



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **AURES Holdings, a. s.**, původně **AAA Auto International a. s.**, se sídlem Dopraváků 874/15, Praha 8, (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. V řízení o kasační stížnosti **s e p o k r a č u j e .**
- II. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2015, č. j. 17397/15/5200-1143160, ve věci vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012.

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

[3] 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 Chabry, 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). 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 v národním 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 zahraničí nepřipouští.

[6] Správce daně neuznal uplatněnou daňovou ztrátu a platebním výměrem ze dne 11. 9. 2014, č. j. 189271/14, vyměřil daň z příjmů právnických 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 národní 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 převádějíci společností 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] Správní orgány poukázaly na to, že 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 (nyní čl. 49 a 54 Smlouvy o fungování EU; dále jen „Smlouva“ nebo „SFEU“) 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 společností - 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 příhraniční

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 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 mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropské unii, vykonávat své činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení a zakazuje omezení při jejich zřizování. 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 správou, 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 žalobu zamítl; shodně s žalovaným 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 přesunu 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.

[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 žalobce nebyl diskriminován z důvodu jeho daňového rezidentství.

[16] Pokud jde o právo vnitrostátní, 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 převádějíci společností 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 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.

pokračování

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti 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.

[19] Dle stěžovatele správce daně, žalovaný i městský soud nesprávně posoudili otázku, zda je možné v daňovém přiznání k dani z příjmů, které podává daňový rezident České republiky, uplatnit jako položku snižující základ daně daňovou ztrátu vyměřenou podle nizozemských předpisů za předcházející zdaňovací období, kdy byl stěžovatel daňovým rezidentem v Nizozemském království; nesprávné posouzení je jak z hlediska českých právních předpisů, tak zejména z hlediska evropské legislativy. Dle stěžovatele řízení před městským soudem bylo stíženo nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právních otázek aplikace evropského práva a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; napadený rozsudek je rovněž nepřezkoumatelný. K odůvodnění kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že zcela setrvává na argumentaci uplatněné v předcházejícím odvolacím řízení a taktéž na argumentaci uplatněné v žalobě a dále ji rozvádí.

[20] Stěžovatel konstatuje, že i když sice v citovaných rozhodnutích Soudní dvůr EU řešil skutečnosti podléhající směrnici 2009/113/ES, tak ale zároveň jasně formuloval principy aplikace evropského práva, podle kterých je třeba chápat výkon svobody usazování a související uplatňování daňových předpisů. Neobstojí proto závěr městského soudu, že citovaná judikatura není přílehlavá (právě proto, že se zabývá obecnými principy uplatnění daní při výkonu svobody usazování), ani poukaz městského soudu na absenci evropské harmonizace v oblasti přímých daní (ze stejného důvodu, tedy že Soudní dvůr EU v citované judikatuře vyložil obecné principy evropského práva v dané problematice, které jsou členské státy EU povinny dodržovat). K tomu stěžovatel dále uvádí například rozhodnutí ve věci C- 123/11, *A Oy*, ve kterém se Soudní dvůr EU vyjádřil k otázce, zda je vnitrostátní úprava, která vylučuje uplatnění daňové ztráty po fúzi mateřské a dceřiné společnosti, v rozporu s čl. 49 a 54 Smlouvy. Z judikatury Soudního dvora EU dle stěžovatele plyne, že taková omezující opatření spočívající v rozdílném zacházení se společnostmi mající sídlo v jiném členském státě EU při uplatnění daňové ztráty po přemístění do ČR překračují meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů, pokud a) již byly vyčerpány možnosti zohlednit ztráty vůči základu daně, které existují ve státě vzniku této ztráty a b) kdy zároveň neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být uplatněny v budoucnu; zde odkazuje na rozsudek ve věci C - 446/03, *Marks & Spencer*, bod 55). Dle stěžovatele Soudní dvůr EU formuloval obecný princip evropského práva pro aplikaci přímých daní při výkonu svobody usazování tak, že uplatnění rozdílného přístupu k subjektu z jiného členského státu při výkonu svobody usazování bude v rozporu s čl. 49 a 54 SFEU za situace, kdyby již subjekt neměl objektivně možnost uplatnit svou daňovou ztrátu ve svém původním státě daňové rezidence, kde ztráta vznikla.

[21] Dle stěžovatele je zcela neudržitelný závěr městského soudu, že je legitimní uplatnit daňovou ztrátu vzniklou na území jiného státu v případě, kdy dojde k převodu

obchodního závodu, fúzi, rozdělení apod. (§ 23a až § 23c zákona o daních z příjmů), jelikož v opačném případě by došlo k rozporu se zásadou volného pohybu a svobody usazování, zatímco v případě prostého přeshraničního přesídlení daňovou ztrátu uplatnit možné nebude (což je v rozporu s toutéž zásadou svobody usazování). Jak vyplývá z čl. 49 a 54 SFEU, omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území státu druhého jsou zakázána. Obecně jsou za omezení svobody usazování považována veškerá opatření, která výkon této svobody znemožňují, jsou tomuto výkonu na překážku nebo jej činí méně atraktivním (viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 15. ledna 2002, *Komise v. Itálie* C-439/99, Recueil, s. 1-305, bod 22, a ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, bod 35). Stěžovatel je přesvědčen, že přemístění jeho místa skutečného vedení z Nizozemí do České republiky bylo výkonem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a 54 SFEU a jako takové je uvedenými ustanoveními chráněno.

[22] Stěžovatel poukazuje na to, že daňovou ztrátu, která mu byla vyměřena v jiném členském státě, není zároveň možné uplatnit v zemi jejího vyměření (v Nizozemském království), na což v průběhu daňového řízení a navazujícího soudního řízení správního poukazoval a dokládal: a) rozhodnutí nizozemské daňové správy o vyměření daně z příjmů za roky 2009 až 2013, jimiž bylo prokázáno, že stěžovatel v Nizozemí nedosahoval a nedosahuje daňových příjmů, vůči nimž by mohl v Nizozemí uplatnit daňovou ztrátu z let 2007 a 2008 jako položku snižující základ daně, b) vyjádření nizozemské daňové správy ohledně využití předmětných ztrát stěžovatelem v letech 2010 až 2013 získané v rámci mezinárodní výměny informací či doplněné stěžovatelem.

[23] Stěžovatel je dále názoru, že výčet situací, kdy je možné daňovou ztrátu vzniklou v zahraničí uplatnit dle § 23a až § 23d zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, není a nemůže být taxativní. Jak již bylo stěžovatelem uvedeno v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, lze možnost uplatnění daňové ztráty v případě přesunu majetku ze zahraničí dovodit z § 23 odst. 17 zákona o daních z příjmů; z dikce tohoto ustanovení je patrné, že zákon předpokládá uplatnění daňové ztráty i při prostém přesunu majetku na území České republiky, a nikoliv jen v případech vyjmenovaných v § 23a až § 23d tohoto zákona. S touto námitkou stěžovatele se však soud první instance nevypořádal, resp. dospěl k závěru, že žalobní námitka nepřezkoumatelnosti správní žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání není důvodná, neboť se dle názoru Městského soudu v Praze Odvolací finanční ředitelství s odvolacími důvody dostatečně vypořádalo a Městský soud v Praze se přiklonil k závěrům žalovaného. Dle stěžovatele se však žalovaný s touto námitkou dostatečně nevypořádal.

[24] K argumentaci soudu, že se není možné dovolávat legitimního očekávání v případě, kdy je praxe v rozporu s právem, setrvává stěžovatel na své argumentaci, že u správce daně, jakožto správního orgánu, lze logicky očekávat, že si bude vědom práv a povinností v souvislosti s výkonem své činnosti a jeho rozhodnutí tak bude logický předpoklad jejich správnosti a souladnosti s právem. Stěžovatel tak má za to, že soud má za takové situace, která nastala, zohlednit oprávněnost spoléhání stěžovatele na praxi správního orgánu, resp. i to, proč správní orgán z mezí zákona vykročil. Ze spisu vyplývá, že se ani žalovaný ani městský soud nezabývaly správními úvahami správce daně při vyměření daně z příjmů stěžovatele za rok 2009. Nebylo tudíž postaveno najisto, zda správce daně – Finanční úřad pro Prahu 8 (tedy odlišný správce daně, než který rozhodl o vyměření daně za rok 2012),

pokračování

který rozhodl o vyměření daně z příjmů za roky 2009 a 2010, při svém rozhodování o vyměření daně za tato zdaňovací období (včetně akceptování uplatnění daňové ztráty vzniklé v zahraničí jako položky snižující základ daně) přezkoumal podání stěžovatele i s přihlédnutím k evropskému právu, a zda své tehdejší rozhodnutí nepostavil na obdobném vyhodnocení principů aplikace unijního práva při výkonu svobody usazování. Pokud tak ani žalovaný ani soud první instance neučinili, tak z toho vyplývá, že tvrzení o údajné nezákonnosti rozhodnutí o vyměření daně z příjmů za roky 2009 a 2010 není založeno na řádném přezkoumání důvodů pro jeho vydání. Samotné konstatování, že tato dřívější rozhodnutí jsou nezákonná, tak nemá oporu v žádném daňovém ani jiném řízení, tvrzení o údajné nezákonnosti těchto rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná.

[25] Stěžovatel souhrnně konstatuje, že v předcházejícím soudním řízení byly městským soudem nesprávně posouzeny právní otázky způsobu výkonu svobody usazování ve smyslu citovaných ustanovení Smlouvy o fungování EU, aplikace unijního práva při ukládání omezení pro výkon svobody usazování osobě z jiného členského státu v rámci ukládání daňových povinností ve srovnání s vnitrozemským subjektem, aplikace ustanovení § 23, odstavec 17 zákona o daních z příjmů. Limitace přenosu daňových ztrát do České republiky pro něj představuje omezení svobody usazování, jelikož jsou tomuto způsobu výkonu svobody usazování na překážku a činí jej méně atraktivním a zároveň naléhavé důvody pro uplatnění omezení vůči stěžovateli jako subjektu z jiného členského státu nejsou dány, přičemž stěžovatel prokázal, že vyčerpal všechny možnosti uplatnění daňové ztráty v místě jejího vzniku a neexistuje možnost jejího uplatnění v budoucnosti v místě jejího vzniku. Tudíž dle názoru stěžovatele by případné omezení uplatnění daňové ztráty jako položky snižující základ daně z důvodu, že ztráta vznikla v zahraničí, představovalo omezení překračující meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů.

[26] Žalovaný ve vyjádření 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 upravující v obecnosti svobodu usazování neidentifikoval jediný předpis primárního či sekundárního práva Evropské unie, který by takové důsledky předpokládal či přímo umožňoval. 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, neboť na projednávanou věc toto ustanovení nedopadá.

[27] Nejvyšší správní soud po předběžném posouzení kasační stížnosti dospěl k názoru, že pro rozhodnutí ve věci je nezbytné posoudit, zda čl. 49 a čl. 54 Smlouvy 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 vnitřní poměry se nadále řídí nizozemským právem.

[28] Nejvyšší správní soud proto usnesením ze dne 31. 5. 2018, č. j. 5 Afs 138/2017 – 26, předložil Soudnímu dvoru EU (dále „Soudní dvůr“) následující 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, čl. 52 a čl. 54 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?

[29] Současně výše uvedeným usnesením Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil do doby, než o předběžné otázce rozhodne Soudní dvůr. Dne 27. 2. 2020 Soudní dvůr vydal rozsudek ve věci C-405/18, *Aures Holdings*, jímž o položených předběžných otázkách rozhodl. Nejvyšší správní soud výrokem I. tohoto rozsudku proto rozhodl, že v řízení o kasační stížnosti se pokračuje.

[30] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, k nimž by byl Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Stěžovatel především tvrdí, že bylo nepřipustným způsobem zasaženo do jeho svobody usazování; přemístění místa jeho skutečného vedení z Nizozemí do České republiky bylo výkonem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a čl. 54 SFEU, protože 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.

pokračování

[32] V projednávané věci je podstatou sporu především otázka, zda mohl stěžovatel v rozhodném období v České republice uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou daňovými orgány Nizozemí v roce 2007 před tím, než se stal daňovým rezidentem v České republice. Stěžovateli bylo zohlednění ztráty odepráno, protože jí dosáhl během své podnikatelské činnosti v Nizozemí před přemístěním sídla do České republiky; ztráta tedy byla vyměřena dle právních předpisů nizozemských, nikoli dle českého zákona o daních z příjmů. Na této argumentaci fakticky postavil své rozhodnutí žalovaný.

[33] Nejvyšší správní soud především musí zdůraznit, že svoboda usazování bez dalšího nezaručuje, že přemístění skutečného vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného, bude daňově neutrální. V tomto směru je představa stěžovatele, spojuje - li svobodu usazování dle čl. 49 SFEU s nárokem na uznání daňové ztráty, mylná.

[34] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval otázkou, zda samotné přemístění vedení společnosti, jejíž sídlo nadále zůstává v jiném členském státě (Nizozemsku), lze podřadit pod pojem svoboda usazování ve smyslu čl. 49 SFEU.

[35] Podstatou první položené otázky Soudnímu dvoru proto bylo zjistit, zda přeshraniční přemístění místa skutečného vedení stěžovatele vůbec spadá do působnosti článku 49 SFEU (ve spojení s čl. 54 SFEU) a zda se tudíž stěžovatel a priori může dovolávat tohoto článku za účelem zpochybnění daňového zacházení.

[36] Podle čl. 49 SFEU ve spojení s čl. 54 SFEU požívají svobody usazování společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie.

[37] Soudní dvůr na tuto otázku odpověděl: „Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že společnost založená podle práva jednoho členského státu, která přemístí místo svého skutečného vedení do jiného členského státu, aniž má toto přemístění vliv na její postavení jakožto společnosti založené podle práva prvně uvedeného státu, se může tohoto článku dovolávat k napadení rozhodnutí, kterým jí byl ve druhém členském státě odeprán převod ztrát vzniklých před tímto přemístěním“. (Soudní dvůr odkázal v této souvislosti na rozsudek ze dne 29. 11. 2011, *National Grind Indus*, C – 371/10, EU:C:2011:785, bod 33).

[38] Jakýkoli jiný výklad by dle Soudního dvora narážel na samotné znění ustanovení unijního práva týkajících se svobody usazování, která směřují mimo jiné k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě (viz rozsudek ze dne 11. 3. 2004, ve věci C – 650/16, *de Lastexrie du Saillant*, bod 42; rozsudek ze dne 12. 6. 2018, ve věci C – 650/16, *Bevola a Jens W. Trock*). Soudní dvůr poukázal na rozsudek ze dne 29. 11. 2011, ve věci C – 371/10, *National Grid Indus*, bod 33, v němž konstatoval, že společnost založená podle práva jednoho členského státu, která přemísťuje místo svého skutečného vedení do jiného státu, aniž má takové přemístění vliv na postavení dané společnosti jakožto společnosti prvního členského státu, se může dovolávat článku 49 SFEU mimo jiné za účelem zpochybnění daňových důsledků, které jsou s tímto přemístěním spojeny v členském státě původu.

[39] Stejně tak se podle Soudního dvora může tato společnost dovolávat za takových okolností článku 49 SFEU za účelem zpochybnění daňového zacházení, kterého se jí dostává ze strany státu, do něhož přemístí sídlo svého skutečného vedení.

[40] V otázce aplikace čl. 49 ve spojení s čl. 53 SFEU je tedy třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že tato ustanovení SFEU na jeho věc zcela jistě dopadají. Přemístění sídla skutečného vedení společnosti stěžovatele je jednou z možností výkonu svobody usazování dle čl. 49 SFEU. Již pouhé přemístění sídla vedení společnosti do rozsahu působnosti svobody usazování tedy spadá. S právem svobody usazování však není automaticky spojeno právo na uplatnění daňové ztráty, jak stěžovatel mylně v kasační stížnosti dovozuje.

[41] Podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států, nicméně tyto členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 12. 2005, ve věci C - 446/03, *Marks & Spencer* bod [29])

[42] Daňová úprava členského státu je v rozporu se svobodou usazování společností tehdy, pokud z ní pro společnost využívající této svobody plyne nerovné zacházení, pokud se toto nerovné zacházení týká situací objektivně srovnatelných a pokud není odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu nebo není přiměřené svému cíli (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 7. 2018, ve věci C - 28/17, *NN*; ze dne 25. 2. 2010, ve věci C - 337/08, *X Holding*, ze dne 12. 12. 2006, ve věci C - 446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*).

[43] České právo – zákon o daních z příjmů - přiznává v § 34 možnost odečíst daňovou ztrátu, poplatníkům daně z příjmů, která jim vznikla za předchozí období na území České republiky: „*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.*“ Stěžovateli bylo uplatnění daňové ztráty odepřeno, neboť ztráty dosáhl během předchozího období v zahraničí, nikoli na území České republiky (zde mu také byla v roce 2007 dle nizozemského zákona o daních z příjmů vyměřena); daňová ztráta mu tedy nebyla vyměřena dle českého zákona o daních z příjmů (viz § 38n zákona o daních z příjmů).

[44] Podstatou druhé položené otázky Soudnímu dvoru pak bylo, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání české právní úpravě vylučující možnost, aby společnost, která místo svého skutečného vedení, a tím pádem i svou daňovou rezidenci, přemístila do České republiky, si uplatnila daňovou ztrátu, která jí před tímto přemístěním vznikla v Nizozemsku, kde si společnost nadále ponechává své sídlo. Jinými slovy, zda lze odmítnout stěžovateli přiznat uplatnění daňové ztráty s odkazem na to, že česká právní úprava takový odpočet neumožňuje, resp. umožňuje jej pouze těm subjektům, kterým byla ztráta vyměřena dle českého zákona o daních z příjmů.

[45] Soudní dvůr na tuto otázku odpověděl následovně: „*Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu vylučující možnost, aby společnost, která místo svého skutečného vedení, a tím pádem i svou daňovou rezidenci*

pokračování

přemístila do tohoto členského státu, uplatnila daňovou ztrátu, která jí před tímto přemístěním vznikla v jiném členském státě, v němž si tato společnost ponechává své sídlo.“

[46] Soudní dvůr především poukázal na to, že ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují mimo jiné k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě. Smlouva však naproti tomu nezaručuje ve smyslu čl. 54 SFEU, že přemístění místa skutečného vedení z jednoho členského státu do jiného členského státu bude daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v oblasti daně z příjmů může být takové přemístění pro společnost z hlediska zdanění více či méně výhodné, nebo nevýhodné. Svoboda usazování tedy nemůže být chápána v tom smyslu, že členský stát je povinen zavádět svá daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného členského státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav (rozsudek SDEU ze dne 29. 11. 2011, ve věci C - 371/10, *National Grid Indus*; bod 62).

[47] Soudní dvůr dále zdůraznil, že v daném případě možnost poskytnutá právem členského státu společnosti – rezidentovi, aby ztráty vzniklé v tomto členském státě za určité zdaňovací období uplatnila za účelem jejich odečtení od zdanitelného zisku dosaženého společností během následujících zdaňovacích období, představuje daňové zvýhodnění. Jsou-li z nároku na toto zvýhodnění vyloučeny ztráty společnosti, která je rezidentem jednoho členského státu, avšak byla založena podle práva jiného členského státu, vzniklé v tomto jiném členském státě za zdaňovací období, během kterého byla jeho rezidentem, zatímco je takové zvýhodnění přiznáno společnosti, která je rezidentem prvně uvedeného členského státu a které v tomto členském státě vznikly ztráty za stejné období, představuje tato skutečnost rozdílné daňové zacházení.

[48] Soudní dvůr tedy připustil, že v důsledku takového rozdílného zacházení by mohla být společnost založená podle práva jednoho členského státu odrazena od přemístění místa svého skutečného vedení do jiného členského státu s cílem vykonávat tam svoji ekonomickou činnost. Současně však Soudní dvůr dodal: „*Takové rozdílné zacházení vyplývající z daňových předpisů členského státu v neprospěch společnosti, která využije svobody usazování, lze připustit tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné nebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu* (rozsudky ze dne 17. července 2014, *Nordea bank Danmark*, C - 48/13, EU : C: 2014: 2087, bod 23 a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland*, C - 388/14, EU: C: 2015:829, bod 26).“

[49] Podle judikatury Soudního dvora musí být srovnatelnost příhraniční situace s vnitrostátní situací posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (rozsudek ve věci C-650/16, *Bevola a Jens W. Trock*; bod 32). V daném případě je cílem české právní úpravy zachovat rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a vyloučit riziko dvojího uplatnění daňové ztráty.

[50] Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným judikaturou Soudního dvora (viz např. rozsudky ze dne 6. 9. 2012, C - 18/11, *Philips Electronics*, bod 23; ze dne 29. 11. 2011, C - 371/210, *National Grid Indus*; bod 45). Tento cíl je výrazem daňové svrchovanosti členských států, která zahrnuje právo

chránit své daňové příjmy, zejména pokud jde o zisky dosažené na jeho území (zásada teritoriality).

[51] Pokud jde o stěžovatele, je třeba vycházet ze skutečnosti, že Česká republika neměla zdaňovací pravomoc ve zdaňovacím období, v němž stěžovateli ztráty vznikly.

[52] Soudní dvůr již opakovaně rozhodl, že členský stát je v souladu se zásadou teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice daňovým sídlem osoby povinné k dani v tuzemsku v okamžiku vzniku nerealizovaných kapitálových zisků, oprávněn zdanit uvedené kapitálové zisky v okamžiku přemístění této osoby povinné k dani (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 5. 2015, C - 657/13, *Verder LabTec*, bod 44, 45; ze dne 23. 1. 2014, C - 164/12, *DMC*, bod 53). To zahrnuje i zohlednění ztrát, které bylo možné v okamžiku přemístění zohlednit.

[53] S právem zdanit kapitálové zisky je proto spojena rovněž i povinnost státu, z něhož bylo sídlo přemístěno, zohlednit ztráty (zde tedy Nizozemska). Pouhé rozhodnutí stěžovatele přemístit své sídlo do jiného státu proto ve státě, do něhož toto sídlo přemístil (České republiky), nezakládá teritoriální vazbu, pokud jde o minulé zisky, resp. ztráty, protože tyto vznikly v době daňového rezidentství v Nizozemsku. Jinými slovy, má-li stát, z něhož bylo sídlo stěžovatele přemístěno, zdaňovací pravomoc pro zisky, nemůže stát, do něhož bylo sídlo přemístěno, mít ani právo tyto zisky zdanit ani povinnost tyto ztráty zohlednit. Nezohlednění ztrát, které vznikly dříve v Nizozemsku, je důsledkem zásady teritoriality a vyplývá z judikatury Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu.

[54] Daňová svrchovanost dále zahrnuje právo státu upravit své daňové právní předpisy autonomně (zásada autonomie). S vyváženým rozdělením zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy by bylo neslučitelné, pokud by si daňový poplatník mohl svobodně zvolit rozhodný daňový režim. Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí tak může vyžadovat, že se ekonomická činnost daňových poplatníků se sídlem v jednom členském státě bude jak ohledně zisků, tak ohledně ztrát řídit pouze jeho daňovým právem (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 15. 5. 2008, ve věci C - 414/06, *Lidl Belgium*, bod 31; ze dne 18. 7. 2007, ve věci C - 231/05, *Oy AA*, bod 54; ze dne 13. 12. 2005, C - 446/03, *Marks & Spencer*, bod 45).

[55] Zásadní svobody nemohou vést k uložení povinnosti členskému státu, v němž má společnost sídlo, aby stanovil zohlednění ztrát v její prospěch v takové výši, která má svůj původ pouze v daňovém systému jiného členského státu. Daňová autonomie jednoho členského státu by jinak byla omezena výkonem daňové svrchovanosti jiného členského státu (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 12. 2016, C -593/14, *Masco Denmark a Damixa*, bod 41; ze dne 30. 6. 2011, C - 262/09, *Meilicke a další*, bod 33).

[56] Pokud stěžovatel přemístil sídlo svého skutečného vedení z Nizozemska do České republiky, přitom nadále vykonává činnost v Nizozemsku, existuje riziko dvojího odpočtu ztrát; vzniká mu zde omezená daňová povinnost týkající se (a to i potenciálních) zisků plynoucích z této činnosti. Stěžovatel totiž podléhá, resp. v daném období podléhal, postupně zdaňovací pravomoci dvou členských států; jednak Nizozemska, pokud jde o zdaňovací období, v němž ztráty vznikly a byly nizozemskou daňovou správou vyměřeny,

pokračování

a jednak České republiky, pokud jde o zdaňovací období, v němž stěžovatel požaduje odečtení (uplatnění) těchto daňových ztrát.

[57] Z hlediska opatření sledujícího výše uvedené cíle Soudní dvůr v rozsudku C – 405/18 konstatoval: „*Je třeba mít za to, že společnost, která je rezidentem jednoho členského státu a které tam vznikly ztráty, se v zásadě nenachází v situaci srovnatelné se společností, která přemístila místo svého skutečného vedení, a tudíž svou daňovou rezidenci do tohoto členského státu poté, co jí vznikly ztráty za zdaňovací období, během něhož byla daňovým rezidentem jiného členského státu, aniž byla v jakékoli formě přítomna v prvně uvedeném státě.*“

[58] Argumentace stěžovatele rozsudkem ve věci C – 446/03, *Mark & Spencer*, resp. rozsudkem C – 123/11, *A Oy*, je dle Nejvyššího správního soudu mylná. Tyto rozsudky neumožňují dovodit obecné pravidlo, podle něhož ztráty vzniklé společnosti musí být vždy odpočitatelné v některém z členských států. Soudní dvůr zde primárně řešil situace, kdy činnost dceřiné společnosti – nerezidenta byla ukončena. V případě ukončení činnosti Soudní dvůr považoval za nepřiměřené, aby nemohl být přeshraniční odpočet ztrát uplatněn. To však není případ stěžovatele. V jeho případě nedošlo k ukončení činnosti, ale k přemístění sídla skutečného vedení (a tedy i činnosti) společnosti z jednoho státu do jiného (viz též rozsudek Soudního dvora C – 650/16, *Bevola a Jens W. Trock*, bod 32).

[59] Výše citovaná judikatura, které se stěžovatel dovolává, platí za prvé jen pro ztráty, které vznikly ve stejném zdaňovacím období jako zisky a již nemohou být zohledněny u dceřiné společnosti (stále provozovny), ale jen u mateřské společnosti (mateřského podniku). Zohlednění ztrát u jednoho a téhož daňového poplatníka nad rámec příslušných období nebylo předmětem uvedené judikatury. Za druhé, ve věci *Bevola*, se nadto jednalo o případ, kdy byla uzavřena stálá provozovna a její ztráty již potud nemohly být zohledněny. V případě stěžovatele však nadále existuje statutární sídlo v Nizozemsku; nadto z ničeho nevyplývá, že by v souvislosti s přemístěním sídla stěžovatele došlo k ukončení jeho činnosti v Nizozemsku.

[60] V případě stěžovatele nelze ztráty označit za ztráty konečné, neboť nadále v Nizozemsku existuje statutární sídlo, v důsledku čehož zde zůstává možnost hospodářské činnosti, tedy i dosahování zisku. Konečné ztráty ve smyslu judikatury Soudního dvora existují pouze tehdy, pokud již neexistuje žádná možnost, že by ještě mohly být zohledněny. V projednávané věci vznikly stěžovateli ztráty za rok 2007 v Nizozemsku, a to ve zdaňovacím období, během něhož se jeho sídlo i místo skutečného vedení nacházely v Nizozemsku.

[61] Lze tak shrnout, že pokud by se v projednávané věci již na základě odchodu vycházelo z existence konečných ztrát a pokud by se judikatura Soudního dvora týkající se konečných ztrát použila i na vyrovnání ztrát, které není omezené na příslušné období, musel by stát příchodu zohlednit ztráty, které vznikly již před odchodem. A to i přes to, že stát příchodu (zde tedy Česká republika) disponuje vlastní zdaňovací pravomocí až od okamžiku příchodu stěžovatele. Výše uvedená judikatura Soudního dvora však jasně stanoví, že zisky společností, kterých bylo dosaženo před odchodem, tedy i ztráty stěžovatele, spadají do pravomoci státu odchodu (tedy Nizozemska). Pojem konečných ztrát při odchodu nelze rozšiřovat nad rámec příslušného období.

[62] 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 nepřípadně. Jak bylo totiž podáno výše, stěžovatel nemá možnost uplatnění daňové ztráty. Uvedené ustanovení nadto 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 přepočítání 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 však, jak bylo podáno výše, uvedené ustanovení nedopadá.

[63] Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný, potažmo městský soud dospěli ke zcela správnému závěru, že vnitrostátní ani evropská 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 lze uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v jiném státě 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 však o takový případ nejedná.

[64] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli ani v námitce legitimního očekávání. Zcela jistě není žádoucí odlišný přístup jednotlivých správců daně, či odlišné informace týkající se možnosti uplatnění daňové ztráty. Nicméně samotný fakt, že po určité období některý správce daně postup stěžovatele v rozporu se zákonem akceptoval, nemůže založit jeho legitimní očekávání.

[65] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu z hlediska práva zcela ob stojí. Žalovaný, potažmo městský soud se ve svých rozhodnutích podrobně a přezkoumatelným způsobem vypořádali s rozhodnými námitkami stěžovatele, jakož i s odkazovanou judikaturou Soudního dvora, přičemž rovněž odůvodnili, proč mají za to, že tato na případ stěžovatele nedopadá. Samotný fakt, že svoboda usazování dle čl. 49 ve spojení s čl. 54 SFEU na stěžovatele dopadá, znamená toliko to, že se jí stěžovatel může dovolávat za účelem zpochybnění daňového zacházení. To mu nebylo upřeno a jeho věc byla v intencích judikatury Soudního dvora v odpovídajícím rozsahu městským soudem posouzena. Jak uvedl Nejvyšší správní soud výše, svoboda usazování garantovaná čl. 49 SFEU bez dalšího nezaručuje, že přemístění skutečného vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného bude daňově neutrální, resp. že garantuje zohlednění ztráty dle

pokračování

českého zákona o daních z příjmů dosažené ve zdaňovacím období roku 2007 v Nizozemsku, kterého se stěžovatel domáhá.

[66] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[67] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, resp. žádné náklady vynaložené v řízení neuplatnil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, včetně řízení o předběžných otázkách před Soudním dvorem nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu