

Role SD EU v daňovém právu

Jan Neckář

MV851K Evropské daňové právo

duben 2022

Soudní dvůr

- Vrcholný orgán dohlížející na práva uvnitř EU
- Nezastupitelná role při výkladu a provádění základních smluv

- 2 hlavní orgány
 - Soudní dvůr (Court of Justice)
 - Tribunál (General Court)

- Sídlo v Lucemburku

Soudní dvůr

- Složení: 1 soudce z každého členského státu EU (nyní 27) a 11 generálních advokátů
- Funkční období: 6 let
- Předseda: volen na 3 roky

- Kdo se může na SD obrátit: členské státy, Evropská komise, Evropský parlament, Rada EU, jednotlivci (výjimečně)
- Hlavní funkce: dohled na jednotnost výkladu a aplikace práva ES, kontrola legitimacy rozhodování Rady a Evropské komise, možnost aktivně vynutit splnění svého rozhodnutí proti státům

Působnost SD

- Nese odpovědnost za jednotnost výkladu aplikace práva EU
- Kontroluje legitimitu rozhodování Rady a Evropské komise (vč. nečinnosti)
- Nemá pravomoc nad aplikací a interpretací vnitrostátního práva členských států s výjimkou případů, kdy se toto dostane do konfliktu s právem EU
- Dle Maastrichtské smlouvy možnost aktivního vynucení splnění rozhodnutí proti státům, které tak neučiní dobrovolně (pokuty, penále)

Organizace SD

- 27 soudců (vždy 1 z každého členského státu)
- 11 generálních advokátů (jmenování společnou dohodou vlád členských států)
- Osoby zaručující bezvýhradnou nezávislost a nestrannost

- Plenární zasedání – výjimečně dle zakládajících Smluv
- Velký senát – 15 soudců – složité případy
- Senát – 3 nebo 5 soudců – obvyklé případy

Organizace SD

Generální advokáti

- nápomocni soudu, úkolem je poskytnout soudu odborné, nezávislé a nestranné stanovisko k projednávanému případu
- Nereprezentují ani orgány Unie, ani jednu ze stran, ani veřejnost
- Slouží právu a spravedlnosti

Soud prvního stupně

- Od roku 1988
- Samostatná instance (potvrzenou Smlouvou z Nice)
- = Tribunál

Případy SD

- Výhradní právo stanovit, jak interpretovat právo EU a jak ho uplatňovat, současně provádí i jiné druhy řízení
 - **Řízení o žalobě proti členské zemi**, jež nesplnila povinnost vyplývající ze smluv
 - **Řízení proti Radě, Komisi, EP, Evropské centrální bance** v případě, kdy přijali právní akt, jež je v rozporu s primárním právem, nebo svou nečinností porušily svou povinnost jednat

Řízení před SD

□ Přímé žaloby

- Podává EK, EP, Rada EU nebo Účetní dvůr, Evropská centrální banka či Výbor regionů, nebo jakýkoli členský stát EU či jednotlivec, který se cítí být poškozen činností evropských institucí či evropským právem

□ Řízení o předběžné otázce

- Požadavek vznáší soudy nebo tribunály členských států, jestliže své rozhodnutí potřebují podložit rozhodnutím v otázce týkající se evropského práva.
- Rozhodnutí SD EU je poté závazné v tom smyslu, že konkrétní národní soud musí uplatnit principy práva Unie tak, jak mu byly interpretovány SD EU.
- Při projednávání je používán jazyk vnitrostátního soudu, který o řízení požádal.
- Ačkoliv rozhodnutí SD EU v řízení o předběžné otázce nejsou formálně-právně obecně závazné a nemají charakter precedentů, prakticky se jich přidržují ve své rozhodovací praxi všechny evropské soudy.

Řízení před SD

- Každé řízení SDEU zahrnuje část **písemnou i část ústní**, která však není povinná.
- Konkrétní případ je posuzován vždy nejprve na uzavřeném jednání, zveřejněn je až výsledný rozsudek, a to včetně odůvodnění.
- Kopie rozsudku jsou poté přeloženy do všech úředních jazyků EU.
- SD EU disponuje vynucovacími nástroji – sankcemi.
- Rozhodnutí SDEU mohou vyvolávat např. ústavní i ekonomické důsledky.
- Některé z rozhodnutí měly významné důsledky pro každodenní

Harmonizace daní

- Největší harmonizace v oblasti nepřímých daní
 - DPH, energetické daně, spotřební daně
- Snahy o harmonizaci přímých daní
 - Zatím v kompetenci jednotlivých států
 - Některé prvky ale harmonizovány (např. osvobození dividend)
- Smyslem je zajištění fungování jednotného evropského trhu
- Tři stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti
 - Daňová koordinace
 - Daňová aproximace
 - Daňová harmonizace

Harmonizace daní

- Harmonizace každé daně probíhá ve třech fázích:
 - 1. určení daně, která bude předmětem harmonizace,
 - 2. harmonizace daňového základu,
 - 3. harmonizace sazby daně.
- ≠ naprosto stejné a rovné daně
 - Rozdíly mezi státy, kulturní, vývojové a historické odlišnosti...
- Je nutné chápat jako proces k dosažení cíle a výsledek tohoto procesu
- Dva různé způsoby harmonizace:
 - Pozitivní – sbližování prostřednictvím směrnic, nařízení... Platí stejná pravidla ve všech státech. Nutnost jednomyslného přijetí členskými státy.
 - Negativní – výsledek činnosti SD EU, v členských státech jsou přijímána individuální opatření podle daňové judikatury SD EU. Nevytváří se jednotná pravidla ve všech státech.

Význam SD EU v oblasti daňové harmonizace

- SD EU nevytváří právo, ale vykládá jej a dbá nad jeho dodržováním
- Zaceluje mezery v právu EU
- Prakticky tvoří právo svými rozhodnutími
- Pravomoc jak v oblasti nařízeních, tak směrnic

Judikatura SD EU

- U nepřímých daní zajištění výkladu práva EU
- U přímých daní soud rozhoduje o zajištění čtyř základních svobod, jež mají přednost před národními daňovými pravidly
- Volný pohyb zboží
 - rozsudek ESD 7/68 Komise 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).

Judikatura SD EU

- rozsudek 120/78 Rewe Zentrale
 - známější pod názvem „Cassis de Dijon“
 - v podstatě umožnil dovážení francouzského likéru Cassis de Dijon do Německa a tím ho zdanit příslušným německým lihovým akcízem
 - 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“

Judikatura SD EU v oblasti přímých daní

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

Judikatura SD EU v oblasti přímých daní

- 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.*“

Judikatura SD EU v oblasti přímých daní

- 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 úroky a licenční poplatky. Ke stejnému opatření přistoupila Rakousko a to s účinností od roku 2005.

Judikatura SD EU v oblasti přímých daní

- Případ Saint – Gobain C–307/97 (korporativní zdaňování, svoboda usazování)
 - Tento případ se týká vyplácení dividend a to následujícím způsobem. Švýcarský ISOVER, dceřiná 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 společnosti, jež je v SRN rezidentem (dceřiná 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.

Judikatura SD EU v oblasti přímých daní

- Z dalších rozsudků lze uvést například
 - C-324/00 Lankhorst – Hohorst GmbH (svoboda pohybu, zdaňování)
 - 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).

Judikatura SD EU v oblasti nepřímých daní

□ 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 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.

Judikatura SD EU v oblasti nepřímých daní

- 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.

Judikatura SD EU v oblasti nepřímých daní

□ 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.

Koncept „podvodu na DPH“

- Založeno pouze na judikatuře SD EU (ESD) a návazně NSS
- Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
- Soubor rozsudků SD EU, jež na sebe navazují a definují celý koncept možnosti odmítnutí daně s odkazem na podvod na DPH
 - Odlišovat od trestného činu!

Koncept „podvodu na DPH“

- Ve věci **Optigen** bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,- Sb.)

Koncept „podvodu na DPH“

- *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49).*

Koncept „podvodu na DPH“

□ V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, **Netto Supermarkt**, C-271/06,

Soudní dvůr konstatoval:

□ Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i **Federation of Technological Industries** a další, bod [bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleosa a další, uvedený výše, bod 58).

Rozhodování o předběžné otázce

□ Rozsudek SD EU C-154/20 Kemwater Prochemie proti Odvolacímu finančnímu ředitelství

- 40 Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.

Rozhodování o předběžné otázce

□ Rozsudek SD EU C-154/20 Kemwater Prochemie proti Odvolacímu finančnímu ředitelství

- 41 Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).
- 42 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.

Dopad rozhodnutí SD EU na české právo

- Lze využít jako oporu ve sporech
- Někdy rozdílné vyznění rozsudků SD EU a NSS
- Někdy snaha o vymezení, proč závěry SD EU na případ nedopadají
- Z pohledu praxe nutnost sledovat i předmětnou judikaturu SD EU

Děkuji za pozornost!

Zdroje

- KOPŘIVA, Jan. Význam judikátů evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EU.
https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Kopriva_Jan_1112_.pdf
- <https://euroskop.cz/evropska-unie/instituce-eu/soudni-dvur-eu/soudni-dvur/>