

## **VÝZNAM JUDIKÁTŮ EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA PRO HARMONIZACI DANÍ V EU**

JAN KOPŘIVA

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

### **Abstract in original language**

Příspěvek je věnován problematice daní v Evropské unii. Nejprve obecně, dále z historického pohledu a posléze na konkrétních příkladech je názorně rozebrána a popsána funkce Evropského soudního dvora v této oblasti, přičemž je dále také popsán její celkový význam pro právní praxi. Pozornost je v samostatných kapitolách věnována významu rozhodování a judikatury ESD v oblasti přímých daní a dále také v oblasti nepřímých daní.

### **Key words in original language**

Daně, Evropská unie, přímé daně, nepřímé daně, daňová harmonizace, Evropský soudní dvůr, judikatura

### **Abstract**

This contribution is devoted to problems of taxes in European Union. These problems are described at first in general, then from historical view and finally on particular examples. Simultaneously is described function of European Court of Justice whereas is depicted the relevance of this function for practise of law. Attention is also in separated chapters devoted to importance of decision making and cases of European Court of Justice in the area of direct taxes and also in the area of indirect taxes.

### **Key words**

Taxes, European Union, direct taxes, indirect taxes, tax harmonization, European Court of Justice, case law

## **1. ÚVOD: HARMONIZACE DANÍ OBECNĚ**

V současné době jsou v Evropské unii dány pro jednotlivé daně určitá pravidla. Jednoznačně největší harmonizace probíhá v oblasti nepřímých daní a to díky tomu, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného evropského trhu. Osobní důchodové daně naopak zůstávají prozatím v kompetenci jednotlivých členských států. Daně z příjmů podniků mají v rámci jednotného trhu napomáhat k volnému pohybu kapitálu. Další pozornost je věnována sociálním a penzijním systémům, které mají v jednotlivých státech eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterémkoliv z členských států EU.

Podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů rozeznáváme tři stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti:<sup>1</sup>

**a. daňová koordinace,**

**b. daňová aproximace,**

**c. daňová harmonizace.**

Jako **daňová harmonizace** je označován proces přizpůsobení a sladování daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.

Harmonizace každé daně pak probíhá ve třech fázích:

1. určení daně, která bude předmětem harmonizace,
2. harmonizace daňového základu,
3. harmonizace sazby daně.

## **1.1 HARMONIZACE A JEJÍ DĚLENÍ V SOUČASNÉM POJETÍ**

Budeme-li chtít definovat pojem „harmonizace“, je nutné počítat s tím, že není možné mít na mysli naprosto stejné a rovné daně. To vyplývá jednak z nezpochybnitelných rozdílů mezi jednotlivými členskými státy, jednak z jejich kulturních, vývojových a historických odlišností. Tudíž je spíše na místě chápat daňovou harmonizaci jako: „proces“ k dosažení cíle i výsledek tohoto procesu.<sup>2</sup>

V současnosti lze vysledovat dva různé a různě působící způsoby daňové harmonizace. Ovšem ani jeden z nich není bezproblémový a jako takové mají své zastánce i odpůrce. Jedná se o:

**pozitivní harmonizaci** – jde o sblížování národních daňových systémů EU prostřednictvím implementace směrnic, nařízení atd. Přínosem je dosažení platnosti stejných pravidel ve všech státech. Úskalím tohoto postupu je podmínka jednomyslného přijetí členskými zeměmi.

**negativní harmonizaci** – **výsledek činnosti ESD**, v členských státech jsou přijímána individuální opatření podle daňové judikatury ESD. Nedostatkem tohoto způsobu je, že nevytváří jednotná pravidla pro všechny státy.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Široký, J (2005) str. 24

<sup>2</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. Vydání, Praha: ASPI, 2007, s. 13

<sup>3</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. Vydání, Praha: ASPI, 2007, s. 13

## 2. EVROPSKÝ SOUDNÍ DVŮR

### 2.1 VÝZNAM ESD V OTÁZKÁCH DAŇOVÉ HARMONIZACE

*„Podle Smlouvy o Evropské unii (konkrétně jejího článku 46) může Evropský soudní dvůr vykonávat kontrolu nad 1. a 3. pilířem Evropské unie. ESD nemá sice právo právo EU vytvářet, ale pouze vykládat a bdít nad jeho dodržováním, v praktickém životě však „zaceluje mezery“ a prakticky právo tvoří“ svými rozhodnutími, které obecné právní zásady se budou aplikovat.“<sup>4</sup>*

Podle statě Širokého, J. a Nerudové, D. nazvané „Význam judikátů Evropského soudního dvora v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii“ lze činnost ESD v oblasti daní rozdělit v podstatě na dvě části.

První oblast vychází z obecných zásad. **Tato je upravena již primárním právem – nařízením** („Nařízení jsou právními akty, které jsou obecně a přímo závazné. Vztahují se na všechny účastníky integrace a stávají se součástí jejich právního řádu ihned po svém schválení orgány EU, resp. tak, jak je uvedeno v Úředním věstníku ES. Pokud jsou v rozporu se zákony některého členského státu, mají přednost. Vždy platí nařízení ES, nikoli ustanovení domácího práva, které mu odporuje. Nařízení jsou tedy nástrojem právní unifikace a EU je užívá tam, kde je třeba společným rozhodnutím dosáhnout jednoty v obsahu i formě zákona“).<sup>5</sup>

Naproti tomu druhá oblast vychází z daňových zásad a **je ošetřena sekundárním právem – tedy především směrnicemi** (jak bylo již výše rozebráno v případě směrnic, se volba forem a prostředků dosažení kýženého výsledku ponechává vnitrostátním orgánům).

### 2.2 JUDIKATURA OBECNĚ - HISTORIE

Co se týče nepřímých daní, ESD v podstatě zajišťuje výklad práva EU. U přímých daní rozhoduje o zajištění čtyř základních svobod, které mají zvláštní postavení a pokud opomeneme určité výjimky, mají tyto svobody přednost před národními daňovými pravidly.

S právní úpravou daní je zřejmě nejtěsněji spjata úprava volného pohybu zboží. Tento pojem není v žádném právním předpise ES vyložen a definován, tudíž je v tomto případě klíčovým rozsudek ESD **7/68 Komise**

---

<sup>4</sup> Široký, J. Nerudová, D. Význam judikátů Evropského soudního dvora v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii. In Sborník z konference „Firma a konkurenční prostředí 2008.“ Třetí část. Brno, MSD s. r. o. 2008, s. 141 - 147

<sup>5</sup> Základy práva ES pro podnikatele [citováno dne 10.11.2009], dostupný z : <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-eu/zaklady-prava-es-pro-podnikatele/1000459/8835/>

**versus Itálie – Vývozní daň z uměleckých předmětů** (zboží je „...cokoliv, co má hodnotu vyjádřitelnou v penězích, a tak může být předmětem obchodní transakce.“). Volný pohyb zboží nemá být omezován, ale velice často se vyskytovaly a také vyskytují (i když nejsou na první pohled zcela zřejmé) velmi závažné a zásadní překážky. Za ty jsou považována zejména cla, dávky s rovnocenným účinkem a vnitřní diskriminační zdanění (tj. konkurující si nebo podobné výrobky mají rozdílné daňové zatížení).

Zlomovým judikátem ESD v oblasti daní (nejen pro ni) je rozsudek **120/78 Rewe Zentrale** – známější pod názvem „**Cassis de Dijon**“. Tento v podstatě umožnil dovážení francouzského likéru Cassis de Dijon do Německa a tím ho zdanit příslušným německým lihovým akcízem. Jeho význam spočívá mimo jiné také v tom, že definoval tzv. „**pravidlo rozumu**“ (zboží, jež bylo řádně vyrobené a obchodovatelné v jednom členském státě, může být obchodováno v jiném členském státě) a tzv. „**kategorické požadavky**“.

### **2.3 NĚKTERÉ KONKRÉTNÍ JUDIKÁTY – PŘÍMÉ DANĚ<sup>6</sup>**

Díky judikatuře ESD je tento druh harmonizace umožněn zejména v korporativním zdaňování a zdaňování osobních příjmů. Většinou jde tedy o oblasti, kde se zatím nepodařilo prosadit jednotnou úpravu, nebylo o takovém postupu vůbec jednáno, případně se vyskytly jiné problémy.

Za nejzajímavější, nejdůležitější a nejvlivnější lze dle literatury považovat zejména případy, které jsem vybral a zahrnul do tohoto oddílu, a které dále stručně charakterizuji. V této oblasti je ovšem možné vysledovat další zajímavou a významnou judikaturu.

V současné době **v rámci přímých daní** projednává ESD nejčastěji případy, jež se dotýkají především následujících čtyř oblastí:

1. zdaňování „přeshraničních pracovníků“ (zejm. diskriminace nerezidentů vůči rezidentům)
2. zdaňování dividend
3. aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění
4. aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech<sup>7</sup>

**Případ Schumacker C–279/33** (zdaňování fyzických osob, volný pohyb osob atd.)

---

<sup>6</sup> Zpracováno podle: Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 95 an

<sup>7</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 95

Pan Schumacker byl zaměstnán v Německu (SRN), ovšem žil v Belgii, přičemž jeho příjmy ze zaměstnání byly jediným příjmem, který měl. Problém nastal díky tomu, že v Německu byl považován za nerezidenta a měl tedy omezenou daňovou povinnost. Na základě toho mu také nebylo umožněno, aby rozdělil příjem i na svoji manželku (tzv. splitting) a provedl roční vyúčtování daně (díky tomu by totiž jeho daňová povinnost celkově výrazně poklesla). V podstatě tedy došlo k diskriminaci pana Schumackera z toho důvodu, že byl nerezidentem, jelikož ve srovnání s rezidentem byla jeho daňová povinnost a také daňové zatížení vyšší.

ESD na výše uvedené odvětil, že jde o stav, který je „v rozporu se svobodou volného pohybu pracovních sil, a že pokud poplatník obdrží ve státě, kde je nerezidentem většinu svých příjmů, musí s ním být zacházeno, jako by se jednalo o rezidenta.“<sup>8</sup>

**Případ Verstergaard C-55/98** (zdaňování fyzických osob, poskytování služeb)

V Řecku bylo jistou řeckou společností prováděno školení auditorů. Zúčastnil se jej i dánský auditor, pracující i žijící v Dánsku. Problém, jenž posléze nastal, se týkal toho, že ačkoliv měl jako poplatník platný daňový doklad, na základě dánského daňového práva pro něj nebyly náklady školení daňově účinným nákladem. Tímto ovšem byla narušena svoboda poskytování služeb.

Díky tomuto případu tak bylo Dánsko nuceno ze svých daňových předpisů odstranit uvedené diskriminující opatření, jelikož dle ESD „daňově musí být posuzováno stejně nakoupení služeb domácích i zahraničních.“<sup>9</sup>

**Případ Gerritse C-234/01** (zdaňování fyzických osob, svoboda poskytování služeb)

V Německu (kde se účastnil představení) byla nizozemskému herci vyplacena odměna. Ta byla zdaněna podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Německem a Nizozemím bez možnosti odečtení v tomto případě cestovného; tj. srážkovou daní z hrubé částky.

Podle ESD šlo ovšem o diskriminaci a bylo nařízeno, „že SRN musí zavést pro nerezidenty možnost uplatňování výdajů. Na základě rozsudku SRN zavedla tuto možnost, a to i v případě, kdy jsou nerezidentům vypláceny

---

<sup>8</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 96

<sup>9</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 96

*úroky a licenční poplatky. Ke stejnému opatření přistoupila Rakousko a to s účinností od roku 2005.*<sup>10</sup>

**Případ Saint – Gobain C–307/97** (korporativní zdaňování, svoboda usazování)

Tento případ se týká vyplácení dividend a to následujícím způsobem. Švýcarský ISOVER, dceřinná společnost tyto dividendy vyplácel pobočce v Německu a ty byly dle německých předpisů předmětem daně. V té době totiž ještě v SRN neplatil dodatek ke směrnici o mateřských a dceřiných společnostech č. 2003/123/EC. Na základě toho bylo možné ze zdanění vyjmout pouze dividendy vyplácené společností, jež je v SRN rezidentem (dceřinná společnost).

ESD tento stav opět označil za diskriminaci a nařídil, „že SRN nesmí diskriminovat společnosti, které nejsou rezidentní, tedy že se stálou provozovnou musí být daňově nakládáno stejně, jako se společnostmi, které jsou v SRN rezidenty.“<sup>11</sup>

Z dalších rozsudků lze uvést například **C–324/00 Lankhorst – Hohorst GmbH** (svoboda pohybu, zdaňování) nebo **C–446/03 Marks & Spencer plc** (svoboda usazování atd.) a **C–376/03 D.** (odlišné zacházení s rezidenty a nerezidenty - Smlouva o zamezení dvojího zdanění).

## **2.4 NĚKTERÉ KONKRÉTNÍ JUDIKÁTY - NEPŘÍMÉ DANĚ<sup>12</sup>**

Velmi rozmanitou a bohatou judikaturu ESD je možno nalézt i v oblasti nepřímých daní, i když zde se již neuplatňuje jako prostředek tzv. negativní harmonizace, ale spíše (jak již bylo řečeno již výše) ESD **zajišťuje výklad práva EU.**

Ze zajímavých judikátů týkajících se DPH lze uvést inter alia například následující rozsudky, kde ESD uvádí, jak je třeba vykládat určitá ustanovení:

**Případ Investrand B.V. C–435/05** (Šestá směrnice o DPH)

*„Článek 17 odst. 2 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za*

---

<sup>10</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 97

<sup>11</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 98

<sup>12</sup> Zpracováno podle: Terra, B. J. M., Wattel, P. J. European tax law. Fifth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, s. 135 an, ISBN 9789041127419

*účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskutečněným dříve, než se stala osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmiňované služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto činností, a v důsledku toho nezakládají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou byly zatíženy.*“<sup>13</sup>

#### **Případ Van Tiem C–186/89 (čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice o DPH)**

*„Otevřené investiční fondy (sociétés d’investissement à capital variable, SICAV), jejichž výhradním předmětem činnosti je kolektivní investování kapitálu získaného od veřejnosti do převoditelných cenných papírů v souladu se směrnicí Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP), mají postavení osoby povinné k dani ve smyslu článku 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, takže místem poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) téže směrnice, které jsou poskytovány těmito SICAV usazeným v jiném členském státě než poskytovatel služeb, je místo, kde tyto SICAV mají sídlo své hospodářské činnosti.*“<sup>14</sup>

Z dalších rozsudků v oblasti DPH lze jmenovat například: **C–16/00 Cibo** (Šestá směrnice o DPH, odpočitatelnost DPH) nebo **C–60/90 Polysar** (Šestá směrnice o DPH).

Pro oblast tzv. spotřebních daní jmenujme za všechny například:

#### **Ottmar Herrman C–491/03**

*„Daň uloženou na úplatné poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě na místě v rámci provozování restaurace je třeba považovat za daň z poskytování služeb spojených s těmito výrobky podléhajícími spotřební dani, která nemá povahu daně z obratu ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.*“<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Rozsudek Investrand B.V. C – 435/05 [citováno dne 10.11.2009] dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu>

<sup>14</sup> Rozsudek Van Tiem C – 186/89 [citováno dne 10.11.2009] dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu>

<sup>15</sup> Rozsudek Ottmar Herrman C – 491/03 [citováno dne 10.11.2009] dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu>

**Van der Water C–325/99** („Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS)

*„Směrnice 92/12 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani musí být vykládána v tom smyslu, že pokud nabude jednotlivec nejednající při výkonu svého povolání a neusilující o dosažení zisku v prvním členském státě pro uspokojení svých potřeb i potřeb dalších jednotlivců výrobky podléhající spotřební dani, které byly v tomto členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, a nechá je přepravit do druhého členského státu na svůj účet přepravní společností usazenou v tomto druhém státě, použije se článek 7 této směrnice, a nikoli její článek 8, takže se spotřební daň vyměří i v tomto státě....“<sup>16</sup>*

Závěrem lze dodat, že naprostá většina právních problémů spojených s daněmi ESD řeší ve formě **tzv. předběžných otázek**, kdy de facto dochází k tomu, že: „v rámci řízení před vnitrostátním soudem členského státu, které zahrnuje aplikaci práva Společenství, může nebo musí být věc předána Soudnímu dvoru, který rozhodne o výkladu případně platnosti právních předpisů, které jsou součástí práva Společenství a které mají být v dané věci aplikovány.“<sup>17</sup>

### 3. ZÁVĚR

Z výše uvedeného tedy plyne, že judikatura ESD v oblasti harmonizace daní hraje velmi důležitou a nezastupitelnou roli, ať už se jedná o tzv. „negativní harmonizaci“ či výklad, což dokazují i uvedené a citované rozsudky. Právě díky těmto rozsudkům se v EU a v rámci jejích právních předpisů podle mého názoru zvyšuje právní jistota a je podporována mimo jiné i zásada „legitimního očekávání“.

Je zcela evidentní, že bez existence ESD či jeho „zásahů“ a usměrňování výkladu by cesta k harmonizaci daní v EU byla o mnoho složitější. Svou rolí napomáhá ESD k tomu, že harmonizace v rámci možností postupuje kupředu a její proces není tak zdlouhavý, jako by byl bez něj. Domnívám se, že role ESD je při této činnosti natolik výrazná, že lze úspěšně pochybovat, zda by alespoň současného stavu bylo jinou cestou dosaženo bez jeho pomoci.

---

<sup>16</sup> Rozsudek Van der Water C – 325/99 [citováno dne 10.11.2009] dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu>

<sup>17</sup> Týč, V. Základy evropského práva pro ekonomy. 5. Aktualizované vydání. Praha: Linde Praha a.s., 2006 s. 124



**Literature:**

- LÁCHOVÁ, L.: Daňové systémy v globálním světě. 1. Vydání, Praha: ASPI, 2007, s. 272, ISBN: 978-80-7357-320-1
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 260, ISBN: 978-80-7357-386-7
- ŠIROKÝ, J., NERUDOVÁ, D.: Význam judikátů Evropského soudního dvora v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii. In Sborník z konference „Firma a konkurenční prostředí 2008.“ Třetí část. Brno, MSD s. r. o. 2008, s. 141 – 147
- TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. European tax law. Fifth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, s. 471, ISBN 9789041127419
- TÝČ, V.: Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 3. aktualizované a doplněné vyd. Praha: LINDE PRAHA, 2002. 80-7201-478-1.
- ZÁKLADY PRÁVA ES PRO PODNIKATELE [citováno dne 10.9.2009], dostupný z : <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-eu/zaklady-prava-es-pro-podnikatele/1000459/8835/>

**Contact – email**

*kopriva@advokacie-brno.cz*