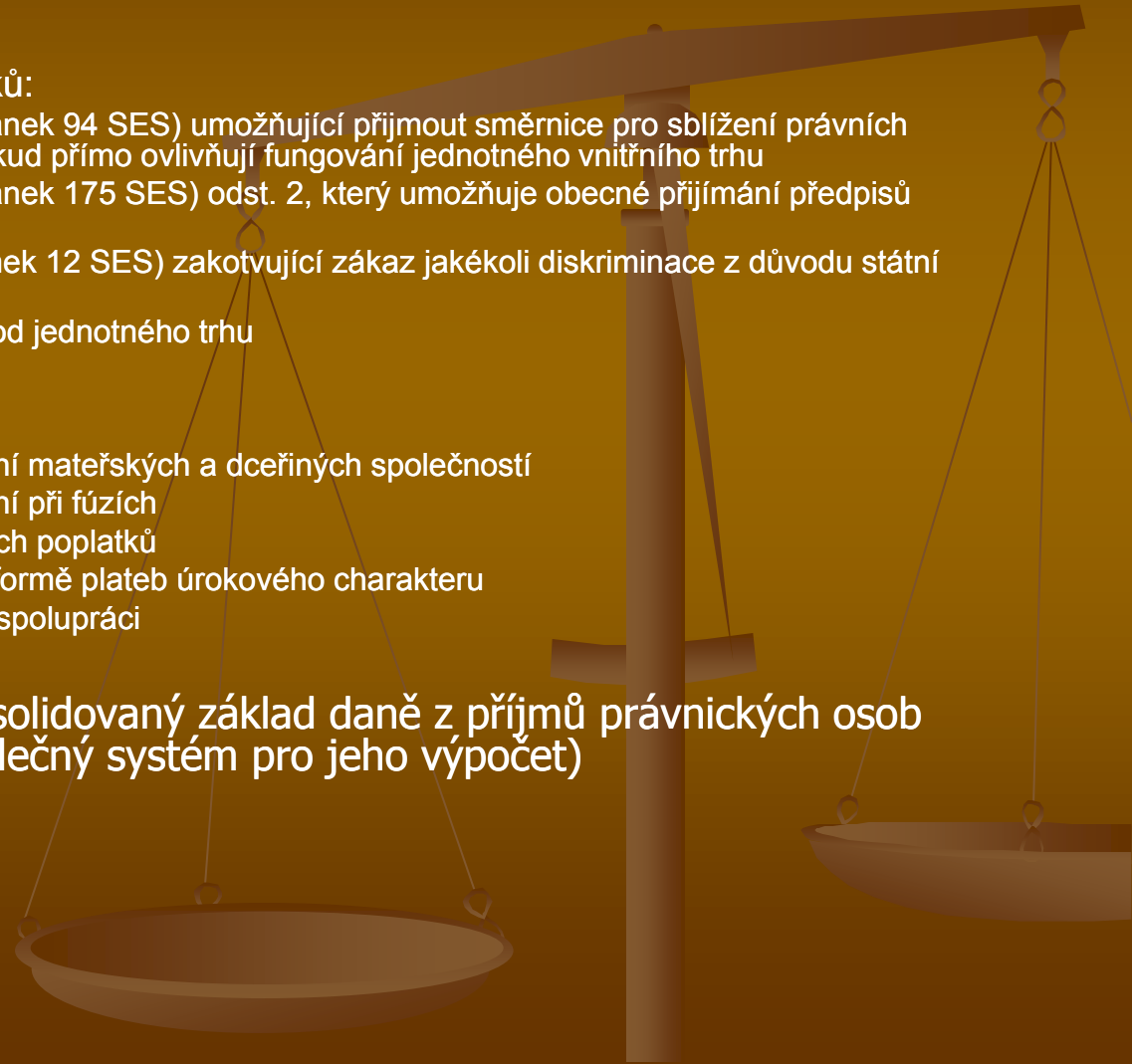


Přímé daně

- Žádná harmonizace (EU není svěřena žádná kompetence harmonizovat a koordinovat přímé daně).
- Mezi členskými státy jsou značné rozdíly v oblasti přímých daní:
 - Primárně: existence jednotlivých daní (popř. speciálních odvodů odvozených od příjmů)
 - Sekundárně: určování základu daně (vymezení příjmů a uznávání nákladů), okruhy odpočitatelných položek, sazby daně apod.

Úprava přímých daní v EU

- Primární právo
 - Neupravuje
 - Nepřímo lze vyvozovat z článků:
 - Článek 115 SFEU (bývalý článek 94 SES) umožňující přijmout směrnice pro sblížení právních předpisů členských států, pokud přímo ovlivňují fungování jednotného vnitřního trhu
 - Článek 192 SFEU (bývalý článek 175 SES) odst. 2, který umožňuje obecné přijímání předpisů fiskální povahy
 - Článek 18 SFEU (bývalý článek 12 SES) zakotvující zákaz jakékoli diskriminace z důvodu státní příslušnosti.
 - Úprava čtyř základních svobod jednotného trhu
- Sekundární právo
 - Směrnice
 - o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností
 - o společném systému zdanění při fúzích
 - o zdaňování úroků a licenčních poplatků
 - o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru
 - + směrnice o administrativní spolupráci
- Judikatura
- ? Do budoucna - Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (16.3.2011 navrhla Komise společný systém pro jeho výpočet)

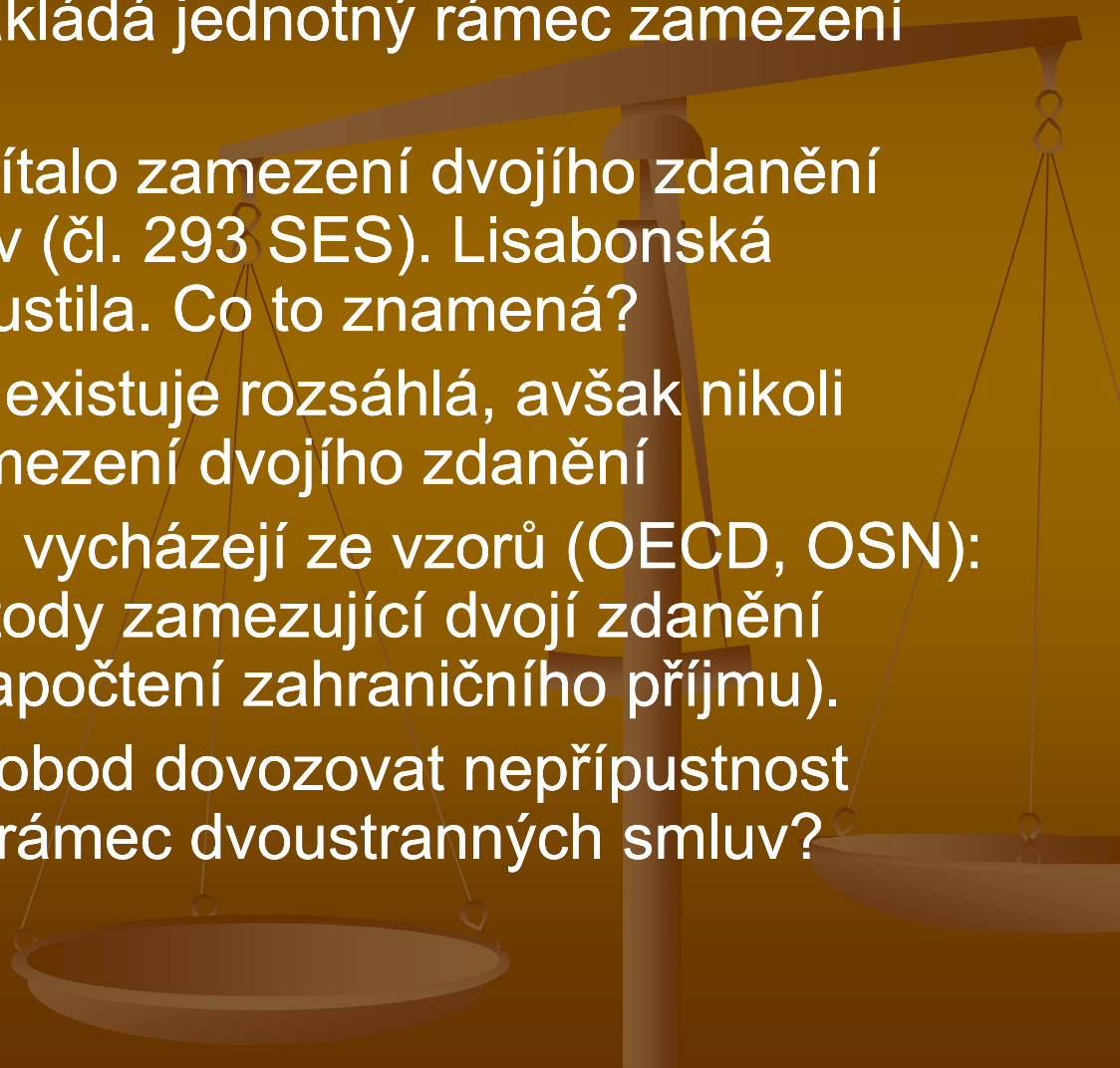


Obecná zásada uplatňování přímých daní v mezinárodním měřítku

- Rozlišení rezidentů a nerezidentů: považuje se za obecnou zásadu mezinárodního zdanění
- Rezident dle ZDP (2 pro FO) x dle SZDZ (zpravidla užší vymezení)
- Rezidentům se zdaňuje vše (tzv. světový příjem), nerezidentům jenom příjmy získané na území daného státu.
- Státní občanství nemá pro určení, zda daňový subjekt je či není rezidentem, téměř žádný vliv.
- Srovnatelně se přistupuje ke zdaňování právnických osob, ovšem s ohledem na odlišná pravidla pro určování příslušnosti (17 ZDP)

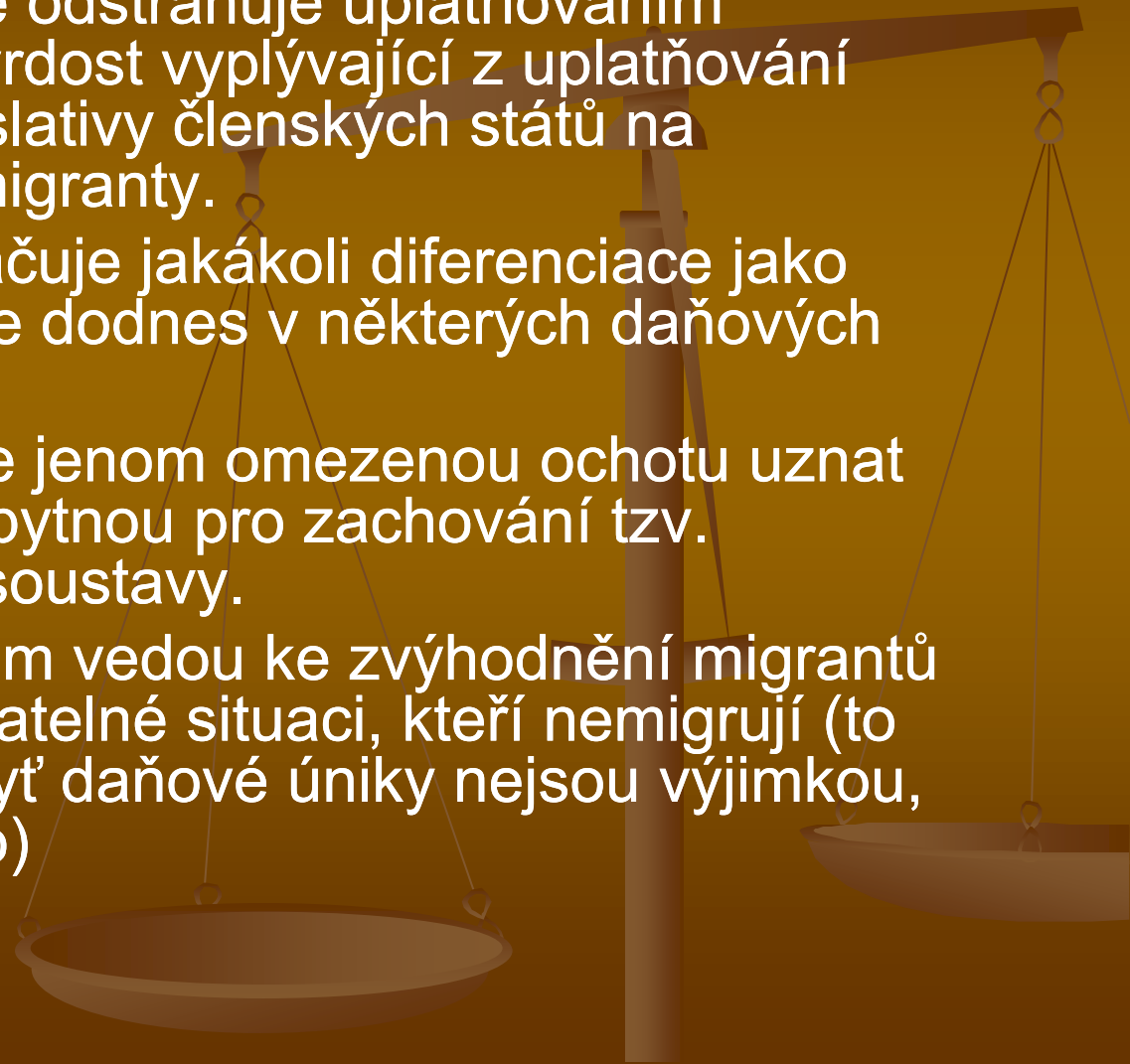
Zamezení dvojího zdanění v EU

- Právo EU zatím nezakládá jednotný rámec zamezení dvojího zdanění
- Předpokládalo se a vítalo zamezení dvojího zdanění prostřednictvím smluv (čl. 293 SES). Lisabonská smlouva klausuli vypustila. Co to znamená?
- Mezi členskými státy existuje rozsáhlá, avšak nikoli úplná síť smluv o zamezení dvojího zdanění
- Smlouvy jsou typové, vycházejí ze vzorů (OECD, OSN): rozlišují se podle metody zamezující dvojí zdanění (zpravidla vynětí či započtení zahraničního příjmu).
- Lze ze základních svobod dovozovat nepřípustnost dvojího zdanění nad rámec dvoustranných smluv?



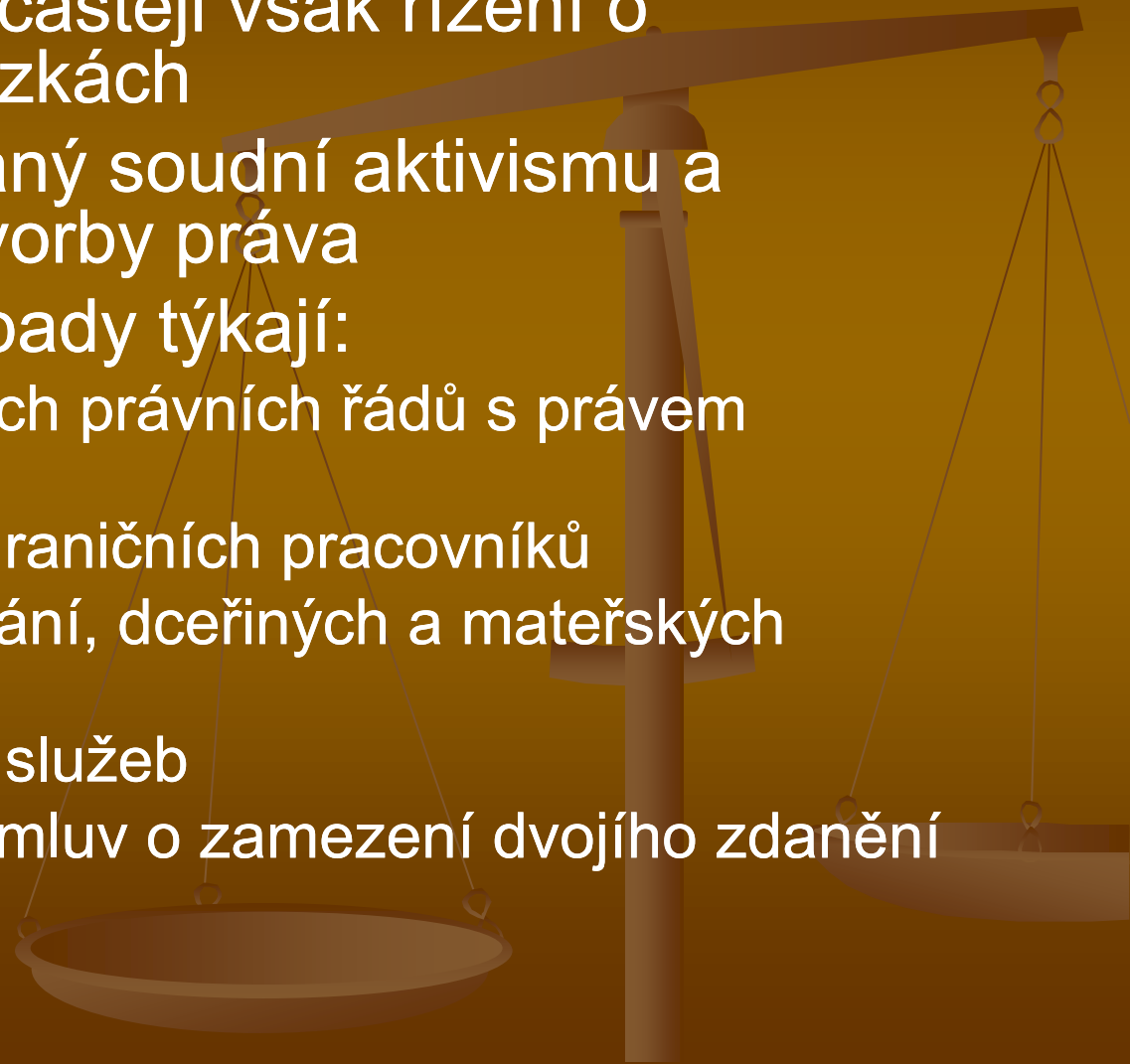
Judikatura Soudního dvora o přímém zdanění

- Soudní dvůr nahodile odstraňuje uplatňováním základních svobod tvrdost vyplývající z uplatňování nekoordinované legislativy členských států na hospodářsky činné migranty.
- Samozřejmě se potlačuje jakákoli diferenciaci jako diskriminace, která se dodnes v některých daňových aspektech objevuje.
- Soudní dvůr vykazuje jenom omezenou ochotu uznat diferenciaci jako nezbytnou pro zachování tzv. soudržnosti daňové soustavy.
- Některé zásahy ovšem vedou ke zvýhodnění migrantů oproti lidem ve srovnatelné situaci, kteří nemigrují (to jistě není fatální, vždyť daňové úniky nejsou výjimkou, migrantů není mnoho)



Judikatura Soudního dvora o přímém zdanění II

- Řízení: žaloby x častěji však řízení o předběžných otázkách
- Někdy až přehnaný soudní aktivismu a zasahování do tvorby práva
- Nejčastěji se případy týkají:
 - Souladu národních právních řádů s právem Evropské unie
 - Zdaňování přeshraničních pracovníků
 - Svobody usazování, dceřiných a mateřských společností
 - Volného pohybu služeb
 - Mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

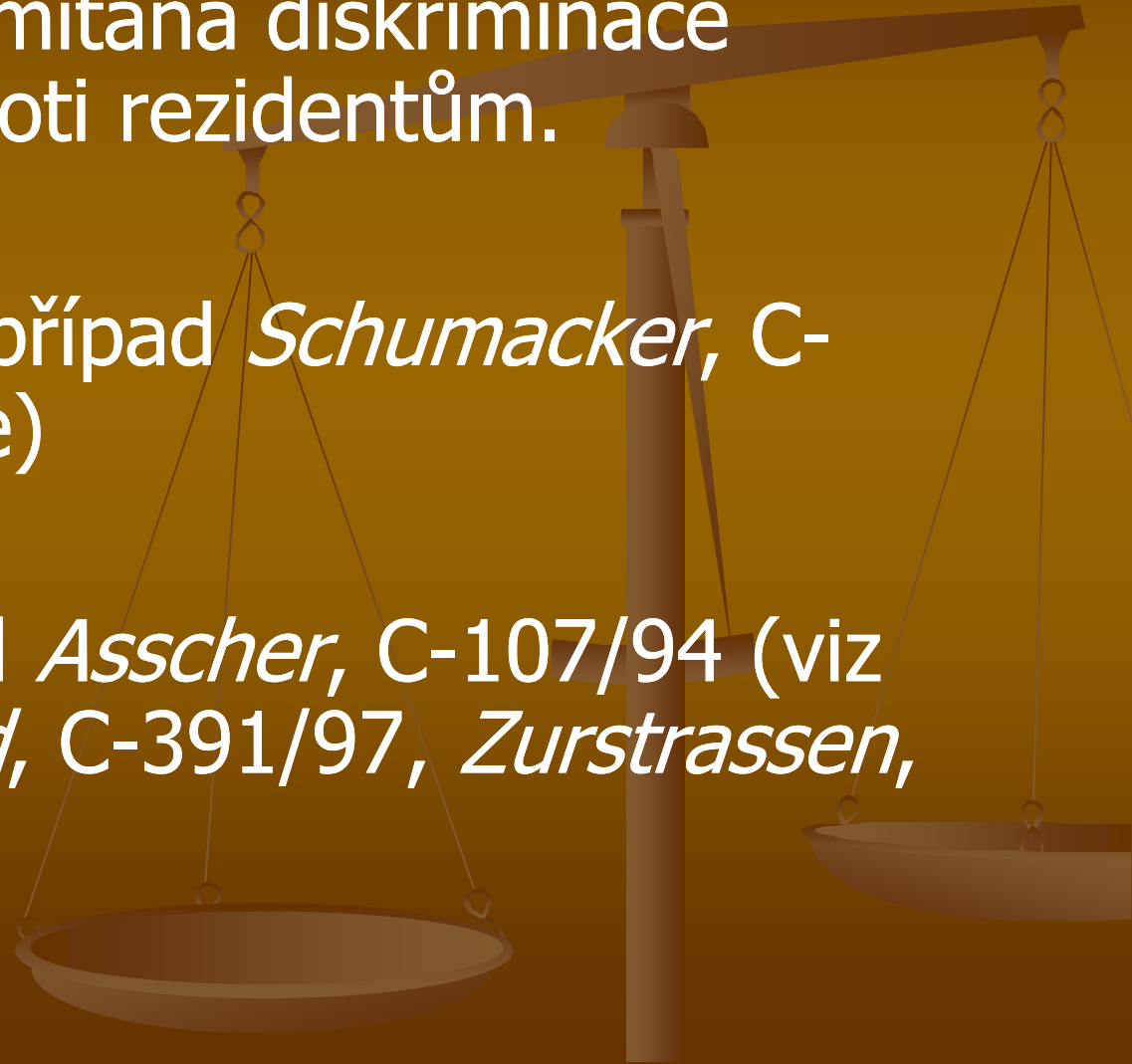


a) Soulad národních právních řádů s právem Evropské unie

- Přestože přímé zdanění spadá do samostatné působnosti orgánů členských zemí, musejí tyto orgány postupovat v souladu s právem Evropské unie.
- Např. rozhodnutí *Saint Gobain*, C-307/97, odstavec 57:
 - „...pokud jde o výkon pravomoci při zdaňování, členské státy nemohou ignorovat pravidla Společenství. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, i když jsou přímé daně záležitostí členských států, členské státy musejí při výkonu své daňové pravomoci dodržovat právo Společenství...“
- Obdobně rozhodnutí *Bank of Scotland*, C-311/97, odstavec 19, nebo rozhodnutí *Lankhorst – Hohorst*, C-324/2000, odstavec 26:
 - „...úvodem je třeba podotknout, že i když přímé daně spadají do jejich pravomoci, musí členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství a vyhnout se jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti...“
- Další téměř totožné závěry např. v rozhodnutích *Schumacher*, C-279/93, odstavce 21 a 26, *Wielockx*, C-80/94, odstavec 16, *Asscher*, C-107/94, odstavec 36, *Futura*, C-250/95, odstavec 19, atd.

b) Zdaňování přeshraničních pracovníků

- Nejčastěji je namítána diskriminace nerezidentů oproti rezidentům.
- Nejznámější je případ *Schumacker*, C-279/93 (viz dále)
- Obdobně případ *Asscher*, C-107/94 (viz dále), *Gschwind*, C-391/97, *Zurstrassen*, C-87/99.



Případ Schumacker C-279/93

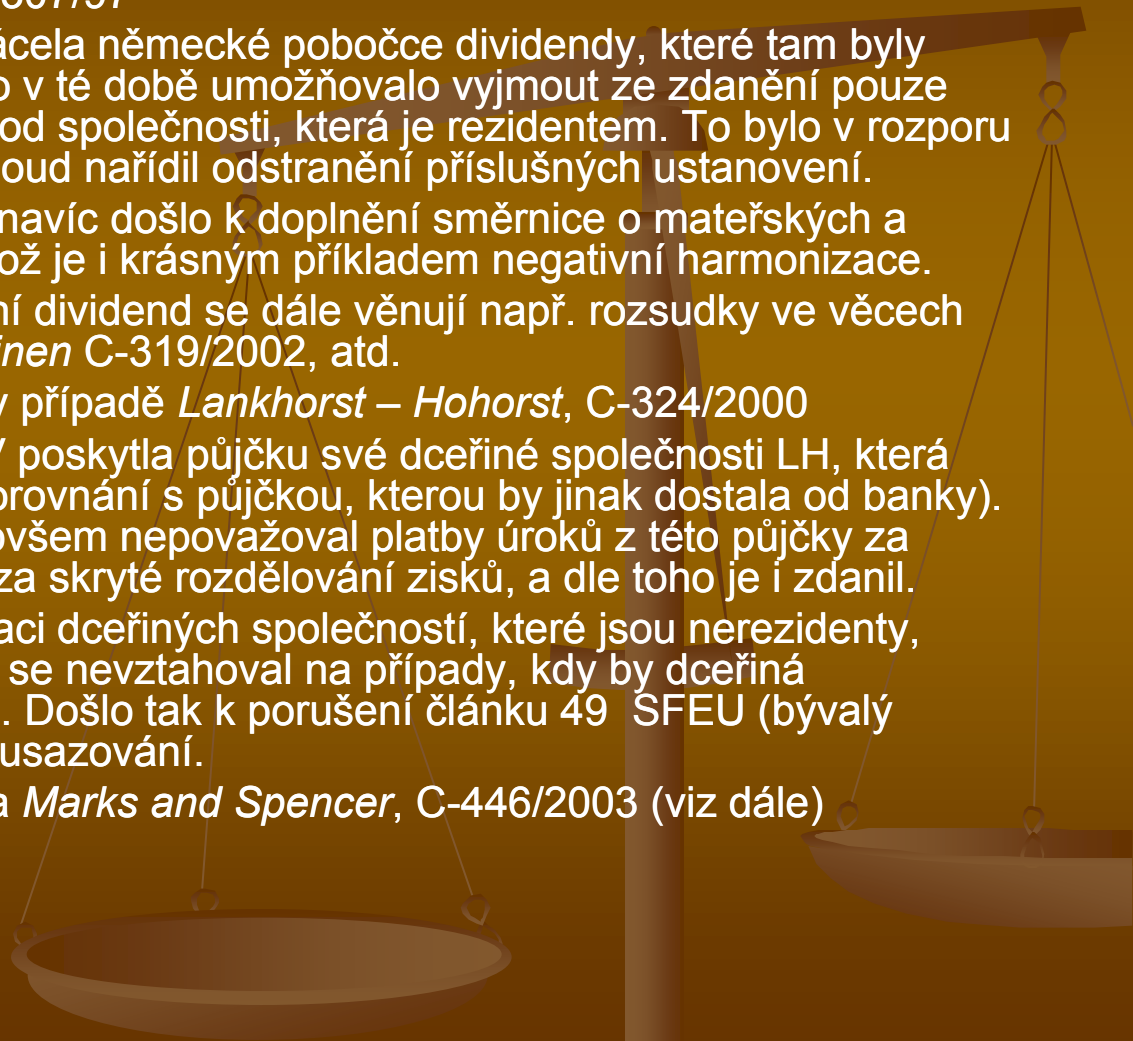
- Německé právo předpokládá odlišné zdaňování mezi osobami pobývajícími a nepobývajícími v Německu. První se plně podrobují dani, druzí jen k německým příjmům. V Německu existuje společné zdanění manželů. Z něj plynoucí výhody však nejsou dostupné ne-obyvatelům. Ne-obyvatelé jsou podrobeni běžné sazbě daně, nemohou využít společné zdanění, naopak podléhají zjednodušenému vypořádání.
- Žalobce žil společně s manželkou a dětmi v Belgii, jeho žena tam byla nezaměstnaná, on pracoval v Německu.
- Je to skrytá diskriminace pracovníka? Soudní dvůr uznává, že je diskriminací není rozlišné nakládání s osobami v rozličných situacích. Mezinárodní právo připouští toto rozlišování. Toto ale neplatí, jestliže ne-obyvateľ ve svém státě pobytu (skoro) žádné příjmy nemá. Pak je jeho situace srovnatelná.
- Státy argumentovaly nutností daňové konzistence a nemožností zjišťování osobních poměrů v jiném členském státě.
- To ovšem nelze uzнат, neboť je zde směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní . Soudní dvůr spatřuje v dané úpravě a praxi diskriminaci, jestliže se ve státě neumožní pracujícímu ne-obyvateľi daňová zvýhodnění (v tomto případě společné zdanění manželů).

Případ Asscher C-107/94

- Pan Asscher (Nizozemec) podnikal jako jednatel a jediný společník v obchodních společnostech v Belgii a Nizozemí. Přestěhoval se z Nizozemí do Belgie. Existuje smlouva B-NL o věcech přímého zdanění: ta stanoví, že příjem z nizozemské společnosti se zdaní v Nizozemí. Ostatní pak v Belgii.
- Odvody na sociální zabezpečení se platí povinně v Belgii.
- V Nizozemí zdanění vyšší sazbou. Nizozemí to zdůvodňuje absencí povinnosti platit odvody na sociální zabezpečení (koherence daní)
- Tato argumentace je pro Soudní dvůr nepřijatelná. Žalobce se totiž netěší nizozemskému sociálnímu zabezpečení.
- Ustanovení o svobodě usazování je třeba vykládat tak, že uvedenou daňovou praxi Nizozemí vylučuje, pokud zde chybí objektivní důvod. Tím nejsou dopady kritérií pro příslušnost k systémům sociálního zabezpečení ve členských státech podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dříve nařízení č. 1408/71)

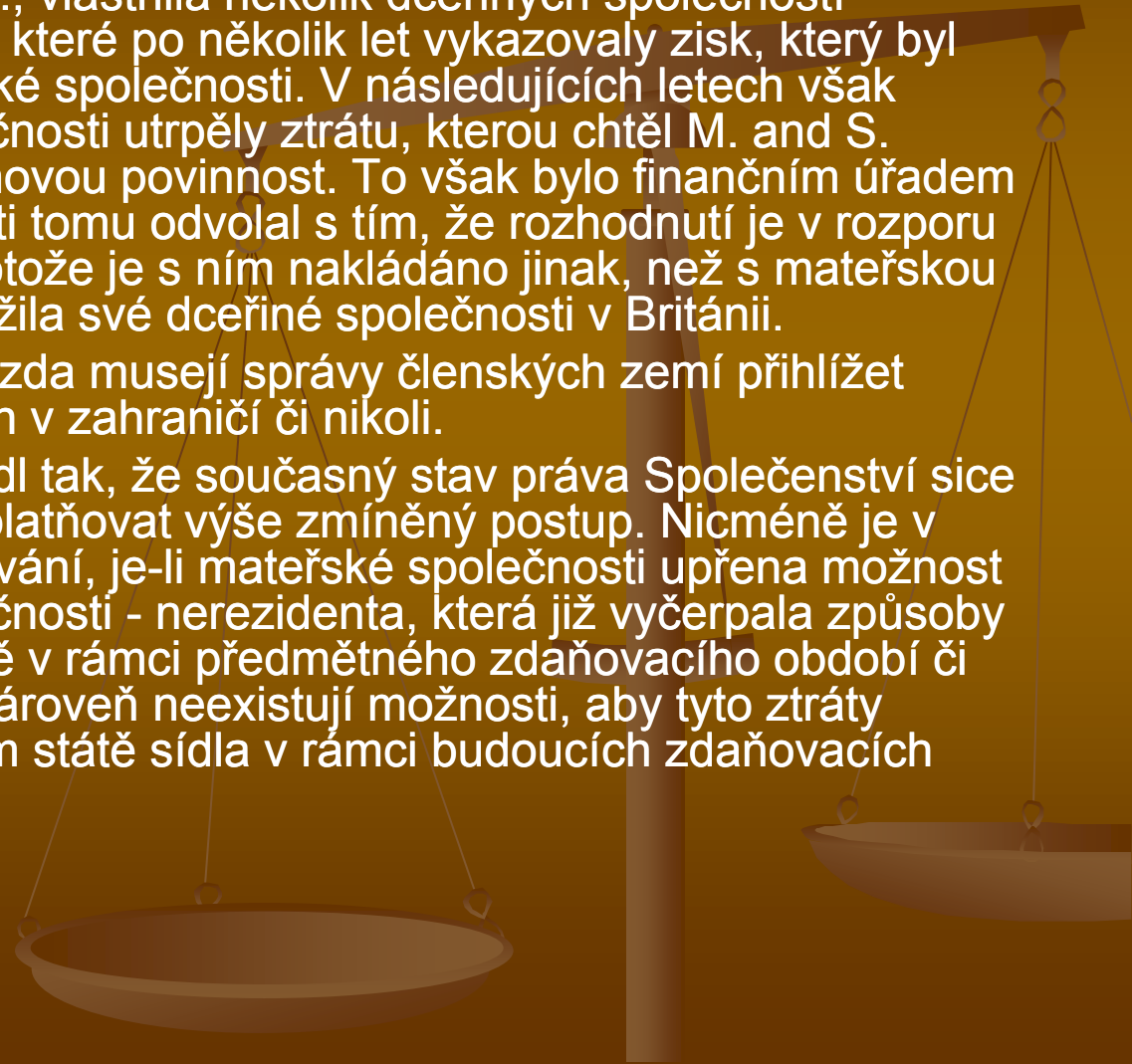
c) Svoboda usazování, dceřiné a mateřské společnosti

- Např. případ *Saint – Gobain*, C-307/97
 - Švýcarská společnost vyplácela německé pobočce dividendy, které tam byly předmětem daně. Německo v té době umožňovalo vyjmout ze zdanění pouze dividendy, které pocházely od společnosti, která je rezidentem. To bylo v rozporu se svobodou usazování a soud nařídil odstranění příslušných ustanovení.
 - Na základě tohoto případu navíc došlo k doplnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, což je i krásným příkladem negativní harmonizace.
 - Problematickému zdaňování dividend se dále věnují např. rozsudky ve věcech *Vorkooijen*, C-35/98, *Manninen* C-319/2002, atd.
- K podobné diskriminaci došlo i v případě *Lankhorst – Hohorst*, C-324/2000
 - Mateřská společnost LT BV poskytla půjčku své dceřiné společnosti LH, která tak ušetřila na úrocích (v porovnání s půjčkou, kterou by jinak dostala od banky). Finanční úřad v Německu ovšem nepovažoval platby úroků z této půjčky za skutečné platby úroků, ale za skryté rozdělování zisků, a dle toho je i zdanil.
 - Soud konstatoval diskriminaci dceřiných společností, které jsou nerezidenty, protože uvedený postup by se nevztahoval na případy, kdy by dceřiná společnost byla rezidentem. Došlo tak k porušení článku 49 SFEU (bývalý článek 43 SES) o svobodě usazování.
- Z novějších případů např. kauza *Marks and Spencer*, C-446/2003 (viz dále)



Případ Marks and Spencer, C-446/2003

- Britská společnost M. and S., vlastnila několik dceřiných společností v Belgii, Francii a Německu, které po několik let vykazovaly zisk, který byl dále distribuován až mateřské společnosti. V následujících letech však britské a francouzské společnosti utrpěly ztrátu, kterou chtěl M. and S. započíst na svoji vlastní daňovou povinnost. To však bylo finančním úřadem zamítnuto. M. and S. se proti tomu odvolal s tím, že rozhodnutí je v rozporu se svobodou usazování, protože je s ním nakládáno jinak, než s mateřskou společností, která by si založila své dceřiné společnosti v Británii.
- Základní otázkou totiž bylo, zda musejí správy členských zemí přihlížet k daňovým ztrátám vzniklých v zahraničí či nikoli.
- Soudní dvůr nakonec rozhodl tak, že současný stav práva Společenství sice nebrání členským státům uplatňovat výše zmíněný postup. Nicméně je v rozporu se svobodou usazování, je-li mateřské společnosti upřena možnost uplatnit ztráty dceřiné společnosti - nerezidenta, která již vyčerpala způsoby zohlednění ztrát v jejím státě v rámci předmětného zdaňovacího období či období předcházejícího, a zároveň neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období.

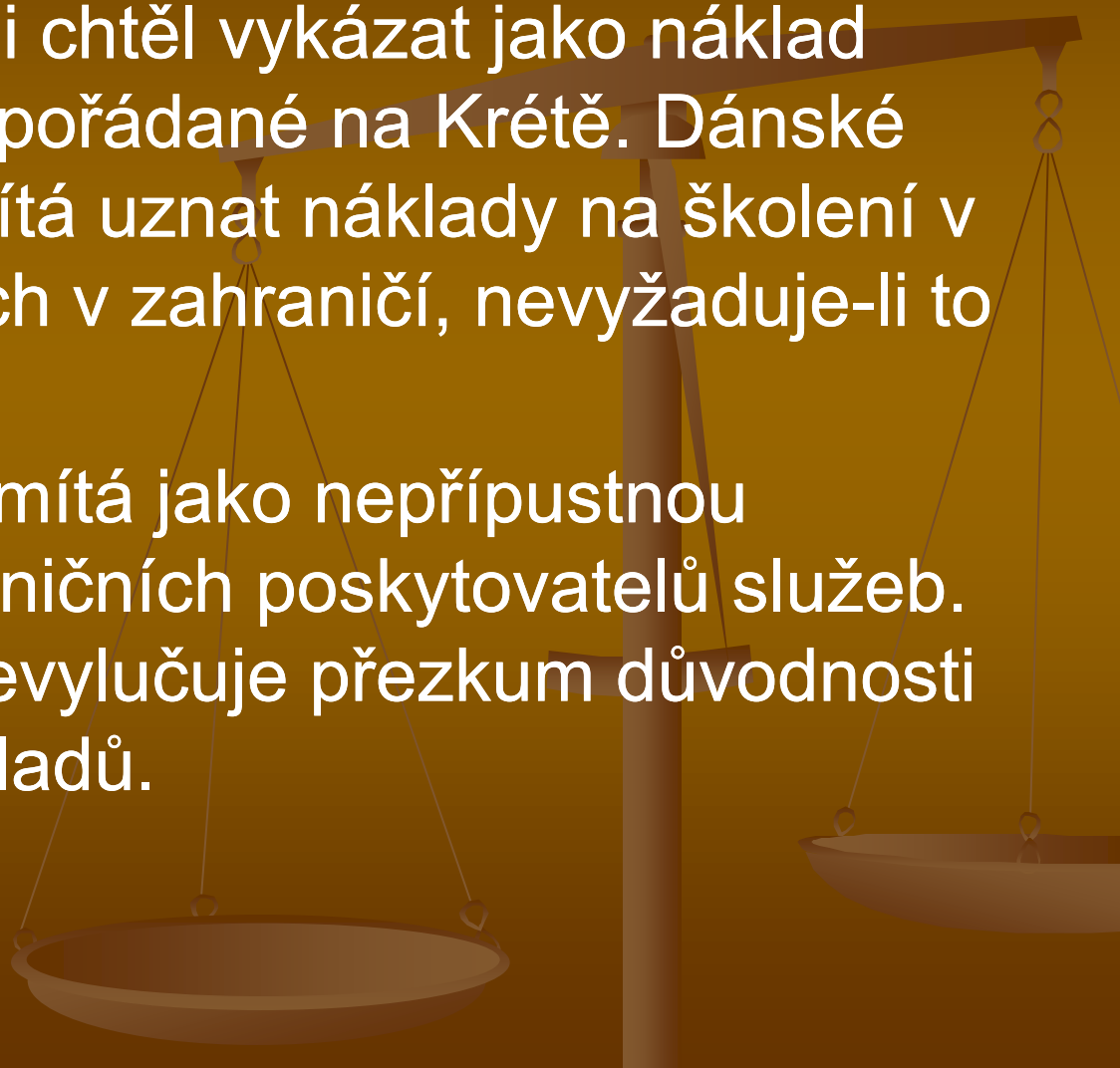


d) Volný pohyb služeb

- Znevýhodňování služeb poskytnutých či přijatých na území jiného členského státu oproti obdobným službám v tuzemsku.
- Případ *Vestergaard*, C-55/98 (viz dále), či případ *Gerritse*, C-234/2001
 - Potvrzeno porušení článku 56 SFEU (bývalý článek 49 SES) o volném poskytování služeb

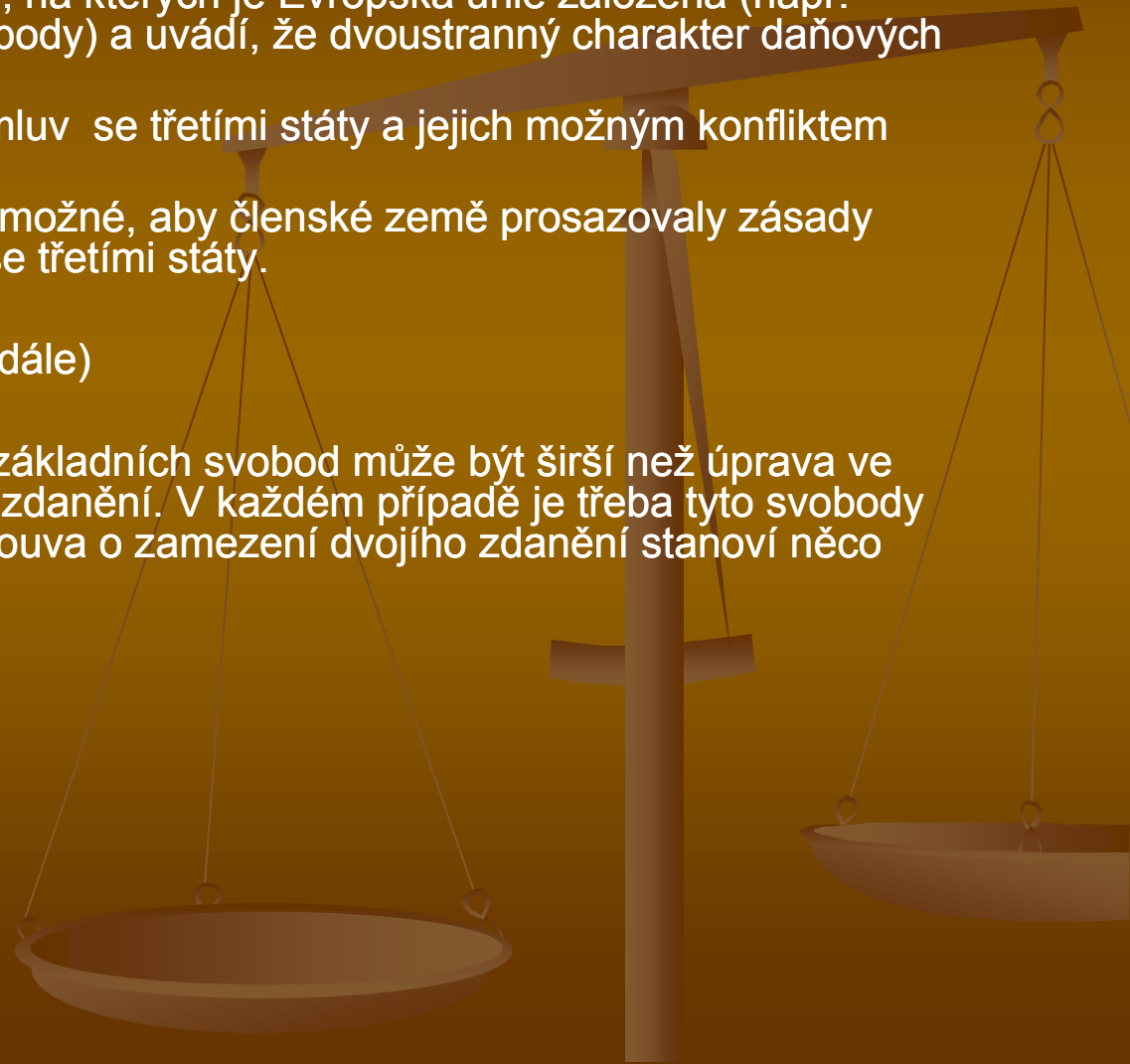
Případ Vestergaard C-55/98

- Daňový poradce si chtěl vykázat jako náklad výdaje za školení pořádané na Krétě. Dánské právo ovšem odmítá uznat náklady na školení v turistických místech v zahraničí, nevyžaduje-li to povaha kursu.
- Soudní dvůr to odmítá jako nepřipustnou diskriminaci zahraničních poskytovatelů služeb. To samozřejmě nevylučuje přezkum důvodnosti vynaložených nákladů.



e) Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Soudní dvůr zdůrazňuje zásady, na kterých je Evropská unie založena (např. nediskriminace či základní svobody) a uvádí, že dvoustranný charakter daňových smluv je nemůže omezit.
- Rozebírána je i problematika smluv se třetími státy a jejich možným konfliktem s právem EU
 - Oblast značně citlivá, není možné, aby členské země prosazovaly zásady Evropské unie při jednání se třetími státy.
- Příklad *Denkavit*, C-170/05 (viz dále)
- Z judikátů vyplývá, že ochrana základních svobod může být širší než úprava ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V každém případě je třeba tyto svobody respektovat, a to i přestože smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví něco jiného.



Případ Denkavit, C-170/05

- Při posuzování kompatibility práva členského státu s právem EU hrála kromě vnitrostátního práva roli též mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění
- Společnost D. se sídlem v Nizozemí vlastnila společnosti sídlící ve Francii. Ty jí vyplácely dividendy, na které byla aplikována příslušná sazba, proti jejíž výši se D. a francouzské společnosti s odkazem na možnou diskriminaci odvolali.
- Základní otázkou pak bylo, do jaké míry je vznik případné diskriminace závislý přímo na úpravě smlouvy o zamezení dvojího zdanění a do jaké míry na vnitrostátní prováděcí úpravě.
- Vznesená předběžná otázka se přímo dotazovala na úlohu smlouvy mezi Francií a Nizozemím. Soud dospěl k názoru, že:
„...bez ohledu na svůj dosah představuje rozdílné daňové zacházení, vyplývající z použití takové smlouvy a takových právních předpisů, diskriminaci k újmě mateřských společností z důvodu místa jejich sídla, jež je neslučitelná se svobodou usazování...“

Judikatura NSS

- **č. j. 2 Afs 108/2004 – 106** (A. B. spol. s r. o. proti Finančnímu ředitelství České Budějovice)
 - první obsáhlejší rozsudek k problematice mezinárodního zdanění a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění
 - Kasační stížnost proti rozhodnutí Krajského soudu týkající se povahy nadměrných úroků.
 - KS při posouzení zásadní otázky, zda se zřetelem na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze považovat nadměrné úroky za dividendy a v České republice je zdaňovat podle ZDP zvláštní sazbou, nebo zda mají být dotčené úroky považovány za standardní úroky, a tudíž zdaňovány pouze ve státě příjemce (USA a Nizozemí), dospěl k závěru, že se o dividendy nejedná a tudíž jejich zdanění správcem daně bylo neopodstatněné.
 - „Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými a Českou republikou (resp. ČSSR) Nizozemským královstvím. Obě smlouvy shodně v čl. 3 definují některé všeobecné pojmy, přičemž v odst. 2 obdobně stanoví, že výraz, který není ve smlouvě definován, bude mít pro její aplikaci smluvním státem význam, jenž mu náleží podle předpisů státu upravujícího daně, pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný. V obou smlouvách jsou ovšem konkrétní definice dividend (čl. 10) i úroků (čl. 11); proto aplikace čl. 3 odst. 2 smluv nepřichází v úvahu.“
 - NSS se ztotožnil s rozhodnutím KS