



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **AURES Holdings a. s.** (původně **AAA Auto International, a. s.**, a dříve AAA Auto Group N. V., se statutárním orgánem v Amsterdamu, v ČR jako AAA Auto Group N. V. – organizační složka, odštěpný závod zahraniční právnické osoby, se sídlem Dopraváků 723, Praha 8), se sídlem Dopraváků 874/15, Praha 8, zast. JUDr. Ing. Milošem Olíkem, advokátem se sídlem Na Pankráci 1683/127, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2016, čj. 5599/16/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, čj. 11 Af 23/2016-60,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

[1] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) zahájil dne 15. 1. 2015 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. 2013 do 31. 12. 2013. Předmětem šetření správce daně bylo posouzení oprávněnosti uplatnění daňové ztráty vyměřené za rok 2008 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 2013 dle § 34 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.

[2] Rozhodnutím správce daně byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 17 289 910 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 2. 2016 zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u městského soudu, který jeho žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost.

[5] Úvodem kasační stížnosti stěžovatel zdůraznil, že s účinností ke dni 1. 1. 2015 došlo k fúzi tří společností: a) Davena International, a. s., se sídlem Pobřežní 620/3, Praha 8, IČ: 01759299 – nástupnický subjekt; zanikající společnost AAA Auto Group N. V., se statutárním sídlem v Amsterdamu a provozovnou (faktickým sídlem) na adrese Dopraváků 723, Praha 8, zapsané v nizozemském obchodním rejstříku, a to včetně jejího odštěpného závodu AAA Auto Group N. V. – organizační složka, rovněž se sídlem Dopraváků 723, Praha 8, IČ: 28215044; zanikající společnost AAA AUTO, a. s., se sídlem Dopraváků 874/15, Praha 8. Na nástupnický subjekt přešly přeshraniční fúzí (sloučením) veškeré jmění, práva a povinnosti zanikajících společností. Nástupnický subjekt dne 19. 8. 2015 změnil svou obchodní firmu na AAA Auto International, a. s., IČ: 01759299. Následně dne 1. 3. 2018 byla změněna obchodní firma nástupnického subjektu na AURES Holdings, a. s., IČ: 01759299 /tj. stěžovatel).

[6] Dále stěžovatel zrekapituloval, že podal dne 1. 10. 2014 příznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013, v němž uplatnil odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 62 520 651 Kč. Uplatněná daňová ztráta se skládala z daňové ztráty ve výši 59 784 061 Kč dosažené ve zdaňovacím období roku 2008 společností AAA Auto Group N. V. v Nizozemsku a dále z daňové ztráty ve výši 2 736 590 Kč dosažené stěžovatelem v ČR v roce 2011. Po odečtení této daňové ztráty vyčíslil stěžovatel celkovou daň částkou 5 809 820 Kč.

[7] Správce daně dne 15. 1. 2015 zahájil písemnou výzvou postup k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. K této výzvě se stěžovatel nevyjádřil, neboť svůj odlišný právní názor správci daně již v minulosti opakovaně sdělil v řízeních navazujících na podání příznání k dani z příjmů právnických osob za přecházející zdaňovací období, jakož i v žádosti o závazné posouzení ze dne 28. 8. 2013 – z důvodu procesní ekonomie stěžovatel nepovažoval za nutné, aby své argumenty opět opakoval.

[8] Stěžovatel pak konkrétně namítl, že městský soud nevyčkal rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (SDEU), kterému NSS usnesením ze dne 31. 5. 2018, čj. 5 Afs 138/2017-26, k téže skutkové právní otázce položil předběžnou otázku. Stěžovatel také navrhl, aby NSS spojil nyní projednávanou věc s věcí sp. zn. 5 Afs 138/2017 ke společnému projednání a rozhodnutí.

[9] Stěžovatel namítl, že finanční orgány i městský soud nesprávně posoudili otázku, zda je možné v daňovém příznání k dani z příjmů, které podává daňový rezident ČR, 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. Stěžovatel setrvává na své argumentaci uplatněné v předcházejícím odvolacím řízení, jakož i v žalobě, a dále ji rozvádí.

[10] Stěžovatel zopakoval svůj názor, že přemístění místa jeho skutečného vedení z Nizozemska do jeho stálé provozovny v ČR bylo výkonem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a 54 SFEU. Znemožnění přenosu daňových ztrát ze strany finančních orgánů (a nakonec i městského soudu) představuje nepřijatelné omezení svobody usazování. Také ustálená judikatura SDEU ponechává právnickým osobám značnou volnost stran volby a rozsahu

pokračování

usazování a striktně odmítavě přistupuje k omezování této svobody (tzv. sekundární svobody usazování – možnosti zakládat pobočky či organizační složky v jiných členských státech podle jejich práva) ze strany orgánů veřejné moci. Stěžovatel v této souvislosti poukázal zejména na rozsudek SDEU ve věci C-212/97 *Centros*, jakož i rozsudky ve věcech C-167/01 *Inspire Art* a C-442/02 *CaixaBank France*, které zakazují též jakákoli opatření, byť s rovným účinkem vůči všem zakládajícím subjektům, které usazování omezuje či podmiňuje, a činí tak nevýhodnějším, komplikovanějším a méně atraktivním – tím je podle názoru stěžovatele také nemožnost uplatnit daňovou ztrátu.

[11] K námitce nesouladu vnitrostátní právní úpravy, která neumožňuje uplatnit v členské zemi daňovou ztrátu vzniklou v jiném členském státu, stěžovatel odkázal dále na závěry rozsudku SDEU ve věci C-446/03 *Marks & Spencer* (závěry tohoto rozsudku byly dále potvrzeny a rozvinuty rozsudky C-123/11 *A Oy*, C-18/11 *Phillips Electronic UK*, C-650/16 *Bevola*), z něhož dle názoru stěžovatele plyne, že je v rozporu s čl. 49 SFEU, jestliže je možnost mateřské společnosti – rezidenta odečíst si ze svého zdanitelného zisku daňovou ztrátu vyloučena v situaci, v níž jednak dceřiná společnost – nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím členském státu sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím členském státu sídla ani v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, anebo třetí osobou. Stěžovatel si je vědom, že formálně postavení mateřské a dceřiné společnosti a postavení společnosti a její organizační složky nejsou zcela totožné. Organizační složka je ale také samostatně fungující a oddělená část podniku, která je od „kmenové“ společnosti místně odloučená a jako stálá provozovna je samostatným subjektem daně z příjmů. V projednávané věci bylo obchodní vedení společnosti (i daňová rezidentura) přesunuto z „kmenové“ společnosti (daňového rezidenta v Nizozemsku) do její organizační složky – stálé provozovny v ČR. V důsledku uvedeného podle názoru stěžovatele zanikla daňová rezidentura „kmenové“ společnosti v Nizozemsku a zároveň vznikla daňová rezidentura v ČR (prostřednictvím organizační složky). Zároveň platilo, že v Nizozemsku nevznikla žádná stálá provozovna, ale zůstalo zachováno pouze statutární sídlo. „Kmenová“ společnost přitom od přesunu obchodního vedení společnosti nevyvíjela žádnou obchodní ani jinou činnost, v jejímž důsledku by v jurisdikci správce daně „kmenové“ společnosti mohla tímto správcem daně vyměřenou daňovou ztrátu jakkoli uplatnit. Nelze ani opomenout, že „kmenová“ společnost zanikla v roce 2015 v důsledku přeshraniční fúze.

[12] S odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-28/17 *NN A/S* dále stěžovatel namítl, že s ohledem na to, že finančním orgánům doložil důkazy svědčící o tom, že daňová ztráta nebyla uplatněna v Nizozemsku (a ani podle nizozemské daňové správy uplatněna být nemohla), je odkaz na vnitrostátní právní úpravu takový postup údajně znemožňující ze strany žalovaného i městského soudu nepřiměřeným zásahem do svobody usazování stěžovatele.

[13] Finanční orgány i městský soud pak nesprávně posoudily rozhodné právní otázky též z pohledu české právní úpravy, zejména zákona o daních z příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že výčet situací, kdy je možné daňovou ztrátu vzniklou v zahraničí uplatnit dle § 23a až § 23d zákona o daních z příjmů, není 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; ze znění tohoto ustanovení je patrné, že zákon předpokládá uplatnění daňové ztráty i při prostém přesunu majetku na území ČR, a nikoliv jen v případech vyjmenovaných v § 23a až § 23d tohoto zákona. S touto námitkou se však městský soud zabýval nedostatečně a proto ani nemohl správně uvedená ustanovení vyložit.

[14] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, který s poukazem na § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2011, čj. 1 Afs 60/2011-119, omezuje rozsah využití možnosti odečíst daňovou ztrátu od základu daně na daňové ztráty vyměřené pouze českým správcem daně. Podle názoru stěžovatele § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů nezapovídá, aby se vznik a doměření daňové ztráty uskutečnily v jiné zemi než v ČR. Rovněž uvedený judikát není na projednávanou věc přílehlavý, protože se týká daňové ztráty vzniklé v ČR a vyměřené českým správcem daně - není zde přítomen zahraniční prvek.

[15] V neposlední řadě stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Úvahy městského soudu o údajné stěžovatelově dvojí daňové rezidenci jsou nekonzistentní a nesprávné – stěžovatel neměl a nemá na území Nizozemska stálou provozovnu. Městský soud dále bez řádného zdůvodnění konstatuje, že stěžovatelem předložená rozhodnutí nizozemské daňové správy za roky 2012 až 2014 a vyjádření o využití daňových ztrát stěžovatelem v letech 2010 až 2013 neprokazují, že bylo uplatnění daňové ztráty v Nizozemsku právním předchůdcem stěžovatele vyloučeno. S již uvedenými argumenty stěžovatele (v Nizozemsku stěžovatel nevyvíjel žádnou aktivitu, v rozhodné době nebyl daňovým rezidentem Nizozemska atd.) se městský soud nevypořádal a jen nesrozumitelně konstatoval, že předložené dokumenty pocházející z Nizozemska neslouží k objasnění skutečnosti, že daňové nemohly být v Nizozemsku uplatněny, aniž by podrobněji rozvedl a odůvodnil, proč autoritativní rozhodnutí správce daně k takovému účelu podle jeho názoru nemohou sloužit.

[16] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil nejen rozsudek městského soudu, ale také rozhodnutí finančních orgánů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu, což podrobně rozvedl a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] V obdobné věci mezi týmiž účastníky, která se týká posouzení stejných skutkových a právních otázek, ale jiného zdaňovacího období - 2012, NSS již rozhodl rozsudkem ze dne 13. 3. 2020, čj. 5 Afs 138/2017-79. S ohledem na tuto skutečnost není spojení uvedené věci a věci nyní projednávané možné, přičemž v této věci desátý senát přebírá závěry pátého senátu, od kterých neshledal důvod se odchýlit.

[19] 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 ČR, 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.

[20] NSS proto již v související věci usnesením ze dne 31. 5. 2018, čj. 5 Afs 138/2017-26, předložil SDEU (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?*

pokračování

[21] Dne 27. 2. 2020 SDEU rozsudkem ve věci C-405/18, *Aures Holdings*, rozhodl o položených předběžných otázkách.

[22] Na tomto místě je vhodné ke kasačním námitkám uvést, že městský soud v nyní posuzované věci nemusel nutně přerušit řízení do doby rozhodnutí SDEU o položených předběžných otázkách. Sám tyto otázky nepokládal [§ 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. dává předsedovi senátu možnost, nikoliv však povinnost přerušit řízení, pokud zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé.

[23] Napadený rozsudek neshledal NSS ani nepřezkoumatelným, neboť se v něm krajský soud vypořádal se všemi žalobními body a z rozsudku lze poznat, jakými úvahami se při jeho vydání řídil, z jakých skutkových okolností vycházel a jak je posoudil po právní stránce. Jinou věcí je ovšem zákonnost tohoto rozsudku.

[24] K věci samé dále NSS konstatuje, že stěžovatel zejména namítá, že bylo nepřijatelným způsobem zasaženo do jeho svobody usazování; přemístění místa jeho skutečného vedení z Nizozemska do ČR bylo výkonem svobody usazování ve smyslu čl. 49 a čl. 54 SFEU, pročť mu mělo být umožněno uplatnit si daňovou ztrátu vyměřenou orgány daňové správy v Nizozemsku jako položku snižující základ daně příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 v ČR.

[25] V projednávané věci je podstatou sporu především otázka, zda mohl stěžovatel v rozhodném období v ČR uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou daňovými orgány Nizozemska v roce 2008 před tím, než se stal daňovým rezidentem v ČR. Stěžovateli bylo zohlednění ztráty odepřeno, protože jí dosáhl během své podnikatelské činnosti v Nizozemsku před přemístěním sídla do ČR; ztráta tedy byla vyměřena podle nizozemských právních předpisů, nikoli dle českého zákona o daních z příjmů. Na tomto základě také postavil své rozhodnutí žalovaný.

[26] NSS konstatuje, že svoboda usazování bez dalšího nezaručuje, že přemístění skutečného vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného, bude daňově neutrální. V tomto ohledu tedy není správný názor stěžovatele, který spojuje svobodu usazování dle čl. 49 SFEU s nárokem na uznání daňové ztráty.

[27] Dále je nutné zodpovědět otázku, 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.

[28] Podstatou první otázky položené otázky SDEU proto bylo posouzení, 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 může dovolávat tohoto článku za účelem zpochybnění daňového zacházení.

[29] Podle č. 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.

[30] SDEU 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 první*

*uvedeného státu, se může tohoto článku dovolávat k napadení rozhodnutí, kterým jí byl ve druhém členském státě odepřen převod ztrát vzniklých před tímto přemístěním“.* (SDEU odkázal v této souvislosti na rozsudek ze dne 29. 11. 2011, *National Grid Indus*, C – 371/10, EU:C:2011:785, bod 33).

[31] Jakýkoli jiný výklad by byl dle SDEU v rozporu se zněním ustanovení unijního práva týkajících se svobody usazování, která směřují mimo jiné k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě (viz rozsudky ze dne 11. 3. 2004, ve věci C – 650/16, *de Lastexrie du Saillant*, bod 42; ze dne 12. 6. 2018, ve věci C – 650/16, *Bevola a Jens W.Trock*). SDEU rovněž 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.

[32] Stejně tak se podle SDEU 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.

[33] V otázce aplikace čl. 49 ve spojení s čl. 53 SFEU lze tedy se stěžovatelem souhlasit v tom, že tato ustanovení na jeho věc dopadají. Přemístění sídla skutečného vedení společnosti stěžovatele je jednou z možností výkonu svobody usazování dle čl. 49 SFEU. Již pouhé přemístění sídla vedení společnosti spadá do rozsahu působnosti svobody usazování. S právem svobody usazování však není bez dalšího spojeno právo na uplatnění daňové ztráty, jak se stěžovatel domnívá.

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

[35] 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 SDEU 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*).

[36] České právo – zákon o daních z příjmů - přiznává poplatníkům daně z příjmů v § 34 možnost odečíst daňovou ztrátu, která jim vznikla za předchozí období na území ČR: „*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 ČR (zde mu také byla v roce 2008 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).

[37] Podstatou druhé položené otázky SDEU 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 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 (statutární) sídlo.

pokračování

[38] SDEU 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 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.*“

[39] SDEU zejména 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).

[40] SDEU 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.

[41] SDEU tak připustil, že v důsledku takového rozdílného zacházení by mohla být společnost založená podle práva jednoho členského státu odražena od přemístění místa svého skutečného vedení do jiného členského státu s cílem vykonávat tam svoji ekonomickou činnost. Současně však SDEU 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).*“

[42] Podle judikatury SDEU 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.

[43] Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným judikaturou SDEU (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).

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

[45] SDEU 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 SDEU 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.

[46] 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 (ČR), 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 SDEU týkající se zdanění při odchodu.

[47] 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 SDEU 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).

[48] 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 SDEU 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).

[49] Pokud stěžovatel přemístil sídlo svého skutečného vedení z Nizozemska do ČR, přitom má stále své (statutární) sídlo 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, a jednak ČR, pokud jde o zdaňovací období, v němž stěžovatel požaduje odečtení (uplatnění) těchto daňových ztrát.

[50] Z hlediska opatření sledujícího výše uvedené cíle SDEU 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.*“

[51] Nelze přisvědčit odkazu stěžovatele na rozsudek ve věci C – 446/03, *Mark & Spencer*, resp. rozsudek C – 123/11, *A Oy*. Tyto rozsudky neumožňují dovodit obecné pravidlo, podle něhož ztráty vzniklé společnosti musí být vždy odpočitatelné v některém z členských států.



pokračování

SDEU zde primárně řešil situace, kdy činnost dceřiné společnosti – nerezidenta byla ukončena. V případě ukončení činnosti SDEU 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 SDEU C – 650/16, *Bevola a Jens W. Trock*, bod 32).

[52] 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 této 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.

[53] 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 SDEU existují pouze tehdy, pokud již neexistuje žádná možnost, že by ještě mohly být zohledněny. V projednávané věci vznikly stěžovateli ztráty za rok 2008 v Nizozemsku, a to ve zdaňovacím období, během něhož se jeho sídlo i místo skutečného vedení nacházely v Nizozemsku.

[54] Lze tak shrnout, že pokud by se v projednávané věci již na základě odchodu vycházelo z existence konečných ztrát a pokud by se judikatura SDEU 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 ČR) disponuje vlastní zdaňovací pravomocí až od okamžiku příchodu stěžovatele. Výše uvedená judikatura SDEU 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.

[55] 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 ČR, činí tak zcela nepřipadně. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel nemá možnost uplatnění daňové ztráty. Uvedené ustanovení ani bez dalšího neumožňuje převzetí daňové ztráty, neboť tu je možno převzít pouze v určitých případech, které zákon o daních z příjmů předvidá a definuje. Toto ustanovení je nutno vykládat tak, že v případě, kdy je možné přenést daňovou ztrátu, použije se pro její přepočtení příslušný kurz devizového trhu vyhlášeného ČNB. 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 dotčené ustanovení nedopadá.

[56] Dle NSS žalovaný a městský soud dospěli ke 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 ČR 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 převádějí 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.

[57] Ve věci nebyla porušena ani zásada legitimního očekávání. Jistě není žádoucí odlišný přístup jednotlivých správců daně, či odlišné informace týkající se možnosti uplatnění daňové ztráty. Nicméně případný fakt, že po určité období některý správce daně snad postup stěžovatele nezákonně akceptoval, nemůže založit jeho legitimní očekávání.

[58] NSS dospěl k závěru, že není důvod pro zrušení rozsudku městského soudu. Žalovaný a následně i městský soud se ve svých rozhodnutích řádně vypořádali s rozhodnými námitkami stěžovatele, jakož i s odkazovanou judikaturou SDEU, 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 SDEU v odpovídajícím rozsahu městským soudem posouzena. Jak již NSS uvedl, 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 českého zákona o daních z příjmů dosažené ve zdaňovacím období roku 2008 v Nizozemsku, kterého se stěžovatel domáhá.

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[59] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[60] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěch neměl a žalovaný, který měl ve věci úspěch a měl by právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2021

Ondřej Mrákota  
předseda senátu