

JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EU V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ

JURISDICTION OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EU IN DIRECT TAXATION

Barbora Havlíková, Jana Tepperová

Abstrakt: *Jedním z hlavních cílů Evropské unie je vytvoření jednotného vnitřního trhu. S tím je spjata otázka harmonizace daní na celém území, která zabrání diskriminaci spojené s volným pohybem osob, zboží, služeb nebo kapitálu. Přímé daně jsou harmonizovány především rozsudky Soudního dvora Evropské unie, v rámci tzv. negativní harmonizace. Tento článek se zabývá rozborem rozsudků Soudního dvora Evropské unie, které byly implementovány do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v letech 2003 až 2012. První rozsudky byly implementovány do tohoto zákona už v roce 2003, kdy se Česká republika připravovala na vstup do Evropské unie. Největší změny zákona o daních z příjmů v návaznosti na rozsudky Soudního dvora Evropské unie byly v oblasti daňových odpočtů a slev fyzických osob a v oblasti zdanění dividend vyplácených mezi mateřskými a dceřinými společnostmi.*

Klíčová slova: *judikatura, Soudní dvůr Evropské unie, diskriminace, harmonizace, přímé daně*

Abstract: *The Czech Republic is a member of the European Union. One of the main goals of the European Union is a creation of a single internal market. An issue of tax harmonization is deeply connected with this vital goal. The tax harmonization is a tool to prevent obstacles in free movement of labor, goods, and capital within the member countries. The main body which is focused on the harmonization in the field of direct taxes is Court of Justice of the European Union. Case law regularly produced by the Court of Justice is the main topic of this presented paper. It deals with an analysis of case law, which have been implemented into Czech Income Tax Act in years 2003 to 2012. The first judgments were implemented in the Czech Income Tax Act in 2003, by then the Czech Republic was preparing*

for joining the European Union. The biggest changes in the Czech Income Tax Act based on the judgements of the Court of Justice of the European Union were conducted in the sphere of tax deductions and tax credits of individuals and taxation of dividends between parent and subsidiary companies.

Keywords: *jurisdiction, Court of Justice of the EU, discrimination, harmonization, direct taxes*

JEL Classification: K 34

1 ÚVOD

Již více než deset let je Česká republika členským státem Evropské unie (dále jen „EU“) a za tuto dobu prošla česká legislativa značnými úpravami z důvodu implementace unijních právních norem a aktů. Výjimkou nebyla ani daňová oblast. EU má od začátku své existence za jeden z hlavních cílů podle Smlouvy o Evropské unii jednotný vnitřní trh, kde nebudou existovat žádné překážky pro volný pohyb zboží, pracovních sil či kapitálu mezi jednotlivými členskými státy. S tímto cílem je jednoznačně spjata koordinace a harmonizace daňových systémů.

V procesu sbližování daňových soustav v oblasti přímých daní převládá spíše daňová koordinace, která má za cíl přizpůsobení daňových systémů, ale nevede k jejich naprosté jednotnosti (Kubátová, 2009). Daňová harmonizace na druhé straně sjednocuje daňové systémy na základě jednotných pravidel. Přesto jsou ale i přímé daně do určité míry harmonizovány, a to negativní formou harmonizace na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr EU“) (Nerudová, 2011). Rozsudky mají za cíl odstranit diskriminační právní úpravu. Podle Tomáška a Týče (2013) přesto na základě pravomocí soudního orgánu EU ne-mohou rozsudky vytvářet stejná pravidla pro všechny členské státy.

Předmětem tohoto článku je analýza všech změn, které v oblasti daně z příjmů v České republice nastaly za celou dobu členství v EU v přímé souvislosti s rozsudky Soudního dvora EU. Hlavním cílem článku je zhodnotit dopad rozsudků Soudního dvora EU na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) z věcného pohledu. Pozornost je věnována i včasnosti implementace rozsudků, které jsou předmětem analýzy.

Při zpracování tohoto článku byla použita metoda obsahové analýzy Smlouvy o Evropské unii, Smlouvy o fungování Evropské unie, knižních zdrojů, novel zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a důvodových zpráv Vlády České republiky. Dále byly analyzovány vybrané rozsudky Soudního dvora EU a systematicky kategorizovány podle obsahu.

2 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EU

Prameny práva EU, které upravují přímé daně, jsou Smlouva o EU (nepřímá úprava), čtyři základní svobody podle Smlouvy o fungování EU, několik směrnic zabývajících se přímým zdaněním a judikatura Soudního dvora EU. Rozsudky Soudního dvora EU upřesňují výklad jak základních smluv, tak i vydaných směrnic.

U přímých daní nenalezneme v primárních právních normách přímý odkaz na jejich harmonizaci, tak jako je to u nepřímých daní. Nepřímé daně jsou přímo harmonizovány jak smlouvami primárního práva, tak řadou směrnic. Implementace těchto právních aktů vyvolává tzv. pozitivní harmonizaci, kdy pro všechny členské státy musí platit stejná pravidla (Nerudová, 2011). Naopak u přímých daní převládá tzv. negativní harmonizace. Tento pojem je spojen právě s implementací rozsudků. Soudní rozhodnutí má povahu individuálního právního aktu a povinnost začlenit ho do svých právních norem má pouze stát, kterého se řízení týkalo. Ostatním členským státům se pouze doporučuje svou legislativu upravit v souladu s rozsudky, ale Soudní dvůr EU si to vynutit nemůže. Rozsudek Soudního dvora EU ani nenařizuje, jakým způsobem má být legislativa upravena. Negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy a nastává tak stav, kdy má každý členský stát v oblasti přímých daní rozdílnou úpravu právních norem (Nerudová, 2011).

2.1 Druhy řízení Soudního dvora EU používané v oblasti přímých daní

Soudní dvůr EU rozhoduje v několika typech řízení, ale pro problematiku přímých daní jsou využívány především dva druhy řízení: řízení o předběžné otázce a žaloba pro nesplnění povinnosti.

Řízení o předběžné otázce je využíváno v případě, kdy má vnitrostátní soud členského státu pochybnosti o výkladu nebo platnosti právních norem Evropské unie. Jedná se tak o řízení nesporné a slouží jako prevence proti rozdílnému chápání unijního práva. (Svoboda, 2011)

Druhým typem řízení využívaným v oblasti přímých daní je řízení pro nesplnění povinností. Jedná se tak v případech, kdy členské státy jsou neaktivní vůči základním smlouvám a jejich legislativa je tak v rozporu s právem EU. Žalující stranou je ve většině případů Evropská komise, může jí být ale i jiný členský stát, což se stává velmi výjimečně (Tomášek - Týč, 2013). Průběh řízení se skládá ze dvou fází, první fáze je předsoudní a probíhá pouze před Evropskou komisí. Pokud se v této fázi obě strany nedohodnou, řízení pokračuje před Soudní dvůr (Svoboda, 2011).

Hlavním cílem Soudního dvora EU je sjednocení výkladu evropských pramenů práva v členských státech. Při rozhodování nejde tedy v první řadě o potrestání viníka, ale o nápravu legislativních nesrovnalostí. Rozsudky, které se dostanou k Soudnímu dvoru EU, jsou z velké části na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zaslané vnitrostátními soudy jednotlivých členských států. Naopak žaloba pro nesplnění povinností podaná Evropskou komisí se k Soudnímu dvoru EU dostane velmi zřídka.

3 DOPAD JUDIKATURY SOUDNÍHO DVORA EU NA ZÁKON O DANI Z PŘÍJMŮ

Odkazy na rozsudky Soudního dvora EU nelze najít přímo v textu zákona, ale jsou uvedeny v důvodových zprávách Vlády České republiky. Důvodová zpráva je překládána Poslanecké sněmovně parlamentu České republiky společně s každou novelou zákona.

Analýza návaznosti judikatury Soudního dvora EU a ZDP je provedena za roky 2003 (tj. rok před vstupem České republiky do EU) do roku 2012.

Od roku 2003 byl zákon o daních z příjmů novelizován více než padesátkrát. Přehled novelizací ZDP, které navazují na rozsudky Soudního dvora EU, zachycuje tabulka č. 1.

Tab. 1: Seznam novelizací ZDP ovlivněných rozsudky Soudního dvora EU

Novelizace	Předmět nové právní úpravy	Odkaz na Soudní dvůr EU	Číslo rozsudku
438/2003	Novela zákona o daních z příjmů	✓	C-279/93 C-391/97 C-283/94
669/2004	Novela zákona o daních z příjmů	✓	C-484/93 C-222/95
261/2007	Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů	<i>Nejedná se o přímý odkaz na rozsudky, v novele je pouze upozornění, že není v rozporu s rozsudky:</i>	C-80/94 C-107/94 C-311/97 C-251/98 C-410/98
2/2009	Novela zákona o daních z příjmů	✓	C-386/04 C-101/05 C-150/04 C-334/02 C-446/04
216/2009	Novela zákona o daních z příjmů	<i>Reakce na oficiální výzvu Evropské komise ze dne 19. února 2009 České republice k úpravě ustanovení upravujících zdaňování plateb plynoucích českým daňovým nerezidentům.</i>	
346/2010	Novela zákona o daních z příjmů	✓	C-386/04 C-318/07 C-101/05 C-446/04 C-150/04 C-334/02 C-513/04 C-298/05
355/2011	Novela zákona o přeměnách obchodních společností a družstev	<i>Odkaz se týká novely zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, kterou se mění i zákon o daních z příjmů</i>	C-210/06

Zdroj: ASPI, vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že vláda České republiky pružně zareagovala na vstup do EU a snažila se průběžně upravovat zákon o daních z příjmů. Novela ZDP z roku 2003 je ovlivněna třemi rozsudky. Všechny rozsudky, na které tato

novela v důvodové správě odkazuje, se zabývají diskriminací na základě státní příslušnosti.

3.1 Daňová diskriminace fyzických osob

Daňová diskriminace je jedním z hlavních problémů, které řeší judikatura Soudního dvora EU v oblasti daně z příjmů.¹ Je to situace, kdy se s jednou skupinou daňových poplatníků zachází jinak než se druhou skupinou, přitom jsou ale obě tyto skupiny ve stejné situaci a mělo by se s nimi tedy zacházet na stejné úrovni (Evropská unie, 2000a; Evropská unie, 2000b). Ve většině případů, o kterých rozhoduje Soudní dvůr EU, se jedná o porušení jedné či více ze čtyř základních svobod, které definuje Smlouva o fungování EU. Následující rozbor vybraných rozsudků je rozdělen podle toho, které ze základních svobod byly podle Soudního dvora EU porušeny. Nejčastěji se v rozsudcích vyskytuje diskriminace vůči daňovým nerezidentům, kde daňoví rezidenti jsou zvýhodňováni. Existují ale i jiné typy daňové diskriminace, například pokud jsou znevýhodňováni poplatníci, kteří poskytují kapitál mimo území svého státu, a nejsou jim proto umožněny daňové výhody jako při poskytnutí kapitálu institucím uvnitř státu. Soudní dvůr EU se ve svých rozsudcích zabývá především tím, zda se skutečně jedná o diskriminaci a také zda byly porušeny základní svobody. Sám ale nenavrhne řešení, kterým se toto znevýhodnění odstraní, to už je v pravomoci vnitrostátního soudu. Většina států musela při vstupu do EU upravit svou legislativu právě z důvodu diskriminace určité skupiny poplatníků. Výjimkou nebyla ani Česká republika. Většina změn nastala v české legislativě v oblasti uplatnění odpočtů a dalších daňových výhod.

Svoboda usazování a volný pohyb pracovních sil

V České republice do roku 2003 mohli využívat odpočty a slevy pouze čeští daňoví rezidenti, zatímco nerezidentům tyto úlevy umožněny nebyly. Toto nerovné zacházení by se neslučovalo se zaručením svobody usazování a volného pohybu pracovních sil, jak Soudní dvůr EU vyjádřil v rozsudcích **C-279/93 Schumacker** a **C-391/97 Gschwind**. Soudní dvůr EU toto nerovné daňové zacházení považoval za omezení svobody volného pohybu pracovních sil a uvedl, že pokud poplatník získá většinu svých příjmů ve státě, kde je nerezidentem, musí s ním být zacházeno jako s rezidentem. Na základě

¹ Podrobně se daňovou diskriminací zabýval např. Mason a Knoll (2012) nebo Graetz a Warren (2012); Graetz a Warren (2012) spatřují v oblasti daňové diskriminace v rozsudcích Soudního dvora EU rozporuplnost a splnění požadavků vyplývajících z rozsudků za nemožné (*“labyrinth of impossibility”*).

těchto rozsudků Česká republika změnila podmínky pro využívání daňových odpočtů a slev a rozšířila je i na nerezidenty. Tato možnost je ale omezena podmínkou, že nerezidenti musí získat minimálně 90 % svých celosvětových příjmů na území České republiky. Limit 90 % celosvětových příjmů je v souladu s uvedeným rozsudkem Schumacker, který vyžaduje stejné podmínky pro nerezidenty, pokud mají „většinu“ svých příjmů ze státu zdroje.

Volný pohyb kapitálu

Dalším typem daňové diskriminace řešené předmětnými rozsudky jsou případy, kdy jsou poplatníci znevýhodňováni při poskytnutí kapitálu do zahraničí. Daňový subjekt, který poskytuje své peníze v tuzemsku, ať už jako investice nebo jako dary, má při splnění určitých podmínek možnost snížit si základ daně o odpočty. V případě, že byl tento kapitál poskytnut mimo území ČR, daňový poplatník nárok na tuto daňovou úlevu ztrácel.

Touto problematikou se zabývaly rozsudky **C-484/93 Svensson a Gustavsson** a **C-222/95 SCI Parodi**. Konkrétně v případě Svensson a Gustavsson bylo předmětem sporu neuznání daňového odpočtu úroků zaplacených ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, které měli manželé uzavřeno s bankou se sídlem v jiném státě, než ve kterém byli daňoví rezidenti. V tomto případě došlo podle Soudního dvora EU k porušení zásady volného pohybu kapitálu; diskriminovány byly nejen fyzické osoby, kterým nebyla uznána daňová výhoda, ale i zahraniční společnosti, které poskytovaly stavební či hypoteční úvěry. Klienti do těchto společností nechtěli investovat, protože by pak neměli takové výhody, jako když investují do společností se sídlem ve své zemi. Z tohoto důvodu byl v České republice upraven ZDP. Až do roku 2004 byla uznána jako nezdanitelná část základu daně částka rovná úrokům ze stavebního spoření nebo hypotečních úvěrů uzavřených mezi fyzickou osobou a bankou nebo pobočkou zahraniční banky se sídlem v ČR. Tím byly ale diskriminovány zahraniční banky, u kterých tato daňová úleva nebyla umožněna. Proto je od roku 2005 zákonná úprava rozšířena i na banky se sídlem v jiném státě EU, Norsku a Islandu.²

Znevýhodnění daňového poplatníka se nemusí týkat pouze uzavření stavebních úvěrů v zahraničí, ale například i darů. Některé daňové systémy

² Zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění z. č. 586/1992 Sb., a další související zákony, bylo mezi tyto státy zařazeno i Lichtenštejnsko, se kterým ČR v roce 2014 podepsala smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Tato novelizace však nabyde účinnosti až po té, co se nová smlouva mezi oběma státy začne uplatňovat.

v zemích EU umožňují právnickým a fyzickým osobám odčítat hodnotu poskytnutých darů za splnění určitých podmínek. Jednou z nich byla i podmínka týkající se příjemce daru, který musel mít sídlo či být rezidentem v zemi poskytovatele daru. V případě obdarování fyzické nebo právnické osoby ze zahraničí, by dárci nebyla uznána žádná daňová úleva.

Touto problematikou se zabývaly dva rozsudky **C-386/04 Stauffer** a **C-318/07 Persche**. V rozsudku Stauffer Soudní dvůr EU uznal, že takové zacházení je diskriminující a neslučuje se s primárním právem EU. S odkazem na toto rozhodnutí upravily členské státy včetně České republiky svou legislativu. Podle ZDP proto mohou od roku 2009 poplatníci (fyzické i právnické osoby) využít odpočet na poskytnuté dary, které věnovali společně i se sídlem v jiných členských státech EU, Norsku a Islandu.³

Rozsudek Persche řešil otázku, zda se při posuzování o uznatelnosti odpočtu na poskytnuté dary má postupovat podle zákonů země poskytovatele daru, nebo podle zákonů země příjemce daru. Podle Soudního dvora EU byl pak doplněn stávající výklad práva, který stanovil, že odpočet bude uznán v případě, že dar splňuje materiální podmínky zákona státu, který daňovou úlevu poskytuje.

Česká republika sice rozšířila hranici pro uznání odpočtu na dary na členské země EU, ale zákon stanovoval, že možnost využití tohoto odpočtu se posuzuje v první řadě podle právních předpisů země příjemce. Pouze v případě, že takové právní úpravy neexistují, postupuje se podle předpisů České republiky. Taková podmínka byla ale v rozporu s rozsudkem Persche, a proto v roce 2010 vláda České republiky navrhla s odkazem na tento rozsudek změnu a od roku 2011 se možnost využití odpočtu na poskytnuté dary posuzuje podle ZDP.

V případě **C-513/04 Kerckhaert a Morres** se řešil problém se zdaněním dividend vyplácených fyzickým osobám. Manželům z Belgie byly vypláceny dividendy od francouzské společnosti a na zdanění těchto dividend byl použit jiný režim, než který je používán při zdanění dividend od belgické společnosti. Manželský pár tak zaplatil vyšší daň, než kdyby mu plynuly příjmy od společnosti ze země, kde je rezidentem. Podle Soudního dvora EU není diskriminující různý způsob zdanění kapitálového majetku, ale odlišná daňová povinnost. Pokud chce stát rozlišit kapitálové příjmy ze zahraničí, neměla by být znevýhodněna ani jedna skupina poplatníků a musí se tedy

³ *ditto*

použít taková sazba, aby výsledná daň nebyla vyšší nebo nižší než daň z vnitrostátního kapitálového majetku.

V České republice příjmy z kapitálového majetku, jako jsou podíly na zisku nebo úroky a výnosy z vkladů a úvěrů, pocházející ze zdrojů v České republice tvoří samostatný základ daně zdaněný sazbou 15 %. Do roku 2007 mohly být v rámci samostatného základu daně zdaněny i kapitálové příjmy pocházející ze společností sídlících mimo Českou republiku. Poplatníci si mohli vybrat mezi zahrnutím těchto zahraničních příjmů do dílčího základu daně z kapitálového majetku, nebo použít režim samostatného základu daně. S přechodem od progresivní sazby daně na daň lineární ve výši 15 % jsou od roku 2008 sazby pro oba dva režimy totožné, a proto se v témže roce pravidlo změnilo. Poplatníci, kterým plynou kapitálové příjmy ze zahraničí, si už nemohou vybrat, jakým způsobem tyto příjmy zdaní, musí je zahrnout nesnížené o výdaje do dílčího základu daně z kapitálového majetku. Dividendy, úroky a výnosy pocházející ze zdrojů v České republice tvoří i nadále samostatný základ daně. I když je pro tento typ příjmů zaveden dvojitý způsob zdanění, není ani jedna skupina poplatníků diskriminována, jelikož výsledná částka daně bude shodná. Problém by ale nastal, kdyby se jedna z používaných sazeb změnila. V případě, že by se zvýšila sazba pro výpočet daně z příjmů a zvláštní sazba pro samostatný základ daně zůstala stejná, došlo by k diskriminaci poplatníků, kterým plynou kapitálové příjmy z České republiky. V opačném případě by byla znevýhodněna skupina se zahraničními kapitálovými příjmy. Pokud se tedy budou v budoucnu měnit sazby pro daně z příjmů, mělo by být upraveno i pravidlo pro způsob zdanění kapitálových příjmů plynoucích ze zdrojů mimo Českou republiku, aby nedošlo k diskriminaci ani jedné ze skupiny poplatníků.

3.2 Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Podmínkou pro přijetí České republiky do EU bylo mimo jiné i zavedení několika směrnic EU do české legislativy. Jednou z těchto směrnic týkajících se přímých daní byla i směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Hlavním tématem této směrnice je úprava zdanění výplaty dividend mateřské společnosti sídlící v jednom z členských států od dceřiné společnosti sídlící v jiném z členských států. Směrnice zaručuje nezdanění dividend mezi mateřskou a dceřinou společností. Jsou umožněny dvě varianty. První z nich přímo osvobozuje vyplacené dividendy, které dceřiná společnost rozdělí své mateřské společnosti. Druhá varianta uvažuje případ, kdy jsou vyplacené

dividendy zdaněny, ale mateřská společnost si následně může odečíst od základu daně daň z příjmů, kterou platí dceřiná společnost ve svém státě. Tato úleva byla podmíněna výší vlastnického podílu mateřské společnosti, který musí být alespoň 25 % kapitálu dceřiné společnosti a to nejméně po dobu dvou let bez přerušení. V roce 2003 byla tato směrnice novelizována směrnicí 2003/123/ES, která doplňuje a rozšiřuje působnost původní směrnici především v oblasti pravomocí stálé provozovny. Česká republika tuto směrnici implementovala do ZDP v novele z roku 2003, ale zároveň připojila ke změně i výklad Soudního dvora EU, konkrétně rozsudek **C-283/94 Denkavit**. Rozsudek upřesnil výklad směrnice a stanovil, že osvobození přeshraniční výplaty dividend lze použít i v případě, že mateřská společnost vlastní dceřinou společností po kratší dobu než 24 měsíců. Taková společnost se ale musí zavázat, že nadále setrvá ve stejném vztahu se svou dceřinou společností a to nejméně po takovou dobu, která zbývá do hranice dvou let. Při nedodržení výše a doby držby podílu se případ posoudí jako nesplnění podmínek pro osvobození od daně a musí se podat dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost.⁴

Rozsudek **C-446/04 England a Wales** pak doplnil stávající výklad směrnice o možnost využití obou variant nezdanění přijatých dividend. V tomto případě se řešila problematika řetězového zdanění dividend. Stát může zabránit nebo omezit řetězové zdanění dividend tak, že přijaté dividendy od dceřiné společnosti – rezidenta budou osvobozeny od srážkové daně, zatímco na dividendy od dceřiné společnosti – nerezidenta bude použit systém zápočtu. To však za předpokladu, že zahraniční dividendy nebudou podléhat vyšší daňové sazbě, než je sazba pro vnitrostátní dividendy. Podobný problém řešil i rozsudek **C-298/05 Columbus Container**. Komanditní společnost považovala za diskriminující, že metoda zdanění dividend vyplácených z jiného členského státu se liší od metody zdanění dividend vyplácených vnitrostátně. Pro přeshraniční výplatu byla použita metoda zápočtu, pro výplatu uvnitř státu metoda osvobození. Soudní dvůr EU ale potvrdil již stávající výklad o možnosti využití obou metod s tím, že na zdanění dividend z jiného členského státu nesmí být použita daňová sazba vyšší než je sazba pro vnitrostátní dividendy. Tuto možnost Česká republika nevyužila a stanovila jednotné pravidlo pro zahraniční i vnitrostátní dividendy, kterým je systém osvobození.

⁴ V současné době musí být podmínka účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti splněna po dobu 12 měsíců, a to ve výši alespoň 10 % (viz § 19 odst. 3 a 4 ZDP).

Rozsudek **C-101/05 A** řeší otázku výplaty dividend mezi členskými státy EU a třetími zeměmi. V tomto rozsudku se konkrétně jednalo o akcionáře ze Švédského království, kterému byly vypláceny dividendy od švýcarské akciové společnosti. Problém v uznání osvobození výplaty dividend spočíval v tom, že Švýcarská konfederace nepatří do členských států EU, a proto nepodléhá směrnici Rady o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní a Švédské království navíc nemá se Švýcarskou konfederací podepsanou ani úmluvu o výměně informací. Švédské daňové orgány nemohly tedy zjistit informace o švýcarské akciové společnosti potřebné k uznání daňové výhody. Soudní dvůr EU v tomto případě rozhodl, že členský stát má legitimní právo neuznat daňové zvýhodnění při pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, pokud neexistuje jakýkoli právní prostředek, který by umožňoval získat potřebné informace. V případě, že se tento problém bude týkat vnitřního pohybu kapitálu mezi členskými státy, není žádný důvod pro neuznání osvobození, protože jakékoli informace jsou uvnitř společenství snadno zjistitelné a ověřitelné.

Co se týká vztahů mezi Českou republikou a státy mimo EU, pro daňové účely EU spolupracuje se Švýcarskem na základě Dohody, s Norskem a Islandem jako se smluvními státy Evropského hospodářského prostoru.⁵

V roce 2004 uzavřelo Evropského hospodářství Dohodu se Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru. Česká republika implementovala tuto Dohodu do ZDP v roce 2005, což ovlivnilo právě systém osvobození zahraničních dividend. Od roku 2006 se tedy s rezidenty Švýcarské konfederace zachází stejně jako s rezidenty z jiných členských států EU.

V novelizaci ZDP z roku 2009 se na základě Smlouvy o Evropském hospodářském prostoru osvobození zahraničních dividend rozšířilo ještě o státy Norsko a Island. Zároveň byly upřesněny vztahy mezi Českou republikou a Švýcarskem na základě Dohody. Osvobození dividend se bude uplatňovat pouze při výplatě od dceřiné společnosti v České republice

⁵ Odlišný přístup k Lichtenštejnsku vyplývá ze skutečnosti, že Lichtenštejnsko až donedávna nebylo ochotno k administrativní spolupráci, především pokud jde o výměnu informací. V roce 2014 podepsala Česká republika s Lichtenštejnskem smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a přiznání obdobných výhod jako Norsku a Islandu v ZDP bude Lichtenštejnsku přiznáno, až se tato smlouva začne provádět, viz. zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění z. č. 586/1992 Sb., a další související zákony.

mateřské společnosti ve Švýcarsku, nikoli příchozích dividend, na něž se Dohoda nevztahuje.

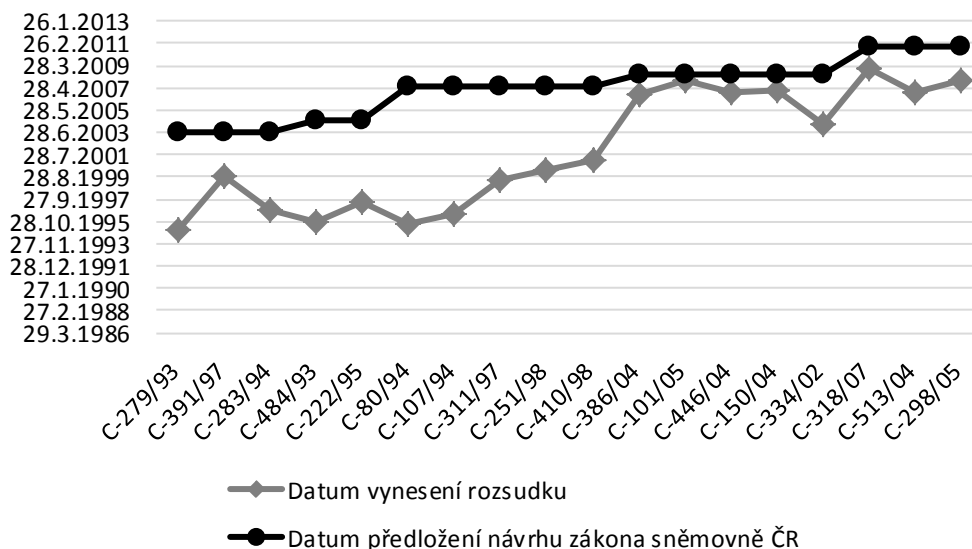
3.3 Reakce České republiky na rozsudky Soudního dvora EU

Pro zjištění včasnosti reakce České republiky na vydané rozsudky Soudního dvora EU bylo porovnáváno datum vynesení rozsudku a datum předložení návrhu novelizace ZDP Sněmovně České republiky. Pokud by Česká republika nereagovala dostatečně včas nebo dokonce vůbec na některé důležité rozsudky, které doplňují výklad základních unijních směrnic, mohlo by dojít k žalování České republiky ze strany Evropské komise proti nesplnění povinnosti.

Tab. 2: Včasnost implementace rozsudků Soudního dvora EU do ZDP

Rozsudek	Datum vynesení rozsudku	Novelizace zákona	Datum předložení návrhu zákona sněmovně ČR
C-279/93 Schumacker	14. 2. 1995	438/2003	11. 7. 2003
C-391/97 Gschwind	14. 9. 1999	438/2003	11. 7. 2003
C-283/94 Denkavit	17. 10. 1996	438/2003	11. 7. 2003
C-484/93 Svensson&Gustavsson	14. 11. 1995	669/2004	24. 6. 2004
C-222/95 SCI Parodi	9. 7. 1997	669/2004	24. 6. 2004
C-80/94 Wielockx	11. 8. 1995	261/2007	24. 5. 2007
C-107/94 Asscher	27. 6. 1996	261/2007	24. 5. 2007
C-311/97 Royal Bank of Scotland	29. 4. 1999	261/2007	24. 5. 2007
C-251/98 Baars	13. 4. 2000	261/2007	24. 5. 2007
C-410/98 Metallgesellschaft	8. 3. 2001	261/2007	24. 5. 2007
C-386/04 Stauffer	14. 9. 2006	2/2009	24. 7. 2008
C-101/05 A	18. 12. 2007	2/2009	24. 7. 2008
C-446/04 England & Wales	12. 12. 2006	2/2009	24. 7. 2008
C-150/04 Commision v. Denmark	30. 1. 2007	2/2009	24. 7. 2008
C-334/02 Commision v. France	4. 3. 2004	2/2009	24. 7. 2008
C-318/07 Persche	27. 1. 2009	346/2010	29. 10. 2010
C-513/04 Kerckhaert and Morres	14. 11. 2006	346/2010	29. 10. 2010
C-298/05 Columbus Container	6. 12. 2007	346/2010	29. 10. 2010

Zdroj: Přehled zákonodárné činnosti – Poslanecká sněmovna, EUR-LEX, vlastní zpracování

Obr. 1: Včasnost implementace rozsudků Soudního dvora EU do ZDP

Zdroj: Přehled zákonodárné činnosti – Poslanecká sněmovna, ASPI, vlastní zpracování

Největší rozdíl mezi datem vnesení rozsudku a datem předložení návrhu zákona ve Sněmovně ČR se týká rozsudků odkazovaných v novele z roku 2007. Tyto rozsudky ale nezapříčinily přímo změnu ZDP; důvodová zpráva k novele pouze upozornila na skutečnost, že novela není v rozporu s těmi rozsudky. Česká republika vstoupila do EU v roce 2004, ZDP začal být přizpůsobován právním normám EU v zákonu č. 483/2003. Kromě implementace čtyř směrnic týkajících se přímých daní využila Česká republika i rozsudky, které zpřesňovaly výklad unijních právních norem. Je jasné, že prodleva u těchto rozsudků byla značná, protože se jedná o první implementaci judikatury Soudního dvora EU do ZDP. Další novelizace ZDP z roku 2009 obsahovala odkaz na rozsudky Soudního dvora EU, kdy se datum vnesení rozsudku výrazně neliší od data předání návrhu zákona Sněmovně České republiky. Poslední změna nastala v novele z roku 2010, kdy bylo odkázáno jednak na rozsudky z novelty o rok dříve, ale byly k nim přidány i tři nové. Mají sice větší rozpětí mezi datem vnesení rozsudku a datem předložení návrhu zákona sněmovně České republiky; tyto rozsudky pouze doplňovaly výklad některých předchozích rozsudků, které Česká republika již implementovala.

4 ZÁVĚR

Hlavním cílem tohoto článku bylo posouzení dopadu judikatury Soudního dvora EU na ZDP.

ZDP byl v letech 2003 až 2012 přímo ovlivněn třinácti rozsudky a na dalších pět se odkazuje důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů z roku 2007. Vybrané rozsudky se týkaly dvou hlavních témat, a to diskriminace fyzických osob a zdaňování dividend mezi mateřskou a dceřinou společností.

V prvních letech sledovaného období byly upravovány především možnosti uplatnění odpočtů a slev pro české daňové nerezidenty a vyvarování se tak porušení některých ze základních svobod EU. V oblasti zdanění dividend byl prvním rozsudkem implementovaným do ZDP ještě před vstupem České republiky do EU případ *Denkavit*. Česká republika se doposud neúčastnila žádného řízení týkajícího se oblasti přímých daní, ale snaží se reagovat na vydávanou judikaturu a implementuje ji do svých právních předpisů.

Česká republika rovněž ve sledovaném období nepodala v oblasti přímých daní žádnou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce,⁶ neznamená to ale, že by byla nečinná. Za dobu existence EU bylo vydáno natolik rozsudků, že při jejich správné implementaci není důvod podávat další předběžné otázky k Soudnímu dvoru EU. Proti České republice nebyla vznesena v oblasti přímých daní ani žaloba pro nesplnění povinnosti.

V roce 2009 a 2010 byla Česká republika oficiálně vyzvána Evropskou komisí k úpravě ZDP.⁷ V prvním případě se jednalo o ustanovení upravující zdaňování plateb plynoucích českým daňovým nerezidentům.⁸ Ve druhém případě šlo o daňové úlevy související s příspěvkem zahraničním penzijním fondům.⁹

Největší změny, co se vztahu judikatury Soudního dvora EU a ZDP týče, byly v oblasti daňových odpočtů a slev na dani u poplatníků daně z příjmů

⁶ V roce 2014 rozhodl Soudní dvůr EU o předběžné otázce týkající se mezinárodního pronájmu pracovní síly v rozsudku ze dne 19. června 2014 ve spojených věcech C-53/13 a C-80/13. Více viz Rytířová a Nováková (2014) nebo Tepperová (2014).

⁷ Evropská komise (2009) a (2010)

⁸ Více Novotný (2010) a Brychta (2011)

⁹ Více Novotný a Pecka (2011)

fyzických osob a zdanění dividend vyplácených mezi mateřskou a dceřinou společností.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BRYCHTA, Karel. Assessment of Consistency of the Czech Tax Law with European Union Law with a View to Non-Residents Taxation. *ACTA VŠFS* [online], 5, 2011(1), pp. 074 – 092, [vid. 2015-04-27]. Dostupný z <http://www.vsfs.cz/periodika/acta-2011-01.pdf>
- [2] Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů včetně všech novelizací
- [3] Databáze judikatury Soudního dvora EU [online]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>
- [4] Databáze rozhodnutí Soudního dvora EU [online]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/
- [5] EVROPSKÁ KOMISE. Direct taxation: The European Commission requests that the Czech Republic end discriminatory taxation of non-resident taxpayers (Press Release No. IP/09/291). 2009. [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-291_en.htm?locale=en
- [6] EVROPSKÁ KOMISE. Direct taxation: Commission requests Czech Republic and Sweden to end discriminatory treatment for pensions (No. IP/10/1406). 2010. [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1406_en.htm
- [7] EVROPSKÁ UNIE. *Směrnice č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států.* EUR-Lex [online]. [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/;jsessionid=qTJ1TWQZK1Gxl9dnWt82f47Jkxj5TchF6hZ6GtJn3hjGYXJkmBqh!-558831472?uri=CELEX:31990L0434>
- [8] EVROPSKÁ UNIE. Směrnice č. 2000/78/EC ze dne 27. listopadu 2000, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání. EUR-Lex [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000L0078:en:HTML>

- [9] EVROPSKÁ UNIE. Směrnice č. 2000/43/EC ze dne 29. června 2000, kterou se zavádí zásada rovného zacházení s osobami bez ohledu na jejich rasu nebo etnický původ. EUR-Lex [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000L0043:cs:HTML>
- [10] EVROPSKÁ UNIE. *Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii*. EUR-Lex [online]. 26. 10. 2012 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:12012M/TXT>
- [11] EVROPSKÁ UNIE. *Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie*. EUR-Lex [online]. 26. 10. 2012 [cit. 2014-03-26]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal->
- [12] GRAETZ, M. J. a WARREN, A. C. J. Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility. *The Yale Law Journal*, 2012(5). [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4841&context=fss_papers
- [13] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9
- [14] MASON, R.; KNOLL, M. S. What Is Tax Discrimination? *The Yale Law Journal*, 121, 2012(5). [online]. [cit. 2015-04-26]. Dostupné z http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1647014
- [15] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0
- [16] *Přehled zákonodárné činnosti*. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 2014-03-10]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=321>
- [17] NOVOTNÝ, Radek. Daňová (ne)diskriminace osob ze zemí EU/EHP. *Daňový expert* [online], 2010(3) [vid. 2015-04-27], Dostupný z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25711v34069-danova-ne-diskriminace-osob-ze-zemi-eu-ehp/>
- [18] NOVOTNÝ, Radek A PECKA, Jiří. Novela zákona o daních z příjmů z pohledu evropského práva. *Daňový expert* [online], 2011(1)) [vid. 2015-04-27]. Dostupný z <http://www.danarionline.cz/archiv/>

dokument/ doc-d32058v39259-novela-zakona-o-danich-z-prijmu-z-pohledu-evropskeho-prava/

- [19] RYTÍŘOVÁ, Lucie a NOVÁKOVÁ, Petra. Mezinárodní pronájem pracovní síly (nejenom) ve světle rozsudku Soudního dvora EU. *Bulletin KDP ČR*, 3/2014.
- [20] TEPPEROVÁ, Jana. Diskriminace v mezinárodním pronájmu pracovní síly? – Daň z příjmů fyzických osob a pojistné na zákonné pojištění. *Daně a finance*, 2-3/2014, ISSN 1801- 6006.
- [21] SOUDNÍ DVŮR EU. C-279/93 Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995. Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi.
- [22] SOUDNÍ DVŮR EU. C-391/97 Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. září 1999. Frans Gschwind proti Finanzamt Aachen-Außenstadt.
- [23] SOUDNÍ DVŮR EU. C-484/93 Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. listopadu 1995. Peter Svensson a Lena Gustavsson proti Ministre du Logement et de l'Urbanisme.
- [24] SOUDNÍ DVŮR EU. C-222/95 Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 1997. Sociétés civiles immobilières Parodi proti Banque H. Albert de Bary et Cie.
- [25] SOUDNÍ DVŮR EU. C-386/04 Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 14. září 2006. Centro di Musicologia Walter Stauffer proti Finanzamt München für Körperschaften.
- [26] SOUDNÍ DVŮR EU. C-318/07 Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 27. ledna 2009. Hein Persche proti Finanzamt Lüdenscheid.
- [27] SOUDNÍ DVŮR EU. C-513/04 Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 14. listopadu 2006. Mark Kerckhaert a Bernadette Morres proti Belgische Staat.
- [28] SOUDNÍ DVŮR EU. C-283/94 Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 17. října 1996. Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV a Voormeer BV proti Bundesamt für Finanzen.
- [29] SOUDNÍ DVŮR EU. C-446/04 Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 12. prosince 2006. Test Claimants in the FII Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue.

- [30] SOUDNÍ DVŮR EU. C-298/05 Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 6. prosince 2007. Columbus Container Services BVBA & Co. proti Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.
- [31] SOUDNÍ DVŮR EU. C-101/05 Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 18. prosince 2007. Skatteverket proti A.
- [32] SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 382 s. ISBN 978-80-7400-313-4.
- [33] TOMÁŠEK, Michal – TÝČ, Vladimír a kol. *Právo Evropské unie*. 1. vydání. Praha: Leges, 2013, 496 s. ISBN 978-80-87576-53-3
- [34] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [35] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 669/2004 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [36] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 545/2005 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [37] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Dostupné z ASPI
- [38] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 482/2008 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [39] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 2/2009 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [40] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 216/2009 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [41] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI
- [42] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 355/2011 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev*. Dostupné z ASPI
- [43] Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o daních z příjmů*. Dostupné z ASPI

DEDIKACE

Příspěvek je zpracován v rámci výzkumného projektu „Veřejné finance v rozvojových zemích“ registrovaného u IGA VŠE pod číslem F1/2/2013.

AUTOŘI

Bc. Barbora Havlíková, Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Česká republika, e-mail: havlikovabara@gmail.com

Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Česká republika, e-mail: jana.tepperova@vse.cz

AUTHORS

Bc. Barbora Havlíková, Department of Public Finance, Faculty of Finance and Accounting, University of Economics in Prague, Czech Republic, e-mail: havlikovabara@gmail.com

Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Department of Public Finance, Faculty of Finance and Accounting, University of Economics in Prague, Czech Republic, e-mail: jana.tepperova@vse.cz