villalóna* ze dne 7. 11. 2013 ve věci C-47/12, *Kronos International*, BeckRS 2013, 82146, bod 62.

<sup>125</sup> SDEU ze dne 3. 10. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, Slg. 2006, I-9562.

<sup>126</sup> Viz stanoviska generálního advokáta *Villalóna* ze dne 7. 11. 2013 ve věci C-47/12, *Kronos International*, BeckRS 2013, 82146, bod 63.

<sup>127</sup> Viz SDEU ze dne 3. 10. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, Slg. 2006, I-9562, bod 49.

<sup>128</sup> Také *Nijkeuter/de Wilde*, EC Tax Review 2013, 250, 255.

<sup>129</sup> Stejně *Nijkeuter/de Wilde*, EC Tax Review 2013, 250, 255; na příkladu sporného ustanovení rozsudku *Itelcar* Sydow/Franke, DB 2013, 2642, 2645.

<sup>130</sup> Viz např. *Schön*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 2005, 489 ff.; *Stahl*, EC Tax Review 2004, 47, 54; *Rust*, EWS 2004, 450, 452; tendenčně i *Schön*, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth, 2015, S. 551, 580.

<sup>131</sup> Viz místo řady pouze SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2014, 334, bod 102.

<sup>132</sup> Tak *Rust*, EWS 2004, 450, 452.

<sup>133</sup> Viz také *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 20 f.

<sup>134</sup> Viz SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2014, 334, bod 94.

<sup>135</sup> Viz SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2014, 334, bod 103.

<sup>136</sup> Viz SDEU ze dne 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Hariko Lakritzen und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, bod 123 f.; SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2014, 334, bod 103.

<sup>137</sup> Viz SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2014, 334, bod 83; SDEU ze dne 19. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11568; k tomu i *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 22.

<sup>138</sup> Viz SDEU ze dne 10. 2. 2011, C-436/08 a C-437/08, *Hariko Lakritzen und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, bod 64-67; k tomu i *Schön*, dodatky k IStR 06/2013, 3, 22.

<sup>139</sup> Zdrženlivě také *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754, 762.

špatným závěrům.<sup>140</sup> Například se lze v této souvislosti zabývat důvodem ospravedlnění rozdělení daňové pravomoci. Sice k tomu již SDEU s ohledem na třetí země zaujal stanovisko jak v *In*, tak i v *Outbound* případech, z komentářů v *Outbound* případě věci *Haribo Lakritzen* lze však usoudit, že by bylo v *Inbound* případě skutečně možné ospravedlnění, jelikož jde totiž v posledním uvedeném případě o tuzemský daňový základ.<sup>141</sup> V *Inbound* případě ve věci *Emerging Markets Series* proto nezamítl SDEU důvod ospravedlnění rozdělení daňových pravomocí, jelikož se v čistě národním kontextu sporná dividenda nezdaňovala.<sup>142</sup> Je tedy myslitelný alespoň jiný výsledek, pokud dojde v národním kontextu ke zdanění a omezení se nachází ve vyšším zdanění, nebo vyplývá z něčeho jiného.<sup>143</sup>

## VI Shrnutí a výhled

Ve více nedávných rozhodnutích měl Soudní dvůr Evropské unie možnost zaujmout stanovisko k problematickým oblastem svobody pohybu kapitálu. V důležité otázce vymezení svobody pohybu kapitálu a svobody usazování přitom Soudní dvůr vnesl i velký kus jasnosti. Ustálené zatím je, že primárně záleží na podstatě sporné normy. U neutrálních norem je v rámci EU nezbytná kontrola skutečného poměru podílu, v kontextu třetích zemí tento druhý kontrolní krok odpadá. Tím SDEU rozhodně rozšířil oblast použití svobody pohybu kapitálu.

Dále není jasné, od jaké výše podílu vyžadované normou se zohledňují výhradně majoritní podíly a jak jinak může

zákonodárce takový cíl zajistit. Jisté je pouze to, že 10% hranice nebude samozřejmě dle právního výkladu SDEU stačit. Zda a kdy nabudou omezení oblasti použití svobody kapitálu, pojmenovaná SDEU, platnosti v situacích přístupu na trh, se teprve uvidí.

Pokud jde o klauzuli o pozastavení (*standstill*) dle čl. 64 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, řídil se nedávno SDEU v důležité otázce, kdy budou pohyby kapitálu v souvislosti s finančními službami, pochybným stanoviskem generálního advokáta *Mengozziho*. Budoucnost ukáže, do jaké míry se bude SDEU odchylovat od své cesty a jaké účinky vyplynou v dalších situacích ve vztahu ke třetím zemím.

Nakonec ještě rozšíření oblasti použití svobody pohybu kapitálu neznámá, že by jistá omezení nemohla být ospravedlněna. SDEU dosud udržuje ve vztahu k členským zemím přísnou linii. Další možnosti ospravedlnění jsou myslitelné pouze s ohledem na účinnost daňové kontroly. Avšak ani tady není ještě zcela vyjasněno, zda by se v jiných konstelacích mohly uplatňovat další možnosti ospravedlnění.

Ve výsledku tak ještě zůstává ve vztahu ke všem diskutovaným problémům značná nejistota. Národní soudy budou muset předkládat další případy; z *acte-clair* situace nelze vycházet. Budoucí judikatura SDEU přispěje, doufejme, k dalšímu konturování svobody pohybu kapitálu v případech třetích zemí.

<sup>140</sup> Viz výše uvedené pod bodem II.1.

<sup>141</sup> Viz SDEU ze dne 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-00305, bod 123 f.

<sup>142</sup> Viz SDEU ze dne 10. 4. 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series*, IStR 2914, 334, bod 99.

<sup>143</sup> V tomto smyslu i *Wunderlich/Blaschke*, IStR 2008, 754, 762.



### SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2015

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2014.

**Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné. Nové vydání vychází v únoru 2016**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

# Akční plán Evropské unie – oprášení projektu CCCTB

**doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.**  
Mendelova univerzita v Brně,  
Provozně ekonomická fakulta,  
Ústav účetnictví a daní



Evropská komise zveřejnila 17. 7. 2015 Akční plán, jehož úkolem je zavést v Evropské unii nový přístup ke korporativnímu zdaňování tak, aby bylo dosaženo spravedlivějšího a efektivnějšího zdanění, a jež by umožnil efektivně řešit problematiku vyhýbání se placení daní. Součástí akčního plánu je taktéž zavedení konceptu společného korporátního základu daně (CCCTB) a možnosti přeshraničního zápočtu ztrát mezi mateřskou a dceřinou společností. Podívejme se tedy na východiska akčního plánu a všechny souvislosti, které Evropskou komisi vedly k oprášení idey společného konsolidovaného korporátního základu daně v Evropské unii.

K aktuálním prioritám Evropské unie patří podpora udržitelného růstu a investic, různorodých zdrojů financování evropské ekonomiky a posilování konkurenceschopnosti evropské ekonomiky. K naplňování těchto priorit je třeba vytvořit rámec efektivního a spravedlivého zdaňování korporátních zisků, protože kromě fiskální funkce jsou korporátní daně důležitým faktorem, který ovlivňuje rozhodování společností o umístění investičních nebo výzkumných a vývojových aktivit.

Současné evropské systémy korporativního zdaňování z velké části získaly obrysy koncipované v době poválečného uspořádání po 1. světové válce, v zemích s tranzitivními ekonomikami pak v 90. letech. Tedy v době, kdy většina nadnárodních společností byly průmyslové podniky prodávající hmotné produkty. Obchodní modely se vyznačovaly vysokým stupněm decentralizace, produkční procesy byly většinou velmi jasně rozděleny mezi mateřskou a dceřinou společností. Ve výše popsaném prostředí tedy bylo relativně jednoduché aplikovat při zdanění princip země původu a zdaňovat zisky tam, kde vznikly. K řešení ojedinělých přeshraničních sporů byly uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Z počátku nekoordinovaně, později po vzniku Modelové smlouvy OSN,

resp. OECD, na základě modelu. Ve světě omezené mobility faktorů a omezené globalizace byla tato bilaterální koordinace dostačující. První trhliny v systémech se začaly objevovat s rostoucí mírou globalizace a přeshraničního obchodu.

V Evropské unii je snaha o harmonizaci, resp. koordinaci, v oblasti korporativního zdaňování patrná od samého počátku integračních snah, tedy od 60. let minulého století. Velké neúspěchy ve snaze prosadit harmonizaci v oblasti korporativního zdaňování a především vznik jednotného trhu vedly Evropskou komisi k přehodnocení postoje a od 90. let se především snaží koordinovat a harmonizovat oblasti korporativního zdaňování, které nejvíce ovlivňují fungování jednotného trhu. Zvýše uvedeného důvodu tak v roce 1990 vznikla Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech<sup>1</sup>, Směrnice o fúzích<sup>2</sup> nebo Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích<sup>3</sup>.

Dalším nezávazným nástrojem, který Evropská komise zavedla v souvislosti s daňovou soutěží na jednotném trhu, je Code of Conduct for Business Taxation (tzv. Smluvená pravidla pro zdaňování). Ačkoliv tento nástroj zpočátku byl efektivní při řešení problematiky daňové soutěže na jednotném trhu, v posledních letech je jeho vliv velmi omezený. Důvodem je skutečnost, že aktuální daňové plánování společností je podstatně sofistikovanější, než tomu bylo na začátku 21. století.

Výše uvedené skutečnosti tedy vedou Evropskou komisi k přehodnocení přístupu ke korporativnímu zdaňování a ke snaze o soudržnost a soutěžní přístup v globálním kontextu. V tomto duchu se Evropská komise svoje opatření snaží postavit na projektu OECD – Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), což by jí mělo umožnit zaměřit se především na zabraňování přesouvání zisků generovaných v EU do třetích zemí, bez toho, aby v EU byly zdaněny. Konkrétně si Komise vymezila následující cíle:

<sup>1</sup> Směrnice č. 2011/96/EU.

<sup>2</sup> Směrnice č. 2009/133/EU.

<sup>3</sup> Směrnice č. 2003/49/EU.

- znovuobnovit vazby mezi místem, kde je vykonávána ekonomická aktivita, a místem, kde je zisk z ní plynoucí zdaněn,
- zajistit, aby členské státy ve své jurisdikci správně oceňovaly aktivitu korporací,
- vytvořit soutěžní a prorůstově orientované daňové prostředí v EU, jehož výsledkem bude odolný podnikový sektor,
- ochrana jednotného trhu a opatření k implementaci OECD BEPS na řešení problematiky nespolupracujících daňových jurisdikcí a ke zvýšení daňové transparentnosti.

V návaznosti na stanovené cíle tedy Evropská komise definovala pět klíčových oblastí akčního plánu:

- CCCTB jako komplexní řešení problematiky převodu zisků,
- zajištění efektivního zdanění zisku v místě, kde je generován,
- dodatečná opatření ke zlepšení daňového prostředí pro podnikání,
- progresse v oblasti daňové transparentnosti,
- nástroje EU pro koordinaci.

## CCCTB jako komplexní řešení problematiky převodu zisků

Návrh systému společného konsolidovaného korporátního základu daně spatřil světlo světa téměř po deseti letech činnosti pracovní skupiny v roce 2011. Původně systém nejen že obsahoval společná pravidla pro konstrukci základu daně, ale obsahoval taktéž pravidla pro skupinové zdanění a konsolidaci a potažmo pro alokaci skupinového základu daně mezi jednotlivé členské státy. Takto navržený systém eliminoval odlišnosti národních daňových systémů, které byly velmi často využívány k agresivnímu daňovému plánování společností a převodům zisků do preferenčních daňových režimů. Systém taktéž eliminoval možnost manipulace s převodními cenami, neboť v rámci konsolidace se transakce uvnitř skupiny nebraly v úvahu a skupinový základ daně se rozděloval na základě alokační rovnice. Vše výše uvedené vedlo taktéž k vysoké daňové transparentnosti především v oblasti daňových sazeb (nominální daňové sazby díky jednotným pravidlům pro konstrukci základu daně byly identické s efektivními). Návrh taktéž obsahoval jednotná společná pravidla CFC, jejichž aplikace by umožňovala chránit jednotný trh před agresivním plánováním zejména ve vztahu ke třetím zemím a nespolupracujícím jurisdikcím.

Na základě výše uvedených výhod, které by implementace CCCTB mohla přinést, se Evropská komise rozhodla vzít v úvahu připomínky jednotlivých členských států, podniků a stakeholderů a oživit projekt CCCTB, ovšem v pozměněné podobě tak, aby mířil především na současné

výzvy v oblasti korporativního zdaňování, a to je především boj s vyhýbáním se placení daní.

## CCCTB jako povinné

Návrh směrnice z roku 2011 počítal s variantou, že CCCTB by byl volitelný systém. Vzhledem ke skutečnosti, že z nástroje, který původně měl zlepšovat podmínky pro podnikání společností na jednotném trhu, se stal nástroj, který především má sloužit v boji s vyhýbáním se placení daní, se Komise rozhodla navrhnout systém jako povinný pro nadnárodní společnosti. Volitelnost systému by totiž snižovala jeho efektivnost jako nástroje zabraňujícího převodu zisků.

## Implementace ve dvou krocích

Vzhledem ke skutečnosti, že Evropská komise začala CCCTB chápat především jako nástroj pro boj s vyhýbáním se neplacením daní a teprve druhotně jako nástroj pro zlepšení podmínek společností na jednotném trhu, rozhodla se implementační proces rozdělit do dvou fází. V první fázi navrhuje povinné zavedení společného korporátního základu daně v EU (CCTB). V roce 2016 by měla být představena nová pravidla pro konstrukci základu daně, která by měla vycházet z původních pravidel uvedených v návrhu směrnice z roku 2011, nicméně měly by být zapracovány veškeré připomínky členských států, které během následujících jednání padly. Primárním cílem Komise je tedy zajistit implementaci společných pravidel pro konstrukci základu daně. Pouze poté bude otevřena druhá implementační fáze – systém konsolidace a sdílení základu daně. Vzhledem ke skutečnosti, že z dosavadních jednání vyplynulo, že konsolidace a sdílení základu daně je oblastí, která byla nejvíce připomínkována a kritizována, navrhuje Komise po přechodné období do doby realizace druhé fáze umožnit společnostem tzv. dočasné započítávání přeshraničních ztrát mezi mateřskou a dceřnou společností.

## Zajištění efektivního zdanění v místě, kde je zisk generován

Některé společnosti využívají nesouladu mezi jednotlivými daňovými systémy členských států k daňovému plánování a přesouvají zisky z členských států, kde jsou generovány, do států s nízkým daňovým zatížením nebo s preferenčními daňovými režimy tak, že je porušena vazba na stát, kde je hodnota vytvořena. K řešení této oblasti Evropská komise navrhuje tři následující opatření.

## Zajištění efektivního zdaňování zisků

Pro řešení tohoto problému Evropská komise spoléhá na CCCTB. Jeho „plnohodnotná“ implementace by měla

posílit vazbu mezi místem zdanění a místem, kde je zisk generován. Evropská komise se hodlá velmi výrazně opřít o iniciativu OECD v podobě projektu BEPS. Oblastí, kde hodlá využít BEPS, je především změna definice stálé provozovny tak, aby zabráňovala tzv. umělým uspořádáním nebo „řetězům zprostředkování“, nebo taktéž zdokonalení CFC pravidel obsažených v návrhu směrnice z roku 2011.

## Zdokonalení rámce převodních cen v EU

A

čkoliv lze považovat pravidla pro převodní ceny v EU za komplexní, stále umožňují společnostem manipulace a přesouvání zisků do jurisdikcí s nízkým nebo žádným daňovým zatížením. I v této oblasti chce Komise stavět na projektu BEPS a spolu s členskými státy posílit koordinaci a vyvinout pravidla, která budou odrážet ekonomickou realitu jednotného trhu. Je zajímavé, že v této oblasti Komise nezmiňuje taktéž CCCTB, protože implementace druhé fáze bude pro nadnárodní společnosti znamenat eliminaci problému s převodními cenami.

## Spojení preferenčních daňových režimů s místem, kde je generována hodnota

Komise se taktéž hodlá zaměřit na poměrně nové fenomény, které se začaly objevovat v daňových systémech členských států, především v souvislosti se Strategii 2020 a tlakem na inovace v Evropské unii. Jedná se hlavně o speciální daňové režimy tzv. patent boxes a speciální daňové režimy pro výzkum a vývoj. Velmi často se totiž stává, že společnost vyvinutý nehmotný majetek přesouvá do státu s preferenčním daňovým režimem pro nehmotný majetek (tzv. patent box), který je odlišný od státu, kde byly skutečně prováděny výzkumné a vývojové aktivity. V rámci aktivit skupiny pro Code of Conduct for Business Taxation (Smluvená pravidla pro zdaňování korporací) bylo dohodnuto, že tyto preferenční režimy musí být postaveny na přímé vazbě mezi daňovou výhodou a příslušnou výzkumnou a vývojovou aktivitou. Komise přededala, že hodlá velmi pečlivě monitorovat, zda členské státy v tomto duchu budou přehodnocovat tyto preferenční systémy.

## Další opatření pro zlepšení daňového prostředí pro podniky

Mezi tato opatření lze zařadit již výše zmíněné umožnění přechodného zápočtu přeshraničních ztrát mezi mateřskou a dceřinou společností v EU do té doby, než bude implementována druhá fáze CCCTB, tj. konsolidace spolu se systémem sdílení základu daně. Systém přechodného zápočtu ztráty zahraniční dceřiné společnosti zajistí, aby členský stát nenesl břemeno ztráty, která vznikla v jiném členském

státě, neboť bude obsahovat tzv. recapture mechanismus, jakmile začne entita opět realizovat zisk.

Druhou oblastí, kterou lze v této souvislosti zmínit, je snaha zdokonalit mechanismus řešení sporů. Z části by tato problematika měla být řešena implementací CCCTB, což by mělo eliminovat nebezpečí možného dvojího zdanění. Pro ostatní situace Komise hodlá revidovat Arbitrážní konvenci, která je v současné chvíli omezena pouze na spory v oblasti převodních cen.

## Další pokrok v oblasti daňové transparency

Dne 6. 10. 2015 Evropská rada schválila pravidla pro automatickou výměnu informací o přeshraničních daňových rozhodnutích, která by měla zajistit větší otevřenost a spolupráci mezi daňovými úřady a měla by pomoci státům lépe chránit své daňové základy. Implementaci směrnice Komise plánuje na 1. 1. 2016. Další oblastí, na které se pracuje, je společný přístup k nespolupracujícím daňovým jurisdikcím.

V roce 2012 Komise vydala doporučení týkající se opatření pro boj s agresivním daňovým plánováním a snaží se podporovat, aby třetí země aplikovaly minimální standardy v oblasti good governance (tzn. řádné správy věcí veřejných) v daňových záležitostech. Komise taktéž vydala seznam nespolupracujících daňových jurisdikcí, který vznikl na základě národních černých listin. Jako druhý krok Komise plánuje koordinovat možná opatření před nespolupracujícími daňovými režimy jako reakci na situace, které nejsou v souladu se zásadou dobré správy věcí veřejných v daňové oblasti.

V březnu 2015 taktéž Komise oznámila tzv. Daňově transparentní balíček, v jehož rámci Komise bude posuzovat, zda by mělo být zavedeno další povinné zveřejňování některých firemních informací. V této věci spolu s Akčním plánem Komise taktéž otevřela veřejnou konzultaci.

## Nástroje pro koordinaci

V této oblasti v rámci Akčního plánu Komise navrhuje zlepšit koordinované přeshraniční daňové kontroly realizované členskými státy. Dále taktéž navrhuje reformu platformy Code of Conduct for Business Taxation (smluvená pravidla pro zdaňování korporací) a taktéž reformu platformy Tax Good Governance (daňová řádná správa věcí veřejných).

## Modelový příklad dopadu zavedení přechodného přeshraničního zápočtu ztrát na velikost celkového korporátního základu daně zdaňovaného v České republice<sup>4</sup>

Empirická analýza je postavena na firemních datech z databáze Amadeus a Bankscope. Data byla získána z updatu č. 227, který obsahuje firemní údaje o 18 mil. společnostech ve 43 evropských zemích. Abychom mohli kvantifikovat rozdíl velikosti mezi současnou alokací a alokací po zavedení přechodné možnosti započítávání ztráty, byly vybrány společnosti, které jsou v České republice rezidentem a vlastní dceřinou společností v EU28. Tyto skupiny společností byly následně podrobeny tzv. dvouvrstvému testu, který je zakotven v návrhu CCCTB. První vrstva testu se skládá z pravidla, že společnost musí kontrolovat více jak 50,01 % kontrolované společnosti. Druhá vrstva testu se skládá z pravidla vlastnictví, kdy společnost musí vlastnit nejméně 75 % kapitálu společnosti. Dále z daného vzorku byly vybrány pouze společnosti, u kterých je uvedena informace o zisku/ztrátě. Na základě těchto kritérií byl získán vzorek 1597 mateřských společností, které jsou rezidenty v ČR a 2476 dceřiných společností v EU28<sup>5</sup>.

Na základě indikované implementace přechodného opatření v podobě přeshraničního zápočtu ztrát byla určena velikost daňových základů, které by podléhaly zdanění v ČR. Nejprve byly identifikovány EU dceřiné společnosti českých mateřských společností vykazující ztrátu. Ve druhém kroku byly k výpočtu přidány taktéž daňové základy českých dceřiných společností českých mateřských společností. Ve výpočtu nebyla uvažována skupina EU dceřiných společností rezidentních v ČR, protože i ve stávající situaci a taktéž po implementaci CCCTB v případě, že vykazují ztrátu, je do objemu daňových základů alokovaných v ČR započítána 0.

V posledním kroku byla provedena komparativní analýza mezi současným objemem základu daně alokovaného v České republice a objemem základu daně po implementaci CCTB a přechodného opatření v podobě přeshraničního zápočtu ztráty mezi mateřskou a dceřinou společností. Na základě provedené komparativní analýzy byly identifikovány rozdíly.

Je nutno zmínit, že celý výzkum je postaven na obdobném předpokladu, který použili Devereux a Loretz (2007)<sup>6</sup>, že společnosti nemění při daňové reformě svoje chování. Výzkum taktéž vychází z metodiky Devereuxa a Loretze (2008)<sup>7</sup>, Fuesta, Hemmelgarna a Ramba (2006)<sup>8</sup> nebo Cliona, Neubiga, Phillipse, Sangera a Walshe (2010)<sup>9</sup>.

Tabulka č. 1 Současný stav

NACE	Počet matek	Počet dcer	Suma ZD		Dcery v EU a jejich ZD v členění NACE dle české matky v tis. EUR – matky CZ a dcery EU								
			%	tis. EUR	BE	CZ	DE	EE	ES	HU	PL	SI	SK
A	39	42	0,12	1.663		1.663							
B	5	6	0,59	7.836		7.836							
C	232	307	9,81	131.190		110.250	11.481	16		12	712	220	8.500
D	19	33	18,34	245.378		245.368							11
E	16	29	0,97	13.006		12.955					51		
F	131	171	0,64	8.565		8.565							0
G	407	550	29,38	393.012		341.386	4.114		103		649		46.761

<sup>4</sup> Podrobně viz NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ a Patrik SVOBODA. *Dopady zavedení CCCTB na rozpočet České republiky*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 232. ISBN: 978-80-7478-954-0.

<sup>5</sup> Podrobná metodika viz NERUDOVÁ, Danuše a Veronika SOLILOVÁ (2015). The Impact of the CCCTB Introduction on the Distribution of the Group Tax Bases Across the EU: The Study for the Czech Republic. *Prague Economics Papers*. No. 5. ISSN: 1210-0455; a NERUDOVÁ, Danuše a Veronika SOLILOVÁ (2015). Kvantifikace Dopadů zavedení společného konsolidovaného základu daně v Evropské unii do celkového základu daně korporací vykazovaného v České republice. *Politická ekonomie*. No. 4, p. 322–339. ISSN 0032-3233.

<sup>6</sup> DEVEREUX, Michael P. a Simon LORETZ (2007). *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*. Oxford University, Centre for Business Taxation. Working paper no. 8.

<sup>7</sup> DEVEREUX, Michael P. a Simon LORETZ (2008). *Increase Efficiency through Consolidation and Formula Apportionment in the European Union?* Oxford University, Centre for Business Taxation. Working paper no. 12.

<sup>8</sup> FUEST, Clemens, Thomas HEMMELGARN a Fred RAMB (2006). *How Would Formula Apportionment in the EU Affect the Distribution and the Size of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals*. Deutsche Bank. Discussion paper no. 1: Economic Studies.

<sup>9</sup> CLINE, Robert, Tom NEUBIG, Andrew PHILLIPS, Christopher SANGER a Aidan WALSH (2010). *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*. Ernst & Young LLP.

NACE	Počet matek	Počet dcer	Suma ZD		Dcery v EU a jejich ZD v členění NACE dle české matky v tis. EUR – matky CZ a dcery EU									
H	36	51	1,58	21.084		21.084						0		
I	30	55	0,14	1.813		1.813								
J	53	66	3,33	44.575		44.540								35
K <sup>1</sup>	25	170	37,52	664.744	4.292	621.782	25.406						12.669	595
L	224	359	4,03	53.965		53.897	7							61
M	283	495	7,02	93.968		93.671					3			294
N	41	51	0,30	4.005		3.996								9
O	2	8	5,51	73.767		73.767								
P	22	35	0,04	557		557								
Q	16	22	0,18	2.376		2.376								
R	11	19	0,77	10.347		10.347								
S	5	7	0,00	25		25								
<b>Souhrn tis. EUR</b>	<b>1 597</b>	<b>2 476</b>	<b>100</b>	<b>1.771.876</b>	<b>4.292</b>	<b>1.655.877</b>	<b>41.008</b>	<b>16</b>	<b>103</b>	<b>12</b>	<b>1.414</b>	<b>12.889</b>	<b>56.265</b>	
			<b>100 %</b>		<b>0,24</b>	<b>93,45</b>	<b>2,31</b>	<b>0,0009</b>	<b>0,0058</b>	<b>0,0007</b>	<b>0,079</b>	<b>0,73</b>	<b>3,17</b>	

<sup>1</sup> NACE K včetně dat z Banksopu – 10 matek a 49 dcer plus data z Amadea (NACE 64).

## Tabulka č. 2 Stav po implementaci přechodného opatření

NACE	P. matek	P. dcer	Suma ZD		Dcery v EU a jejich ZD v členění NACE dle české matky v tis. EUR – matky CZ a dcery EU											
			%	tis. EUR	BE	CZ	DE	EE	ES	HU	IT	NL	PL	SI	SK	
A	39	42	0,09 %	1.663		1.663										
B	5	6	0,43 %	7.505		7.836						-330,771				
C	232	307	7,41 %	130.206		110.250	11.481	16		12	-1,943		471,5987	220	7.758	
D	19	33	13,92 %	244.699		245.368										-668,738
E	16	29	0,74 %	13.006		12.955							51			
F	131	171	0,48 %	8.484		8.565										-80,661
G	407	550	22,32 %	392.361		341.386	4.114		103				555,3724		46.203	
H	36	51	1,20 %	21.080		21.084							-3,61846			
I	30	55	0,10 %	1.813		1.813										
J	53	66	2,54 %	44.575		44.540										35
K <sup>1</sup>	25	170	37,18 %	653.576	4.292	621.782	25.406					-7.419,78		12.669		-3.153
L	224	359	3,07 %	53.965		53.897	7									61
M	283	495	5,35 %	93.968		93.671							3			294
N	41	51	0,23 %	4.005		3.996										9
O	2	8	4,20 %	73.767		73.767										
P	22	35	0,03 %	557		557										
Q	16	22	0,14 %	2.376		2.376										
R	11	19	0,59 %	10.347		10.347										
S	5	7	0,00 %	25		25										
<b>Souhrn tis. EUR</b>	<b>1.597</b>	<b>2.476</b>	<b>100 %</b>	<b>1.757.980</b>	<b>4.292</b>	<b>1.655.877</b>	<b>41.008</b>	<b>16</b>	<b>103</b>	<b>12</b>	<b>-2</b>	<b>-7.751</b>	<b>1.077</b>	<b>12.889</b>	<b>50.457</b>	
			<b>100 %</b>		<b>0,2441 %</b>	<b>94,1920 %</b>	<b>2,3327 %</b>	<b>0,0009 %</b>	<b>0,0059 %</b>	<b>0,0007 %</b>	<b>-0,0001 %</b>	<b>-0,4409 %</b>	<b>0,0613 %</b>	<b>0,7332 %</b>	<b>2,8702 %</b>	

Tabulka č. 1 znázorňuje výpočet celkové sumy daňových základů všech společností, které splňují CCCTB kritéria v České republice. V současnosti, tzn. v situaci, kdy není implementováno CCCTB, tyto společnosti zdaňují své zisky dle domácích pravidel – celkový základ daně ve skupině těchto společností činí 1.771.876 tis. EUR.

Situace, kdy by bylo implementováno CCTB s možností přeshraničního zápočtu ztráty, je znázorněna v tabulce 2. Jak je patrné z tabulky, implementace pravidla vede ke snížení celkových daňových základů této skupiny společností. Konkrétně dochází ke snížení z 1.771.876 tis. EUR na 1.757.980 tis. EUR, tj. o 0,7843 %.

## Závěr

Evropská Komise v navrženém akčním plánu avizovala možnost přechodného přeshraničního zápočtu daně, který může být uplatněn v případě, že zahraniční dceřiná společnost vykazuje ztrátu. Výše uvedená tabulka č. 1 sumarizuje daňové základy společností v ČR, které v současné době splňují kritéria pro případnou aplikaci CCCTB. V současné době velikost daňového základu vykazovaného těmito společnostmi v ČR činí 1.771.876 tis. EUR (jedná se o skupinu mateřských společností, které jsou daňovými rezidenty v ČR, a skupiny dceřiných společností, které jsou rezidenty v ČR).

V situaci, kdy by bylo implementováno přechodné opatření v podobě přeshraničního zápočtu ztrát, mohla by mateřská společnost, která je daňovým rezidentem v ČR, započítávat v ČR ztrátu své zahraniční dceřiné společnosti (tzn. ztrátu dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě). Situaci po zápočtu zahraničních ztrát zahraničních dceřiných společností českých mateřských společností, které jsou daňovými rezidenty v ČR, znázorňuje tabulka č. 2. Jak je patrné z této tabulky, při implementaci pravidla přeshraničního zápočtu ztrát by došlo ke snížení základu daně skupiny českých mateřských společností, který vykazují v ČR, z 1.771.876 tis. EUR na 1.757.980 tis. EUR, tj. o 0,7843 %.



### DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2015 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2016

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

**Cena publikace 440 Kč vč. DPH + poštovné. Vychází v lednu 2016.**

Publikaci bude možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), email [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno. Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2015 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

# Zohledňování ztrát u korporátních daní v Evropské unii

prof. Ing. Jan Široký, CSc.  
Ekonomická fakulta VŠB-Technická  
univerzita v Ostravě



I když harmonizace korporátních daní byla zakotvena již v čl. 98 Smlouvy o založení EHS z roku 1957, je možné konstatovat, že k její realizaci nikdy nedošlo. Oblast přímých daní je spíše jen koordinována příslušnými směrnici<sup>1</sup> a nepřímo ovlivňována judikáty Soudního dvora Evropské unie. Příčinou tohoto stavu je jednak nechuť členských států k větší harmonizaci firemních daní, jednak velké rozdíly v konstrukčních prvcích tohoto typu daně v jednotlivých členských státech. Cílem příspěvku je demonstrovat tuto problematiku na způsobech započítávání daňových ztrát.

## Okénko do historie a trocha teorie...

Daň ze zisků společností je historicky poměrně mladá daň. V dnešním pojetí byla poprvé zavedena v roce 1868 v Německu. Je zajímavé, že už v prvních letech existence této daně se začínají vynořovat návrhy a doporučení jak daň upravovat, aby neodrazovala podniky od rozšiřování další výroby a nedusila jejich investice a motivaci k inovacím. Tyto snahy se odrazily zejména ve zvláštním daňovém režimu uplatňování ztrát, který víceméně přetrvává do současnosti.

Z hlediska daňové teorie je dopad započítávání ztráty na hospodaření firmy ošetřen teorií investování, sklonu či averze k riziku a vlivu na pozdější výnosy, nejčastěji graficky s příslušným matematickým aparátem<sup>2</sup>.

## Česká úprava

V legislativě České republiky je zohledňování ztráty ošetřeno vcelku přehledně. Od roku 2004 platí ustanovení § 34

odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého lze obecně „od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“, se specifickými ustanoveními pro některé typy obchodních společností. V letech 1993 a 1994 byla délka uplatňování ztráty shodná se současnou úpravou, v období 1995–2003 bylo možné uplatňovat ztrátu v sedmi následujících zdaňovacích obdobích.

## Kompenzace a přenášení ztrát v rámci jedné společnosti

Možnost tuzemského zápočtu dosažené ztráty do následujících zdaňovacích období je umožněna ve všech státech Evropské unie s výjimkou **Estonska**, kde právnické osoby jako takové nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků.

Možnost odpočtu ztrát do dalších období je časově neohraničena ve **14 státech EU**, existují však zde omezující podmínky (např. započitatelnost vůči stejnému typu příjmů), konkrétně v Dánsku je možné ztrátu využít k vyrovnání nejvýše 60 % zdanitelných příjmů v jednotlivém roce, ve Francii je započítávání daňové ztráty omezeno na 50 % výše zisku běžného roku, v Itálii se jedná o 80 % zdanitelného příjmu, v Litvě o 70 % zdanitelného příjmu, ve Slovinsku o 50 % zdanitelného příjmu. Španělské království při uplatňování ztrát rozlišuje obrat firmy (malé a střední podniky si mohou započíst ztrátu do výše 50 %, resp. velké firmy do výše 25 % ze zdanitelného základu).

Ve zbývajících **13 státech EU** je možnost odečtu daňové ztráty dopředu časově ohraničena, přičemž nejkratší doba

<sup>1</sup> Směrnice Rady 2009/133/ES 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, Směrnice Rady 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, Arbitrážní konvence 90/436/EHS a Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

<sup>2</sup> Např. MUSGRAVE, Richard a Peggy MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. 946 s. ISBN -80-85603-76-4; ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 302 s. ISBN 978-80-7400-005-8 nebo nově KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

je úpravou od 1. 1. 2014 na Slovensku (4 roky), nejdelší (rovněž s účinností od 1. 1. 2014) v délce 12 let v Portugalsku. Rovněž i v těchto zemích je uplatňování daňové ztráty mnohdy omezeno i jinými restrikcemi, v Maďarsku se jedná o započítání ztráty max. do výše 50 % zisku v běžném roce, ve zmiňovaném Portugalsku je možno naráz odečíst ztrátu do hodnoty 70 % zdanitelného příjmu.

V **pěti státech EU** je umožněno dokonce „**přenášet**“ **ztrátu do minulých období**. Jedná se o Francii (jen pro předem stanovené určité typy firem), Irsko, Nizozemí, Německo (do 1 mil. EUR) a Velkou Británií. Většinou platí, že započítávání ztráty je umožněno jen oproti zisku dosaženému v předchozím období ze stejného typu podnikatelské činnosti.

## Kompenzace a přenášení ztrát v rámci tuzemského skupinového zdanění

V 16 státech Evropské unie (viz přehled) umožňuje legislativa i **skupinové zdanění firem**, v jehož rámci je možné

za splnění dalších podmínek převádět ztráty mezi jednotlivými členy skupiny. Daňová skupina může vzniknout především za podmínek vlastnictví určitého procenta vlastnických práv dceřiné společnosti mateřskou společností, přičemž vymezení vlastnictví kapitálu se poměrně značně liší. Na Kypru a ve Španělsku tak postačuje, aby mateřská společnost vlastnila za určitých podmínek více než 75 % kapitálu a hlasovacích práv dceřiné společnosti od počátku finančního roku, naopak ve Francii, Nizozemí a Polsku musí být mateřská společnost společností rezidentní a hodnota vlastnictví musí být 95 %. Kromě taxativního vymezení výše vlastnictví potřebného pro možnost skupinového zdanění musí být k vytvoření daňové skupiny splněny i další zákonné podmínky v jednotlivých státech.

### Stručný přehled: Charakteristiky firemních daní v Evropské unii k 30. 6. 2015+)

Členský stát Evropské unie	Kód DIČ	Nominální sazba	Možnost odpočtu ztráty		Skupinové zdanění firem
		(%)	Dozadu	Dopředu	
Belgie	BE	33,99	NE	NEOMEZENĚ	NE
Bulharsko	BG	10,00	NE	5 let	NE
Česká Republika	CZ	19,00	NE	5 let	NE
Dánsko	DK	23,50	NE	NEOMEZENĚ	ANO
Estonsko	EE	25,00	NE	NE	NE
Finsko	FI	20,00	NE	10 let	ANO (90% podíl)
Francie	FR	33,33	3 roky	NEOMEZENĚ	ANO (95% podíl)
Chorvatsko	HR	20,00	NE	5 let	NE
Irsko	IE	12,50	3 roky	NEOMEZENĚ	ANO
Itálie	IT	27,50	NE	NEOMEZENĚ	ANO (50% podíl)
Kypr	CY	12,50	NE	5 let	ANO (75% podíl)
Litva	LT	15,00	NE	NEOMEZENĚ	NE
Lotyšsko	LV	15,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO (90% podíl)
Lucembursko	LU	21,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO
Maďarsko	HU	19,00	NE	5 let	NE
Malta	MT	35,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO
Německo	DE	15,83	1 rok	5 let	ANO
Nizozemí	NL	25,00	1 rok	9 let	ANO (95% podíl)
Polsko	PL	19,00	NE	5 let	ANO (95% podíl)
Portugalsko	PT	21,00	NE	12 let	ANO (90% podíl)
Rakousko	AT	25,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO
Rumunsko	RO	16,00	NE	7 let	NE

Členský stát Evropské unie	Kód DIČ	Nominální	Možnost		Skupinové zdanění firem
		sazba (%)	odpočtu ztráty		
			Dozadu	Dopředu	
Řecko	EL	26,00	NE	5 let	NE
Slovensko	SK	22,00	NE	4 roky	NE
Slovinsko	SI	17,00	NE	NEOMEZENĚ	NE
Španělsko	ES	28,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO (75% podíl)
Švédsko	SE	22,00	NE	NEOMEZENĚ	ANO (90% podíl)
Velká Británie	GB	20,00	1 rok	NEOMEZENĚ	ANO

+) Pramen: IBFD & Eurostat (2015) a vlastní šetření. V tabulce jsou uvedeny jen základní nominální sazby daně; BE – pokud společnosti nedosáhnou daňový základ 322.500 EUR, podléhají nižší sazbě daně, DK – v případě skupinového zdanění potřebný rozhodující podíl hlasovacích práv, EE – daň na distribuované zisky, FR – včetně přírůžky, IE – uvedená sazba platí jen pro obchodní činnosti; podíl u skupinového zdanění min. 51 nebo 75 nebo 90 % podle formy smlouvy o skupině, IT – při překročení příjmu 3 mil. EUR je sazba 34 %, LU – firemní daň se ještě zvyšuje o municipální daň, HU – korporátní daň se navyšuje o lokální daň; malé a střední podniky mohou podléhat tzv. zjednodušenému daňovému režimu, kdy se daň počítá z obrátu zvýšeného o DPH, DE – sazba firemní daně včetně solidárního příplatku; bez striktního stanovení podílu za splnění dalších zákonných podmínek, NL – sazba firemní daně je klouzavě progresivní, na prvních 200.000 EUR je 20 %, RO – u malých a středních firem možnost zdaňovat ve zjednodušeném daňovém režimu sazbou z obrátu (podobně jako v HU), ES – klouzavě progresivní sazby, na prvních 300.000 EUR je sazba 20 %, SE – bez municipální daně, UK – klouzavě progresivní sazba; podíl u skupinového zdanění nejméně 51 nebo 75 % podle kategorie příjmů.

## Kompenzace a přenášení ztrát v rámci domácích a zahraničních společností

Ještě složitější je problematika tzv. přeshraniční kompenzace ztrát mezi jednotlivými členskými státy EU. Zatímco v rámci jedné společnosti je u zahraničních stálých provozoven umožněna kompenzace ztrát ve většině států, u skupiny společností (mateřská a dceřiná společnost) v principu vzájemná kompenzace ztrát možná není s výjimkou Dánska, Francie, Itálie a Rakouska.

Tento stav, který zejména v prvních letech existence nově založeným dceřiným společnostem komplikuje daňovou optimalizaci, je de facto potvrzením platnosti letitého **judikátu Soudního dvora C-446/03 Marks & Spencer** (rozsudek ze dne 13. 12. 2005)<sup>4</sup>.

*Případ: Mateřská společnost Marks & Spencer, která je daňovým rezidentem ve Velké Británii, založila prostřednictvím dceřiného holdingu v Nizozemsku dceřině společnosti v dalších členských zemích. Zatímco společnost ve Velké Británii vykazovala zisk, zahraniční dceřině společnosti se ocitly ve ztrátě, v důsledku čehož byly některé prodány. Jelikož ztráty těchto podniků nemohly být kompenzovány, požádala společnost o započtení ztrát vůči dosaženému zisku, což jí nebylo umožněno (společnost se odvolávala na svobodu volného pohybu osob a kapitálu a svobodu usazování podle čl. 43 Smlouvy o založení Evropského společenství). V řízení o předběžné otázce Soudní dvůr konstatoval, že na straně jedné svoboda volného pohybu nebrání členskému státu neumožnit započtení ztráty dceřině společnosti v daném státě oproti zisku dosaženému mateřskou společností v jiném členském státě (a to i v případě, že to umožňuje tuzemským firmám –*

*daňovým rezidentům), na straně druhé však toto ustanovení bude odporovat svobodě volného pohybu v případě, kdy dceřiná společnost vyčerpala všechny možné způsoby, jak zohlednit ztrátu či ji kompenzovat v rámci tuzemska v daném zdaňovacím období či i v následujících zdaňovacích obdobích.*

## Závěr

Z uvedeného textu a přehledu vyplývá velká rozdílnost konstrukčních prvků korporátních daní v Evropské unii, což prakticky znamená, že existuje 28 různých způsobů zjištění základu daní korporací.

Zatímco značná diference nominálních (statutárních) daňových sazeb (které se stejně značně odlišují od efektivních sazeb daně) neomezuje další harmonizaci či alespoň prohlubování koordinace v oblasti přímého zdanění, jiné instituty typu rozdílného ošetřování daňových ztrát tyto procesy znesnadňují. Uvedené disproporce v kompenzaci a vzájemném započítávání ztrát mohou také přispívat k zdlouhavému přijetí konceptu CCCTB (jednotný konsolidovaný korporátní základ daně<sup>5</sup>), který – zdá se – za nového „daňového“ komisaře Pierra Moscovicchio zažívá svoji renesanci.

### Zevrubnější informace:

- [1] DENIS, Cécile, Thomas HEMEMELGARN, Brian SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition*. Luxembourg: European Commission & Eurostat, 2014. 314 p. ISBN 978-90-79-35672-8.
- [2] NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [3] SCHELLECKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 p. ISBN 978-90-8722-313-7.
- [4] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 384 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

# Patentový Box – výzva pre Slovensko

JUDr. Tomáš Balco, LL.M., FCCA<sup>1</sup>



Pojem „Patentový box“ už niekoľko rokov rezonuje v rámci podnikateľského prostredia v Európskej únii, ale podobne rezonuje aj v rámci diskusií daňových správ a ministerstiev financií v rámci EÚ, ale tiež na globálnej úrovni. Jedná sa o pojem, za ktorým sa skrýva špeciálny daňový režim, ktorý má za cieľ poskytnutie daňových výhod podnikateľským subjektom, ktoré poberajú príjem z komerčného využitia nehmotných aktív.

Koncept patentového boxu sa zrodil v Írsku v roku 1973, kde bol v účinnosti do roku 2010. Na základe tohto režimu bol príjem z kvalifikovaných patentov oslobodený od dane z príjmu právnických osôb. V roku 2000 patentový box zaviedlo Francúzsko. Tento režim bol založený na zníženej sadzbe dane z 33.33 % na 15 %. Následne bol režim zavedený v Maďarsku (2003), Holandsku a Belgicku (2007).

Postupom času sa však režim rýchlo rozšíril po väčšine európskych krajín. Dnes sa na území EÚ vyskytuje cca 14 špeciálnych režimov. Primárnym dôvodom rozšírenia tohto režimu je na jednej strane snaha krajín prilákať a prípadne podporiť vývojové a výskumné aktivity, ktoré vedú k vytvoreniu patentov, prípadne iných hodnotných nehmotných aktív. Existujú aj sekundárne motivácie krajín, ktoré tieto špeciálne režimy zaviedli, a to na jednej strane poskytnúť špeciálny daňový režim bez ohľadu na to, či dochádza k vývoju a výskumu na ich území – jedná sa napríklad o daňové režimy na Malte alebo Cypre – preslávané svojimi daňovými režimami ako krajiny, kde sa môžu „zaparkovať“ milióny EUR za podmienok minimálneho daňového bremena. Tieto krajiny pod plášt'om

Patentového boxu nepodporujú takmer neexistujúci sektor vedy a výskumu, ale podporujú rozvinutý sektor holdingových spoločností a služieb s týmto sektorom spojeným. Stačí teda presunúť nehmotné aktíva do spoločností registrovaných v týchto krajinách a následné zisky z komerčného využitia môžu podliehať veľmi nízkemu efektívnemu zdaneniu – v prípade Cypru je napríklad možné dosiahnuť efektívnu sadzbu 2.5 % na rozdiel od 22 % nominálnej sadzby dane na Slovensku, teda takmer 10krát menšie daňové bremeno. Na druhej strane na tento trend reagujú aj krajiny, ktorých cieľom nie je primárne konkurovať holdingovým jurisdikciám, ale poskytnúť alternatívu podnikateľom, ktorí už prikazujú baliť kufre svojim vývojárom a posielajú ich aj s rodinami pracovať a odpocívať na pláže Cypru a Malty. Vidíme teda aj krajiny ako Španielsko, Francúzsko, Belgicko, prípadne aj Taliansko, ktoré postupne do svojich daňových režimov zaviedli podobné opatrenia – s cieľom udržať si na svojom území vývojové aktivity, ako aj nehmotné aktíva z nich generované. Inými slovami, pokiaľ to právny režim v EÚ umožňuje, aby sa podnikateľské aktivity ako aj výsledky vývoja a výskumu slobodne presúvali po Európe (čož je jedným zo základných princípov fungovania EU), tak nemôžu zabrániť odchodu a presunu podnikateľských ako tiež vývojových a výskumných aktivít do inej krajiny EÚ negatívnymi opatreniami. Znamená to, že dochádza k nasmerovaniu pozornosti na vytvorenie pozitívnych a atraktívnych podmienok, tak aby si aktivity udržali aj za cenu zníženého príjmu do štátneho rozpočtu. Z pohľadu kritikov tejto tendencie sa jedná o sledovanie súťaženia krajín v oblasti znižovania daňového bremena, a teda „pretekov z kopca“ (race to the bottom) v priamom prenose. Tento trend je vo

<sup>1</sup> Autor pôsobí na Ministerstve financií SR, Sekcia daňová a colná. Tento príspevok nie je oficiálnym názorom MF SR, ale je to čisto osobný a odborný názor autora na danú tému. Autor príspevku sa špecializuje na problematiku medzinárodného zdaňovania a transferového oceňovania už viac ako 15 rokov, a to jednak v rámci praxe v súkromnom sektore (poradenské firmi PricewaterhouseCoopers a Deloitte), vo verejnom sektore (Ministerstvo financií SR, Ministerstvo financií ČR, Ministerstvo financií Chile, Ministerstvo financií Kazachstane, Európska Komisia, OECD a Rada Expertov OSN), ale tiež na akademickej úrovni – prednáša v špecializovaných akademických programoch Univerzity Leiden v Holandsku, University Pretorie v Južnej Afrike, Univerzity Lausanne vo Švajčiarsku, Univerzity v Essexe vo Veľkej Británii, IBDT v Sao Paule v Brazílii, a taktiež v období 2007–2014 pôsobil ako Associate Professor a Riaditeľ vedeckého centra pre zdaňovanie v Strednej Ázii pri Univerzite KIMEP v Kazachstane a období 2005–2006 ako Vedecký pracovník (Senior Research Associate) Medzinárodného Centra pre Daňovú Dokumentáciu (IBFD v Amsterdame). V súčasnosti autor pôsobí na Ministerstve financií SR v Bratislave, kde zodpovedá za problematiku transferového oceňovania, zastupuje SR v rámci pracovnej skupiny WP 6 (Transfer Pricing) u OECD a taktiež zastupuje SR v rámci EÚ Spoločného Fórumu pre Transferové oceňovanie (Joint Transfer Pricing Forum).

všeobecnosti zo strany stratégov verejných financií považovaný za škodlivý, lebo má za následok postupné a plošné znižovanie daňového bremena pre vybraný segment podnikateľských aktivít, čo má na jednej strane za následok zníženie príjmov do štátneho rozpočtu, alebo úplnú stratu tohto príjmu pre niektoré krajiny v prípade presunu týchto aktivít do zahraničia. Navyiac to môže mať za následok aj stratu celej generácie vývojárov a výskumníkov, ktorí by mohli byť zárodkom budúcej vedomostnej ekonomiky, ale sú v rámci podnikovej stratégie namierenej na znižovanie daňového bremena presunutí do zahraničia, dochádza teda k tzv. odlivu mozgov, ktoré tiež, bohužiaľ, niektoré krajiny môžu sledovať v priamom prenose.

Podnikateľské subjekty majú z tohto trendu, samozrejme, radosť a potichu mu aplaudujú, keďže vedie k znižovaniu daňového bremena, a tiež k vytváraniu iných zlepšení prostredia pre ich podnikanie.

## 1 Patentový box ako škodlivý daňový režim

Je to len nedávno, čo špeciálne daňové režimy začali byť skúmané z pohľadu ich škodlivosti. Skúmaniu boli patentové boxy podrobené jednak na úrovni OECD, a tiež na úrovni EÚ. Čo je zaujímavé, pôvodne režimy patentových boxov väčšinou neboli považované za škodlivé. Výnimkou bol patentový box vo Francúzku, ktorý na základe posúdenia skupiny EU Code of Conduct bol prehlásený za škodlivý nakoľko odlišoval medzi zdanením licenčných poplatkov, ktoré majú zdroj v zahraničí od licenčných poplatkov, ktoré majú zdroj vo Francúzku. Znížená sadzba dane bola priznaná len vo vzťahu k licenčným poplatkom, ktoré majú zdroj v zahraničí. Francúzsko následne upravilo pravidlá tak, aby bol tento rozdiel odstránený.

Veľký obrat nastal v roku 2014, keď OECD v rámci svojho projektu BEPS identifikovala Patentové boxy ako režimy, ktoré môžu byť škodlivé<sup>2</sup>. Rovnako boli tieto režimy podrobené skúmaniu zo strany skupiny EU Code of Conduct, ktorá dospela k podobnému názoru.

Táto škodlivosť môže nastať z viacerých dôvodov, no ako hlavný dôvod bol identifikovaný nesúlad medzi miestom vytvorenia nehmotného aktíva a miestom jeho následného komerčného využívania. Väčšina režimov patentových boxov umožňovala uplatnenie zvýhodneného daňového bremena aj na príjmy z nehmotného majetku, ktorý nebol vytvorený v krajine – umožňovali teda agresívne daňové plánovanie. Toto agresívne daňové plánovanie je založené na presune nehmotného aktíva, keď nehmotné aktívum vytvorené za finančnej podpory krajiny, ktorá financuje školstvo, prípadne poskytuje iné zvýhodnenia, ako granty na vedu a výskum, prípadne aj daňové zvýhodnenia zamerané na vstupy do procesu vedy a výskumu (napríklad super odpočet) je presunutú pre účel komerčného využitia do jurisdikcie, ktorá poskytuje daňové zvýhodnenia na výstupe – zníženie daňového bremena s ohľadom na príjem generovaný z komerčného využitia tohoto aktíva.

## 2 Patentový box vo vybraných európskych krajinách

V súčasnej dobe je patentový box zavedený už v 12 krajinách v rámci regiónu EÚ. Okrem krajín uvedených v tabuľke č. 1 prebiehajú tiež intenzívne práce na zavedení patentového boxu vo Švajčiarsku, kde patentový box už funguje v kantóne Nidwalden<sup>3</sup>, a ďalej funguje niekoľko patentových boxov na území Španielska, špecificky v autonómnych oblastiach Navarra<sup>4</sup> a Basque<sup>5</sup>. Rovnako aj Írsko oznámilo, že opakovanie zavedie patentový box v roku 2016<sup>6</sup>.

Hlavným konštrukčným prvkom tohoto špeciálneho režimu je znížená sadzba dane alebo zníženie základu dane, a to formou oslobodenia časti príjmu, ktoré vedú k nižšej efektívnej sadzbe dane.

Nasledujúca tabuľka č. 1 poskytuje prehľad existujúcich patentových boxov v rôznych krajinách s uvedením informácie o roku zavedení tohto režimu, a tiež rozdielnej sadzbe dane v rámci štandardného daňového režimu a režimu patentového boxu. Tabuľka tiež uvádza informáciu, či je možné aplikovať režim aj na nehmotný majetok, ktorý nebol vytvorený spoločnosťou, ale získaný kúpou či inak.

<sup>2</sup> Akčný bod 5 projektu BEPS OECD.

<sup>3</sup> Od roku 2011 s efektívnou sadzbou dane 8,8 %.

<sup>4</sup> Uplatňuje sa od roku 2008 a efektívna sadzba je 12 % na rozdiel od štandardnej sadzby 30 %.

<sup>5</sup> Uplatňuje sa na 3 historických územiach Alava-Araba, Bizkaia a Gipizkoa od roku 2014 s efektívnou sadzbou dane 11,2 % namiesto štandardnej sadzby 28 %.

<sup>6</sup> Írsko zaviedlo patentový box už v roku 1973 a bol v účinnosti až do roku 2010. Podstatou princípu bolo oslobodenie príjmu z patentov.

**Tabuľka č. 1 – Prehľad existujúcich boxov**

Krajina	Rok zavedenia	Štandardná sadzba v %	Efektívna sadzba Patent Box v %	Je možné uplatniť tento režim aj na zakúpený NM
Francúzsko	2000	35.41	16.76	Áno
Maďarsko	2003	19	9.5 / 5 <sup>7</sup>	Áno
Holandsko	2007	25	5	Nie
Belgicko	2007	33.99	6.8	Nie
Španielsko	2008	30	12	Nie
Luxembursko	2008	29.22	5.84	Áno
Malta	2010	35	0	Áno
Lichtenštajnsko	2011	12.5	2.5	Áno
Cyprus	2012	12.5	2.5	Áno
Veľká Británia	2013	20	10	Áno
Portugalsko	2014	30	15	Nie
Taliansko	2014	31.4	15.7	Nie

Ako už bolo zmienené, hlavným konštrukčným prvkom špeciálneho režimu je buď znížená sadzba dane alebo zníženie základu dane, a to formou oslobodenia časti príjmu, ktoré vedú k zníženej efektívnej sadzbe dane. Z tohto prehľadu je zrejmé, že väčšina krajín využíva prístup založený na znížení základu dane, respektíve oslobodení príjmu.

Je tiež zaujímavé zmieniť, že niektoré krajiny umožňujú uplatnenie výhod z režimu len postupne (Veľká Británia a Taliansko), a to s ohľadom na obavu náhleho zníženia príjmu do štátneho rozpočtu.

**Tabuľka č. 2 – konštrukčné prvky režimu patentový box vo vybraných krajinách**

Krajina	Konštrukčný prvok	Poznámka
Francúzsko	Znížená sadzba dane 15 % na príjem z nehmotných aktív, alebo ich predaja	
Maďarsko	Oslobodenie príjmu – 50 % na príjem vo forme licenčných poplatkov 100 % na príjem vo forme zisku z predaja nehmotného aktíva	
Holandsko	Zníženie základu dane o 80 %	
Belgicko	Zníženie základu dane o 80 %	
Španielsko	Zníženie základu dane o 60 %	
Luxembursko	Zníženie základu dane o 80 %	
Malta	Oslobodenie príjmu 100 % vo forme licenčného poplatku	
Cyprus	Zníženie základu dane o 80 %	
Veľká Británia	Zníženie základu dane o 50 %	Postupný nábeh režimu – výhody režimu budú priznané proporcionálne: – 2013–2014 – 60 % – 2014–2015 – 70 % – 2015–2016 – 80 % – 2016–2017 – 90 % – 2017–2018 – 100 %
Portugalsko	Zníženie základu dane o 50 %	
Taliansko	Oslobodenie príjmu 50 %	Výhody budú poskytnuté postupne – v roku 2015 – 30 % oslobodenie, v roku 2016 – 40 % a od 2017 – 50 %.

<sup>7</sup> Pokiaľ je sadzba dane menej ako cca EUR 1.600.000, tak je možné zníženie efektívnej sadzby dane až na 5 %, a to v dôsledku uplatnenia zníženej sadzby dane 10 % v Maďarsku na základ dane pod týmto prahom. Ďalej je tiež možné dosiahnuť 0 % sadzbu dane na zisk vo forme príjmu z predaja nehmotného aktíva.

Ďalším významným konštrukčným aspektom tohto daňového režimu je to, či náklady, ktoré vznikli s vytvorením, resp. s nákupom nehmotného aktíva je možné uplatniť ako daňové náklady v plnej výške a teda, či je možné ďalej znížiť už aj tak znížený základ dane. Môže to teda do viesť do situácie, keď efektívna daňová sadzba bude negatívna a to z dôvodu, že tieto náklady môžu prevýšiť znížený základ dane a teda tieto náklady môžu byť použité ešte proti iným ziskom spoločnosti. Generuje sa tak sekundárna výhoda – nielen že zo zisku generovaného z komerčného využitia týchto patentov nie je uhradená žiadna daň, ale navyše daň z iných ziskov generovaných spoločnosťou je nižšia, nakoľko náklady súvisiace z vedeckou a výskumnou činnosťou je možné uplatniť aj proti základu dane, ktorý nesúvisí s touto činnosťou.

Z krajín, kde je možné aby táto situácia nastala je možné zmieniť Maďarsko, Belgicko, Portugalsko. V ostatných krajinách by táto situácia nemala nastať.

### 3 Budúcnosť Patentových Boxov

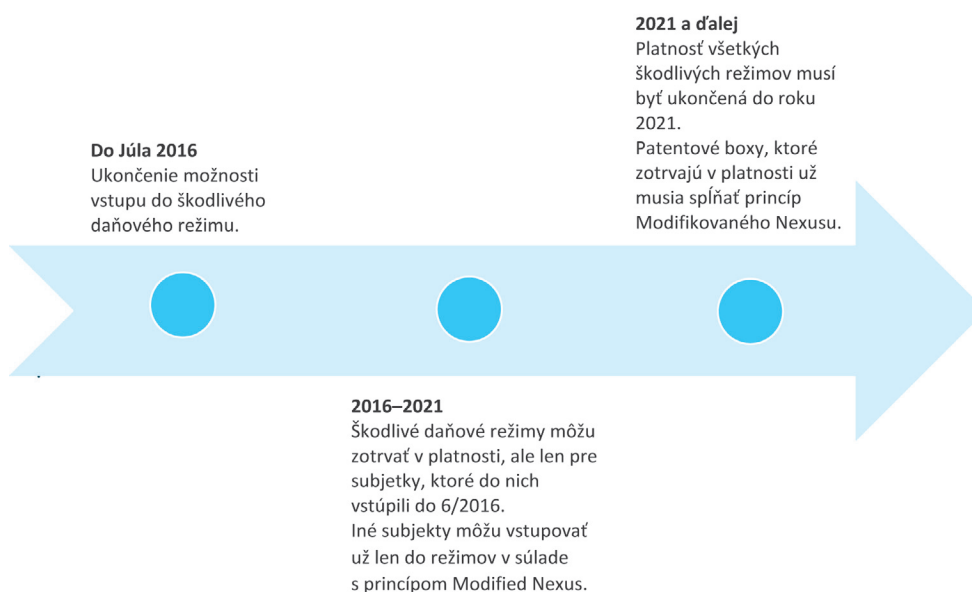
Navzdory tomu, že režim Patentového Boxu bol identifikovaný ako škodlivý daňový režim, toto platí len za predpokladu, že existuje nesúlad medzi miestom výkonu

vedeckých a vývojových aktivít a miestom ich konečného využitia. Pokiaľ k tomuto nesúladu nedochádza, jedná sa o špeciálny daňový režim, ktorý nie je škodlivý a je teda akceptovateľný aj podľa pravidiel OECD<sup>8</sup> a aj podľa záverov EU<sup>9</sup>.

V rámci kompromisov dosiahnutých na politickej úrovni v rámci OECD a EU sa od krajín očakáva, že prestanú umožňovať vstup novým spoločnostiam do týchto škodlivých daňových režimov od júna 2016, pričom ale tieto škodlivé režimy môžu naďalej existovať do roku 2021. Od roku 2016 by krajiny mali umožniť už len vstup do uplatnenia režimov, ktoré budú spĺňať znaky tzv. Modifikovaného nexusu.

Tento modifikovaný nexus znamená, že špeciálny režim by mal byť umožnený len pre nehmotné aktíva, ktoré boli vytvorené v tej istej firme a neboli teda len do takejto spoločnosti presunuté z inej spoločnosti. Pokiaľ došlo k outsourcingu vedecko-výskumných aktivít, toto je umožnené len vo vzťahu k nezávislým spoločnostiam, v opačnom prípade v pomere outsoursovaných aktivít spriazneným osobám bude k časť príjmu pomerne uplatnený štandardný daňový režim – teda bez zvýhodnenia.

#### Časová osa – zmeny v režimoch Patentových Boxov



### 4 Riziká pre Slovensko

Slovensko investuje významné finančné prostriedky do bezplatného školstva, čím vytvára základňu vedomostnej spoločnosti, prípadne tiež investuje prostriedky formou vedecko-výskumných grantov a od 1. 1. 2015 tiež umožňuje uplatnenie daňového stimulu – tzv. Superodpočtu,

podobne ako iné krajiny a poskytuje teda daňové zvýhodnenie pre aktivity, ktoré môžu viesť k vývoju nehmotných aktív.

K následnému komerčnému využitiu nehmotných aktív ale už nemusí dochádzať na Slovensku a tieto aktíva teda môžu byť presunuté do zahraničia, a to viacerými možnými

<sup>8</sup> Závěry a odporúčania OECD v rámci Akčného bodu 5 – schválené 5. 10. 2015.

<sup>9</sup> Rozhodnutie Rady EU (ECOFIN) z 9. 12. 2014.

formami (vklad do kapitálu zahraničnej spoločnosti, predaj nehmotného aktíva, prípadne aj vývoj na zákazku), pričom k zdaneniu ziskov generovaných z komerčného využitia už bude dochádzať v inej krajine – s najväčšou pravdepodobnosťou práve v krajine, ktorá umožňuje špeciálny režim typu Patentový alebo Inovačný Box.

Tento fenomén je ešte viac amplifikovaný nemožnosťou krajín uplatniť obranné opatrenia typu zrážkovej dane na platby, ktoré následne plynú do takéhoto špeciálneho daňového režimu v rámci EU. Takéto opatrenie je znemožnené, a to legislatívnym opatrením EU – Smernicou o spoločnom zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov. Táto smernica odstraňuje možnosť krajín uplatňovať zrážkovú daň na platby vo forme úrokov a licenčných poplatkov iným prepojeným spoločnostiam v rámci skupiny podnikov.<sup>10</sup> Je to paradoxné opatrenie, lebo práve na platby, ktoré sú z pohľadu agresívneho daňového plánovania ľahko manipulovateľné sa uplatní oslobodenie od zrážkovej dane, pričom na platby medzi nezávislými spoločnosťami je naďalej možné aplikovať zrážkovú daň.

Slovensko v dôsledku existencie týchto špeciálnych režimov a ich aktívneho využívania nadnárodnými spoločnosťami takto stráca príležitosť „pozberať úrodu“ svojich investícií do vedy a výskumu a v dôsledku kompromisného riešenia vo forme modifikovanému nexusu tiež už čelí riziku odlivu mozgov.

Tento modifikovaný nexus prináša so sebou riziká pre Slovensko, lebo pokiaľ doteraz dochádzalo potencionálne „len“ k presunu nehmotných aktív zo Slovenska do zahraničia a teda k strate základu dane a príjmov do štátneho rozpočtu, v budúcnosti môže už dochádzať aj k presunu podnikateľských a najmä vedecko-výskumných aktivít do jurisdikcií, ktoré umožnia výhodné daňové režimy, ale budú vyžadovať tiež prítomnosť vedeckých a výskumných kapacít – bude teda dochádzať k odlivu mozgov.

Podniky a podnikatelia, ktorý sú aktívny vo vývoji a výskume rozhodne dajú preferenciu lokalizovať nehmotné aktíva pre účel ich komerčného využitia do krajín, kde zisk z nich generovaný bude podliehať len symbolickej alebo veľmi nízkej efektívnej sadzbe dane.

Od roku 2016 už ale nebudú môcť len jednoducho presunúť tieto aktíva, prípadne ich vytvoriť na zákazku v dcérskej spoločnosti na Slovensku, ale k ich vytvoreniu bude musieť dôjsť v príslušnej krajine a to bude mať za následok postupné presuny vývojových aktivít aj s tvorivým potenciálom – teda k presunom ľudí.

## 5 Záver

Výzvou daňovej politiky pre SR bude jednak vysporiadanie sa s otázkou, či a ako ďalej zdokonaľiť daňové stimuly pre vedu a výskum na vstupoch a tiež otázka, či v rámci konkurencie schopnosti Slovenska by malo dôjsť aj k zavedeniu daňových stimulov pre výstupy vedecko-výskumných aktivít.

Je možné zvážiť kombináciu pozitívnych opatrení, a to práve zavedenie opatrení obdobných špeciálneho daňového režimu typu patentového boxu, ale tiež aktívnejšie uplatňovanie negatívnych opatrení, a to cielených opatrení zameraných na zabránenie erózie základu dane. Týmto opatrením môže byť napríklad zavedenie obmedzenia uplatnenia daňových nákladov vo forme platieb licenčných poplatkov do jurisdikcií, kde dochádza k nízkemu efektívnemu zdaneniu týchto príjmov. Príkladom takéhoto opatrenia je obdobne pravidlo v Rakúsku. Ďalej tiež môže dochádzať k aktívnej kontrole týchto transakcií, ktoré vedú k presunu nehmotných aktív a tiež presunu vedecko-výskumného potenciálu z pohľadu transferového oceňovania, kde predmetom skúmania bude uplatnenie princípu nezávislého vzťahu a teda, či presun nehmotných aktív bol vhodne a riadne kompenzovaný.

Ďalšou výzvou pre SR bude v rámci predsedníctva SR v Rade EU v roku 2016 zaistenie toho, aby došlo k jednotnému a konzistentnému uplatňovaniu princípov Modifikovaného nexusu a teda, či bude nutné pre dosiahnutie tohoto cieľa aj legislatívne opatrenie vo forme – Hard Law – teda EU Smernice, ktorá by mala za cieľ jednotné uplatňovanie princípov, na ktorých OECD a EU dosiahli zhodu. Nejednotné uplatňovanie týchto princípov môže mať za následok ďalšiu škodlivú daňovú súťaž.

V súčasnej dobe tiež prebieha legislatívna práca v Rade EU pod taktovkou predsedníctva Luxemburska na zmenách v Smernici o jednotnom zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov. Cieľom týchto zmien je zamedziť zneužívaniu tejto smernice s ohľadom na platby úrokov a licenčných poplatkov, ktoré sú platené spoločnostiam v EÚ, ktoré ale podliehajú veľmi nízkemu efektívnemu zdaneniu. Je málo pravdepodobné, že by Luxemburské predsedníctvo alebo prípadne Holandské predsedníctvo usilovne snažilo o to, aby krajiny EÚ mali opäť možnosť uplatniť zrážkovú daň na platby vo forme úrokov a licenčných poplatkov, ktoré sú hradené medzi závislými osobami a často krát plynú práve do krajín so špeciálnymi daňovými režimami. Preto môže byť tiež výzvou pre Slovensko ako krajinu, ktorá bude predsedáť Rade EÚ či bude schopné dosiahnuť politický konsenzus v tejto oblasti.

<sup>10</sup> Uplatní sa podmienka 25% účasti v kapitále alebo právach na hlasovanie.

# Mezinárodní spolupráce v oblasti daní se zaměřením na daně přímé a výměnu informací<sup>1</sup>

**JUDr. Martina Matejová, Ph.D.**  
zástupce ředitele odboru Strategie daňové politiky, spolupráce a správy, MF ČR

Výše daňových úniků již dlouhou dobu znepokojuje státy celého světa. Nejprve se jednalo především o státy s vysokou mírou zdanění, po rozvinutí finanční krize v kombinaci s prohlubující se krizí dluhovou se však rychle množství zemí, které jsou zainteresovány na zvýšení rozpočtových příjmů, značně rozšířilo. Na poli přímého zdanění se velký zájem věnuje daňové mezeře způsobené odlivem kapitálu do „daňových rájů“ či „nettransparentních jurisdikcí“. Široká politická podpora opatřením, která by problém mohla řešit, je dnes realitou. Jedním z těchto opatření je zvýšení transparentnosti a výměna informací mezi daňovými správami jednotlivých zemí. To by mělo přispět ke správnému určení daňového rezidentství a zjištění daňových povinností.

Silný tlak v této oblasti vyvíjí především v posledních letech skupina největších ekonomik světa představovaná ministry financí a guvernéry centrálních bank G20. Pod její taktovkou či s její podporou jsme svědky projektů OECD, Evropské unie i dalších mezinárodních platforem. Jednotlivé státy pak s různou mírou aktivity na tyto projekty reagují, v některých případech jsou samy hybatelem na poli spolupráce daňových správ. Za takovou roli však vždy stojí jejich ekonomická síla.

Následná realizace opatření v rámci těchto projektů daňovými správami je dalším aspektem uvedených snah a nelze odhlédnout od jejích limitů. V neposlední řadě je vhodné zmínit, že konkrétní efekt a dopad doporučených či přijatých opatření se nemusí vždy setkat s deklarovaným cílem. Přesto rozhodný krok vpřed uvedeným snahám ve smyslu efektivnějších a robustnějších daňových správ nelze upřít.



**Mezinárodní daňová spolupráce** představuje významný aspekt nejen v samotném boji s daňovými úniky, nebo při obnově daňové morálky, ale v širším měřítku také při snaze o globální hospodářskou spolupráci. Daňová spolupráce vyvíjí různé formy, prohlubuje se a je třeba nezapomínat, že staví na rozmachu technologického vývoje. Její funkce lze spatřovat nejen v dodatečném doměření daní plynoucích do rozpočtů podle možná spravedlivějšího rozdělení, ale především v preventivní roli, která působí na změnu uvažování daňových poplatníků. Znalost o možnostech daňové správy zjistit informace, které by v minulosti byly zcela nedosažitelné, je třeba kombinovat s novou nezbytností, totiž přístupem daňové správy k daňovým poplatníkům jako ke klientům. To je opakem tendencí silněji kriminalizovat nežádoucí chování v daňové oblasti.

Než se budu zabývat jednotlivými rovinami spolupráce, dovoluji si pár poznámek k historickým souvislostem. V průběhu 20. století lze sledovat postupné uvolňování pravidel pro přeshraniční toky kapitálu související mj. s rostoucím propojováním celosvětové ekonomiky. Státy, které tyto toky do jisté míry kontrolovaly, postupně přestávaly mít přehled o tom, kam plynou zisky generované na jejich vlastním území. Tento vývoj vyvrcholil několika finančními krizemi, poslední v roce 2008. Po ní se nastartoval proces, v rámci něhož jsme dnes svědky snah o získání alespoň určité představy o objemech přeshraničních toků kapitálu, a to prostřednictvím, mezi jiným, také prolomení bankovního tajemství. Ve hře jsou protichůdné síly, konkrétně např. princip volného pohybu kapitálu, sluzeb, svobody vnitřního trhu Evropské unie, ochrana osobních dat a jejich přenosů, ochrana vlastnictví apod. Na

<sup>1</sup> Tento článek vyjadřuje názory autorky nikoliv instituce, ve které autorka působí.

druhé straně stojí veřejný zájem na naplnění státních kas, efektivnější daňová správa se zapojením prvků spolupráce, snahy o spravedlivější zdanění či rozdělení koláče daňového inkasa.

Cílem mezinárodní spolupráce v daňové oblasti bylo dlouhou dobu nastavení takových systémů, aby se především zamezilo dvojímu zdanění. Podtextem byla atraktivita systému co největšího pokrytí smlouvami o zamezení dvojímu zdanění pro získání zahraničních investic. Vznikala tak rozsáhlá síť dvoustranných smluv. Následně však postupně sílil další účel těchto smluv, totiž zamezování daňovým únikům. Druhý cíl je v poslední době deklarován také jako zamezení dvojímu nezdanění. S fenoménem nezdanění lze bojovat i srážkovou daní, u systému srážkové daně byla však vždy zachována možnost zůstat v anonymitě, pokud se daňový subjekt rozhodne nenárokovat nižší sazbu srážkové daně. Za anonymitu si tak mohl každý dle své volby zaplatit. Se vzrůstajícím problémem daňových úniků se takové řešení jeví jako nedostatečné. Hledají se proto další nástroje, aby daňové správy mohly odhalit nezdaněné příjmy, které podle jejich právních rádu zdanění podléhají.

K naplnění cílů daňové spolupráce dnes lze volit různé strategie. Jednou z nich je větší transparentnost, potažmo znalost skutečného příjemce získaných prostředků, další např. omezování agresivního daňového plánování (daňové optimalizace), nebo hledání způsobů jak zajistit, aby nedocházelo ke dvojímu nezdanění, např. explicitním zakotvením protizneužívacího ustanovení.

Na mezinárodní spolupráci v oblasti daní lze nahlížet z hlediska i) politického, ii) právního, iii) praktického provádění a následného využití v domácím daňovém procesu. K tomu všemu slouží technické zázemí, výkonnost a přístup daňové správy, která je nezbytným předpokladem úspěšnosti projektů v této oblasti. Všechny tyto aspekty vytváří spolu jeden celek.

Z forem mezinárodní spolupráce je pak akcentována výměna informací mezi daňovými správami, jejíž automatická varianta, tzn. výměna informací na pravidelné bázi bez nutnosti podávat předem žádost vztahující se ke konkrétnímu případu, zažívá přímo závratnou expanzi. To zakládá pochopitelně i velké nároky na efektivní a dobrou daňovou správu (vč. nejmodernějšího IT vybavení schopného absorbovat, rozřizovat a analyzovat získaná data) tak, aby s využitím získaných informací za účelem zvýšení příjmů veřejných rozpočtů nebylo víc práce než užítku.

## I Politická rovina

Bez podpory silných hráčů jsou veškeré snahy na poli mezinárodní spolupráce zbytečné. Přijímání opatření, která

by vedla k větší kontrole finančních toků, bývají vždy spojována s negativním efektem na zahraniční investice. Netransparentní jurisdikce nastavovaly své právní řády právě tak, aby díky nim zahraniční investice vábily. Ty pak stály v centru vzrůstu jejich ekonomiky. Jejich vehementní bojkot opatřením ke zvýšení transparentnosti byl proto pochopitelný. Dnes již jsou za takový postoj oficiálně kárány. Pokud nesplňují standard pro výměnu informací formulovaný OECD, jsou vystaveny kritice nejednoho mezinárodního fóra. Je na místě dodat, že některé větší ekonomiky, které měly jistou vazbu na tyto netransparentní jurisdikce, je dlouhou dobu za jejich opatření nejen neztracovaly, ale evidentně jim takový stav vyhovoval (např. Velká Británie nebo Nizozemí).

Jednání skupiny G20 v posledních dvou letech (např. summit v roce 2014 v australském Brisbane, setkání ministrů financí a guvernérů centrálních bank letos v Petrohradu, nebo v Limě, která vyústí v listopadový summit v Turecku) významně posilují důraz na otázky boje s daňovými úniky, s odléváním prostředků do daňových rájů nebo snahy o dosažení spravedlivějšího daňového systému. To je příležitost, kterou by bylo škoda propásnout a nestát se součástí přerodu v přístupu, kterým tato oblast prochází.

**Globální fórum pro transparentnost a výměnu informací** je platformou vytvořenou v roce 2009, která významnou měrou přispívá k zefektivnění mezinárodní spolupráce v oblasti daní. Nejdůležitějším výsledkem činnosti tohoto fóra je vysoký tlak na netransparentní jurisdikce změnit svoji strategii a stát se kooperujícím partnerem v globální ekonomice. To je dosahováno tím, že na Globálním fóru participují nejen členové OECD, pod jehož záštitou fórum vzniklo, ale také právě jurisdikce, které byly donedávna považovány za daňové ráje<sup>2</sup>. Samy státy se účastní vzájemného hodnocení, tzv. peer review procesu, z něhož vznikají zprávy s doporučeními jednotlivým jurisdikcím ve smyslu vyhovění standardu mezinárodní spolupráce v oblasti daní. Po druhé fázi hodnocení, tzn. po prověření legislativního rámce jednotlivé jurisdikce v první fázi a po porovnání s praktickým uplatňováním v rámci fáze druhé, je vydáván celkový rating jurisdikce. Škála je stanovena od jedničky jako nejlepší známky po čtyřku jako známku nejhorší. Tu např. obdrželo Lucembursko nebo Kypr. Po takto špatném výsledku musí hodnocená země prokázat snahu o nápravu a prochází na svoji vlastní žádost doplňkovou fází hodnocení, kde má možnost dosáhnout přijatými opatřeními zlepšení.

Česká republika prošla již dvěma koly hodnocení s celkovou známkou 2. Hodnocení jí kazila především v referenční době ještě existující možnost vydávání akcií na doručitele, do budoucna bude sledován především nový institut českého občanského práva – svěřenské fondy.

<sup>2</sup> Daňový ráj může být nahlížen také jako stát zajatý finančními zájmy odjinud (viz SHAXSON, Nicholas. *Treasure Islands – Tax Havens and the Men who Stole the World*. Vintage 2012, s. 175).

Celý proces má jeden významný nedostatek, totiž že daňové ráje sice nedávno uzavřely řadu smluv, kterými se přihlásily ke standardu OECD pro transparentnost a výměnu informací, v praxi však ještě příliš informací nevyměnily, resp. jejich skutečný zájem na plnění těchto závazků neměly čas nebo chuť prokázat. V takových případech je hodnocení značně zkreslené. Celkově je však výsledek tlaku na posun v přístupu k férovější daňové soutěži mj. díky působení Fóra zřejmý.

## II Právní rovina

Mezinárodní spolupráce má rozmanité právní základy. Roztříštěnost níže uvedených souvisejících právních nástrojů rozhodně nepřispívá k jejich úspěšnosti a využitelnosti. V dnešní době vznikají navíc nové formáty závazků, u nichž není na první pohled zřejmé, zda se jedná o závazky v mezinárodněprávní rovině, či pouze o technickou administrativní rovinu. To způsobuje nemalé problémy při implementaci takových nástrojů.

### A Evropská úprava

Konkrétní úprava evropského práva má několik hmatatelných nedostatků. Asi nejvýznamnější je ten, že rozděluje právní nástroje pro spolupráci do několika samostatných předpisů. Jedna směrnice<sup>3</sup> upravuje obecně mezinárodní spolupráci v podstatě především v oblasti přímých daní. Druhá směrnice<sup>4</sup> upravuje oblast pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. V oblasti nepřímých daní je harmonizace pokročilejší a je upravena nařízením, tedy přímo aplikovatelnými právními akty. Právní řády by na ně měly reagovat adaptací, např. v oblasti kompetencí, anebo pokud je třeba přijmout opatření či upravit zákonné či podzákonné normy pro to, aby jejich ustanovení mohla fungovat. Jsou jimi nařízení pro oblast daně z přidané hodnoty<sup>5</sup>, pro spotřební daně<sup>6</sup>, nebo pro oblast sociálního a zdravotního pojištění<sup>7</sup>. Také skutečnost, že pro různé daně je spolupráce upravena rozdílnými formami právních aktů, je určitou komplikací. Transpozice směrnic, které se v určitých aspektech překrývají, probíhá v jednotlivých státech s odlišnými nuancemi, na rozdíl od nařízení, kde členské státy ohledně provádění spolupráce či pomoci volnost nemají. Nutno poznamenat, že především v oblasti daně z přidané hodnoty je samotná výměna informací mezi členskými státy Evropské unie oproti oblasti daní přímých velmi pokročilá. Funguje také forma přímé spolupráce na bázi bilaterálních ujednání. Velkou výzvou do

budoucná je nejen vzájemná inspirace těchto prozatím do značné míry oddělených sfér, ale jejich plno-platné propojení alespoň v rovině shromažďování dat.

Vraťme se ale do oblasti daní přímých, kde je vhodné zmínit postupující spolupráci přímou, tzn. spolupráci samotných daňových úřadů bez ingerence ústředních orgánů, která je často velmi efektivní. Funguje na základě ujednání, která se uzavírají mezi finančními úřady spolupracujícími v příhraničních oblastech.

### B Mezinárodní smlouvy

Dalším významným právním základem jsou mezinárodní smlouvy, a to jak mnohostranné, tak bilaterální. Bilaterálních daňových smluv jsou dnes již tisíce, jen Česká republika jich má přes 80. Vícestranná je zatím jedna, pro oblast spolupráce o to však významnější. Další by mohla spatřit světlo světa, pokud by se podařilo najít shodu na mnohostranném instrumentu, kterým by se v některých aspektech změnila dosavadní bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Myšlenka OECD v rámci projektu BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – vychází z toho, že řešení změny přístupem k vícestrannému dokumentu by bylo mnohem efektivnější, než znovu projednávat množství existujících smluv bilaterálně.

Jako nejefektivnější nástroj se v poslední době jeví **mnohostranná Úmluva o správní pomoci v daňových záležitostech** vytvořená již v roce 1988 OECD, v roce 2010 došlo k její významnější úpravě Protokolem (dále jen „Úmluva“). Nabývá na významu především tím, že její smluvní stranou je mnoho států a jejich řada se s nebyvalou rychlostí dále rozšiřuje (aktuálně je platná ve znění Protokolu pro 72 jurisdikcí). Již původní text Úmluvy integroval nejdůležitější formy mezinárodní spolupráce, a to jak v oblasti přímých tak nepřímých daní, nadto umožňuje spolupráci také v oblasti sociálního a zdravotního pojištění. Jediné, co vylučuje a ponechává na samostatné úpravě, je oblast cel. V tomto integrujícím aspektu je Úmluva jedinečná a svojí mnohostrannou povahou také v oblasti spolupráce nejefektivnější.

Mezi dnes nejužívanější **formy spolupráce** v daňové oblasti patří i) výměna informací, ii) přítomnost při úkonech zahraničního správce daně, iii) simultánní kontroly, iv) společné audity, v) doručování písemností do zahraničí s účinky vnitrostátního doručení daňových písemností

<sup>3</sup> Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. 12. 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.

<sup>4</sup> Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. 3. 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

<sup>5</sup> Nařízení Rady 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

<sup>6</sup> Nařízení Rady 389/2012, ze dne 2. 5. 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

<sup>7</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění Nařízení Evropského parlamentu a Rady 465/2012 ze dne 22. 5. 2012.

a vi) pomoc při vymáhání finančních pohledávek souvisejících s daňovými povinnostmi. Úmluva obsahuje všechny formy spolupráce kromě výslovné zmínky o společných auditech a i ty jsou v podstatě možné na právním základě kombinace simultánních kontrol a přítomnosti při úkonech zahraničního správce daně.

Česká republika se stala smluvní stranou Úmluvy ve znění Protokolu svým podpisem v Kapském městě na podzim roku 2012 s platností pro Českou republiku od února 2014. Použitelná je pak pro zdaňovací období počínající lednem 2015.

**Bilaterálních smluv** je vícero druhů:

- i) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění,
- ii) dohody o výměně informací v daňových záležitostech,
- iii) dohody uzavírané po vzoru tzv. savings direktivy Evropskou unií,
- iv) tzv. rubik dohody a
- v) dohody uzavírané za účelem automatické výměny informací získaných od finančních institucí.

To, že smluv či dohod je vícero druhů, vzniklo rozdílným prvotním účelem dohod, ale také tím, že ne s každým státem měly vyspělejší ekonomiky stejné záměry v oblasti mezinárodní či hospodářské.

Ad i) **Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění** vznikly jako reakce na nežádoucí efekt dvojího zdanění. Postupně se přidává další smysl, který má modelová smlouva mít: prevence vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zamezení diskriminace. Cílem tohoto článku není pouštět se do historie, účelu či obsahu smluv o zamezení dvojímu zdanění. Soustředíme se proto pouze na jeden článek těchto smluv, a to čl. 26 modelové smlouvy OECD, na jehož základě probíhá mezinárodní spolupráce. Samotný článek, ale také komentáře k němu, prošly určitým vývojem, významnou změnu komentáře lze zaznamenat v roce 2005, další pak v létě 2012, kdy byly umožněny i tzv. hromadné žádosti o informace. Nadále nejsou ale povoleny tzv. fishing expeditions, neboli náhodné lovení informací bez zřejmého podezření na daňový únik. V hromadné žádosti nemusí být identifikováni konkrétní daňoví poplatníci, ale musí být podrobně popsán způsob jednání, které tito poplatníci použili. Okolnosti v žádosti o informace musí obsahovat dostatek prvků, které dovolu- jí předpokládat spáchání daňového trestného činu, či neplnění daňové povinnosti. Podezření na takové jednání musí být důvodné.

Je nezbytné zmínit skutečnost, že komentář, který se poměrně často mění, nemá právní sílu. Je vyvíjen Výborem pro fiskální záležitosti OECD, kde jsou zastoupeni představitelé exekutivní moci. Smlouvy samotné jsou pramenem práva, který schvaluje moc zákonodárná. Pro interpretaci smluv, ke které je vždy oprávněn jen soud, je proto v první

řadě třeba vycházet z komentáře platného v době uzavírání smlouvy. Nicméně k vývoji v komentářích může být přihlédnuto jako k jedné z okolností zvažovaných v případě přijímání konkrétního soudního rozhodnutí.

Ad ii) Další jsou **dohody o výměně informací v daňových záležitostech, tzv. TIEA – Tax Information Exchange Agreement**. OECD vytvořilo model nového druhu dohod, a to dohodu o výměně informací v daňových věcech. Dohoda je ukázkou samostatné dohody, jejímž cílem je právě mezinárodní spolupráce v oblasti daní; formou spolupráce není pouze výměna informací (původně pouze na žádost, nyní již také automatická nebo spontánní), ale např. také možnost přítomnosti cizího správce při daňovém řízení.

V souvislosti se stupňujícím se tlakem OECD se spustila doslova lavina sjednávání těchto dohod. Důvodem bylo vytvoření tzv. černé listiny jurisdikcí, které byly označeny OECD za nespolupracující. K tomu, aby byly z této listiny vymazány, se požadovalo uzavření alespoň 12 dohod o výměně informací. Další fází by však mělo být objektivní vyhodnocení skutečného naplňování závazků, k nimž se jurisdikce zavázaly. Tímto úkolem se zabývá výše zmiňované Globální fórum.

Po nějaké době, kdy některé jurisdikce dosáhly sjednání minimálního počtu dohod, přestaly mít o dokončení jednání o dohodách zájem. To se stalo i v některých případech s Českou republikou. Ta má k dnešnímu dni sjednáno čtrnáct konečných textů, devět z nich je již platných a vyhlášených ve Sbírce mezinárodních smluv (viz webové stránky Ministerstva financí). Dnes je zajímavé dokončit nebo zahájit jednání pouze se státy, které se v mezidobí nestaly smluvní stranou Úmluvy.

Fungování mezinárodních systémů závisí často na schopnosti kriticky hodnotit jejich efektivitu. Právě v případě TIEAs jsme byli často svědky sjednávání smluv pouze za účelem politického uznání, zatímco skutečný cíl plnit z nich závazky byl velmi slabý, pokud by měl jít proti vnitrostátním zájmům. Uvedení a zejména pak využití spolupráce v praxi tak souvisí s tím, co je označováno za Achillovu patu globálního řízení<sup>8</sup>.

Ad iii) Evropská unie uzavřela za členské státy dohody s některými jurisdikcemi, které mají kopírovat systém zavedený směrnicí o zdanění příjmů z úspor. Momentálně projednává změnu těchto dohod tak, aby korespondovaly s novým systémem oznamování podle globálního standardu, o němž bude pojednáno níže. Jedná se o dohody se Švýcarskem, Monackým knížectvím, Lichtenštejnskem, Andorrským knížectvím a San Marinem. Dohody mají být novelizovány do konce letošního roku. Také jejich povaha je zajímavým prolnutím mezinárodního a evropského

<sup>8</sup> ECCLESTON, Richard. *The Dynamics of Global Economic Governance: The Financial Crisis, The OECD and the Politics of International Tax Cooperation*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, s. 41.

práva. Jejich sjednáním tu máme další právní nástroj, který bude mít přednost před vnitrostátními předpisy. Naštěstí by měly dohody kopírovat globální standard podle Úmluvy, resp. evropskou směrnici o správní spolupráci, někde je pouze ponechána rozdílná míra volnosti finančním institucím, jaké postupy náležité péče použijí.

Ad iv) Rubik dohody jsou dohody, které měly nahradit mechanismus povinné automatické výměny informací. Začalo je sjednávat v roce 2011 a 2012 Švýcarsko nejprve s Velkou Británií, následně s Německem a Rakouskem. Tyto dohody měly být kompromisem, kdy by bylo stále možno zachovat anonymitu ve vztahu k některým daňovým poplatníkům. Významným prvkem těchto dohod byl určitý typ daňové amnestie, i když to tvůrci dohod popírali pod záminkou, že jde pouze o regularizaci minulosti, resp. dodanění nezdaněného majetku. Zásadním obratem v jejich rozšíření bylo rozhodnutí německého parlamentu o tom, že tuto dohodu nebude ratifikovat. Hlavním důvodem bylo, že se jednalo o pro poplatníka příliš vstřícnou formu prominutí dřívějších daňových úniků. Rozvoj tohoto typu dohod se tak v podstatě zastavil.

Ad v) Nově vznikají dohody o automatické výměně informací poskytovaných finančními institucemi, kterých ale nebude mnoho, protože většina států přistoupila na řešení prostřednictvím mnohostranné Úmluvy. Jeden model, resp. dva jsou v této skupině stěžejní, a to modelová dohoda se Spojenými státy americkými, tzv. **modelová dohoda FATCA**.

Automatická výměna informací o finančních účtech je v popředí zájmu od roku 2011. Vše ale začalo kolem roku 2000, kdy Spojené státy americké zavedly systém kvalifikovaných zprostředkovatelů, tzv. QI (qualified intermediaries). Uzavíraly smlouvy s aktéry finančního trhu, kteří pro ně měli sbírat informace a někteří také odvádět částky odpovídající americké srážkové dani. K tomuto účelu byly mezi americkou daňovou správou a kvalifikovaným zprostředkovatelem, tedy těmi, koho americká daňová správa považuje za důvěryhodného, uzavírány soukromoprávní smlouvy působící napříč územími různých států. Tento systém narážel na to, že na rozdíl od Spojených států amerických, kde je vedle daňové rezidentury rozhodné pro podléhání daňové povinnosti také občanství, jsou ostatní daňové systémy založeny pouze na daňové rezidentuře. Americká daňová správa tak požaduje po všech svých občanech, právnických osobách a dalších entitách, které podléhají americkému právu, aby platily daně podle amerického daňového zákoníku, nebo aby vyplňovaly formuláře dokládající, že dani taková osoba či entita nepodléhá.

Reakcí Evropy na nástroj americké daňové správy byla evropská směrnice o zdaňování příjmů z úspor<sup>9</sup>, tzv. savings directive. Ta zavedla první systém povinné

automatické výměny informací, kde však některé evropské státy měly privilegium odlišného režimu. Byly jimi nejprve Belgie, Rakousko a Lucembursko; Belgie se jako první tohoto privilegia zřekla. Směrnice zavedla povinnost platebních zprostředkovatelů (právnických osob) podávat každoročně tuzemské daňové správě hlášení obsahující informace o příjmech fyzických osob z úrokových příjmů. Tyto informace byly a stále ještě jsou následně vyměňovány mezi daňovými správami. V odlišných režimech, pokud nebyla poskytnuta informace o jednotlivých příjemcích úrokových příjmů, bylo možno zvolit si srážení daně, z níž 75 % bylo poskytnuto státu daňové rezidence subjektů, které zůstaly v anonymitě. V praxi se naplnění povinnosti automatické výměny informací nesetkalo vždy s požadovanou kvalitou poskytovaných informací, systém postrádal sankční systém a povinnosti nebyly příliš striktně vymáhány. Postupem doby se navíc vyvinuly finanční nástroje, kterými bylo možno vyhnout se povinnosti vystoupit z anonymity, a bylo proto nutno hledat nové nástroje jak takové příjmy podchytit. Novela směrnice, která měla k těmto cílům sloužit, však nakonec nezačne být uplatňována a bude nahrazena novým systémem výměny informací podle globálního standardu (viz dále).

Po finanční krizi při hledání nových způsobů jak získat více daňových příjmů do veřejných rozpočtů byly opět v čele Spojené státy americké, které přijaly v roce 2010 v rámci zákona „Hiring Incentives to Restore Employment Act“ – tedy zákona, který měl podporovat vytváření nových pracovních míst, i nový zákon „FATCA“ – Foreign Account Tax Compliance Act – zákon o souladu zahraničních účtů s daňovými předpisy. Tento zákon přinesl novou metodu jak získat informace o amerických daňových subjektech, ať již mají v USA daňovou povinnost, nebo mají mít u americké daňové správy vyplněný formulář, který by dokládal jejich nulovou daňovou povinnost. Spojené státy americké bez skrupulí přijaly zákon s exterritoriálním účinkem vůči finančním institucím v širokém slova smyslu působícím po celém světě kromě USA (tzv. zahraniční finanční instituce). Zahraniční finanční instituce měly být napřímo povinovány poskytnout informace americké daňové správě o všech amerických daňových rezidentech, a to jak fyzických tak právnických osobách. Takovému široce exterritoriálnímu účinku se pochopitelně větší státy snažily bránit. Začalo se proto vyjednávat o způsobu, jak americký zákon začlenit do jejich právních řádů. Nakonec se došlo k řešení prostřednictvím uzavření mezinárodních dohod, kterými by státy uznaly legitimní cíl amerického zákona FATCA. Tím byl alespoň navenek deklarovaný účel: boj s daňovými úniky. Státy uzavírající dohody podle vytvořených modelů tak přistoupily na povinnost ukládanou jejich subjektům s tím, že převzaly na svoji daňovou správu povinnost zprostředkování tohoto oznamování americké daňové správě.

<sup>9</sup> Směrnice 2003/48/ES ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru, ve znění směrnice 2014/48/EU.

Po právní stránce to bylo velmi nestandardní řešení, které přineslo mnoho otázek i pochybností. Ty byly postupně rozptýlovány a dalo se do pohybu mohutné sjednávání bilaterálních smluv mezi Spojenými státy americkými a těmi jurisdikcemi, které se hodlaly stát pro USA tzv. spolupracujícími. Pět velkých evropských států vytvořilo spolu se Spojenými státy americkými modelovou smlouvu FATCA, která měla být ze strany USA pouze prováděcí vládní dohodou k dosavadním smlouvám o zamezení dvojímu zdanění, příp. k jiným existujícím daňovým smlouvám. Ze strany ostatních států pak tato bilaterální smlouva FATCA měla být většinou mezinárodní smlouvou vyžadující následnou ratifikaci. Taková asymetrie je v mezinárodním právu možná a vzniká z rozdílných koncepcí mezinárodních závazků pro jednotlivé smluvní strany. Pokud je taková asymetrie oběma stranám předem známá, neměla by být na překážku ústavnosti takové smlouvy. V České republice prošla tato otázka rozsáhlými konzultacemi s Ministerstvem zahraničních věcí. Je spíše politováníhodné, že následně po uzavření velkého počtu bilaterálních smluv FATCA se objevují hlasy zpochybňující ústavnost těchto dohod.

Modely smlouvy FATCA byly vytvořeny dva. První model stanovil systém výměny informací mezi finančními institucemi a jejich vlastní daňovou správou, která informace dále předá americké daňové správě. Oplátkou za tato data poskytne i americká daňová správa informace druhé smluvní straně, ne však zcela totožné. Konkrétně americká daňová správa není zatím připravena poskytnout data o depozitivních účtech právnických osob či jiných entit, které jsou rezidenty smluvních států, poskytne však data o jejich fyzických osobách-majitelích depozitivních účtů od mnohem nižšího limitu (roční úrok nad 10 USD), než od jakého požaduje informace sama (zůstatek nebo hodnota účtu nad 50 000 USD). Detailní rozbor rozdílů v toku dat a tedy v nedotažené reciprocitě dohod FATCA by vydal na delší rozbor. Rezistence z americké strany byla odůvodňována především nemožností dosáhnout souhlasu Kongresu s takovými změnami. Převážil tedy zájem na celkovém účelu dohody, totiž vytvořit globální tlak na vytvoření jednotného systému automatické výměny informací, kterou má být dosaženo významnějšího pokroku v boji s daňovými úniky. Při sjednávání dohody s Českou republikou se Ministerstvo financí pokusilo navrhnout celou řadu úprav modelové smlouvy. Pod tlakem ekonomicky silnějších států však nebylo možno dosáhnout podstatnějších změn v textu kromě sjednání doprovodného prohlášení k dohodě. Ani tam se však nepodařilo sjednat vše požadované. I přesto lze shrnout, že nebyl pouze slepě přijat text připravený jinými státy, ale proběhlo regulérní vyjednávání.

S dalšími státy pak byl vytvořen ještě druhý model dohody FATCA, který nezapojuje finanční správy smluvních států do procesu výměny informací takovou měrou jako model první. Tento model zvolilo např. Švýcarsko, Japonsko,

z evropských států např. Rakousko. Tato varianta se však vzhledem k následnému přijetí evropské směrnice nakonec ukázala alespoň pro členské státy EU jako méně vhodná.

Na dohody FATCA zareagovalo nejprve OECD vytvořením globálního standardu výměny informací – Common Reporting Standard neboli „CRS“. Jedná se o nový druh automatické výměny informací získaných od finančních institucí. Protože obecně je automatická výměna informací předvídána již výše zmiňovanou mnohostrannou Úmluvou, OECD zvolilo pro co nejrychlejší implementaci této konkrétní spolupráce právě tento právní základ. Kdo je smluvní stranou Úmluvy, může přistoupit k tzv. mnohostranné dohodě příslušných orgánů, která zakotvuje výměnu informací podle globálního standardu.

Opět se jedná o řešení vybočující ze zaužívané praxe mezinárodního práva, kdy se přijímají závazky obsahující prvky mezinárodní smlouvy ne formou Protokolu k Úmluvě, který by byl v tomto případě jediným právně čistým řešením, ale závazek se tváří jako technická prováděcí dohoda k již existujícímu mezinárodněprávnímu závazku. Provádění této nové automatické výměny informací bude pak umožněno na základě vnitrostátního práva, které závazek z dohody příslušných orgánů uvede v život. Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů podepsalo v říjnu 2014 v Berlíně 51 jurisdikcí, včetně České republiky. Všechny související aktivity prosazovalo totiž OECD pod hlavičkou boje s daňovými úniky, který deklarovala také Česká republika jako jeden ze svých prioritních úkolů v oblasti fiskální politiky.

Evropská unie v odpověď na tuto aktivitu OECD poněkud překotně přijala novelu směrnice o správní spolupráci při správě daní (č. 2011/16/EU). Její transpozici mají členské státy EU provést do konce tohoto roku, první výměna informací za rok 2016 proběhne pak v roce 2017 (kromě Rakouska, to má roční odklad). Jak již bylo poukázáno výše, forma směrnice také v tomto případě byla při přípravě transpozice do českého právního řádu do značné míry komplikujícím faktorem.

## C Česká právní úprava

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., je základním právním předpisem upravujícím mezinárodní spolupráci. Měl by být svorníkem pro rozdílné právní základy v této oblasti. Mezinárodní smlouva má však v souladu s ústavními principy před tímto zákonem pochopitelně přednost. Uvedený zákon prochází vzhledem k bouřlivému vývoji na poli automatické výměny informací v současné době novelizací a očekávají jsou v souvislosti s projektem BEPS – Base Erosion and Profit Shifting další hned v následujícím roce a pravděpodobně i v roce dalším.

### III Rovina praktická

Vedle technických otázek, které jsou často do určité míry limitujícím faktorem efektivního využití mezinárodní spolupráce, bych se ráda zastavila u judikatury soudů, jež objasnila některé pochybnosti, které se objevily při provádění mezinárodní spolupráce v praxi. Konkrétně považuji za nutné zmínit rozsudek SDEU<sup>10</sup> vydaný k předběžné otázce podané Nejvyšším správním soudem České republiky v právní věci žalobce Jiří Sabou proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze. Po rozhodnutí Evropského soudního dvora následovalo zamítnutí žaloby v kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem<sup>11</sup>, které argumentaci a principy mezinárodní spolupráce ještě dále rozpracovalo. V předmětné kauze šlo o to, že ve fázi šetření při sbírání údajů pro správné stanovení daně profesionálnímu fotbalistovi p. Sabou využil finanční úřad institutu mezinárodního dožádání. Finanční úřad zjišťoval informace z důvodu pochybností týkajících se údajně poskytnutých služeb, resp. sporných výdajů žalobce v zahraničí, k čemuž potřeboval ověřit některé skutečnosti v zahraničí. Žalobce napadal mj. nesprávné posouzení mezinárodního dožádání a daňové kontroly. Celý případ v obou rozhodnutích, jak Evropského soudního dvora, tak Nejvyššího správního soudu vzorově shrnul zásady a principy mezinárodního dožádání. Na některé z nich bych chtěla výslovně upozornit (s tím, že v rozsudcích je pochopitelně odkazováno na předchozí právní úpravu jak na úrovni evropského práva, tak českých transpozičních předpisů, avšak principy, které vyplývají ze soudních rozhodnutí, zůstávají shodné i pro novou podrobnější úpravu mezinárodní spolupráce):

Dožádaný orgán zahraničního správce daně postupuje při zjišťování dožadovaných informací podle svých procesních předpisů, jako kdyby se jednalo o postupy při zjišťování daňových povinností jeho daňových rezidentů, nikoliv podle práva státu dožadujícího.

Daňovému subjektu nevyplývá přímo ze směrnice EU upravující správní spolupráci při správě daní právo být informován o tom, že finanční úřad využil institutu mezinárodního dožádání, ani právo podílet se na formulování samotné žádosti. Takové právo by mohlo být poskytnuto vnitrostátním právem, v České republice takové právo daňovému subjektu nevzniká, stejně jako nevzniká při dožádání v tuzemsku.

Správce daně může při žádosti o spolupráci dožádat provedení konkrétních postupů při správě daní. Dožádaný orgán by měl takové žádosti vyhovět, pokud je to možné

podle jeho vnitrostátních právních předpisů. V ostatních případech postupuje tak, jak uzná za vhodné a jak je to v souladu s jeho procesními daňovými předpisy. Takový postup je pak uznáván jako vyhovující, pokud by však byl v rozporu s procesními předpisy dožadujícího státu, snižuje se tím vypovídací hodnota takového důkazu.

Evropské právo neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace získané v rámci mezinárodního dožádání. Nestanoví subjektivní práva daňových subjektů, směřuje pouze k úpravě mezistátní spolupráce při respektování procesů dožádaného státu, takže neklade nové požadavky na jejich právní řády. Lze konstatovat, že chybí úprava obdobná úpravě důkazů v cizině, a to jak na evropské úrovni (srovnej např. nařízení Rady 1206/2001/ES, o spolupráci soudů členských států při dokazování v občanských nebo obchodních věcech), tak ve vztahu k jiným smluvním státům (srovnej např. Úmluvu o provádění důkazů v cizině ve věcech občanských a obchodních č. 129/1976 Sb.). Otázka procesního postavení daňových subjektů není řešena evropským právem, z čehož by měl být zřejmý záměr evropské úpravy neřešit samotnou kontradiktorní fázi daňové kontroly.

Soudní dvůr Evropské unie tedy zdůraznil nutnost rozlišovat v rámci řízení o daňové kontrole fázi šetření, kdy jsou shromažďovány informace týkající se daňového subjektu a jeho daňového tvrzení, a fázi kontradiktorní, která začíná odesláním návrhu na opravu tohoto tvrzení daňovému subjektu.

To však nemůže být na překážku právu daňového subjektu nahlížet do svého spisu, a dozvědět se tak důvody mezinárodního dožádání, obdobně, jak bylo již judikováno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Fair play trend.<sup>12</sup> Nahlížení do spisu umožňuje daňovému subjektu seznámení s podklady pro rozhodnutí správce daně, a patří tedy mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces. Umožňuje daňovému subjektu nejen přístup k jeho daňovému spisu, ale současně mu dává možnost v kterémkoli stádiu řízení se informovat o veškerých úkonech správce daně, a považuje-li to za vhodné a potřebné, učinit další právní úkony. Je pak na samotném daňovém subjektu, aby případně formuloval vůči postupu správce daně námítky v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně.

K postřehům z judikatury bych ještě ráda připomněla základní princip mezinárodní spolupráce: o použití institutu mezinárodního dožádání rozhoduje podle svého uvážení správce daně, nejde o jeho povinnost a bylo jednoznačně judikováno, že jeho užití si daňový subjekt nemůže nárokovat.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12.

<sup>11</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167.

<sup>12</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb.

<sup>13</sup> Soudním dvorem bylo několikrát rozsudkem potvrzeno, že mechanismus spolupráce mezi daňovými správami ve směrnici neměl za cíl zbavit subjektu povinného k dani důkazního břemene. Stejně tak důkazní břemeno vzniku nároku na daňovou výjimku nebo osvobození od daňové povinnosti nese osoba, která takový nárok uplatňuje, a nemůže se ho zbavit s odvoláním na směrnici č. 77/799/EHS, viz např. rozsudek SDEU ve věci C-262/09 ze dne 30. 6. 2011.

Závěrem si dovoluji nastínit předpokládaný vývoj mezinárodní spolupráce v oblasti výměny informací v blízké budoucnosti. Prudký nárůst automatické výměny informací nekončí v oblasti informací získaných od třetích subjektů, i když zde spatřuji největší posun. Jsme ale svědky dalších typů povinné automatické výměny zaváděných Evropskou unií nebo OECD. Jedná se např. o výměnu informací o předběžných daňových rozhodnutích (v České republice zejména v podobě závazných posouzení). Tato výměna souvisí s ovlivněním daňové soutěže a se snahami nastolit transparentnější podmínky při rozhodování o stanovení daně. Tyto snahy cílí především na země, kde je vysoká míra diskrece správců daně při stanovení daňové povinnosti. Potřeba přísnější úpravy vyplynula

z tzv. lux leaks. V příštím roce tak bude nutno transponovat novou povinnost vyměňovat informace o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem a o předběžných rozhodnutích o převodních cenách. Protějšek tohoto projektu na půdě OECD je prozatím ve spontánní výměně daňových předběžných rozhodnutí, která je umožněna již stávajícími mezinárodními závazky, mj. také výše zmiňovanou Úmluvou. Výrazný posun je zřejmý v oblasti převodních cen, kde je kromě sjednocování pravidel při jejich stanovení připravena nová výměna informací, tentokrát tzv. zpráv podle zemí, neboli Country by Country Reporting. To jsou ale již projekty, které by vyžadovaly samostatný rozbor.



**WE MAKE  
BUSINESS!  
EASY !**

## SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

### **BMDCONSULT**

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně  
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

[www.bmd.com/cz](http://www.bmd.com/cz)

**BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.**  
Ing. Lenka Hamerníková  
Tel.: +420 731 654 361  
[hamernikova@kit.cz](mailto:hamernikova@kit.cz)

# Sociální nároky osob hledajících zaměstnání v rámci EU\*

**Mgr. Vít Holubec**  
MPSV, oddělení koordinace sociálního zabezpečení



Svoboda volně se pohybovat mezi členskými státy EU, žít a pracovat ve kterémkoliv z nich, leží v samotném srdci evropské integrace – jde o hodnotu, kterou považuje nadpoloviční většina Evropanů za nejpozitivnější přínos EU. Pracovní trhy členských států poskytují ve svém souhrnu enormní možnosti pro osoby hledající pracovní uplatnění. Přesto je míra ekonomicky motivované migrace v EU nízká. Jedním z důvodů je omezená portabilita sociálních nároků osob hledajících zaměstnání, ať už jde o zachování práv nabytých v zemi původu nebo přístup k sociálnímu systému hostitelské země.

## 1 Princip volného pohybu

Volný pohyb osob, resp. pracovníků, tvoří základní kámen jednotného vnitřního trhu EU a již tradičně je na něj – jako na základní právo a svobodu evropských občanů – kladen důraz jak politický, tak právní v rámci unijní legislativy. Zahnuje zejména právo hledat si práci v ostatních státech EU, vykonávat ji bez nutnosti pracovního povolení, pobývat na jejich území za tímto účelem a požívat stejného zacházení jako tuzemští pracovníci, pokud jde o přístup k zaměstnání, pracovní podmínky a veškeré daňové a sociální výhody. Právní rámec stanoví vedle čl. 18, 20, 21, 45 a 48 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) řada předpisů sekundárního práva<sup>1</sup>. Podpora volného pohybu pracovníků je zajištěna i institucionálně, zmínit lze zejména síť Evropských služeb zaměstnanosti (EURES) sdružující veřejné služby zaměstnanosti, odborové svazy a organizace zaměstnavatelů.<sup>2</sup>

Chtělo by se tedy říci, že Evropané mají pracovní trhy ostatních členských zemí na dosah ruky a pro práci

v zahraničí jsou zajištěny optimální podmínky. Realita je však taková, že míra pracovní migrace není v EU nijak vysoká a ani po impulsu rozšíření EU o nové členské země nedosahuje roční úrovně více než cca 0,3 % evropské populace v produktivním věku, zatímco např. v USA jde o hodnotu 8krát vyšší.<sup>3</sup> Nic na tom nezměnila ani proběhlá ekonomická krize, ačkoliv se unijní orgány snažily svobodu volného pohybu prezentovat jako vhodný nástroj ke snížení vysokých hodnot nezaměstnanosti v nejvíce postižených zemích a k redukci disparit mezi jejich pracovními trhy a zbytkem EU. Ve skutečnosti se ale migrace po nástupu krize naopak utlumila.

Vedle obvyklých „push“ a „pull“ ekonomických faktorů migrace jsou jako její hlavní bariéry udávány zejména kulturní a jazykové rozdíly mezi členskými zeměmi. Důležitou roli však hrají i podmínky a úroveň zabezpečení migrujících osob v sociální oblasti – jinými slovy přenositelnost již získaných sociálních nároků a přístup k sociálnímu systému hostitelského státu. Omezení sociálních nároků hraje zásadní úlohu obzvláště pro nezaměstnané osoby, které odcházejí do jiné země s cílem teprve si práci hledat – bez příjmu z výdělečné činnosti jsou tito migranti na sociálních dávkách do značné míry závislí.

## 2 Zachování sociálních nároků ze země původu – transfer dávek v nezaměstnanosti

Typickou sociální dávkou zabezpečující osoby hledající zaměstnání jsou dávky v nezaměstnanosti. Jde o dávky, které jsou určeny k nahrazení ztráty mzdy v důsledku nezaměstnanosti, a umožňují tak nezaměstnanému pracovníkovi

\* Tento článek vyjadřuje názory autora nikoliv instituce, ve které autor působí.

<sup>1</sup> Zejména nařízení č. 492/2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie, směrnice č. 2004/38/ES o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, směrnice č. 2014/54/EU o opatřeních usnadňujících výkon práv udělených pracovníkům v souvislosti s jejich volným pohybem.

<sup>2</sup> Hlavními cíli EURES je poskytovat informace, pokyny a rady pracovníkům, kteří by chtěli pracovat v jiné zemi, ohledně tamních pracovních příležitostí a pracovních a životních podmínek, napomáhat zaměstnavatelům, kteří chtějí zaměstnat pracovníky z jiných zemí, a poskytovat pomoc a poradenství pracovníkům i zaměstnavatelům v přeshraničních regionech.

<sup>3</sup> Údaj pro rok 2010 dle Eurofound (2014), Labour mobility in the EU: Recent trends and policies, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

uspokojovat jeho životní potřeby.<sup>4</sup> Nárok na ně bývá vázán na splnění předchozích dob pojištění či zaměstnání a jejich výše se odvíjí od úrovně posledních příjmů. Pro tento typ dávek je příznačný požadavek na schopnost a ochotu pracovat a disponibilitu jejich příjemce na pracovním trhu. Nárok na tyto dávky proto bývá vázán na součinnost příjemce s místními službami zaměstnanosti, kterým by měl být nezaměstnaný průběžně k dispozici. Z tohoto důvodu bývá poskytování dávek v nezaměstnanosti omezeno na osoby bydlící na území dotčeného státu – jejich příjemci nemohou volně cestovat do zahraničí, aniž by tak ohrozili výplatu pobíraných dávek. Toto teritoriální omezení v zásadě respektuje i evropské právo, ale nikoliv absolutně.<sup>5</sup> Úplné uvázání uchazeče o zaměstnání na jediný stát by nekorespondovalo se svobodou volného pohybu pracovníků, a proto je zaveden institut tzv. transferu dávek v nezaměstnanosti upravený v čl. 64 nařízení č. 883/2004.<sup>6</sup> Díky němu je uchazečům o zaměstnání umožněno odejít si hledat práci do jiné členské země EU/ESVO a současně si zachovat nárok na výplatu přízných dávek v nezaměstnanosti, avšak za uplatnění řady omezení.

Pokud např. český uchazeč o zaměstnání pojme úmysl odejít si hledat práci do jiné členské země, musí o tom v první řadě vyrozumět instituci vyplácející dávky v nezaměstnanosti, tedy pobočku Úřadu práce (dále „ÚP“), na které je evidován. Nárok vycestovat vzniká až po uplynutí čtyř týdnů<sup>7</sup>, během kterých ÚP zprostředkovává uchazeči zaměstnání na území ČR. Od této měsíční čekací doby může však ÚP i upustit. Začátek transferu je osvědčen vystavením **přenositelného dokumentu U2** a jeho předáním uchazeči.

Do sedmi dní od odjezdu se uchazeč musí zaevidovat u služeb zaměstnanosti státu, kam si odešel práci hledat (u tzv. výpomocného úřadu) a při tom doloží vystavený přenositelný dokument U2. Od toho momentu podléhá stejným kontrolním postupům jako místní uchazeči o zaměstnání a má rovněž právo na stejné služby spojené s hledáním zaměstnání. Dávky v nezaměstnanosti jsou uchazeči i nadále zaslány ÚP. Pokud dojde během evidence u výpomocného úřadu k události, která by mohla mít vliv na nárok na dávky (např. nástup uchazeče do zaměstnání, odmítnutí nabídky zaměstnání, pracovní neschopnost, neplnění součinnosti), je o tom vyrozuměn úřad vyplácející dávky. Ten na základě tohoto vyrozumění rozhodne, jaký důsledek má notifikovaná událost na nárok na dávku, a popřípadě přerušit či zastavit její výplatu.

Největším omezením transferu je doba jeho trvání – nárokovatelné jsou totiž pouhé tři měsíce s možností případného prodloužení až na šest měsíců, to už však jen se souhlasem instituce vyplácející dávku. Před uplynutím doby transferu se uchazeč musí vrátit zpět do státu vyplácejícího dávky, jinak mu hrozí, že přijde o veškerý nevyčerpaný zbytek podpůrčí doby. Zatímco v ČR je běžně transfer povolován i nad tři měsíce na celý zbytek podpůrčí doby, v řadě jiných členských států je prodloužení povolováno jen sporadicky (pokud uchazeč doloží reálnou perspektivu nástupu do zaměstnání) či je dokonce paušálně vyloučeno. Vychází to z nedůvěry služeb zaměstnanosti těchto zemí v efektivitu hledání zaměstnání v jiném státě a v účinnost dohledu zahraničních úřadů.

Transfer je možno využít během jednoho období nezaměstnanosti i vícekrát do různých států, trvání každého z nich se ale započítá do celkového limitu uvedených tří, resp. šesti měsíců.<sup>8</sup>

Jsou tři měsíce dostatečnou dobou k přesunu do jiného státu a hledání práce na jeho území, vezmeme-li navíc v úvahu náklady s tím spojené? Pokud k tomu připočteme ještě hrozbu ztráty všech zbývajících národních nároků v případě pozdního návratu, nelze se divit, že tyto podmínky odradí řadu zájemců. To se odráží i v míře využití tohoto institutu, kdy jej v EU ročně realizuje jen cca jedna nezaměstnaná osoba z tisíce (0,11 %). Na druhou stranu úspěšnost nalezení zaměstnání během transferu dosahuje cca 9 %, což téměř dvojnásobně převyšuje vnitrostátní průměrnou úspěšnost umístění uchazečů do práce českým ÚP.<sup>9</sup>

### 3 Přístup uchazečů o zaměstnání k sociálnímu systému hostitelské země

Pokud dotčené osobě nevznikne ve státě původu nárok na exportovatelné dávky v nezaměstnanosti, nebo pokud je transfer již ukončen, nezbyvá uchazeči než se spoléhat na sociální systém hostitelského státu. Nově příchozí uchazeči dosud nezaměstnaní v tomto státě nemohou nárokovat dávky z pojistných systémů, a jsou proto odkázáni na místní dávky sociální pomoci. Přístup k nim však omezuje pobytová směrnice č. 2004/38/ES, podle které členské státy nemusí sociální pomoc poskytnout občanům jiných členských států během prvních tří měsíců jejich pobytu, resp. dokud na jejich území hledají zaměstnání.<sup>10</sup>

<sup>4</sup> V ČR jde o podporu v nezaměstnanosti a podporu při rekvalifikaci dle hlavy III zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

<sup>5</sup> Čl. 63 nařízení č. 883/2004.

<sup>6</sup> Podrobnosti stanoví čl. 55 prováděcího nařízení č. 987/2009.

<sup>7</sup> Čl. 64 odst. 1, písm. a) nařízení č. 883/2004.

<sup>8</sup> Čl. 64 odst. 3 nařízení č. 883/2004.

<sup>9</sup> Statistická zpráva k čl. 64 nařízení č. 883/2004 prezentovaná za rok 2013 na jednání Správní komise pro koordinaci systémů sociálního zabezpečení a statistická ročenka trhu práce ČR pro rok 2013.

<sup>10</sup> Čl. 7, 14 a zejména čl. 24 odst. 2 směrnice č. 2004/38/ES.

Takto restriktivní pojetí korigoval Soudní dvůr EU, dle jehož ustálené judikatury občané jednoho členského státu hledající zaměstnání v jiném členském státě využívají volný pohyb pracovníků (článek 45 SFEU), a mají tedy právo na rovné zacházení. S ohledem na zavedení občanství Unie a výklad práva na rovné zacházení není dle Soudu možné z rozsahu působnosti čl. 45 odst. 2 SFEU vyloučit finanční dávku určenou ke zjednodušení přístupu k zaměstnání na pracovním trhu v členském státě. Je však dle Soudu legitimní, že členský stát takovouto dávku přizná teprve poté, co mohla být vytvořena skutečná vazba mezi uchazečem o zaměstnání a trhem práce v tomto státě.<sup>11</sup> Existenci skutečné vazby na trh práce členského státu je možné ověřit zejména zjištěním, že dotčená osoba během přiměřeně dlouhé doby efektivně a skutečně hledala zaměstnání v dotčeném členském státě, v úvahu je ale nutno brát i další okolnosti, jako rodinné poměry žadatele či jeho bydliště v daném státě.<sup>12</sup>

Ačkoliv se tato konstrukce Soudu může jevit pro migranty vstřícně, v praxi je její dopad omezený. Nejasné jsou zejména otázky, jak bude administrativa hostitelského státu prakticky posuzovat „skutečnou vazbu mezi uchazečem o zaměstnání a trhem práce“, a dále jaké dávky lze považovat za „určené ke zjednodušení přístupu k zaměstnání na pracovním trhu“ a jaké naopak za „sociální pomoc“ spadající pod restriktivní režim směrnice 2004/38/ES. Aktuální judikatura Soudního dvora<sup>13</sup> směřuje – oproti dřívějším rozhodnutím<sup>14</sup> – k širokému pojetí sociální pomoci, což umožňuje členským státům omezit přístup migrantů hledajících práci k těmto dávkám. I kdyby se ale opravdu jednalo o specifickou dávku usnadňující přístup k zaměstnání, prokázání skutečné vazby na trh práce hostitelské země by bylo pro nově příchozího uchazeče o zaměstnání obtížné, ne-li nemožné, a ten tak nemá žádnou garanci, že dávku dostane.

## 4 Volný pohyb pro pracovníky, nikoliv nezaměstnané

Právo EU se tradičně zaměřuje především na ochranu práv osob, které již vykonávají výdělečnou činnost. Z historického pohledu se o principu volného pohybu původně

hovořilo výhradně ve vztahu k pracovníkům a na ekonomicky neaktivní osoby byla tato svoboda rozšířena až o mnoho let později v souvislosti se zavedením občanství Unie. Tomu odpovídá i současný stav sekundární legislativy, která garantuje – pokud jde o sociální nároky – rovnost nakládání pracovníkům jasně a bezvýjimečně<sup>15</sup>, zatímco ekonomicky neaktivním migrantům jen velmi omezeně. Zatímco dříve se Soudní dvůr snažil podřazovat osoby hledající práci pod výhodnější režim volného pohybu pracovníků (čl. 45 SFEU), současná rozhodnutí Soudu nastolují spíše opačný trend v jejich neprospěch. Aktuální unijní právo tak nabízí migrantům vysoký standard ochrany až okamžikem zahájení výdělečné činnosti v hostitelském státě, ale do té doby se na něj osoby hledající práci příliš spoléhat nemohou.

Nezaměstnanému Evropanovi, který si chce hledat práci v jiném státě, garantuje unijní právo pouze možnost exportu dávek v nezaměstnanosti (má-li na ně nárok) na tři měsíce – jakákoliv další finanční podpora již závisí na diskreční pravomoci národních administrativ, které v tomto směru nebývají zrovna vstřícné. Odchod ze státu původu může vést nejen k omezení nároku na pojistné dávky v nezaměstnanosti, ale znamená rovněž i ztrátu veškeré ochrany ze systémů sociální pomoci, které se pak už v hostitelském státě daná osoba fakticky nemá možnost domoci.

Nelze se divit, že za takových podmínek je ekonomická migrace v EU slabá a nerozhýbe ji ani hospodářská krize. Ačkoliv je volný pohyb pracovníků deklarován jako základní svoboda evropských občanů, v praxi je významně omezen v jeho samotném zárodku. Pokud je hledání práce v jiné členské zemi spojeno s významně negativními dopady na sociální nároky nezaměstnaných, nelze očekávat, že bude tato možnost příliš využívána.

Důsledky hospodářské krize a přetrvávající disproporce mezi nabídkou a poptávkou pracovní síly v jednotlivých členských státech ukazují, že se jedná o promarněnou příležitost. Potenciál skutečného uvolnění pohybu nezaměstnaných osob za prací by mohl být v rámci souhrnu pracovních trhů EU obrovský.

<sup>11</sup> Rozhodnutí SDEU ve věci C-22/08 a C-23/08 Vatsouras a Koupatantze.

<sup>12</sup> Rozhodnutí SDEU ve věci C-367/11 Prete.

<sup>13</sup> Rozhodnutí SDEU ve věci C-67/14 Alimanovic.

<sup>14</sup> Rozhodnutí SDEU ve věci Vatsouras a Koupatantze, C-367/11 Prete.

<sup>15</sup> Rovný přístup migrujících pracovníků ke všem daňovým a sociálním výhodám dle čl. 7 odst. 2 nařízení č. 492/2011.

# Je správce věcí veřejných už digitální?

MVDr. Milan Vodička  
daňový poradce č. 1366



*Motto: „Přemýšlej jako moudrý člověk, ale mluv jazykem lidí.“*

Prosazování informačních technologií (IT/ITC) v celé společnosti je jedním z dominantních fenoménů posledních let a nutně se s ním setkal každý z nás. Kromě nezpochybnitelných výhod a předností existují ovšem i rizika, nejasnosti a pochybnosti. Nenadešel nejvyšší čas začít se jimi zabývat opravdu systematicky a důsledně? Současná praxe je (někdy i díky překotnosti a tempu zavádění ITC do života) založena spíše na hledání ad hoc řešení k nápravě okamžitého nevyhovujícího stavu. Uvedu několik příkladů z praxe, otazník v názvu článku ale není samoúčelný, protože na řadu otázek nemám zatím odpovědi.

## 1 Digitální vyšší moc?

Jsem si takřka jist, že každý z nás již někdy poznal na vlastní zkušenost ztrátu e-mailové zprávy, která nedorazila tam, kam měla, případně byla po nějakém čase nalezena zapadlá mezi nevyžádanou poštou neboli SPAMem, který k elektronické e-mailové komunikaci (bohužel) také neodmyslitelně patří.

Od 1. 1. 2016 vejde v účinnost ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“<sup>1</sup>), podle něhož se doručuje výzva ohledně nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením buď do datové schránky anebo pokud ji plátce nemá zpřístupněnu, prostřednictvím veřejné sítě na elektronickou adresu, tedy e-mailem. Ve druhém uvedeném případě se výzva považuje za doručenu okamžikem, kdy ji správce daně odešle. Nereagovat na ni znamená vystavit se riziku sankce ve výši 30 nebo 50 tisíc Kč.<sup>2</sup>

O tom, co je a co není považováno za nevyžádanou poštu, rozhodují administrátoři poštovních serverů a autoři softwaru pro správu elektronické pošty. Nebudu popisovat

detailně, jak to probíhá, úplně přesné parametry většinou stejně nelze zjistit, protože by to byl současně návod pro tvůrce a distributory SPAMu, jak je obejít. Některé zprávy nesou označení jako hromadná pošta již při odeslání, jiné je obdrží na základě existujících seznamů šířitelů nevyžádaných zpráv (black list), další jsou takto identifikováni provozovateli (administrátory) serverů jako např. Seznam, Tiscali, Gmail apod. a vlastní nastavení pro odhalení SPAMu mají i podnikové servery a firewally, stejně jako antivirové a antispamové štíty. Platí přitom úměra, že za vyšší bezpečnost se platí větším rizikem spočívajícím v nedoručení běžné e-mailové zprávy.<sup>3</sup> Jak mi napsal jeden IT administrátor zabývající se v rámci své profese kromě jiného také správou poštovního serveru: „Bohužel se setkávám skoro denně s případy, kdy e-mail nedorazí k příjemci. Spory o tom, kdo je vinen za nedoručení, jsou naprosto bezpředmětné. E-mailová komunikace je technologie 20 let stará, neinovovaná a sázet na jistotu doručení je naprosto nemožné. Jediné východisko by byla varianta potvrzení o doručení ze strany příjemce.“

Není z tohoto hlediska jistě náhodou, pokud v případech doručování na adresu elektronické pošty nalezneme v procesních předpisech požadavek na potvrzení adresáta opatřené uznávaným elektronickým podpisem, že zprávu skutečně obdržel.<sup>4</sup> Stejně tak se shoduje dostupná judikatura zabývající se doručováním orgánu veřejné moci prostřednictvím elektronické pošty na povinnosti **odesílatele** prokázat doručení – viz např. rozsudky NSS čj. 3 As 6/2008-96, 8 Afs 82/2006-68 nebo nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 750/06. Pochybuji tedy, zda někdo dokáže v blízké budoucnosti rozumně garantovat, že se konkrétní e-mailová zpráva neocitne za žádných okolností mezi nevyžádanou poštou nebo dokonce nebude zcela zablokováno její doručení.

V případech výzvy související s kontrolním hlášením k DPH tomu ovšem bude jinak. Představme si nyní situaci, kdy zpráva odeslaná správcem daně nedorazila do příjemcovy

<sup>1</sup> Konkrétně se jedná o ustanovení § 101g odst. 4 písm. b) ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2016.

<sup>2</sup> Podle § 101h odst. 1 písm. c) nebo § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2016.

<sup>3</sup> Hodnotí se tzv. SPAM skóre podle toho, zda má zpráva přílohu, obsahuje hypertextový odkaz, odesílatel je na black listu atd.

<sup>4</sup> Viz např. § 19 odst. 8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, nebo § 47 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

schránky elektronické pošty a díky tomu zůstala se všemi z toho plynoucími následky bez reakce výzva k potvrzení nebo změně údajů uvedených v kontrolním hlášení plátce DPH. Naskýtá se několik otázek. Bylo by možné a obhajitelné považovat takový případ za **zásah vyšší moci**? Bezpochyby k tomu došlo mimo vůli a vliv samotného daňového subjektu. Naprostou garanci, že vám budou do schránky elektronické pošty doručeny zcela všechny zprávy, neobdržíte od žádného provozovatele. Zbavuje nás to odpovědnosti nést důsledky nesplnění povinností, které z výše uvedené výzvy vyplývaly? Anebo bude alespoň přípustné uvést takové nedoručení výzvy jako dostatečný předem nepředvídatelný důvod umožňující uplatnění § 48 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tedy úspěšnou žádost o vyslovení neúčinnosti doručení? Netroufám si odpovědět.

## 2 Digitální správa formulářů?

Při projednávání problémů elektronické komunikace a nalézání jejich řešení se zástupci Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, stejně jako při některých Koordinačních výborech jsme někdy používali metodu komparace digitální komunikace s listinnou formou a ptali se, jak by to fungovalo „po staru“. Je to ale vždy příhodné? Domnívám se, že vývoj již postoupil o několik úrovní dále a přináší zcela nové situace a výzvy.

Představte si následující scénu – na územní pracoviště správce daně přichází poplatník a zamíří k okénku podatelny, kde předloží vyplněný papírový formulář příznání k dani z příjmů fyzických osob, očekáváje jeho hladké přijetí a potvrzení připravené kopie.

„Posaďte se, to nebude tak hned,“ poučí ho za přepážkou sedící správce daně. Vyjme ze zásuvky pravítko a s přesností na milimetry přeměří formulář příznání. „Hm, formát je v pořádku,“ prohlásí spokojeně a přiloží k oku hodinářskou lupu. „Ale ta struktura papíru je nějaká divná, kde jste ho koupil?“ pokračuje správce daně ve zkoumání a promne papír mezi prsty. „A taky ta propisovačka, co jste se s ní podepsal, to byla jaká značka?“ Spokojenost se vytrácí a správce nakonec nekompromisně prostrčí příznání zpět okénkem. „To vám nevezmeme ani náhodou, struktura papíru neodpovídá, má to nižší hmotnost, než je povoleno a podpis je proveden neznačkovým zařízením. Opravte si to a doneste znovu, ale dnes je poslední den lhůty na podání, víte to?“

Naštvaný poplatník by se nejspíš začal dohadovat nebo vysvětlovat, že papír kupuje jen v certifikované prodejně

a používá doporučenou značku propisovací tužky. Pokud by byl vytrvalý a neoblomný, vyvzdoroval by si přijetí podání následované procesem odstranění vad podle § 74 daňového řádu nebo alespoň protokol o tom, že příznání nebylo akceptováno. Každopádně by mohl podat stížnost na postup správce daně nebo se přímo do protokolu odvolat proti rozhodnutí správce daně nepřijmout jeho podání.

Pokud se vám předchozí řádky zdály být absurdními, převedte si podání do elektronické podoby a místo správce daně za přepážkou dosadte webový Daňový portál, získáte obrázek nijak výjimečné situace, kdy daňový subjekt či jeho zástupce nedokáže účinně podat tzv. datovou zprávu, tedy daňové tvrzení, přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů<sup>5</sup>. Vkrádá se přitom otázka, v jakém se nacházejí procesně-právním postavení. Kdo vlastně rozhodl, že jejich podání je nepřípustné, resp. nemožné? Má takový krok povahu rozhodnutí? Vyhýbám se záměrně označení „neúčinné podání“, pro které je v § 74 odst. 3 daňového řádu definována procedura v podobě úředního záznamu správce daně a vyrozumění podatele<sup>6</sup>. Existuje i v případě nepřijetí elektronického podání nějaký záznam či protokol, že jsem se snažil dostat svým povinnostem ohledně podání? Pokud ano, jak jej získám a od koho, pokud nikoli, jak řešit takovou důkazní nouzi, že jsem učinil „vše, co lze rozumně požadovat“? Anebo je s povoláním daňového poradce, k němuž se veřejně hlásím, dnes již pevně spojena i znalost informačních technologií na úrovni vysoce pokročilého uživatele, ovládajícího navíc také XML – Extensible Markup Language<sup>7</sup>, což je formát, ve kterém musí být většina zásadních podání učiněna?

## 3 Elektronický správce?

Vzhledem ke své dlouholeté angažovanosti v oblasti tvorby a implementace softwaru naprosto chápu nutnost obdržet při elektronické komunikaci od daňových subjektů pevně strukturované podání v předem definovaném formátu, neboť jen takové lze efektivně strojově zpracovat. Technicky jsou přínosy jasné, zjednodušení (na obou stranách) patrné. Ale jsem přesvědčen, že **současně** musí být digitalizace provázena promyšlenou optimalizací elektronických formulářů z hlediska obsahu a především rozsahu. Umím si představit, jak je lákavé získávat o daňových subjektech stále větší a větší množství dat, ale jedná se ještě pořád o ukládání povinností v souladu s § 72 odst. 2 daňového řádu, tedy v rozsahu nezbytném pro správu daní? Z podání musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co je navrhováno<sup>8</sup>. Který z těchto parametrů není naplněn, pokud se (dle Daňového portálu) dopustím závažné chyby a neuvedu na příznání k DPH kód činnosti (CZ\_NACE)?

<sup>5</sup> Za stěžejní považuji právě tato podání uvedená v § 72 odst. 1 a 3 daňového řádu.

<sup>6</sup> Výjimkou by byla situace, kdy na výzvu správce daně k odstranění vad podatel nečiní žádný úkon, tehdy se vyrozumění o neúčinnosti nevyhotovuje.

<sup>7</sup> Srovnej § 5 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., (nový) občanský zákoník.

<sup>8</sup> Viz § 70 odst. 3 daňového řádu.

Kdo vlastně definuje a určuje rozsah a strukturu elektronických formulářů, resp. datových zpráv, kterými lze jednotlivá podání činit? Kdo rozhoduje, které údaje jsou nezbytné a které nikoli, jak je určena množina kritických (nepropustných) chyb? Bezpochyby jsou tím ukládány povinnosti nemalému množství daňových subjektů, postupuje se tedy cestou zákonných nebo alespoň podzákonných norem?

A pokud byste dnes byli vyrozuměni, že vaše přiznání k dani z příjmů právnických osob podané v červnu tohoto roku nebylo učiněno v předepsaném formátu a struktuře, jak lze účinně oponovat? Pokynem Ministerstva financí D-349 byla jako jediné úložiště definic formátů a struktur relevantních podání určena webová adresa Daňového portálu, kde se v okamžiku psaní těchto řádek nachází popis elektronického přiznání k DPPO s datem 29. 9. 2015. Neznám proceduru, jak se domoci starší verze platné v době podání přiznání. Je to situace, kdy lze platně využít institut stížnosti proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu? Tedy, že je mi vytýkáno nedodržení struktury, jejíž definice mi už ale není dostupná? Doufám, že ano.

Stejný přístup jako k elektronickým formulářům samotných daňových tvrzení musí být uplatňován i vůči veškerým požadovaným přílohám. Tím mám na mysli všechna ta potvrzení o úrocích, o životním pojištění, důchodovém spoření, prohlášení druhého z partnerů o neuplatňování slevy na dítě atd. atd. Skutečně musí být součástí přiznání i jakési zkrácené prokazování takových vybraných údajů? Ano, lze argumentovat ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu, ale pokud bychom tento princip dokazování aplikovali skutečně do důsledku, tak já ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob každoročně „tvrdím“ i výši svých příjmů a také, jak se jmenuji a že mám ve společné domácnosti syna. Dopad těchto skutečností na výši daně z příjmů je minimálně srovnatelný s předchozími, budou snad tedy přílohou k daňovému přiznání písemnosti prokazující i tato tvrzení? Doufám, že nikoli.

Anebo z druhé strany, vybavíte si jakýkoli formulář, jehož rozsah se v posledních pěti letech podstatně zmenšil díky nezpochybnitelně postupující digitalizaci společnosti, včetně správy daní? Proč nelze v oblasti podání použít stejný princip, jaký je již v praxi uplatňován při změně registračních údajů v souladu s § 127 odst. 4 daňového řádu, kdy oznamovací povinnost nevzniká, pokud správce daně může změnu zjistit z rejstříků či evidencí, do nichž má zřízen automatizovaný přístup? Týká se to jména a příjmení daňového subjektu, názvu právnické osoby, právní formy, identifikačního čísla a adresy pobytu nebo sídla?

Kdy přestanou být tyto údaje vyžadovány jako (nadbytečná) součást daňových tvrzení? A pokud se vrátím k meritu otázky – kdo o tom rozhodne a jak nám to dá na vědomí?

## 4 Digitální rozdvojení osobnosti?

Hodlal jsem využít novou službu poskytovanou na Portálu veřejné správy<sup>10</sup> a požádal o výpis bodového hodnocení řidiče z centrálního registru vedeného Ministerstvem dopravy. Žádost jsem „podepsal“, resp. autentizoval, prostřednictvím přístupových údajů z datové schránky<sup>11</sup>, použil jsem přitom údaje pro schránku podnikající fyzické osoby (daňového poradce) zřízenou ze zákona<sup>12</sup>, kterou jsem si navykl považovat za univerzální nástroj elektronické komunikace s orgány veřejné moci.

Výše uvedená snaha o podání žádosti vedla ke zjištění, že přihlašovací údaje k datové schránce podnikající fyzické osoby použít nelze a úspěšný bude pouze žadatel s datovou schránkou fyzické osoby nepodnikající. Na můj dotaz vznesený vůči Ministerstvu vnitra jsem obdržel odpověď (rád uvedu, že byla promptní a podrobná), která mne ovšem svým obsahem zarazila. Obsahovala odkaz na § 121 odst. 1 písm. f) zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, podle něhož je obecní úřad oprávněn poskytnout údaje z registru řidičů té fyzické osobě, o níž jsou tyto údaje vedeny. Z toho by měla vyplývat nutnost i při podání elektronické žádosti o výpis na Portálu veřejné správy prokázat status fyzické osoby, a to přihlášením k datové schránce fyzické osoby, zatímco tento úkon učiněný prostřednictvím datové schránky podnikající fyzické osoby nedeclaruje jednoznačně status žadatele a vedl by k faktickému popření konstrukce více-ro druhů datových schránek.

Opravdu to lze chápat tak, že moje fyzická, nezpochybnitelně jediná entita má dvě digitální totožnosti v případě, kdy pro mne byly zřízeny datové schránky fyzické osoby jak podnikající, tak i nepodnikající? Shrnu krátce v několika bodech, proč jsem přesvědčen, že v žádném případě. Primární je pro tuto situaci zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy, který mimo jiné upravuje v § 6f předmětný Portál veřejné správy:

- podle § 9 odst. 1 zákona č. 365/2000 Sb. vydává správce informačního systému výpis z neveřejné evidence nebo seznamu osobě, které se zápis přímo týká, nebo osobě, která je podle zvláštního právního předpisu oprávněna žádat informaci uvedenou v zápisu,
- podle § 9b odst. 3 téhož zákona je ten, kdo výstup z informačního systému vydává, povinen prověřit oprávnění žadatele a zjistit jeho totožnost.

<sup>9</sup> Aktualizovaný seznam těchto údajů je dostupný na [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam\\_udaju\\_logo\\_2015-07-10.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam_udaju_logo_2015-07-10.pdf).

<sup>10</sup> Nachází se na webové adrese [www.portal.gov.cz](http://www.portal.gov.cz).

<sup>11</sup> Jedná se o postup shodný s ověřením identity podatele, viz např. § 71 odst. 1 písm. c) daňového řádu nebo § 123e odst. 1 písm. c) zákona č. 582/1991 Sb.

<sup>12</sup> Podle § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi (dále jen „ZOE“).

Z uvedeného logicky vyplývá, že při elektronicky odesílané žádosti o výpis z evidence týkající se bodového hodnocení řidiče je nutno prokázat totožnost konkrétní fyzické osoby, které budou poskytnuty právě jen ty údaje, jež se jí týkají. Jedinou cestou, jak na Portálu veřejné správy lze v případě podání žádosti určit identitu žadatele, je zadání přihlašovacích údajů z datové schránky, kdy informační systém datových schránek (ISDS) ověří, o jakou osobu se jedná – proces se nazývá autentizace. Přitom platí, že:

- pro fyzickou osobu může být zřízena datová schránka buď ze zákona dle § 4 odst. 3 ZOE anebo na žádost podle § 3 odst. 1 (nepodnikající FO) či § 4 odst. 1 (podnikající FO) téhož zákona,
- bez ohledu na typ datové schránky fyzické osoby je osobou oprávněnou vždy pouze jediná konkrétní osoba, pro kterou byla tato datová schránka zřízena v souladu s § 8 odst. 1 ZOE,
- zadáním přihlašovacích údajů oprávněné osoby k datové schránce, která byla zřízena fyzické osobě, tedy dojde k autentizaci této fyzické osoby, a to bez ohledu na to, zda jí byla zřízena datová schránka podle § 3 nebo 4 ZOE,
- autentizace žadatele provedená prostřednictvím přihlašovacích údajů z datové schránky je ze své podstaty procesem prokázání jeho totožnosti,
- úkon oprávněné osoby vůči orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky fyzické osoby má podle § 18 odst. 2 ZOE váhu písemného a podepsaného bez ohledu na to, zda byla datová schránka zřízena podle § 3 nebo 4 ZOE, z čehož dovozují, že
- autentizace, resp. prokázání totožnosti, oprávněné osoby během úkonu vůči orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky fyzické osoby má stejnou váhu bez ohledu na to, zda byla datová schránka zřízena podle § 3 nebo 4 ZOE.

Pokud by snad tyto předpoklady neměly platit, nutně bychom se dostali k otázce, který úkon je právoplatný z datové schránky nepodnikající fyzické osoby a nikoli z datové schránky podnikající fyzické osoby a naopak. Je mi známa příslušná judikatura i filozofie více druhů datových schránek pro doručování, ale pro úkony podání považují takové rozlišování za absurdní.

Anebo ještě jinak, jestliže zadání přihlašovacích údajů pro mojí datovou schránku podnikající fyzické osoby neprokazuje cestou autentizace ISDS mou totožnost, tak či tedy? Nebo se nás budou příslušníci Policie při silniční kontrole ptát, zda jsme na služební cestě jako podnikající fyzická osoba či na soukromé jako nepodnikající, aby věděli, kam mají zapsat případné body? A to jen úplně na

závěr zmíním, že jedna fyzická osoba může mít za určitých okolností zřízeny a zpřístupněny až čtyři datové schránky. Opravdu je šest let po spuštění informačního systému datových schránek v této věci jasno? Troufám si o tom pochybovat.

## 5 Závěr

Bezpochyby bychom z praxe posbírali další podobné příklady, problémy a nejasnosti. Při takto podstatných proměnách veřejné správy se nějaké vyskytnout nutně musejí. Otázkou ale je, zda existuje koordinované úsilí o minimalizaci jejich počtu i míry dopadu na „klienty“ státu, tedy občany.

Koordinační činnost v této oblasti by měla dnes spadat do kompetence Ministerstva vnitra, odborný poradní hlas má Rada vlády pro informační společnost<sup>13</sup>, nově byla zřízena instituce generálního architekta eGovernmentu, nedávno byl aktualizován materiál popisující strategii rozvoje elektronické správy věcí veřejných do roku 2020<sup>14</sup>. Kromě pohledu vpřed ale postrádám kritický pohled na dnešní stav za účelem optimalizace toho, jak a v jakém rozsahu elektronická komunikace probíhá.

Další změny jsou přitom za dveřmi. Uvedu jako příklad fakt, že od 1. 7. roku 2016 nabudou účinnosti ustanovení nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 910/2014 (zkráceně eIDAS)<sup>15</sup> týkající se elektronické identifikace, dokumentů, důvěryhodnosti apod. Bude to znamenat další zásadní posun v celoevropském prostoru, který kromě jiného přináší nutnost přepracování nebo spíše (mimo rámec plánovaných legislativních prací) nahrazení našeho stávajícího zákona o elektronickém podpisu<sup>16</sup>, ale také postupů ve správním či soudním řízení apod.

Na první pohled logická úměra, že zavedení informačních technologií vede k obecnému zjednodušení a zkvalitnění, neplatí automaticky a absolutně vždy. Slavný sociolog Zygmunt Bauman (\*1925) naopak varuje, že používáme často IT k tomu, abychom zůstali ve své „pohodlné zóně“ (comfort zone), vyhnuli se oponentním názorům nebo nepříjemným debatám, ovšem tím i nutnosti argumentovat či přijímat kompromisy. V digitálním světě je možné jednoduše odfiltrovat vše, co se nám nelíbí nebo s čím nesouhlasíme, ale tím často ztrácíme schopnost poznávat, kriticky posuzovat, stejně jako akceptovat změny.

Pro oblast komunikace s daňovou správou a dalšími orgány veřejné moci bych se rozhodně přimlouval za opuštění pohodlných zón a otevření debat nad tématy podobnými těm, které jsem naznačil ve svém článku.

<sup>13</sup> Materiály a zápisy z jednání Rady jsou dostupné na <http://www.mvcr.cz/clanek/rada-vlady-pro-informacni-spolecnost.aspx?q=Y2hudW09Mg%3d%3d>.

<sup>14</sup> Dokument Strategický rámec rozvoje veřejné správy České republiky pro období 2014–2020, dostupný na <http://www.mvcr.cz/clanek/strategicky-ramec-rozvoje.aspx>.

<sup>15</sup> Plný název zní *Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES*.

<sup>16</sup> V současné době je připravován nový zákon o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.

# Zajišťovací příkaz na daň z přidané hodnoty

**Ing. Jan Rambousek, LL.M.**  
daňový poradce č. 693

**JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský**  
advokát ev. č. ČAK 13017 specializující se  
na řešení daňových sporů

Boj s daňovými úniky je v dnešní správě daní tématem číslo jedna. S ohledem na odhady těchto úniků v desítkách, neřídko dokonce ve stovkách miliard korun, se tomu nelze divit. Stejně tak se proto nelze divit ani tomu, že finanční správa, a následně také soudy, jednájí v duchu rčení, „když se kácí lest létají třísky“. Naším cílem je ukázat, že ona polena létající nám kolem hlav za třísky již považovat nelze a jejich obhajování je v právním státě naprosto nepřijatelné. To obzvláště za situace, kdy následná možnost domoci se náhrady škody je pro daňové subjekty vyloučena. Níže tak bude pojednáno o několika sporných místech, která v praxi způsobují nemálo problémů a třecích ploch.

## 1 Z historie

V předloňském a loňském roce se počet vydaných zajišťovacích příkazů zvýšil o dva řády oproti předchozímu období. Např. z informace Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 11. 2014<sup>1</sup> vyplývá, že v roce 2013 bylo vydáno 84 zajišťovacích příkazů, avšak za období leden až říjen roku 2014 již došlo k vydání 863 zajišťovacích příkazů, což je více jak desetinásobné množství ve srovnání s rokem předchozím. Je tak evidentní, že se zejména v některých odvětvích ekonomické činnosti plátcí daně setkávají se zajišťovacím příkazem v mnohem větší míře, než tomu bývalo kdysi. Jeden z autorů dokonce ve své praxi začíná tuto problematiku řešit častěji, než jiné problémy DPH. Přitom dopad vydání zajišťovacího příkazu do činnosti daňového subjektu je často okamžitý a zcela



fatální. Navzdory masivnímu nárůstu zajišťovacích příkazů však relevantní judikatury kvůli délce řízení existuje poskrovnu. Od vydání zajišťovacího příkazu přes odvolání, a to i přes skutečnost, že odvolací řízení má v tomto případě ze zákona omezenou dobu trvání, a následně vynesení rozsudku, uplyne přeci jenom několik let. Výsledný rozsudek tak nemůže zabránit ukončení činnosti daňového subjektu a může být pouze podkladem pro náhradu škody. Z poslední doby lze evidovat rozsudky v řádech jednotek, z toho jeden byl zrušen Nejvyšším správním soudem<sup>2</sup>, další potvrzeny<sup>3</sup> a u dalších jsou podány kasační stížnosti<sup>4</sup>, takže rozhodně nelze zatím hovořit o ustálené judikatuře.

## 2 Právní úprava zajištění daně

Stěžejním pro zajišťovací příkaz je ustanovení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Veškerá praxe tak vychází z tohoto strohého ustanovení a jeho dostupných komentářů. Ty však neřeší zásadní otázku, nakolik se musí správce daně vypořádat s otázkou existence daňové povinnosti, potažmo s mírou určitosti, s jakou bude zajišťovaná daň skutečně doměřena. Finanční správa se za podpory Odvolacího finančního ředitelství odmítá touto otázkou zabývat s tím, že řízení o zajištění daně je odlišné od vyměřovacího či doměřovacího řízení.

Je to tak otázka existence daňové povinnosti a její výše, která v praxi u zajišťovacích příkazů vyvolává největší vášně. Zatímco správce daně tuto oblast při vydávání zajišťovacích příkazů zcela ignoruje, daňové subjekty se

<sup>1</sup> Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 11. 2014 byla poskytnuta obchodní korporaci Rambousek a partner, a.s., na základě žádosti o poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

<sup>2</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 2009/2014-86.

<sup>3</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015 čj. 6 Afs 108/2015-37, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48.

<sup>4</sup> Vedeno pod sp. zn. 2 Afs 239/2015 u Nejvyššího správního soudu.

s tímto přístupem odmítají smířit. I zde platí, že celou věc musí rozsoudit soud. Recentní judikatura pak daňovým subjektům dává určitou naději, že se alespoň s rámcovým vypořádáním existence daňové povinnosti musí správce daně vyrovnat. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, „současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu.“ (bod 13).

Naději tak dává slovo „obšírně“, které naznačuje, že alespoň rámcově by se správce daně měl otázkou existence daňové povinnosti zabývat. Velkou nejasnost však vyvolává věta ze stejného bodu rozsudku, kde je uvedeno následující: „Napopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“

Otázka dobré víry souvisí s aplikací evropské judikatury postihující účast na podvodu na DPH. Zcela se tak ocitáme na poli evropského práva, kdy zajišťovací příkaz zde plní úlohu povinnosti nezbytné k předcházení daňovým únikům dle čl. 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Z citovaného rozsudku přitom není zřejmé, že by se evropskými konsekvencemi (souladem takového názoru s evropským právem) NSS zabýval tak, aby je skutečně bylo možno považovat za bezvýznamné.

Autoři tak v kontextu citovaného rozsudku souhlasí s tím, že skutečně není důležité obšírně se věnovat otázkám, kolik přesně by měla daňová povinnost činit. To však neznamená, že otázku samotné existence daňové povinnosti lze zcela ignorovat. Nelze připustit, aby správce daně mohl zcela svévolně vydávat zajišťovací příkaz tam, kde daňová povinnost ani nemůže vzniknout jenom proto, že v případě existence této „fiktivní“ daňové povinnosti by hrozilo její neuhrazení. Proto prvotní podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu musí být prokázání existence zákonných podmínek pro vznik daňové povinnosti samé. To přinejmenším v rovině pravděpodobnosti. Tak však finanční správa dnes nečinná, když tuto podmínku zcela ignoruje.

Výše uvedenému závěru o nutnosti zabývat se existencí daňové povinnosti u zajišťovacího příkazu svědčí také analogie s vazbou. Vazba je rovněž předstízným opatřením, kdy při rozhodování o vazbě se nerozhoduje o vině či nevině pachatele. Tato je přitom pro tento účel velmi důležitá. Jak vyplývá z ustanovení § 67 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, tak obviněný smí být vzat do

vazby mj. jen tehdy, jestliže dosud zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že **skutek, pro který bylo zahájeno trestní stíhání, byl spáchán, má všechny znaky trestného činu a jsou zřejmé důvody k podezření, že tento trestný čin spáchal obviněný.**

Z předběžné povahy zajišťovacího příkazu vyplývá, že nikdo nemůže požadovat po správci daně přesné stanovení daně. To je skutečně předmětem nalézacího řízení. Avšak základní fakta ve formě okolností nasvědčujících existenci daňové povinnosti zde musí být prokázána. V rámci vydání zajišťovacího příkazu tedy jistě není možno posuzovat to, zda zajištění mělo být ve výši 100 nebo 120. Nicméně k zajištění daně nelze přistupovat tak svévolně, jak se děje nyní. Pokud například ve věci nákupu či pořízení pohonných hmot argumentuje správce daně teorií, že místo zdanitelného plnění bylo mimo tuzemsko, přičemž sám v minulosti vyhodnotil místo plnění opačně, minimálně s tímto argumentem by se měl správce daně/odvolací orgán vypořádat.

### 3 Neutralita DPH

Zajišťovací příkazy způsobují problémy také v dalších oblastech. Příkladem poměrně čerstvý rozsudek městského soudu<sup>5</sup>. Konkrétně jde o konstatování: „Soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že při stanovení zajišťované částky nemohl přihlídnout k možnému odpočtu daně, jelikož uplatnění nároku na odpočet je právem žalobce, nikoli jeho povinností; odpočet je navíc možné dle § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit v tříleté lhůtě.“

Tomuto konstatování nelze nic vytknout, neboť přesně vychází ze znění zákona. Zcela však popírá neutralitu daně<sup>6</sup>. Právě v rozporu s neutralitou jsou názory správců daně, že podnikatel nemůže svoji činnost financovat z nadměrných odpočtů. Tato myšlenka by znamenala, že daňový subjekt musí pracovat s minimální ziskovostí 21 %, protože nárok na odpočet mu může kdykoli správce daně pozdržet, nebo jako v tomto případě požadovat zajištění daně z celé částky na výstupu, to aniž by vzal v úvahu nárok na odpočet daně na vstupu. Zejména u rychloobrátkového zboží, kdy se zisky pohybují v řádu procent, by tato myšlenka znamenala ekonomický zánik obchodníka.

### 4 Speciální zákon

Většina zajišťovacích příkazů, s kterými se lze momentálně setkat, se týká zajištění daně z přidané hodnoty. Zajištění má u daně z přidané hodnoty speciální právní úpravu v ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Týká-li se zajištění DPH a hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz

<sup>5</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2015, čj. 5 Af 24/2012-62.

<sup>6</sup> Např. rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 1. 4. 2004, ve věci C-90/02, Bockemühl, Recueil s. 03303.

účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Pomiňme v tuto chvíli otázku, zda je takové ustanovení ústavně konformní, či nikoli. Důležité je, že hrozí-li nebezpečí z prodlení u jiných daní, je zajišťovací příkaz vykonatelný dnem doručení, viz ustanovení § 167 DŘ. Nehrozí-li nebezpečí z prodlení, je shodně u všech daní zajišťovací příkaz vykonatelný do tří pracovních dnů. Zákon tedy nepřipouští možnost, že by **zajišťovací příkaz na DPH byl vykonatelný dnem doručení**.

Navzdory výše uvedenému se v praxi lze setkat se zajišťovacími příkazy na DPH, které byly vykonatelné dnem doručení. Takovýto postup zcela ignoruje základní právní zásadu příkazující v případě existence speciálního zákona tento aplikovat (*lex specialis derogat legi generali*). Orgán veřejné moci si nemůže vybírat, který zákon v rámci své aplikační praxe použije. Orgán veřejné moci totiž není kupující v supermarketu. Stanovuje-li tak ZDPH speciální úpravu vykonatelnosti, je třeba ji aplikovat.

## 5 Předběžné opatření dle SŘS

Krajský soud v Brně vydal dne 22. 10. 2014 rozsudek, čj. 62 Af 75/2014-108, v němž se věnoval otázce předběžného opatření ve vztahu k zajišťovacím příkazům. Tento rozsudek má pak svou vlastní právní větu, která zní následovně:

*„I. Zajišťovací příkaz pro zabezpečení úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) má již ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací, a je tedy předběžným opatřením sui generis. S jeho vykonatelností je zpravidla spojen negativní důsledek, jehož vyloučení by však popíralo samotný smysl zajišťovacího příkazu. Důsledku zajišťovacího příkazu proto nelze zamezit vydáním předběžného opatření podle § 38 odst. 1 s. ř. s.*

*II. Doložený negativní dopad zajišťovacího příkazu (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) do činnosti či samotné existence žalobce (daňového subjektu) může být dostatečně vážným důvodem pro přednostní projednání věci soudem ve smyslu § 56 odst. 1 s. ř. s.“*

Dle názoru krajského soudu tak s odkazem na ustanovení § 38 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „SŘS“), nelze dospět k jinému závěru, než že předběžným opatřením lze uložit jen povinnost právem aprobehanou, která není v rozporu s veřejným zájmem a která nepopírá samotný smysl věcného soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Odklad vykonatelnosti zajišťovacího příkazu by tak tento smysl popřel. Tímto tak soud okleštil své zákonné pravomoci, což lze považovat za zvláštní přístup. Zda tento závěr obstojí také před Nejvyšším správním soudem, ukáže až čas.

## 6 Náhrada škody

Vydané zajišťovací příkazy jsou s to vést k samotné ekonomické likvidaci daňového subjektu. Tyto likvidace, stejně jako rozdíl ceny nedobrovolně zpeněženého majetku oproti tržní ceně, by měly být škodou, jejíž náhrady by se měl daňový subjekt v případě pochybení správce daně domoci. Co když ale správce daně vydá zajišťovací příkaz v souladu se zákonem, přičemž teprve později se prokáže, že daňová povinnost daňovému subjektu vůbec nesvědčila? Tato situace přitom hrozí zejména dnes, kdy existenci daňové povinnosti finanční správa jakožto jednu z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu vůbec nepožaduje. V takovém případě bylo vše podle zákona, tudíž „drobné“ nedopatření ve formě škody si musí nést daňový subjekt sám. Neexistuje totiž porušení zákonné povinnosti ani nesprávný úřední postup správce daně.

Dle názoru autorů nelze takovýto stav připustit. Vždyť daňový subjekt se ničím neprovinil, a přesto bylo jeho podnikání ze dne na den „zákonným postupem“ správce daně významně omezeno, případně zcela zlikvidováno. Proto stejně tak, jako je povinností správce daně nést negativní dopady zadržení nadměrných odpočtů daňovým subjektům v rozporu se zákonem<sup>7</sup>, musí stejným způsobem nést také odpovědnost za neúčelné vydávání zajišťovacích příkazů. I tyto totiž popírají princip daňové neutrality, na kterém je ZDPH vystavěn. Uvedené by mělo platit obzvláště, pokud by měl převládnout názor o tom, že existenci daňové povinnosti není nutno u zajišťovacích příkazů prokazovat.

## 7 Závěr

Za současného stavu, kdy absentuje použitelná judikatura, je možno vycházet pouze z argumentů, které jsou uvedeny výše. Jejich úspěšnost prokáže až ustálená judikatura. Je alarmující, když v momentě, kdy je daňovému subjektu zabavován majetek, což může vést až k *de facto* definitivnímu ukončení jeho činnosti, se stát nehodlá zabývat platnými právními předpisy a aplikovat je. Bohužel taková je realita dnešní doby, která je následně dokreslena zprávou, že současné vládě se daří vybírat daně jako žádné předchozí. Pokud by se tak skutečně dělo pouze u subjektů, které provádí daňové podvody, pak bychom byli v čele těch, co správci daně tleskají. Nicméně náš pohled vychází z toho, že skuteční podvodníci se na nás nemají potřebu obracet, a tak vidíme převážně jenom osobní tragédie těch, kteří byli takto postiženi, ačkoli žádné podvody neprováděli.

<sup>7</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34.

# Noví daňoví poradci

**Ing. Radek Neužil, LL.M.,**  
tajemník KDP ČR

**Mgr. Šárka Lásková,**  
kvalifikační zkoušky na DP

Na základě úspěšného složení kvalifikační zkoušky na daňového poradce, jejíž ústní část proběhla dne 29. 10. 2015, zapsala k 10. 11. 2015 Komora daňových poradců ČR do seznamu daňových poradců 39 nových členů.

Číslo osvědčení	Jméno poradce
05021	Ing. Barbora Baisa
05022	Ing. Barbora Botková
05023	Ing. Jan Brůna
05024	Ing. Andrea Bulušková
05025	Ing. Jiří Černý
05026	Ing. Romana Dittrichová
05027	Ing. Lucie Dziaková
05028	Ing. Václav Ecler
05029	Mgr. Jana Fuksová
05030	JUDr. Michal Gembík
05031	Ing. Jarmila Glaslová
05032	Ing. Martin Javůrek
05033	Ing. Šárka Kloudová
05034	Lucie Kodetová, MSc
05035	Ing. Kateřina Kohoutová
05036	Ing. Barbora Kolářová
05037	Ing. Pavla Košátková
05038	Ing. Lucie Koubová
05039	Ing. Pavel Kozák
05040	Ing. et Ing. Michaela Kučerová

Číslo osvědčení	Jméno poradce
05041	Ing. Daniela Lörincová
05042	Ing. Ilona Macáková
05043	Ing. Petra Moravcová
05044	Ing. Zuzana Müllerová
05045	Bc. Matěj Nešleha
05046	Mgr. Ing. Eliška Papoušková
05047	Ing. Dana Pavelková
05048	Ing. Jan Pestr
05049	Ing. Jarmila Plajtová
05050	Bc. Michael Pleva
05051	Ing. Tomáš Sutnar
05052	Ing. Kateřina Šalátová
05053	Bc. Helena Šimková
05054	Mgr. Martin Šimunek
05055	Ing. Václav Štefan
05056	Mgr. Simona Štursová
05057	Mgr. Václav Toman
05058	Ing. Jana Urbanová
05059	Ing. Lucie Vašková

# Pomozte nám vybrat a ocenit nejlepší daňové specialisty nebo nejvstřícnější finanční úřady roku 2015



V pátek 13. listopadu 2015 začal již 6. ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2015. Hlasovat o nejlepších daňových specialistech, osobnostech v oboru může v celkem osmi kategoriích jak široká veřejnost, tak sami odborníci na stránkách [www.danarroku.cz](http://www.danarroku.cz). Vyhlásíme také deset nejvstřícnějších územních pracovišť finančních úřadů či kategorii Daňový citron, tj. situaci či právní předpis, které činí v praxi největší úskalí. Hlasování končí 8. ledna 2016 a výsledky budou vyhlášeny o měsíc později, konkrétně 11. února 2016.

Pořadatelem soutěže je nově od roku 2015 společnost Wolters Kluwer, a. s. Generálním partnerem soutěže je Československá obchodní banka, a. s. Mediální podporu mimo jiné zajišťují Finanční správa ČR a Komora daňových poradců ČR.

„Je to již pošesté, kdy bude moci laická i odborná veřejnost v této unikátní soutěži ocenit mnohdy nesnadnou práci a vynaložené úsilí daňových poradců a odborníků nejen ze soukromé, ale také ze státní sféry. Hlasování se každoročně účastní početná skupina lidí z řad veřejnosti i mnohé osobnosti odborné sféry, což dodává soutěži na významu. Společnost Wolters Kluwer se s radostí stala pořadatelem této prestižní soutěže. Rádi bychom v této úspěšné tradici pokračovali i do budoucna,“ netají své plány Petr Král, ředitel společnosti Wolters Kluwer.

Veřejnost bez omezení může hlasovat ve čtyřech kategoriích: **Nejžádanější zaměstnavatel, Nejlepší lektor/lektorka v daních, Nejvstřícnější územní pracoviště finančního úřadu a Daňový citron.**

Hlasování odborné daňové veřejnosti probíhá v kategoriích: **Největší daňové hvězdy, Největší daňové naděje a Daňová osobnost roku 2015.**

Harmonogram soutěže:

- zahájení – 13. listopadu 2015,
- ukončení hlasování – 8. ledna 2016 (nominace probíhala do 27. listopadu 2015),
- slavnostní vyhlášení výsledků – 11. února 2016.

„Důležitost tohoto oboru v přínosu pro českou ekonomiku stále vzrůstá a tito odborníci musí neustále udržovat svou kvalifikaci a orientaci v měnící se legislativě, což je poměrně náročné. Proto chceme i nadále podporovat daňové experty formou tohoto ocenění a rozvojem přínosných bankovních i nebankovních služeb. Naši klienti oceňují možnost využívat Komfortní datovou schránku přímo v internetovém bankovníctví. Díky Komfortní datové schránce klient získá možnost archivace dokumentů v elektronické podobě po libovolně dlouhou dobu zdarma, má tedy zajištěnou uznatelnost a platnost elektronických dokumentů po dlouhou dobu bez nutnosti jejich přerazítkování časovými razítky,“ říká Michaela Lhotková, ředitelka Segmentu Firemního bankovníctví ČSOB.

První ročník soutěže Daňář & daňová firma roku se uskutečnil v roce 2010 a soutěž se stala nedílnou součástí světa nejen daňových odborníků. Právě probíhající šestý ročník je důkazem úspěšnosti této akce, které se účastní renomované osobnosti odborné sféry.

Více informací naleznete na stránce [www.danarroku.cz](http://www.danarroku.cz).

Generální partner soutěže



Pořadatel soutěže



**Tištěný čtvrtletník**

**KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [www.kdpcr.org](http://www.kdpcr.org), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

IČ: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,  
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,  
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 7. prosince 2015

ISSN 1211-9946

**Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:**



**Wolters Kluwer**

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.  
U Nákladového nádraží 6  
130 00 Praha 3  
tel.: +420 246 040 444  
[www.wkcr.cz](http://www.wkcr.cz)  
redakce: Andrea Doušová