

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **AURES Holdings, a.s.**, se sídlem Dopraváků 874/15, Praha 8, (původně AAA Auto International a.s., dříve AAA Auto Group N. V., se statutárním sídlem v Amsterdamu, v ČR jako AAA Auto Group N. V. – organizační složka, odštěpný závod zahraniční právnické osoby, se sídlem Dopraváků 723, Praha 8), zast. advokátem JUDr. Ing. Milošem Olíkem, advokátem se sídlem Na Pankráci 1683/127, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 3 Af 34/2015 – 58,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** předběžné otázky:

1) Lze pod pojem svoboda usazování ve smyslu čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie podřadit bez dalšího pouze přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu ?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je v rozporu s čl. 49 a čl. 52 a čl. 54 a Smlouvy o fungování Evropské unie, pokud vnitrostátní úprava neumožňuje subjektu z jiného členského státu při přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě?

II. Řízení o kasační stížnosti **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

Skutkový základ sporu a řízení předcházející položení předběžných otázek

[1] Správce daně zahájil dne 19. 3. 2014 u daňového subjektu AAA Auto Group N.V. – organizační složka, DIČ CZ28215044 postup k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 . Předmětem šetření správce daně bylo posouzení oprávněnosti uplatnění daňové ztráty vyměřené za rok 2007 zřizovateli organizační složky zahraniční společnosti AAA Auto Group N.V. nizozemskou daňovou správou jako položky odčitatelné od základu daně z příjmů

právníků osob za zdaňovací období roku 2012 dle § 34 odst. 1 a 2 zákona o daních příjmů.

[2] Daňový subjekt jako hlavní důvod uplatnění daňové ztráty uvedl, že k 1. 1. 2009 došlo k přemístění místa jeho faktického vedení, tzn. adresy místa, ze kterého je poplatník skutečně řízen - z Nizozemska do České republiky na adresu Praha 8 – Dolní Chrabry, Dopraváků 723; na této adrese byla zřizovatelem, zahraničním subjektem AAA Auto Group N.V. zřízena již dříve organizační složka podniku (do obchodního rejstříku, vedeného Městským soudem v Praze, oddíl A, vložka 59503 zapsána dne 1. 1. 2008).

[3] Oficiální sídlo daňového subjektu dle jeho zakládajících dokumentů zůstalo nadále v Amsterdamu, je nadále zapsán v obchodním rejstříku vedeném Obchodní komorou pro město Amsterdam. Společnost má nadále právní formu Naamloze vennootschap (N.V.) podle nizozemského práva a její vnitřní poměry se nadále řídí nizozemským právem.

[4] Organizační složka zahraniční společnosti AAA Auto Group N.V. byla v České republice zřízena k 1. 1. 2008 v souladu s tehdy platnými ustanoveními obchodního zákoníku (§21 až 25 zák. č. 513/1991 Sb. (Podniká-li zahraniční právnická osoba na území České republiky prostřednictvím své organizační složky, jejímž je zřizovatelem, daňovým subjektem je vždy zahraniční právnická osoba – zřizovatel; pouze ten má právní osobnost a může tak být subjektem práv a povinností v daňovém řízení.). Změna sídla zřizovatele organizační složky byla zapsána ke dni 19. 4. 2013 na adresu Dopraváků 723/1, Dolní Chabry, Praha 8. Původní sídlo zřizovatele bylo zachováno (viz výše) pod označením statutární sídlo. Ze zprávy nezávislého auditora a účetní závěrky k 31. 12. 2012 ze dne 28. 6. 2013 vyplývá, že *„(n)a základě rozhodnutí představenstva zřizovatele ze dne 11. prosince 2008 došlo s platností od 1. ledna 2009 ke změně daňové rezidence zřizovatele z Holandského království do České republiky dle § 17 odst. 3 o místě skutečného vedení. V důsledku této změny vykonává zřizovatel všechny své aktivity prostřednictvím této organizační složky a to včetně držby obchodního podílu.“*

[5] Správce daně dospěl k závěru, že celkovou daňovou ztrátu ve výši 2 792 187 EUR dosaženou v roce 2007 zahraniční společností AAA Auto Group N.V., se sídlem Amsterdam, Nizozemské království a vyměřenou daňovou správou v Nizozemí podle nizozemských daňových předpisů nelze uplatnit jako položku snižující základ daně podle § 38n zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Dle správce daně přemístěním svého sídla skutečného vedení je ve smyslu § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů daňový subjekt českým daňovým rezidentem, tj. má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí a jeho účast se realizuje ve vnitrostátním režimu, tj. v oblasti daní z příjmů se řídí českou právní úpravou. Podle ní daňový subjekt (rezident České republiky) může uplatnit ztrátu, pokud je tato ztráta v České republice stanovena pouze při dodržení podmínek uvedených v § 34, § 38n a § 38na zákona o daních z příjmů. Změna daňové rezidence ve vazbě na možnost uplatnění daňové ztráty není v zákoně o daních z příjmů upravena, resp. zákon přenos daňové ztráty ze zahraniční nepřipouští.

[6] Správce daně neuznal uplatněnou daňovou ztrátu a platebním výměrem ze dne 11. 9. 2014, č. j. 189271/14 vyměřil daň z příjmů právníků osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 9 052 170 Kč.

pokračování

[7] V odvolání proti platebnímu výměru daňový subjekt namítl neslučitelnost postupu správce daně s právem Evropské unie, především tvrdil, že není podmínkou pro uplatnění daňové ztráty, aby byla vyměřena dle českých právních předpisů, neboť to z žádného ustanovení zákona o daních z příjmů nevyplývá. Žalovaný této námitce nepřisvědčil. Poukázal na to, že od 1. 5. 2004 jsou v platném znění zákona o daních z příjmů speciální ustanovení § 23a až 23d, která vycházejí z implementace Směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, převodech aktiv a výměně akcií týkající se společností z různých členských států. Směrnice je primárně určena pro přeshraniční transakce a jejím cílem bylo zakotvení principu neutrality pro realizované transakce a odstranění překážek pohybu kapitálu přes vnitrostátní hranice členských států. Z důvodů podstatných novelizací této směrnice bylo vydáno její kodifikované znění v podobě Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009, o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, částečných rozdělení, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Tyto směrnice byly transponovány do vnitrostátního předpisu a Česká republika tyto změny vztáhla i na tuzemské přeměny. Česká republika v rámci novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, umožnila nástupnické společnosti odečet zahraniční ztráty. Ve smyslu § 23a – 23d a § 38na odst. 4 – 6 zákona o daních z příjmů lze přenést za zákonných podmínek nevyužitě právo na odečet daňové ztráty na nabyvatele při převodu podniku nebo samostatné části na přijímající společnost nebo na nástupnickou společnost v případě fúzí a rozdělení společností. V rámci těchto transakcí lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějí společnosti či zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státě, která nebyla uplatněna v jiném členském státě jako položka snižující základ daně; to samozřejmě za podmínky, že tato ztráta musí být upravena na takovou výši, jakou by vykázal tuzemský poplatník při uplatnění všech nástrojů vnitrostátního daňového zákona. Stanovení základu daně z příjmů v České republice vychází z účetnictví vedeného podle českých účetních předpisů a je proto třeba zohlednit případné rozdíly v účetních metodách (např. oceňování zásob, principy a metody časového rozlišení nákladů a výnosů atd.).

[8] Odvolací orgán potvrdil rozhodnutí správce daně a konstatoval, že nelze speciální případy možného převzetí a odečtu daňové ztráty upravené v § 23a a § 23c zákona o daních z příjmů aplikovat na projednávanou věc. Zákon o daních z příjmů případ přenosu ztráty ze zahraničí při pouhém přemístění místa vedení společnosti neupravuje, nečiní tak ani Smlouva mezi Československou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku č. 138/1974 Sb., ze dne 22. 11. 1974. V takovém případě je nutno postupovat dle obecných ustanovení týkajících se uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky od základu daně (§ 34 odst. 1 a 2 a § 38n zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění).

[9] Daňové orgány tak dospěly ke shodnému závěru, že uplatnění zahraniční ztráty stejného subjektu, u něhož fakticky nastala pouze změna daňové rezidence, lze provést pouze při dodržení podmínek stanovení ztráty dle českých právních předpisů. Vzhledem

k tomu, že ztráta vykázaná v roce 2007 nizozemskou společností AAA Auto Group N.V. (tento subjekt nebyl v České republice rezidentem) ve výši 2 792 187 EUR nebyla vyměřena podle českých právních předpisů, nesplňuje tak zákonné podmínky pro její následné uplatnění v České republice.

[10] Daňový subjekt namítl neslučitelnost postupu daňových orgánů s evropským právem. Poukázal na rozhodnutí SDEU ve věci C - 446/03, *Marks & Spencer plc.*, ze dne 13. 12. 2005 a rozhodnutí ve věci C - 123/11, *A Oy*, ze dne 21. 2. 2013. K tomu daňové orgány uvedly, že tyto judikáty se týkají objektivně zcela odlišných situací, a to navíc za podmínky, kdy členský stát mateřské společnosti stanoví povinnost k dani z příjmů na příjmy společnosti včetně příjmů jejich poboček se sídlem v jiném členském státě (skupinové zdanění).

[11] Ve věci C - 446/03 bylo řešeno snížení daní mateřské společnosti v důsledku odpočtu ztrát vzniklých v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech. Společnost Marks&Spencer plc., mateřská společnost a rezident Velké Británie, požádala o snížení daní skupiny v důsledku ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Německu a Francii. Tato žádost byla zamítnuta, neboť dceřiné společnosti nebyly založeny ve Velké Británii a ani zde neobchodovaly prostřednictvím poboček, což je v případě zápočtu ztrát vyžadováno britskými daňovými zákony. Zásadní otázkou v tomto případě bylo, zda koncepce jednotného trhu vyžaduje, aby domácí daňová jurisdikce brala v potaz ztráty ze zahraničních daňových jurisdikcí. Podle dosud platných pravidel fiskální suverenity jednotlivých států má každá národní daňová jurisdikce absolutní právo nepřihlížet ke ztrátám vzniklým v zahraničních daňových jurisdikcích. SDEU v této věci rozhodl, že články 43 a 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (dále čl. 49 a 54 Smlouvy o fungování EU; dále jen „Smlouvy“) nebrání členským státům v tom, aby mohly vylučovat možnost odečtení ztráty dceřiné společnosti (nerezidenta) v jiném členském státě od zdanitelného zisku mateřské společnosti (rezidenta), i když tuto možnost přiznávají v případě ztrát, jež vzniknou dceřiným společnostem (rezidentům). Soudní dvůr nicméně konstatoval, že je v rozporu s články 49 a 54 Smlouvy, pokud je tato možnost vylučována v případě, kdy jednak dceřiná společnost (nerezident) vyčerpala možnost zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu. Oproti Velké Británii české daňové právo neupravuje režim skupinového zdanění, které umožňuje společnostem - rezidentům skupiny mezi sebou provádět vyrovnání jejich zisku a ztrát; uvedený rozsudek proto na případ daňového subjektu nedopadá.

[12] Ve věci C - 123/11 bylo podstatou posouzení předběžné otázky, zda články 49 a 54 Smlouvy brání takové právní úpravě členského státu, která vylučuje možnost mateřské společnosti (rezidenta) odečíst po fúzi s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě od svých zdanitelných příjmů ztráty, které vznikly této dceřiné společnosti ve zdaňovacích obdobích předcházejících fúzi, přestože tato vnitrostátní právní úprava přiznává takovou možnost pouze pro případ fúze s dceřinou společností (rezidentem). Konkrétně se jednalo o ztráty švédské dceřiné společnosti, kdy po ukončení její činnosti hodlala mateřská společnost ve Finsku provést s touto dceřinou společností přeshraniční

pokračování

fúzi, přitom finské právo neobsahuje žádné podmínky, za nichž by bylo možné provést takový odpočet v případě, že se slučující společnost nachází v jiném členském státě. SDEU rozhodl, že články 49 a 54 Smlouvy nebrání takovým vnitrostátním předpisům, které vylučují možnost mateřské společnosti fúzující s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, jež ukončila svou činnost, odečíst od svých zdanitelných příjmů ztráty, které této dceřiné společnosti vznikly v obdobích před fúzí, přestože tyto vnitrostátní předpisy přiznávají takovou možnost v případě s fúze s dceřinou společností (rezidentem). Takové právní předpisy jsou ovšem dle SDEU v rozporu s unijním právem, pokud mateřské společnosti neumožňují prokázat, že její dceřiná společnost (nerezident) vyčerpala možnosti zohlednit tyto ztráty, a že neexistují možnosti, aby je ve státě svého sídla uplatnila v budoucích zdaňovacích obdobích buď dceřiná společnost sama, nebo třetí osoba. V projednávané věci se nejednalo o srovnatelný případ, nadto vnitrostátní (český) daňový zákon možnost přenosu zahraniční daňové ztráty při fúzi na nástupnickou společnost upravuje (§ 23a, §23c zákona o daních z příjmů).

[13] Daňové orgány naopak poukázaly na to, že jejich postup je souladný s rozsudkem SDEU ve věci C - 414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*. Rozsudek se sice týká neuznání ztráty německou daňovou správou, kterou vykazala stálá provozovna obchodní společnosti nacházející se v Lucembursku, nicméně jeho závěry lze dle správce daně vztáhnout i na projednávaný případ daňového subjektu. SDEU se zde rovněž zabýval otázkou, zda nedošlo k porušení článku 49 Smlouvy, který vymezuje svobodu usazování, tj. právo společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež měly své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropském společenství, vykonávat své činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení. SDEU konstatoval, že článek 49 Smlouvy nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od jejího základu daně ztráty její stále provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stále provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmů této stále provozovny v budoucích zdaňovacích obdobích, a to s poukazem na nezbytnost ochrany dělby zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytnost zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát. V nyní projednávaném případě, uplatnění daňové ztráty vyměřené nizozemskou daňovou, kdy formální sídlo společnosti je stále v zahraničí a společnost se řídí nizozemskými zákony, tj. není nijak v tomto státě omezena její činnost, existuje reálné riziko dvojího uplatnění daňové ztráty. Princip zohledňování ztrát vzniklých z činností vykonávaných v tom členském státě, ve kterém má společnost sídlo, je v legitimní pravomoci jednotlivých členských států; v případě pouhé změny daňové rezidence, kdy se společnost nadále řídí zahraničním právem členského státu, v němž má i formální sídlo, existuje přitom reálné riziko dvojího uplatnění daňové ztráty.

[14] Městský soud shodně uvedl, že neexistuje právní úprava EU, která by řešila problematiku odčitelnosti daňových ztrát, s výjimkou Směrnice Rady 2009/133/ES, která ovšem na posuzovanou věc nedopadá. V nyní posuzované věci nedošlo k fúzi (resp. došlo k ní až po zdaňovacím období roku 2012; fúze byla v obchodním rejstříku zapsána až dne 16. 12. 2015 s rozhodným dnem fúze 1. 1. 2015), ale došlo pouze k přesunutí místa

vedení (skutečného řízení) daňového subjektu (a tím i ke změně daňové rezidence). Městský soud dospěl k závěru, že evropské právo ani na úrovni judikatury Soudního dvora se danou otázkou nezabývá. Co se týče námitky stran svobody usazování, měl soud za to, že kodifikace této svobody ve Smlouvě neznamená, že změna daňové rezidence do jiného členského státu EU bude pro daňový subjekt z daňového hlediska neutrální, neboť vzhledem k absenci unijní harmonizace v oblasti přímých daní nelze činit členský stát při suverénní tvorbě vlastních daňových pravidel závislým na pravidlech jiného členského státu. Ke konkrétně zmíněnému rozsudku Soudního dvora ze dne 29. 11. 2011, ve věci C - 371/10, *National Grid Indus*, městský soud uvedl, že se jedná o zcela odlišnou situaci, kdy společnost National Grid Indus BV měla zapsané sídlo v Nizozemí. Její mateřská společnost měla zapsané sídlo ve Spojeném království. National Grid Indus přesunula z finančních důvodů místo skutečného řízení a veškerou činnost do Londýna a jejími řediteli se stali Angličané. V důsledku tohoto přesunu se pro Spojené království stala daňovým rezidentem, zatímco z pohledu Nizozemska měla tato společnost ve Spojeném království trvalou provozovnu. Nizozemsko a Spojené království uzavřely mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podle níž se zisk a nerealizované kapitálové přírůstky v takové situaci zdaňují ve Spojeném království. Nizozemsko však hodlalo zdanit nerealizované měnové zisky odcházející společnosti bez možnosti odložení splatnosti daně a možnosti zohlednit budoucí ztráty. Soudní dvůr potvrdil, že právní úprava, která zdaňuje nerealizované kapitálové zisky společností přesouvajících daňovou rezidenci do zahraničí, znevýhodňuje takové společnosti ve srovnání s těmi, které daňovou rezidenci přesunují v rámci státu původu. Jak je patrné, skutkové okolnosti obou případů jsou v rozhodující míře odlišné, neboť v nyní posuzované věci došlo k přechodu místa skutečného vedení a zároveň činnosti žalobce z Nizozemí do České republiky, a tím od 1. 1. 2009 ke změně jeho daňové rezidence, přičemž žalobce uplatňuje přeshraniční přesun daňové ztráty. Obdobně nepřipadnou shledal městský soud argumentaci již výše zmíněným rozsudkem ve věci C - 446/03, resp. C - 123/11.

[15] Městský soud dospěl k závěru, že postupem správce daně či žalovaného nebylo nepřipustným způsobem zasazeno do svobody usazování žalobce ani svobody pohybu kapitálu, případně že žalovaný byl diskriminován z důvodu jeho daňového rezidentství.

[16] Pokud jde o právo vnitrostátní, tedy zákon o daních z příjmů, městský soud shodně s daňovými orgány konstatoval, že při přesídlení daňového subjektu není umožněno uplatňovat daňovou ztrátu předtím vzniklou v zahraničí; jistou výjimku z výše uvedeného pravidla představuje úprava obsažená v § 23a až § 23d zákona o daních z příjmů; v tomto ohledu se však jedná o speciální úpravu převzetí daňové ztráty, která vychází z implementace směrnic Evropské unie a týká se pouze vybraných přeshraničních transakcí v rámci členských států Evropské unie. V rámci transakcí popsanych v § 23a a § 23c zákona o daních z příjmů a za podmínek daných tímto zákonem lze při převodu podniku nebo jeho samostatné části na společnost ve smyslu § 23a zákona o daních z příjmů nebo při fúzi a rozdělení společností ve smyslu § 23c tohoto zákona převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějící společnosti či zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně. To samozřejmě pouze za podmínky, že tato ztráta musí být upravena na takovou výši, jakou by vykázal tuzemský poplatník při uplatnění všech nástrojů vnitrostátního zákona. Poukázal na to, že v současné době platí v Evropské unii celkem 28 různých způsobů pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob. Možnost

pokračování

odečtu takto převzaté daňové ztráty dle § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů je dále limitována podmínkami danými v § 38na odst. 4 až 6 tohoto zákona. Situace žalobce je však odlišná, neboť v jeho případě nedocházelo ani k přeměně společnosti (fúzi nebo rozdělení), ani k převodu podniku, ale pouze ke změně místa faktického vedení společnosti. Uvedená ustanovení zákona proto v daném případě nelze aplikovat, neboť se jedná o úpravu vybraných přeshraničních transakcí, přičemž postup žalobce při změně faktického místa vedení nenaplnuje definiční znaky těchto transakcí. Městský soud dospěl k závěru, že zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnit daňovou ztrátu, která vznikla v jiném členském státu EU, jen v případě fúze či rozdělení obchodních společností nebo při převodu obchodního závodu. S využitím klasického právního výkladového argumentu *per eliminationem* pak platí, že v jiných případech daňovou ztrátu vzniklou v jiném členském státu převzít nelze (to, co zákon výslovně dovoluje ve vztahu k určitým prvkům množiny, implicitně ve vztahu k ostatním vylučuje, nedovoluje).

[17] Městský soud neshledal, že by žalovaný postupoval v rozporu s unijním právem, popřípadě že by výklad unijního práva byl nejasný, nepovažoval proto za důvodné obracet se na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou. Proti rozsudku městského soudu podal žalobce kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

[18] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti mimo jiné namítá, že městský soud, stejně jako daňové orgány, nesprávně posoudily nutnost aplikace unijního práva. Má i nadále za to, že přemístění místa jeho skutečného vedení z Nizozemí do České republiky bylo výkonem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a čl. 54 Smlouvy, pročez mu mělo být umožněno uplatnit si daňovou ztrátu vyměřenou orgány daňové správy v Nizozemí jako položku snižující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v České republice. V opačném případě by bylo nepřipustným způsobem zasaženo do jeho svobody usazování, přičemž tento zásah by byl o to citelnější s ohledem na skutečnost, že již nemá žádnou možnost uplatnit si tuto ztrátu přímo v Nizozemí. Nesouhlasí ani s tím, že § 23a a 23c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období, představuje taxativní výčet možností, jak daňovou ztrátu vyměřenou v jiném členském státě Evropské unie uplatnit v České republice; v tomto ohledu odkazuje na znění § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů, které dle jeho názoru předpokládá možnost uplatnění daňové ztráty i v případě prostého přesunu majetku na území České republiky.

[19] Žalovaný správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukázal na to, že v daném případě je podstatou sporu především otázka, zda mohl stěžovatel bez dalšího v České republice uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou daňovými orgány jiného členského státu Evropské unie před tím, než se stal daňovým rezidentem v České republice; dle žalovaného tomu tak nebylo. Poukazuje především na to, že právní úprava v oblasti přímých daní nebyla na úrovni Evropské unie harmonizována, v důsledku čehož mají jednotlivé členské státy pravomoc stanovit rozhodná kritéria pro rozdělení daňové pravomoci. Evropská unie je ke zdaňovacím zásadám, resp. rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, neutrální. V souladu se zásadou teritoriality je členský stát oprávněn zdanit zisky, které emigrující společnost, jež přestává být daňovým rezidentem tohoto státu, vygenerovala na jeho území. Ustanovení § 23a až 23d zákona o daních z příjmů pak

obsahují jednoznačná pravidla, za kterých je možné daňovou ztrátu vyměřenou v jiném členském státě Evropské unie uplatnit v České republice, přičemž stěžovatel podle těchto pravidel nepostupoval a možností nabízených českým právním řádem tak nevyužil. Dle žalovaného rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, na která stěžovatel poukazuje, nepodporují jeho argumentaci a extenzivní výklad svobody usazování, jak jej chápe stěžovatel, má žalovaný za absurdní; vedl by totiž k situaci, kdy by daňovou ztrátu vyměřenou daňovými orgány v libovolném členském státě Evropské unie bylo možné uplatnit v libovolném jiném členském státě, a to za situace, kdy zde při absenci harmonizace v této oblasti má každý stát zcela specifická pravidla. Možnost zneužití takového systému, jakož i pravděpodobná nemožnost takovému zneužití zabránit, je dle žalovaného naprosto zjevná. Podmínku, že daňovou ztrátu nebude již možné v jiném členském státě uplatnit jako položku snižující základ daně, která je navíc dle stěžovatele splnitelná toliko ukončením ekonomické činnosti v tomto jiném členském státě, pak dle žalovaného nelze považovat v žádném případě za dostatečnou. Stěžovatel pak kromě článku Smlouvy o fungování Evropské unie upravující v obecnosti svobodu usazování neidentifikoval jediný předpis primárního či sekundárního práva Evropské unie, který by takové důsledky předpokládal či přímo umožňoval. Žalovaný považuje za nadbytečné pokládat za účelem objasnění této otázky předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, neboť se dle jeho názoru jedná o otázku, ve které není o výkladu unijního práva pochyb (*acte clair*). Pokud stěžovatel poukazuje na znění § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů a dovozuje z něj možnost uplatnění daňové ztráty i v případě prostého přesunu majetku na území České republiky, činí tak zcela nepřipadně. Uvedené ustanovení automaticky neumožňuje převzetí daňové ztráty, neboť tu je možno převzít pouze v určitých případech, které zákon o daních z příjmů předvídá a které jednoznačně definuje. Uvedené ustanovení je nutno vykládat tak, že v případě, kdy je možné přenést daňovou ztrátu, použije se pro její přepočet příslušný kurz devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou. Uvedené ustanovení tedy řeší, jaký kurz se použije při přepočtu hodnoty majetku a závazků a dalších vyjmenovaných položek (hodnoty uplatněných odpisů, opravných položek, daňové ztráty, rezerv, odčitatelných položek a obdobných položek uplatněných podle příslušných právních předpisů v zahraničí) vztahujících se k nabytému majetku a závazkům k určitému okamžiku. Na projednávanou věc uvedené ustanovení nedopadá.

[20]

Právní úprava Unie a vnitrostátní právní úprava

a) Relevantní ustanovení Smlouvy o fungování Evropské unie:

KAPITOLA 2

PRÁVO USAZOVÁNÍ

Článek 49

V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

pokračování

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

Článek 52

Ustanovení této kapitoly a opatření přijatá na jejich základě nevylučují užití těch ustanovení právních a správních předpisů, které stanoví zvláštní režim pro cizí státní příslušníky z důvodu veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a ochrany zdraví.

Evropský parlament a Rada vydají řádným legislativním postupem směrnice ke koordinaci výše uvedených předpisů.

Článek 54

Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

Společnostmi se rozumějí společnosti založené podle občanského nebo obchodního práva včetně družstev a jiné právnické osoby veřejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací.

b) Relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů:

Společný systém zdanění při převodu obchodního závodu, výměně podílů, fúzi a rozdělení

§ 23a

Převod obchodního závodu na obchodní korporaci

(1) Převodem obchodního závodu na obchodní korporaci se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém obchodní korporace převádí bez toho, aby zanikla (dále jen „převádějící obchodní korporace“), obchodní závod na jinou obchodní korporaci (dále jen „přijímající obchodní korporace“) tak, že za převedený obchodní závod získá převádějící obchodní korporace podíl v přijímající obchodní korporaci nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu přijímající obchodní korporace.

(2) Nabývací cenou podílu v přijímající obchodní korporaci je cena převedeného obchodního závodu, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu, v ostatních případech cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.

(3) Příjmy (výnosy) vzniklé u převádějící obchodní korporace při převodu obchodního závodu v souvislosti s oceněním převedeného majetku a dluhů pro účely převodu obchodního závodu se nezahrnují do základu daně.

(4) Přijímající obchodní korporace nebo přijímající obchodní korporace prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky pokračuje v odpisování započatém převádějí obchodní korporací u převedeného hmotného majetku a nehmotného majetku, který lze odpisovat podle tohoto zákona; je-li převádějí obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a tento hmotný majetek a nehmotný majetek nebyl součástí stálé provozovny na území České republiky, pro stanovení odpisů u přijímající obchodní korporace se použije obdobně ustanovení § 32c.

(5) Přijímající obchodní korporace nebo přijímající obchodní korporace prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna:

a) převzít rezervy a opravné položky související s převedeným obchodním závodem, vytvořené převádějí obchodní korporací podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek za podmínek, které by platily pro převádějí obchodní korporaci, pokud by se převod obchodního závodu neuskutečnil, a pokračovat v jejich tvorbě podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek; přitom je-li převádějí obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít zahraniční položky obdobného charakteru jako rezervy a opravné položky související s převedeným obchodním závodem vytvořené podle příslušného právního předpisu jiného členského státu, avšak maximálně do výše stanovené podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty, a za podmínek stanovených tímto zákonem, a pokračovat v jejich tvorbě podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek,

b) převzít vyměřenou daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty, která souvisí s převedeným obchodním závodem a dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně převádějí obchodní korporací; tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta převádějí obchodní korporaci vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem; neprokáže-li poplatník, jaká část daňové ztráty se vztahuje k převedenému obchodnímu závodě, stanoví se tato část daňové ztráty podle poměru hodnoty převedeného majetku zachycené v účetnictví převádějí obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví bezprostředně před převodem snižené o převedené dluhy při převodu obchodního závodu a hodnoty veškerého majetku zachycené v účetnictví převádějí obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví snižené o veškeré dluhy převádějí obchodní korporace bezprostředně před provedením převodu; přitom je-li převádějí obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějí obchodní korporaci v jiném členském státě a která nebyla uplatněna v jiném členském státě jako položka snižující základ daně převádějí obchodní korporace nebo jiné obchodní korporace, maximálně však do výše, do které by byla daňová ztráta stanovena podle tohoto zákona, kdyby převádějí obchodní korporace byla ve zdaňovacím období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla, poplatníkem, který je daňovým rezidentem,

c) převzít položky odčitatelné od základu daně vztahující se k převedenému obchodnímu závodě, na něž vznikl nárok převádějí obchodní korporaci podle § 34 odst. 4 a 5, a které dosud nebyly uplatněny převádějí obchodní korporací, za podmínek, které by platily pro převádějí obchodní korporaci, pokud by se převod obchodního závodu neuskutečnil;

pokračování

přitom je-li převádějící obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem, a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít pouze zahraniční položky obdobného charakteru jako položky odčitatelné od základu daně, které dosud nebyly uplatněny v zahraničí, maximálně však do výše a za podmínek stanovených tímto zákonem.

(6) Ustanovení odstavců 2, 3 a 5 se použijí, pokud

- a) převádějící obchodní korporace i přijímající obchodní korporace jsou poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty a mají formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti,
- b) převádějící obchodní korporace je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky a přijímající obchodní korporace je poplatníkem, který je daňovým rezidentem a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti, nebo
- c) převádějící obchodní korporace je poplatníkem, který je daňovým rezidentem a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti nebo je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a přijímající obchodní korporace je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky a převedený majetek a dluhy jsou po převodu součástí stálé provozovny přijímající obchodní korporace umístěné na území České republiky.

§ 23c

Fúze a rozdělení obchodních korporací

(1) Fúzí obchodních korporací se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém

- a) veškeré jmění jedné nebo více obchodních korporací, která zaniká a je zrušena bez likvidace (dále jen „zanikající obchodní korporace“), přechází na jinou existující obchodní korporaci (dále jen „nástupnická existující obchodní korporace“), přičemž společníci zanikající obchodní korporace zpravidla nabydou podíl v nástupnické existující obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání,
- b) veškeré jmění dvou nebo více zanikajících obchodních korporací přechází na nově vzniklou obchodní korporaci, kterou tyto zanikající obchodní korporace založily (dále jen „nástupnická založená obchodní korporace“), přičemž společníci zanikajících obchodních korporací nabudou podíl v nástupnické založené obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání,
- c) veškeré jmění zanikající obchodní korporace přechází na jinou obchodní korporaci, která je jediným společníkem zanikající obchodní korporace (dále jen „nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem“).

(2) Rozdělením obchodní korporace se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém

- a) veškerý majetek a dluhy zanikající obchodní korporace přechází na 2 nebo více existujících nebo nově vzniklých obchodních korporací (dále jen "nástupnické obchodní korporace při rozdělení"), přičemž společníci zanikající obchodní korporace zpravidla

nabudou podíl v nástupnických obchodních korporacích při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání, nebo

b) vyčleněná část jmění obchodní korporace, která nezaniká (dále jen „rozdělovaná obchodní korporace“), přechází na jednu nebo více nástupnických obchodních korporací při rozdělení, přičemž společníci rozdělované obchodní korporace zpravidla nabudou podíl v nástupnické obchodní korporaci při rozdělení nebo nástupnických obchodních korporacích při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání.

(3) Za fúzi obchodních korporací a rozdělení obchodní korporace se považují také přeměny obchodní korporace podle právního předpisu upravujícího přeměny obchodních společností a družstev přitom převod jmění na společníka se považuje za fúzi obchodních korporací, pouze jsou-li splněny podmínky uvedené v odstavci 1 písm. c).

(4) Příjmy (výnosy) nástupnické existující obchodní korporace, nástupnické založené obchodní korporace, nástupnické obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnické obchodní korporace při rozdělení obchodní korporace vzniklé z důvodu přecenění majetku a dluhů pro účely fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace se nezahrnují do základu daně.

(5) Příjmy (výnosy) společníka zanikající nebo rozdělované obchodní korporace vzniklé z důvodu přecenění majetku a dluhů pro účely fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace se nezahrnují do základu daně; toto se nevztahuje na doplatek na dorovnání; ustanovení tohoto odstavce se použije, pokud zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace i nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení jsou daňovými rezidenty České republiky, kteří mají formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti, nebo jsou obchodními korporacemi, které jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a společník zanikající nebo rozdělované obchodní korporace

a) je poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, nebo

b) není poplatníkem, který je daňovým rezidentem, ale drží podíl v rozdělované obchodní korporaci nebo držel podíl v zanikající obchodní korporaci a drží podíl v nástupnické existující obchodní korporaci, nástupnické založené obchodní korporaci, nástupnické obchodní korporaci, která je jediným společníkem, nebo nástupnické obchodní korporaci při rozdělení prostřednictvím stále provozovny umístěné na území České republiky.

(6) Nabývací cenou podílu v nástupnické existující obchodní korporaci, nástupnické založené obchodní korporaci, nástupnické obchodní korporaci, která je jediným společníkem, nebo nástupnické obchodní korporaci při rozdělení získaného při fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace je u společníka zanikající nebo rozdělované obchodní korporace hodnota, jakou měl podíl v zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci pro účely tohoto zákona ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem fúze nebo rozdělení. Nabývací cena podílu u společníka zanikající obchodní korporace při rozdělení nebo rozdělované obchodní korporace se rozdělí na nabývací cenu podílu na rozdělované obchodní korporaci a na nabývací cenu podílu na nástupnické obchodní korporaci při rozdělení nebo na nabývací ceny podílů na nástupnických obchodních korporacích při rozdělení na základě ekonomicky

pokračování

zdůvodnitelného kritéria. Stejným způsobem se stanoví nabývací cena podílu v nástupnické existující obchodní korporaci, nástupnické založené obchodní korporaci, nástupnické obchodní korporaci, která je jediným společníkem, nebo nástupnické obchodní korporaci při rozdělení, který není zahrnut v obchodním majetku u poplatníka daně z příjmů fyzických osob.

(7) Nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení nebo nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení prostřednictvím své stále provozovny umístěné na území České republiky pokračuje v odpisování započatém zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací u hmotného majetku a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace, a který lze odpisovat podle tohoto zákona. Je-li zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem, a tento hmotný majetek a nehmotný majetek nebyl součástí stále provozovny na území České republiky, pro stanovení odpisů u nástupnické obchodní korporace se použije obdobně ustanovení § 32c.

(8) Nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení nebo nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení prostřednictvím své stále provozovny umístěné na území České republiky, je oprávněna

a) převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci, pokud by se fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace neuskutečnily, a pokračovat v jejich tvorbě podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek; přitom je-li zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít zahraniční položky obdobného charakteru jako rezervy a opravné položky související s převedeným majetkem a dluhy vytvořené podle příslušného právního předpisu jiného členského státu, avšak maximálně do výše stanovené podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty, a za podmínek stanovených tímto zákonem, a pokračovat v jejich tvorbě podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek,

b) převzít vyměřenou daňovou ztrátu, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací; od zanikající nebo rozdělované obchodní korporace lze převzít pouze část její daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria; ustanovení § 38na tím není dotčeno; tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do 5 zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla

daňová ztráta zanikající nebo rozdělované korporaci vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem; přitom je-li zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně zanikající, rozdělované nebo jiné obchodní korporace, maximálně však do výše, jak by byla daňová ztráta stanovena podle tohoto zákona, kdyby zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace byla ve zdaňovacím období, nebo období, za něž se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla, poplatníkem, který je daňovým rezidentem,

c) převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci podle § 34 odst. 4 a 5 a které dosud nebyly uplatněny zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci, pokud by se fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace neuskutečnilo; od zanikající nebo rozdělované obchodní korporace lze převzít pouze položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací uplatněny, a to pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria; přitom je-li zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace poplatníkem, který je daňovým nerezidentem a nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít pouze zahraniční položky obdobného charakteru jako položky odčitatelné od základu daně, které dosud nebyly uplatněny v zahraničí, maximálně však do výše a za podmínek stanovených tímto zákonem.

(9) Ustanovení odstavců 4, 5, 6 a 8 se použijí, pokud

a) zanikající obchodní korporace, rozdělovaná obchodní korporace i nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení jsou poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty a mají formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti, nebo

b) zanikající obchodní korporace nebo rozdělovaná obchodní korporace je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky a nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení je poplatníkem, který je daňovým rezidentem a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti, nebo

c) zanikající obchodní korporace nebo rozdělovaná obchodní korporace je daňovým rezidentem České republiky a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské družstevní společnosti nebo je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a nástupnická existující obchodní korporace, nástupnická založená obchodní korporace, nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnická obchodní korporace při rozdělení je obchodní korporací, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a pokud jmění, jež přešlo ze zanikající obchodní korporace nebo rozdělované obchodní korporace na nástupnickou založenou obchodní korporaci, nástupnickou obchodní korporaci, která je

pokračování

jediným společníkem, nebo nástupnickou obchodní korporaci při rozdělení v důsledku fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace, je součástí stále provozovny nástupnické existující obchodní korporace, nástupnické založené obchodní korporace, nástupnické obchodní korporace, která je jediným společníkem, nebo nástupnické obchodní korporace při rozdělení umístěné na území České republiky.

§ 23d

(1) Poplatník, který splňuje podmínky uvedené v § 23a, 23b nebo § 23c, oznámí před převodem obchodního závodu, před výměnou podílů nebo před fúzí nebo rozdělením obchodních korporací svému místně příslušnému správci daně, že bude postupovat podle § 23a, 23b nebo § 23c.

(2) Ustanovení § 23a odst. 2 a 5 písm. b) a c), § 23b odst. 5 a § 23c odst. 8 písm. b) a c) nelze použít, pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů převodu obchodního závodu, výměny podílů, fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro převod obchodního závodu, výměnu podílů, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace neexistují řádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti obchodních korporací, které se převodu obchodního závodu, výměny podílů, fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace účastní.

(3) Je-li při převodu obchodního závodu přijímající obchodní korporací nebo při fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace zanikající obchodní korporací nebo rozdělovanou obchodní korporací, nástupnickou existující obchodní korporací, nástupnickou založenou obchodní korporací, nástupnickou obchodní korporací, která je jediným společníkem, nebo nástupnickou obchodní korporací při rozdělení obchodní korporace, která po dobu delší než 12 měsíců předcházejících převodu obchodního závodu nebo rozhodnému dni fúze nebo rozdělení ve skutečnosti nevykonávala činnost, má se za to, že neexistují řádné ekonomické důvody pro operaci, neprokáže-li některý z dotčených poplatníků opak.

(4) Převeďte-li převádějící obchodní korporace podíl v přijímající obchodní korporaci, který získala za převedený obchodní závod, nebo část podílu odpovídající zvýšení jejího vkladu do základního kapitálu přijímající obchodní korporace, kterou získala za převedený obchodní závod, v době kratší než 1 rok po převodu obchodního závodu, ustanovení § 23a odst. 2 se nepoužije.

(5) Převeďte-li nabývající obchodní korporace podíl v nabyté obchodní korporaci, který získala při výměně podílů, v době kratší než 1 rok po výměně podílů, ustanovení § 23b odst. 5 se nepoužije.

(6) Při nedodržení podmínek stanovených v § 23a až 23c se základ daně stanovený s využitím § 23a až 23c posuzuje jako nesplnění daňové povinnosti poplatníkem.

§34

Položky odčitatelné od základu daně

(1) Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty komanditní společnosti určené ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti podle zvláštního právního předpisu. Poprvé lze tohoto ustanovení použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993. U akciové společnosti, u níž došlo k přeměně z investičního fondu na jiný podnikatelský subjekt, lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena investičnímu fondu počínaje zdaňovacím obdobím 1996. U poplatníka uvedeného v § 2 lze od základu daně odečíst ztrátu vzniklou za předchozí zdaňovací období nebo jeho část podle § 5 a uvedenou v daňovém přiznání, nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém byla v daňovém přiznání uvedena.

§38n

Daňová ztráta

(1) Pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou.

(2) Při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, avšak daňová ztráta vzniklá a vyměřená poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace nepřechází na jeho právního nástupce s výjimkami uvedenými v § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b). Daňová ztráta se vyměřuje. Při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

§38na

(1) Vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmíněk uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen "podstatná změna"). Změnou ve složení osob se rozumí změna členů obchodní korporace nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Podstatnou změnou se vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv. Zda došlo k podstatné změně, se zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním tohoto období s obdobím, za něž byla daňová ztráta vyměřena; přitom v období, za něž byla daňová ztráta vyměřena, je rozhodné složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole k poslednímu dni tohoto období, a výše jejich podílu, a v období, za něž má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn, kterými dojde od posledního dne období, za které byla daňová ztráta vyměřena, do konce období, za které má být daňová

pokračování

ztráta uplatněna, k nabytí nebo zvýšení podílu na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech nebo kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv.

(2) U akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, a to buď v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, nebo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna nebo v obou těchto obdobích, se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud bylo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, méně než 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu oproti období, za něž byla daňová ztráta vyměřena. Toto ustanovení se nepoužije, pokud poplatník prokáže správci daně, že ve zdaňovacím období, za něž má být uplatněna daňová ztráta, nedošlo ke změně ve složení společníků nebo ke změně jejich podílu na kapitálu či kontrole, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo kterou získá společník rozhodující vliv, oproti zdaňovacímu období, za něž mu byla daňová ztráta vyměřena.

(3) Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u něžž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

(4) Zaniká-li při přeměně daňový poplatník, může právní nástupce daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní korporace nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat nástupnická obchodní korporace při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první a druhé se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.

(5) Obchodní korporace, která při přeměně sloučením nebo rozdělením nezaniká, může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou obchodní korporaci při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká, v období, za

kteřé byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu.

(6) Při převodu obchodního závodu lze daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty, převzaté podle § 23a odst. 5 písm. b), odčítat od základu daně přijímající obchodní korporace v jednotlivých obdobích maximálně do výše základu daně stanoveného u přijímající obchodní korporace z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného obchodního závodu, která byla prostřednictvím převedeného obchodního závodu vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena. Výše základu daně podle věty první se stanoví u přijímající obchodní korporace na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané převádějící obchodní korporací v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.

c) Relevantní ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád:

Předmět a účel úpravy

§ 2

(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

(4) Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

Vyměření daně

§ 139

(1) Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.

(2) Podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.

(3) Je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.

Rozbor předkládaných předběžných otázek

[21] Pro rozhodnutí o podané kasační stížnosti je třeba posoudit, zda čl. 49, čl. 52 a čl. 54 SFEU dopadají na případ stěžovatele za situace, kdy stěžovatel 1) vygeneroval v Nizozemsku daňovou ztrátu, 2) poté se stal daňovým rezidentem v České republice, přitom 3) má nadále oficiální sídlo dle zakládajících dokumentů v Amsterdamu, je stále zapsán v obchodním rejstříku vedeném Obchodní komorou pro město Amsterdam a jeho

pokračování

vnitřní poměry se nadále řídí nizozemským právem. Došlo tak fakticky pouze bez dalšího k přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu.

[22] Vnitrostátní úprava neumožňuje subjektu z jiného členského státu při pouhém přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě. Za podmínek stanovených zákonem tak lze učinit pouze v případech, na které dopadá implementovaná evropská úprava - Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Pouze v rámci těchto transakcí lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějící společnosti či zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státě, která nebyla uplatněna v jiném členském státě jako položka snižující základ daně. V projednávané věci se o takový případ nejedná.

[23] Oblast přímých daní nepodléhá (s výjimkami) unijní harmonizaci a suverénní členské státy jsou při tvorbě vlastních daňových pravidel na pravidlech jiného členského státu nezávislé; stejně je tomu tak i v případě daňového procesu. Evropské právo ani na úrovni judikatury Soudního dvora se danou otázkou pouhého přemístění sídla vedení v kontextu projednávané věci ani ve výše předestřených judikátech nezabývá, resp. se výslovně a jednoznačně nevyjadřuje k tomu, zda kodifikace svobody usazování ve Smlouvě má znamenat, že změna daňové rezidence do jiného členského státu EU musí být vždy pro daňový subjekt z daňového hlediska neutrální. Tomuto posouzení však musí předcházet primárně zodpovězení otázky, zda vůbec samotné přemístění vedení společnosti, jejíž sídlo nadále zůstává v jiném členském státě, lze podřadit pod pojem svoboda usazování.

[24] Ve věci tedy vyvstaly otázky výkladu práva Evropské unie, na jejichž posouzení závisí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti a které lze formulovat způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

[25] Zároveň není pochyb o tom, že k zodpovězení těchto otázek výkladu čl. 49, čl. 52 a čl. 54 Smlouvy o fungování Evropské unie je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr Evropské unie a že Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnými otázkami, ledaže by tyto otázky bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na dané otázky byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu či významu posuzovaných ustanovení Směrnice (*acte clair*). V předkládané věci je především sporné, zda účelem uvedených ustanovení je daňově podporovat i pouhé přemístění vedení společnosti do jiného členského státu, resp. zda toto přemístění lze podřadit pod pojem svoboda usazování a pokud ano, zda je třeba v takovém případě umožnit ve smyslu čl. 54 Smlouvy takovému subjektu stejný daňový režim jako subjektům členského státu, kam bylo vedení společnosti přemístěno.

[26] V návaznosti na položení předběžných otázek Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o položených otázkách rozhodne, bude v řízení pokračováno (§48 odst. 4 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu