

EUROPEAN CASE LAW AS A SOURCE OF CHANGES IN DIRECT TAXATION

KRISTÝNA ONDROVÁ

Faculty of Law, Masaryk University, Czech republic

Abstract in original language

Soudní dvůr EU obecně nemá legislativní pravomoc, ani jeho judikatura není považována za klasický pramen práva. Tím spíše nemůže svévolně zasahovat do oblastí, kde nemá pravomoc ani sama Evropská unie – např. přímé zdanění. Přesto jsou rozhodnutí Soudního dvora v této oblasti velmi významná a často donutí členský stát ke změně vlastní legislativy. Příspěvek se zabývá právě změnami daňových ustanovení, zejm. v českém právním řádu, zavedenými na základě vlivu evropské judikatury.

Key words in original language

Evropská unie, daně, Soudní dvůr EU, judikatura SD EU, přímé daně, daňová harmonizace, české daňové právo

Abstract

The Court of the EU has no legislative power, nor the case law is considered as a general source of law. Especially more the Court has no right to intervene in areas where no jurisdiction is set for the European Union itself such as direct taxation. Otherwise the case law is quite important and often forces the Member State to amend its legislation. The contribution deals with changes in direct tax provisions, especially in the Czech legal order, adopted under the influence of the Court judgments.

Key words

European Union, taxes, the Court of Justice of the European Union, case law, direct taxation, tax harmonization, Czech tax law

1. ÚVOD

Legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na evropské úrovni společné úpravě tak, jak je tomu např. u daně z přidané hodnoty či daní spotřebních. Částečně harmonizovány jsou pouze některé specifické případy.¹ Další sbližování probíhá zejména

¹ Čl. 115 Smlouvy o fungování EU umožňuje Radě na návrh Komise přijímat směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu. Např.: Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice č. 2003/123

prostřednictvím judikatury Soudního dvora EU (tzv. negativní harmonizace).

Tento příspěvek se zabývá právě rolí evropské judikatury v daňových otázkách a snaží se reflektovat změny pramenící z některého rozsudku (příp. rozsudků) Soudního dvora. Spíše na okraj je zmíněn případ, kdy na základě takového rozhodnutí došlo ke změně sekundárního právního aktu (směrnice). Hlavní část textu je pak věnována změnám v české legislativě.

2. ROLE SOUDNÍHO DVORA V DAŇOVÝCH OTÁZKÁCH

„Judikatura Soudního dvora (soubor všech rozhodnutí) je významným prvkem evropského práva. I když judikatura není oficiálně zahrnuta ani v primárním, ani v sekundárním právu Evropské unie, ovlivňuje významně fundamentální principy evropské integrace. Ačkoliv neexistuje výslovné stanovení závaznosti judikátů pro budoucí rozhodování, v naprosté většině případů vycházejí rozsudky Soudního dvora z rozsudků starších kauz. Některé „základní“ judikáty získaly téměř normativní charakter² a zásadním způsobem ovlivnily interpretaci primárního práva.“³

Co se týče daňového práva, evropské právo dosud dosáhlo velmi odlišné úrovně harmonizace v jeho jednotlivých oblastech – např. již zmiňovaný rozdíl mezi společnou úpravou daně z přidané hodnoty a spíše národními úpravami daní přímých. Tato rozdílná míra harmonizace se přirozeně odráží i v odlišné roli a vlivu Soudního dvora.

Řízení před Soudním dvorem probíhá nejčastěji v podobě řízení o předběžných otázkách nebo o žalobách. V případě daně z přidané hodnoty Soudní dvůr zejména posuzuje řádnost a včasnost implementaci směrnic do národních právních řádů, definuje či konkretizuje používané pojmy a vůbec vykládá společně přijatou úpravu. V oblasti přímých daní je tomu jinak. Sám Soudní dvůr si vymezil roli tak, že v případě neexistence společné úpravy nemá pravomoc zasahovat do pojetí a uspořádání národních

Směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států ve znění směrnice č. 2005/19

Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru

² Např. *van Gend en Loos*, C-26/62, či *Costa vs ENEL*, C-6/64

³ Široký, J. *Činnost Soudního dvora v oblasti přímého zdanění v Evropské unii*. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1239811121_sb_siroky.pdf

daňových systémů.⁴ Jeho cílem je ale zajistit dodržování základních svobod garantovaných primárním právem. A tento zájem často převyšuje nad povinnostmi nezasahovat do neharmonizovaných oblastí.

Vnitrostátní soudy členských zemí, jelikož si jsou vědomy své povinnosti dodržovat evropské právo, se často dotazují na možné neslučitelnosti vlastních předpisů s evropským právem. Případy řízení o daňových předběžných otázkách tak jsou běžným tématem a svým počtem značně převyšují řízení o přímých žalobách.⁵

Jak již bylo řečeno, ustanovení, které by konkrétně řešilo harmonizaci přímých daní v primárním právu nenajdeme. Z čeho tedy Soudní dvůr při řešení předložených předběžných otázek vychází? Zdrojem jeho argumentů bývají především pravidla jednotného vnitřního trhu, tedy úprava čtyř základních svobod, stejně tak pravidla celní unie a zákaz diskriminace, analogicky pak ustanovení týkající se daně z přidané hodnoty, spotřebních a energetických daní a v neposlední řadě i další obecné zásady právní a další principy.

3. NEGATIVNÍ HARMONIZACE

„Judikatura Soudního dvora je považována za formu negativní harmonizace, kdy jsou jednotlivé členské státy nuceny činit opatření v národních daňových systémech nikoli na základě směrnic či nařízení, nýbrž na základě judikatury. Negativní harmonizace nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Nicméně se ukazuje, že by mohla být účinným alternativním nástrojem k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu, neboť nutí členské státy odstraňovat ustanovení, která jsou v rozporu se základními principy...“⁶

I přes značně omezenou pravomoc Soudního dvora tak mají jeho rozhodnutí nezanedbatelný vliv. V oblastech s již přijatou částečnou společnou úpravou⁷ se judikatura v nemalé míře podílí na odhalování nedostatků a může naznačit spravedlivější či přínosnější řešení, tedy ovlivnit samotnou podobu evropských právních aktů.

⁴ Např. rozhodnutí *Saint Gobain*, C-307/97 odst. 57, rozhodnutí *Bank of Scotland*, C-311/97 odst. 19, nebo rozhodnutí *Lankhorst – Hohorst*, C-324/2000 odst. 26

⁵ Ze strany českých soudů však dosud žádná daňová předběžná otázka vznesena nebyla

⁶ Nerudová D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2008, str. 64

⁷ Viz směrnice v pozn. 1

Stejně tak může iniciovat změny konkrétních daňových ustanovení jednotlivých členských států. V praxi musí reagovat na řadu obdobně problematických situací přicházejících z různých členských zemí. Soudní dvůr se vždy snaží, aby konečné řešení neslo určitou společnou myšlenku, směřovalo k obdobnému cíli, mělo stejný smysl. Rozhodováním konkrétních případů tak nenásilně navádí jednotlivé právní řády stejným směrem. Takto dochází ke sbližování i v oblastech, kde chybí společný konsensus pro klasický harmonizační proces.

3.1 PŘÍPAD NEGATIVNÍ HARMONIZACE NA EVROPSKÉ ÚROVNI

Za učebnicový příklad negativní harmonizace můžeme považovat rozsudek *Saint – Gobain*.⁸ Čeho se tenhle případ týkal? Švýcarská společnost Saint – Gobain vyplácela své německé pobočce (stálá provozovna) dividendy, které bylo třeba v Německu znovu řádně zdanit. Německo v té době neumožňovalo uplatnit daňovou úlevu na dividendy, které již byly zdaněny v zahraničí a německý finanční úřad argumentoval tím, že tuto výhodu mohou využívat pouze německé společnosti nebo společnosti mající v Německu neomezenou daňovou povinnost (daňoví rezidenti).

Soudní dvůr pak musel mimo jiné vyřešit otázku, zda je v souladu s evropským právem nepřiznat stálé provozovně daňové úlevy, které jsou přiznávány rezidentům. Tato stálá provozovna se tak ocitá v situaci méně výhodné než je situace rezidentů, což může představovat překážku volného pohybu osob, příp. některé další základní svobody.

Otázka postavení stálé provozovny nebyla v té době evropským právem nijak speciálně upravena. Pojem se vyskytoval spíše v mezinárodních smlouvách (např. o zamezení dvojího zdanění), které zpravidla zajišťovaly její rovné postavení.

Soudní dvůr nakonec rozhodl v tom smyslu, že pravidla volného pohybu osob je třeba vztáhnout i na stálou provozovnu. Je třeba s ní nakládat stejným způsobem jako s rezidentními společnostmi.

Časem se navíc ukázalo, že podnikání prostřednictvím stálé provozovny je díky snadnému zakládání a poměrně jednoduché správě stále využívanější. Tento trend musel být reflektován i na úrovni evropského práva. Proto posléze, a nemalou zásluhu na tom měl právě tento rozsudek, došlo k doplnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech o pojem stálé provozovny.

⁸ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. září 1999, ve věci C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland proti Finanzamt Aachen-Innenstadt*

3.2 PŘÍPADY NEGATIVNÍ HARMONIZACE V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU

Atraktivitu a dynamičnost přímých daní lze spatřovat mimo jiné i v četnosti novel, kterými např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů) prochází. V průměru je to neskutečných šest novel za rok a patří tak k nejčastěji měněným předpisům vůbec. Proto je rozsah v následujících odstavcích rozebíraných změn omezen pouze na poslední rozsáhlou novelu⁹ tohoto zákona, účinnou od 1. ledna 2011, a ani tento jejich výčet nelze považovat za úplný.

3.2.1 SPOŘENÍ NA STÁŘÍ

Jedním ze sporných bodů, které byly České republice vytýkány pro rozpor s judikaturou a evropským právem vůbec bylo zdanění produktů sloužících ke spoření na stáří. Napadena byla ustanovení zakotvující různé režimy pro zdanění domácích produktů penzijního připojištění v porovnání s podobnými produkty poskytnutými zahraniční institucí.

Původní úprava¹⁰ umožňovala daňovému poplatníkovi, který odváděl příspěvky na penzijní připojištění na účet fondu zřízeného v České republice, odečtení takto zaplacených příspěvků (do určité výše) od základu daně z příjmů. Obdobná situace nastávala v případě, že příspěvky odváděl do penzijního fondu zřízeného v České republice zaměstnavatel za své zaměstnance – tyto příspěvky (opět do určité výše) byly osvobozeny od daně. Naproti tomu v případě, kdy obdobné platby směřovaly do zahraničního systému připojištění, nepříslušela poplatníkům ani jedna z uvedených daňových úlev.

Komise zastávala názor, že tento postup je zcela v rozporu s volným pohybem pracovníků, se svobodou usazování a s volným pohybem služeb, a v říjnu minulého roku formálně vyzvala Českou republiku ke změně. Český zákonodárce na výzvu vcelku pohotově reagoval a v rámci zmíněné novely související diskriminační ustanovení odstranil, resp. zrovnoprávnil zdanění produktů poskytovaných tuzemskými i zahraničními institucemi.

3.2.2 DARY DO ZAHRANIČÍ

K dalším problematickým bodům patřila i ustanovení¹¹ umožňující snížení základu daně z titulu darů poskytnutých v rámci České republiky a do zahraničí. Novela upravila zejména posuzování podmínek, které se týkají

⁹ Zákon č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁰ § 6 odst. 9p,17; § 8 odst. 1e, 4, 6; § 15 odst. 9; § 19 odst. 1zo; § 36 odst. 2n,s; § 38g odst. 2; § 38k odst. 5f; § 38l odst. 1h;... zákona o daních z příjmů

¹¹ § 15 odst. 1 a § 20 odst. 12 zákona o daních z příjmů

účelu daru a jeho příjemce. Původně bylo třeba tyto podmínky posuzovat dle právních předpisů státu, do kterého dar směřuje, a až v případě neexistence takového předpisu se aplikovala úprava česká. Uznatelnost darů poskytovaných do různých členských zemí se tak značně lišila. Další komplikace působila i potřeba dohledávání cizí legislativy.

Nově se vyžaduje splnění pouze podmínek stanovených českým zákonem. Rozhodujícím kritériem se tak stalo to, zda je subjekt, který dar přijímá a účel, pro který je dar poskytnut, srovnatelný s darem, poskytnutým příjemci, který má bydliště nebo sídlo v České republice. Stačí tedy naplnění podmínek českého zákona, tj. zákona státu, který daňovou úlevu poskytuje. Není již rozhodující to, zda stát příjemce podporuje podobnou skupinu subjektů a kategorii darů nějakými daňovými nástroji. Podpora veřejně prospěšného sektoru by měla být věcí každého státu, který si sám zvolí, které aktivity bude podporovat a jaké nástroje k tomu použije.¹²

Tento přístup zároveň vychází z principů zakotvených v judikatuře Soudního dvora, např. v rozsudku *Persche*.¹³ Stručně ke skutkovému stavu. Německý podnikatel pan Hein Persche věnoval dar v podobě věcí každodenní potřeby portugalskému domovu důchodců a dětskému domovu. V daňovém přiznání poté nárokoval odpočet tohoto daru ze základu daně, což mu však Finanzamt zamítl.

Soudní dvůr následně řešil otázku, zda-li spadají do rozsahu působnosti svobody volného pohybu kapitálu věcné dary od příslušníka jednoho členského státu ve formě předmětů každodenní potřeby poskytnuté zařízením, která mají své sídlo v jiném členském státě. Soudní dvůr nakonec rozhodl takto:

„...V případě, kdy daňový poplatník požaduje v členském státě daňovou odpočitatelnost darů, které poskytl zařízením, jež mají své sídlo v jiném členském státě a jež jsou v tomto jiném státě uznána za obecně prospěšná, spadají takové dary pod ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu, i když jsou poskytovány jako věcné dary ve formě předmětů každodenní potřeby...“

Ustanovení zakotvující rozdílné zacházení s dary poskytnutými tuzemským osobám oproti darům poskytnutým do zahraničí tak lze považovat za diskriminační a schopná narušit svobodu volného pohybu kapitálu.

¹² Více viz Důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., změna zákona o daních z příjmů, k bodu 31 a 44

¹³ Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. ledna 2009, ve věci C-318/07, Hein Persche proti Finanzamt Lüdenscheid

3.2.3 FONDY KOLEKTIVNÍHO INVESTOVÁNÍ

V souvislosti s aplikací základních svobod práva Evropské unie ve světle judikatury vznikaly určité pochybnosti i ohledně zdaňování zahraničních fondů kolektivního investování. Úprava fondů kolektivního investování je v současné době sice částečně harmonizována, ale v jednotlivých členských státech se zásadně liší. Český zákonodárce tak musel definovat určitá pravidla, které musí zahraniční fond při investování v České republice splňovat, aby mu byla poskytnuta stejná daňová výhoda jako fondu domácímu.¹⁴

Původní ustanovení¹⁵ se zahraničními fondy vůbec nepočítalo. Přiznávalo výhodu 5% sazby daně pouze investičním a podílovým fondům upraveným podle zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů. Novela pak přidala výslovné vymezení kritérií pro přiznání výhod zahraničním fondům. Konkrétně se jedná o:

„... zahraniční fond kolektivního investování, založený v jiném členském státě Evropské unie, Norsku nebo Islandu, pokud 1. veřejně nabízí cenné papíry, shromažďuje peněžní prostředky od veřejnosti a investuje na principu rozložení rizika, přičemž tyto skutečnosti lze zjistit ze statutu, prospektu nebo obdobného dokumentu vydaného tímto fondem, 2. podléhá orgánu dohledu ve státě, ve kterém je povolen, a tuto skutečnost lze zjistit ze statutu, prospektu nebo obdobného dokumentu vydaného tímto fondem a 3. je podle daňového práva státu, ve kterém je povolen, považován za daňového rezidenta a příjmy tohoto fondu se podle daňového práva tohoto státu ani zčásti nepřičítají jiným osobám.“

Někteří autoři se však stále domnívají, že novela není zcela zdařilá a v některých aspektech ještě přetrvávají diskriminační prvky.¹⁶

3.2.4 V BUDOUCNU OČEKÁVANÉ ZMĚNY

Ač se český zákonodárce snaží vcelku rychle a snad i úspěšně reagovat na ustalující se judikaturu, stále můžeme v našich daňových předpisech narazit na ustanovení, která se mohou ocitnout v rozporu s ní. Problematická může být např. úprava zdanění při přeshraničních přeměnách společností,¹⁷ ustanovení týkající se zdanění příjmů nerezidentů z prodeje akcií, ztráty

¹⁴ Více viz Důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., změna zákona o daních z příjmů, k bodu 45

¹⁵ § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů

¹⁶ Novotný R., Pecka J.: Novela zákona o daních z příjmů z pohledu evropského práva. Daňový expert, 2011/1, str. 17-28

¹⁷ K tomuto tématu více např. Novotný R., Dušek M.: Daňová neutralita přeshraniční fúze - realita či iluze? Daňový expert, 2010/4

v zahraniční stálé provozovně, odpisu a prodeje úvěrových pohledávek, atd.¹⁸

4. ZÁVĚR

Judikatura Soudního dvora je neopomenutelným pramenem evropského práva. Má nezanedbatelný vliv na jeho podobu i aplikaci. V neharmonizovaných oblastech představuje prakticky jediné společné vodítko a jejím prostřednictvím dochází i zde k určité formě sblížení. Soudní dvůr se tak stává zdrojem nejrůznějších změn, a to jak na evropské tak na národních úrovních.

Český zákon o daních z příjmů se na první pohled jeví vcelku v souladu s evropským právem a související judikaturou. Pohled bližší již prozrazuje některé nedostatky, často v podobě zásahu do čtyř základních svobod garantovaných primárním právem. Některá ustanovení vykazují značně diskriminační přístup k rezidentům jiných členských států. Zákonodárce se ovšem snaží pohotově reagovat. Jak vyplývá např. z důvodových zpráv, hojně vyhledává evropskou judikaturu a odkazuje na ni. V řadě případů ji uvádí jako na hlavní důvod konkrétní změny.

Úprava některých institutů však na svůj eurokonformní rozbor stále čeká. Do budoucna proto můžeme očekávat další změny v podobném duchu. Pozitivem pro daňového poplatníka však může být i to, že řada ustanovení Smluv má přímý účinek. Národní soudy jsou povinny je přednostně aplikovat a poplatníkovi se tak otevírá možnost dovolat se řady výhod, přestože „jeho“ právní řád stanoví něco jiného.

Literature:

- Nerudová, D.: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. akt. vyd., Praha : ASPI, 2008
- Novotný, R.: Dušek, M.: Daňová neutralita přeshraniční fúze - realita či iluze? *Daňový expert*, 2010 č. 4
- Novotný, R., Pecka, J.: Novela zákona o daních z příjmů z pohledu evropského práva. *Daňový expert*, 2011 č.1

¹⁸ Více k této problematice např. Novotný R., Pecka J.: Novela zákona o daních z příjmů z pohledu evropského práva. *Daňový expert*, 2011/1, str. 17-28

- Široký, J.: *Činnost Soudního dvora v oblasti přímého zdanění v Evropské unii* (on-line, citováno dne 20. dubna 2011). Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1239811121_sb_siroky.pdf
- Smlouva o fungování Evropské unie
- Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice č. 2003/123
- Směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států ve znění směrnice č. 2005/19
- Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru
- Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států
- Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. února 1963, ve věci C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos proti Nederlandse administratie der belastingen*
- Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, ve věci C-6/64, *Flaminio Costa proti E.N.E.L.*
- Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 29. dubna 1999, ve věci C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc proti Elliniko Dimosio*
- Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. září 1999, ve věci C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland proti Finanzamt Aachen-Innenstadt*
- Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. prosince 2002, ve věci C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH proti Finanzamt Steinfurt*
- Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. ledna 2009, ve věci C-318/07, *Hein Persche proti Finanzamt Lüdenscheid*

- Zákon č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Poslanecká sněmovna Parlamentu, Důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., změna zákona o daních z příjmů

Contact – email

170084@mail.muni.cz