



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

UPLATŇOVÁNÍ DAŇOVÉ ZTRÁTY V JUDIKATUŘE SDEU

UTILIZATION OF TAX LOSSES IN CJEU CASE LAW

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Lenka Hálová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2023

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Lenka Hálová**
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2022/23
Studijní program: Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Uplatňování daňové ztráty v judikatuře SDEU

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
– analýza související právní úpravy
– syntéza získaných poznatků
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použitých zdrojů
Seznam grafů a tabulek
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je systematizovat pravidla svobody usazování pro uplatnění ztráty mateřskou společností vzniklé dceřině nebo vnukovské společnosti v kontextu základních svobod EU a následně zhodnotit českou právní úpravu náhledem těchto mantinelů.

Základní literární prameny:

FOSTER, Nigel. Foster on EU LAW. 7th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883980-4.

HORSPOOL, Margot, Matthew HUMPHREYS a Michael WELLS-GRECO. European Union Law. 10th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4.

SEHNÁLEK, David a kol. Soudní dvůr EU a výklad práva Evropské unie. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016. ISBN 978-80-210-8396-7.

ŠLOSARČÍK, Ivo. Právní a politický rámec Evropské unie. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5.

TOMÁŠEK, Michal a kol. Právo Evropské unie. 3., aktualizované vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2022/23

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá uznatelností daňové ztráty v kontextu základních svobod EU mezi mateřskou, dceřinou a vnukovskou společností. V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy, které jsou nezbytné pro řešenou problematiku. V analytické části je blíže vymezena svoboda usazování a jsou zde analyzovány vybrané rozsudky Soudního dvora Evropské unie. Návrhová část obsahuje návrh metodického postupu pro posouzení uznatelnosti ztrát pro mateřskou společnost, které vznikly její dceřiné nebo vnukovské společnosti.

Abstract

The bachelor's thesis deals with the admissibility of the tax loss in the context of the basic freedoms of the EU between the parent, subsidiary and grandchild companies. In the theoretical part, the basic terms are defined, which are necessary for the solved problem. In the analytical part, freedom of establishment is defined in more detail and selected judgments of the Court of Justice of the European Union are analyzed here. The proposal part contains a proposal for a methodical procedure for assessing the admissibility of losses for the parent company that were incurred by its subsidiaries or second-tier subsidiary companies.

Klíčová slova

základní svobody EU, svoboda usazování, daňová ztráta, mateřská společnost, dceřiná společnost a vnukovská společnost

Key words

Foundamental EU freedoms, freedom of establishment, tax loss, parent company, subsidiary company and second-tier subsidiary company

Bibliografická citace

HÁLOVÁ, Lenka. *Uplatňování daňové ztráty v judikatuře SDEU* [online]. Brno, 2023
Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/152378>. Bakalářská práce.
Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce
doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 14. 5. 2023

Lenka Hállová

autor

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu bakalářské práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, PhD. za odborné a cenné rady, připomínky a ochotu. Dále bych chtěla poděkovat Mgr. Bc. Pavlu Hájkovi, M.A. za významné postřehy k judikatuře rozsudků soudního dvora. Nakonec radě bych také chtěla poděkovat své nejbližší rodině, příteli a blízkým přátelům za pevné nervy a psychickou podporu po celou dobu studia.

OBSAH

OBSAH.....	8
SEZNAM ZKRATEK	10
ÚVOD.....	11
CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
1.1 EVROPSKÁ UNIE	15
1.2 SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE	18
1.3 JEDNOTNÝ TRH	23
1.3.1 Smlouva o fungování Evropské unie	24
1.3.2 Svobody volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu.....	24
1.4 SJEDNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČLENSKÝCH STÁTŮ.....	29
1.4.1 Zamezení dvojího zdanění	30
2 ANALYTICKÁ ČÁST.....	32
2.1 SVOBODA USAZOVÁNÍ	32
2.1.1 Společné a rozdílné prvky se svobodou volného pohybu osob a svobodou volného pohybu služeb.....	34
2.2 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA.....	36
2.2.1 Rozsudek Velkého senátu pro případ Marks & Spencer plc ze dne 13. prosince 2005, ve věci C-446/03.	36
2.2.2 Rozsudek čtvrtého senátu pro případ A OY ze dne 21. února 2013, ve věci C-123/11.....	41
2.2.3 Rozsudek čtvrtého senátu v pro případ Holmen AB ze dne 19. června 2019, ve věci C-608/17	44
2.2.4 Rozsudek prvního senátu pro případ Memira Holding AB ze dne 19. června 2019, ve věci C-607/17	48
2.2.5 Rozsudek čtvrtého senátu pro případ W AG ze dne 22. září 2022, ve věci C-538/20.....	52
2.2.6 Konečné ztráty	56

2.3	ZHODNOCENÍ STANOVISKA SOUDU PRO ROZSUDKY Z POHLEDU LEGISLATIVY ČESKÉ REPUBLIKY	57
2.3.1	Právní úprava České republiky pro uznatelnost ztrát.....	57
2.3.2	Zhodnocení stanoviska soudu pro jednotlivé rozsudky z pohledu práva České republiky	58
3	NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU PRO POSOUZENÍ UZNATELNOSTI ZTRÁT	59
3.1	VYMEZENÍ VZTAHU MATEŘSKÉ A DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI	59
3.2	VLASTNÍ NÁVRH METODYCKÉHO POSTUPU	62
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM LITERATURY	69
	SEZNAM TABULEK	77
	SEZNAM SCHÉMÁT	78

SEZNAM ZKRATEK

BEPS	Narušování základu daně a přesouvání zisku
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUROATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
EUSO	Evropské společenství uhlí a oceli
FO	Fyzická osoba
GA	Generální advokát
HDP	Hrubý domácí produkt
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci
PO	Právnícká osoba
SD	Soudní dvůr
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SES	Smlouva o Evropském společenství
SEU	Smlouva o Evropské unii
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
ZDP	Zákon o dani z příjmu

ÚVOD

Evropská unie (dále jako EU) je nadstátní organizace.¹ Její vznik se datuje ke konci padesátých let minulého století jako reakce na druhou světovou válku.² V současnosti je Evropská unie sdružením 27 států.³ Při vstupu se jednotlivé státy zavázaly dodržovat právní předpisy EU, které mají zaručit fungování tohoto uskupení. Zároveň jsou součástí trhu Unie a tím také snahy o vnitřní integraci jednotlivých členských států.⁴ Tyto snahy jsou projeveny vznikem jednotného vnitřního trhu, jenž je jeden ze základních prvků Unie.⁵ Vymezení jednotného trhu může být nalezeno ve Smlouvě o fungování Evropské unie (dále jen SFEU), kde je vymezen jako trh bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěný volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.⁶ Správné fungování tohoto trhu je podmíněno existencí těchto čtyř základních svobod.⁷ Spojením svobody volného pohybu osob a kapitálu vznikla svoboda usazování.⁸

¹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

² LACINA, Lubor, Jan OSTŘÍŽEK a kol. *Učebnice evropské integrace*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister & Principal, 2011. ISBN 978-80-87474-31-0

³ HEINDLMAIER, Anita, Paul HOFMARCHER, Josephine ASSMUS a Birgit MITTER. The differentiated politicization of free movement of people in the EU. A topic model analysis of press coverage in Austria, Germany, Poland and the UK. *JOURNAL OF EUROPEAN PUBLIC POLICY* [online]. Slazburg: University of Salzburg 2021, vol. 30, no. 2, p. 291-314 [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/13501763.2021.1986118>

⁴ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

⁵ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁶ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikce Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

⁷ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁸ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

Svoboda usazování zahrnuje dlouhodobé či trvalé ekonomické aktivity členů Unie, a to jak fyzických (dále jen FO), tak právnických osob (dále jen PO). Z PO jsou však vyloučeny neziskové organizace z důvodu, že jejich podnikání není podnikání jako takové. Díky této svobodě mohou vznikat nové PO v jiném členském státě nebo již existující PO mají možnost otevření pobočky či organizační jednotky za hranicemi státu svého sídla.⁹

Jednotlivé členské státy mají však své domácí politiky a nejsou vždy zcela harmonizovány z hlediska daní. Tento nesoulad se vyskytuje v případě přímých daní, např. v konstrukční metodě stanovení daňového základu, ve zdanitelných formách, v částkách, které nepodléhají dani, a aj.¹⁰

V bakalářské práci je vyobrazena situace z hlediska uznatelnosti daňových ztrát pro mateřskou společnost v případě, že tyto ztráty vzniknou její dceřiné nebo vnukovské společnosti, která je však rezidentem jiného členského státu.

Předkládaná práce je rozdělena do několika částí, a to celkem do třech hlavních částí, a to teoretické, analytické a návrhové. V první části jsou vymezeny základní pojmy, které jsou nezbytné pro bližší porozumění danému tématu. V této části jsou vysvětleny základní pojmy, jako je například Evropská unie a základní svobody. V druhé části jsou vymezeny rozdíly a shody mezi svobodou usazování a svobodami volného pohybu osob a služeb. Zároveň se v této části autorka věnuje vybraným judikátům řešícím problematiku omezení svobody usazování z hlediska uznatelnosti ztrát v rámci spojených společností. V návrhové části je návrh metodického postupu pro posouzení uznatelnosti ztrát pro mateřskou společnost, které vznikly její dceřiné nebo vnukovské společnosti.

⁹ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

¹⁰ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktual. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6

CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této práce je systematizovat pravidla svobody usazování pro uplatnění ztráty mateřskou společností vzniklé dceřině nebo vnukovské společnosti v kontextu základních svobod EU a následně zhodnotit českou právní úpravu náhledem těchto mantinelů.

Díličními cíli pro tuto práci jsou:

- přiblížení pojmu svoboda usazování a jeho postavení na trhu Evropské unie,
- vymezení základních pojmů potřebných pro správné pochopení fungování této svobody, jako je například jednotný trh EU, čtyři základní svobody,
- vymezení role Soudního dvora Evropské unie,
- provedení klasifikace a následné analýzy judikátů Soudního dvora Evropské unie,
- identifikace podmínek pro možnost uplatnění této ztráty,
- zhodnocení české právní úpravy s náhledem přednesených mantinelů.

Při psaní této bakalářské práce byly využity odpovídající metody. Budou aplikované obecně teoretické vědní metody analýza a syntéza. Jedná se o dvě rozdílné metody, které však dohromady tvoří integrální myšlenkovou jednotu. Tyto metody však nelze použít odděleně, jelikož se vzájemně prolínají a doplňují. Metoda analýzy se využívá při poznávání či prozkoumávání objektu, v této situaci je objekt rozložen na jednotlivé části, které jsou posléze podrobeny dalšímu podrobnému zkoumání. Tyto jednotlivé segmenty lze prozkoumat až na úroveň jednotlivých prvků.¹¹ Tato metoda bude využívána při analýze judikátů Soudního dvora Evropské Unie. Zatímco metoda analýza rozebírá objekt na jednotlivé prvky, metoda syntézy zkoumá objekt jako celek. Syntéza monitoruje kontext vzájemnosti mezi jednotlivými složkami za účelem co největšího poznání objektu jako celku. Vychází z jednotné vize objektu, jenž je podroben zkoumání,¹² které bylo využito v závěru analytické kapitoly, kde bylo provedeno shrnutí vědomostí získaných ze zmíněných judikátů.

¹¹ ČASTORÁL, Zdeněk. *Tvůrčí přístup při tvorbě bakalářských a diplomových prací*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2012. ISBN 978-80-7452-025-9

¹² Ibid.

Poslední využití metody byly teoretické metody indukce a dedukce. Indukce je metoda, v níž jsou prozkoumávány dílčí události, na jejichž bázi je posléze vydedukován obecný záměr. V této metodě se využívá postupu od specifického k obecnému. Oproti této metodě stojí metoda dedukce, v níž se postupuje od všeobecného ke specifickému. Je to postup myšlení, ve kterém se vychází z obecných závěrů a tvrzení, čímž se dospěje k novému, méně obecnému výsledku.¹³ Tyto zbylé metody byly využity až v závěru práce, kde byla vytvořena tabulka pro situace, kdy si mateřská společnost může uplatnit ztrátu dceřiné či vnukovské společnosti.

¹³ ČASTORÁL, Zdeněk. *Tvůrčí přístup při tvorbě bakalářských a diplomových prací*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2012. ISBN 978-80-7452-025-9

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

S tématem svobody usazování se pojí několik pojmů, jako je například Evropská unie, jednotný trh a jeho základní svobody tak, jak jsou vymezené ve Smlouvě o fungování Evropské unie. Tyto pojmy budou pro lepší pochopení vysvětleny.

1.1 EVROPSKÁ UNIE

Myšlenka, jejímž předmětem bylo sjednocení Evropy, sahá do dávné historie tohoto kontinentu. Její podoba se v průběhu let vyvíjela a nabývala různých variant. Avšak snahy o prosazení těchto idejí, a tím sjednocení evropského kontinentu, byly neúspěšné.¹⁴ Jejich neúspěšnost trvala až do konce druhé světové války,¹⁵ kdy se část politiků odhodlala k prosazení myšlenky sjednocené Evropy, a tím k ukotvení míru a zabránění opakování hrůz z předešlých konfliktů.¹⁶

Tito zástupci se shromáždili v roce 1948 na kongresu v Montreux, kde projednávali prostředky pro spojení Evropy. V současnosti je tato schůze považována za první krok vedoucí ke vzniku Evropské unie.¹⁷ O dva roky později Robert Schuman, v té době ministr zahraničí ve Francii, představil deklaraci, která obsahovala návrh vzniku Evropského společenství uhlí a oceli neboli ESUO. Toto společenství vzniklo v roce 1951 se šesti zakládajícími státy.^{18, 19}

¹⁴ VATAMAN, Dan. History of the european union. *Lex et scientia* [online]. 2010, Bucharest, Nicolae Titulescu University, vol. 17, no. 2, p. 107-137 [cit. 2022-12-21]. ISSN 1583-039X. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1748566891?pq-origsite=primo>

¹⁵ LACINA, Lubor a Jan OSTŘÍŽEK. *Učebnice evropské integrace*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister & Principal, 2011. ISBN 978-80-87474-31-0

¹⁶ VATAMAN, Dan. History of the european union. *Lex et scientia* [online]. 2010, Bucharest, Nicolae Titulescu University, vol. 17, no. 2, p. 107-137 [cit. 2022-12-21]. ISSN 1583-039X. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1748566891?pq-origsite=primo>

¹⁷ VATAMAN, Dan. History of the european union. *Lex et scientia* [online]. 2010, Bucharest, Nicolae Titulescu University, vol. 17, no. 2, p. 107-137 [cit. 2022-12-21]. ISSN 1583-039X. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1748566891?pq-origsite=primo>

¹⁸ Zakládající státy EU – Francie, Německo, Itálie, Nizozemsko, Belgie a Lucembursko.

Na základě pozitivní zkušenosti s ESUO se státy rozhodly rozšířit spolupráci. V roce 1957 tak zástupci již dříve zmíněných států podepsali smlouvu o založení dalších dvou společenství, konkrétně Evropského hospodářského společenství (EHS) a Evropského společenství pro atomovou energii (EUROATOM). Smlouvy vstoupily v platnost začátkem roku 1958, a státy tímto rozšířily spolupráci na další hospodářské oblasti.²⁰

V roce 1992 proběhla reforma do té doby platné zřizovací smlouvy pomocí Maastrichtské smlouvy. Původní Smlouva o EHS se přejmenovala na Smlouvu o založení Evropského společenství (SES), to však nebylo všechno, Smlouva byla nejenom pozměněna, ale také doplněna. K původní zřizovací Smlouvě se přidala ještě jedna, a to Smlouva o Evropské unii (SEU), tímto vznikla Evropská unie.²¹

Česká republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004.²² Pro vstup do tehdejšího ES Česká republika začala podnikat kroky již v roce 1993, kdy byla podepsána asociační dohoda mezi ČR a tehdeším ES.²³ Cílem této dohody bylo navázání politické komunikace a zavedení zóny volného obchodu mezi EU a ČR do deseti let od platnosti. V roce 1996 ČR podává žádost pro vstup do EU a samotný proces přistupování je oficiálně zahájen o dva roky později od podání samotné žádosti. V roce 2004 nastalo přistoupení tzv. „velkým třeskem“, toto rozšíření EU je takto nazýváno proto, že došlo

¹⁹ GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ PRO KOMUNIKACI. Evropská unie. *Schumanova deklarace – květen 1950* [online]. Lucembursko: EUR-Lex, 2023 [cit. 2023-04-28]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_cs

²⁰ GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ PRO KOMUNIKACI. O Parlamentu. *Římská smlouva (EHS)* [online]. Lucembursko: EUR-Lex, 2023 [cit. 2023-04-28]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/cs/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>

²¹ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

²² HORSPOOL, Margot, Matthew HUMPHREYS a Michael WELLS-GRECO. *European Union Law*. 10th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4

²³ Tato dohoda byla podepsána již roku 1991 za Českou a Slovenskou Federativní Republiku. Z tohoto důvodu bylo nutné dohodu podepsat ještě jednou za každý stát samostatně.

k připojení velkého množství států najednou.²⁴ V tabulce č. 1 jsou uvedeny jednotlivé etapy vstupu evropských států do Evropské unie.²⁵

Tabulka č. 1: Přistoupení jednotlivých členských států do EU ²⁶

Rok	Země
1973	Dánsko, Irsko, Spojené království
1981	Řecko
1986	Portugalsko, Španělsko
1995	Finsko, Rakousko, Švédsko
2004	Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko, Slovinsko
2007	Bulharsko, Rumunsko
2013	Chorvatsko

V současnosti je však Evropská unie sdružením 27 a ne států 28, jak je patrné z dříve uvedené tabulky, a to z toho důvodu, že se Spojené království rozhodlo zcela odpojit od Evropské unie na základě občanského referenda.²⁷ V roce 2020 se tímto Spojené království stalo prvním státem, který Unii opustil.²⁸ Na základě dobrovolnosti je tedy umožněno jak vystoupení, tak přistoupení k Unii. Kandidátských zemí neboli zemí, které projevují zájem se stát členy Evropské unie, je hned několik. Členství je však podmíněno nejenom splněním určitých podmínek²⁹, ale také podáním žádosti o vstup.³⁰

²⁴ LACINA, Lubor, Jan OSTRŮŽEK a kol. *Učebnice evropské integrace*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister & Principal, 2011. ISBN 978-80-87474-31-0

²⁵ HORSPOOL, Margot, Matthew HUMPHREYS a Michael WELLS-GRECO. *European Union Law*. 10th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4

²⁶ Ibid.

²⁷ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

²⁸ Ibid.

²⁹ Tyto podmínky jsou přesně stanovené Evropskou unií a je to např.: stát musí mít funkční tržní hospodářství, splňovat legislativu EU a další.

1.2 SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE

Jelikož je Evropská unie integrační uskupení s nadstátní povahou, mají členské státy v určitých oblastech povinnost subordinace. Nástrojem pro udržování tohoto vztahu je unijní právo, jež má vlastní specifický systém a je převážně tvořeno autonomně uvnitř tohoto celku.³¹ V tomhle hraje zásadní roli Soudní dvůr Evropské unie (dále jen SDEU), jehož postavení a pravomoci jsou zakotvené v primárním právu, čímž jsou myšleny uzavřené mezinárodní smlouvy mezi členskými státy.³² Členské státy však nesou hlavní odpovědnost za realizaci a aplikaci unijního práva, SDEU na ně pouze dohlíží a kontroluje správnost jejich aplikace.³³ SDEU však není soud podle instituce, je složený ze tří různých soudů, a to ze Soudního dvoru, Tribunálu a specializovaných soudů.³⁴

Soudní dvůr

Soudní dvůr (dále jen SD) je nejvyšší soudní instancí v rámci Evropské unie. Skládá se minimálně z jednoho soudce za každý členský stát, tato skutečnost je stanovená pravidlem obsaženým v Lisabonské smlouvě.³⁵ Funkční období jednoho soudce je šest

³⁰ Přistoupení k EU. *Evropská unie* [online]. Brusel: Generální ředitelství pro komunikaci, ©2022 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/joining-eu_cs

³¹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

³² SEHNÁLEK, David a kol. *Soudní dvůr EU a výklad práva Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016. ISBN 978-80-210-8396-7

³³ PATTERSON, Dennis a Anna SÖDERSTEN. *A Companion to European Union Law and International Law*. Chichester: Wiley-Blackwell, 2016. ISBN 978-0-470-67439-0

³⁴ SCHÜTZE, Robert. *An Introduction to European Law*. 3rd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2020. ISBN 978-0-19-885894-2

³⁵ FIALA, Petr a Markéta PITROVÁ. *Evropská Unie*. 3. vyd. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 2018. ISBN 978-80-7325-450-6

let. V současné době je Soudní dvůr složen z 27 soudců.³⁶ Českou republiku reprezentuje soudce Jan Passer, který byl do funkce jmenován v říjnu 2020.³⁷

Součástí soudního dvora jsou také generální advokáti, kteří jsou podle zřizovacích smluv Soudnímu dvoru nápomocni při výkonu jeho pravomocí.³⁸ Jejich úkolem „.... je předkládat veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast.“³⁹

Tribunál

Tribunál, též nazývaný soud první instance, byl zřízen na základě Jednotného evropského aktu v roce 1998.⁴⁰ Jeho původní jméno bylo změněno Lisabonskou smlouvou na Tribunál.⁴¹ Zřízen byl na základě Rady, a to z důvodu neustále narůstajícího počtu případů, se kterými se musel SD potýkat.⁴²

Tribunál má možnost zasedat v senátu nebo v plénu. Senát se skládá ze tří nebo pěti soudců. Dle čl. 50 statutu Soudního dvora je soudu umožněno, aby případy projednával pouze samosoudce,⁴³ tahle skutečnost je však přípustná pouze za podmínky, že se jedná o jednoduchý případ. Na rozdíl od Soudního dvora je Tribunál složen pouze ze soudců,

³⁶ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

³⁷ Soudní dvůr: Prezentace členů. *Soudní dvůr Evropské Unie* [online]. Lucembursko, ©2022 [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7026/cs/

³⁸ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

³⁹ EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: zakládací smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

⁴⁰ CRAIG, Paul a Gráinne DE BÚRCA. *EU LAW: Text, Cases, and Materials*. 5th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2011. ISBN 978-0-19-957699-9

⁴¹ FOSTER, Nigel. *Foster on EU LAW*. 7th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883980-4

⁴² TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁴³ FOSTER, Nigel. *Foster on EU LAW*. 7th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883980-4

nemá žádné generální advokáty, ve výjimečných případech však může být soudce povolán k výkonu této funkce.⁴⁴

Soudci jsou voleni na šestileté volební období s tím, že za každý členský stát jsou vybráni dva zástupci.⁴⁵ Proti rozhodnutí Tribunálu lze podat odvolání, a to k Soudnímu dvoru. Dohromady tyto soudy pak tvoří dvouinstanční systém.⁴⁶

Judikát

Je považován za specifický nástroj sblížení daňových systémů, jenž je výsledkem jednání SDEU. Tyto rozsudky jsou označovány jako „negativní daňová harmonizace.“⁴⁷ SDEU ve většině případů vychází ze svých starších rozhodnutí, i když princip precedentu není formálně platný v právu unie. Toto však neplatí vždy, existují i případy, kdy se Soudní dvůr odchyluje od některých dřívějších rozsudků. Je to zapříčiněno vývojem práva a ekonomiky Unie, nikoliv zamítnutím předešlého rozsudku.⁴⁸

Nejvýznamnější rozsudky pro právo Evropské unie jsou ve věci 26/62 Van Gend en Loos v roce 1963 a ve věci 6/64 Costa v. ENEL v roce 1964, tyto rozsudky konstituovaly pozici evropského práva ve vztahu k právu mezinárodnímu a národnímu. Soudní dvůr v nich ukotvil přímý účinek a aplikační nadřazenost evropského práva.⁴⁹

⁴⁴ CRAIG, Paul a Gráinne DE BÚRCA. *EU LAW: Text, Cases, and Materials*. 5th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2011. ISBN 978-0-19-957699-9

⁴⁵ EUROPEAN UNION. *The Court of Justice of the European Union: ensuring the protection of EU law* [online]. 6th edition. Luxembourg: Communications Directorate Publications and Electronic Media Unit, 2022 [cit. 2023-01-13]. ISBN 978-92-829-3967-3. Dostupné z: doi:10.2862/591962

⁴⁶ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁴⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktual. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5

⁴⁸ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

⁴⁹ SCHMIDT, Susanne K. *The European Court of Justice and the Policy Process*. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 0198717776

Předběžná otázka

Jedná se o druh výsledku jednání SDEU. Řízení o předběžné otázce je zahájeno na podnět podaný vnitrostátním soudem jednoho z členských států k SFEU,⁵⁰ a to v případě sporných případů týkajících se práva Evropské unie.⁵¹

V této situaci Soudní dvůr EU nemá postavení odvolacího soudu, který rozhoduje o výsledku původního řízení před odkazujícím se soudem, nerozhoduje ani o skutečnostech v původním řízení, ani o použití vnitrostátního práva. SDEU v tomto případě nehraje roli soudu, který aplikuje právo EU. Rozhodnutí je běžně vydáváno formou rozsudku, toto rozhodnutí je však pouze určeno dotazujícímu se soudu, nikoliv účastníkům původního řízení. V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jde tedy v zásadě o vzájemnou souhru a rozdělení úkolů mezi dotazovanými vnitrostátními soudy a Soudním dvorem EU.⁵²

Cílem předběžné otázky je tedy zajistit jednotný výklad a uplatňování evropské legislativy a bránit v rozdílech mezi výkladem práva soudů jednotlivých členských států.⁵³

Průběh dotazování o předběžné otázce

Možnost podat předběžnou otázku vzniká pouze na základě skutečného soudního řízení, o kterém v době položení otázky není ještě rozhodnuto. Podání předběžné otázky může být dobrovolné, nebo naopak vynucené pro instituci členského státu. Nárok na předběžnou otázku má každý členský stát bez jakéhokoliv omezení. Otázka se však musí týkat platnosti či výkladu práva EU.⁵⁴ Nutnost podání otázky vzniká za takto

⁵⁰ MORTEN, Brobeerg a Fenger NIELS. *Preliminary references to the european court of justice* [online]. 2nd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2014. ISBN 978-0-19-870402-7

⁵¹ PIKNA, Bohumil. *Evropský prostor svobody, bezpečnosti a práva (prizmatem Lisabonské smlouvy)*. 3. rozš. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-889-5

⁵² MORTEN, Brobeerg a Fenger NIELS. *Preliminary references to the european court of justice* [online]. 2nd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2014. ISBN 978-0-19-870402-7

⁵³ PIKNA, Bohumil. *Evropský prostor svobody, bezpečnosti a práva (prizmatem Lisabonské smlouvy)*. 3. rozš. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-889-5

⁵⁴ EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základací smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

definované situace: „*Vyvstane-li taková otázka při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie.*“⁵⁵ Na základě obou těchto řízení je po položení otázky původní řízení v členském státě pozastaveno a stát čeká na vyřknutí rozsudku v dané věci SDEU.⁵⁶

Aktéři v řízení o předběžné otázce jsou dva, a to vnitrostátní soud členského státu (který se dotazuje) a SDEU (jenž odpovídá na položenou otázku).⁵⁷ Za splnění těchto podmínek je zahájeno řízení, které probíhá klasicky ve čtyřech fázích, a to: písemná fáze, ústní fáze, posléze dá své stanovisko k věci generální advokát a následně je vyhlášen rozsudek ve věci. V prvních dvou fázích tohoto řízení se může připojit jakýkoliv další členský stát, a to bez ohledu na to, jestli se zúčastnil předešlého řízení, zároveň v této věci nemusí projevit žádný právní zájem o danou situaci.⁵⁸

Jestliže ve výsledku dotazu na předběžnou otázku SDEU zneplatní určitý akt, vydává tak zákaz v jeho následném využívání ostatními členskými státy. Je nutné zmínit, že při položení předběžné otázky neexistuje princip *de minimis*, což znamená, že se původní jednání může týkat zanedbatelné částky nebo na první pohled triviálního problému.⁵⁹

⁵⁵ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikce Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

⁵⁶ PATTERSON, Dennis a Anna SÖDERSTEN. *A Companion to European Union Law and International Law*. Chichester: Wiley-Blackwell, 2016. ISBN 978-0-470-67439-0

⁵⁷ Soudy Spojeného království mají v tomto případě výjimku. Tato výjimka je účinná pouze osm let od jejího vystoupení z unie a umožňuje ji stále klást otázky k Soudnímu dvoru. Otázky jsou však omezené předmětem a to tím, že se musí týkat smlouvy o odchodu Spojeného království z Unie.

⁵⁸ Zastupování ČR před soudním dvorem EU - databáze vládního zmocněnce. *Informační systém pro implementaci práva EU* [online]. Praha: ISAP, ©2022. [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: <https://isap.vlada.cz/homepage.nsf/esdpo>

⁵⁹ ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5

1.3 JEDNOTNÝ TRH

Jeho vznik se datuje ke dni, kdy vstoupila v platnost Maastrichtská smlouva, což bylo k 1. lednu 1993.⁶⁰ Ve Smlouvě o fungování Evropské unie je vnitřní trh popsán jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zabezpečený volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v souznění platných Smluv.⁶¹ V současné době je jednotný trh klíčovým bodem Evropské unie. Představuje základní ekonomický prvek pro EU a její pozici a vliv ve světě. Umožňuje firmám přístup na trh jiných členských zemí a tam nejenom prodávat a nabízet své služby a zboží, ale také možnost usazení. Pro občany a jejich rodiny jednotný trh přinesl výhody ve formě svobodného cestování a možnosti usazení za účelem práce, podnikání či studia.⁶² Pro hladké fungování jednotného trhu bylo nutné odstranit technické, právní a byrokratické překážky mezi jednotlivými státy Unie. Díky odstranění těchto překážek firmy mohly rozšířit svou činnost, což mělo za následek zvýšení hospodářské soutěže. Tato nově zvýšená konkurence vedla ke snížení cen a zvýšení možností výběru pro spotřebitele.⁶³

Jednotný trh je postavený na fungování čtyř základních svobod, a to jsou svobody volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu.⁶⁴

Uplatňování a prosazování pravidel jednotného trhu EU je uskutečněno jedinečným způsobem. Pravidla EU mají nadnárodní povahu, nicméně odpovědnost za jejich uplatňování a dodržování nesou jednotlivé členské státy. Ty pak kontroluje Soudní dvůr

⁶⁰ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁶¹EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

⁶² EUROPEAN COMMISSION. *SOLVIT's helping hand in the single market*. Luxembourg: Publications Office, 2022. ISBN 9789276570080. Dostupné z: doi:10.2873/409133

⁶³ EUROPEAN COMMISSION. *Jednotný trh: 25 let jednotného trhu EU* [online]. Luxembourg: Publications Office, 2018 [cit. 2022-12-16]. ISBN 9279887874. Dostupné z: <https://data.europa.eu/doi/10.2873/536279>

⁶⁴ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

Evropské unie, jehož úkolem je dohlížet na správnou interpretaci pravidel.⁶⁵ Další informace o Soudním dvoru Evropské unie budou uvedeny v pozdější kapitole 1.1., str. 15 a násl.

1.3.1 Smlouva o fungování Evropské unie

Smlouva o fungování Evropské unie (dále jen SFEU) má předchůdce známého již z roku 1957 s původním názvem Smlouva o založení Evropského společenství. Tato původní smlouva byla přejmenována na své dnešní jméno Lisabonskou smlouvou.⁶⁶ Obsahem SFEU je důkladná úprava činností Unie a jednotlivé oblasti integrace, společně se specifikacemi pravomocí svěřených členskými státy Unii, což je např. jednotný trh, prostor svobody a další.⁶⁷

1.3.2 Svobody volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu

Tyto svobody jsou podstatou jednotného trhu,⁶⁸ jejichž právní základ je vymezen v SFEU.⁶⁹

Svoboda volného pohybu zboží

Volný pohyb zboží je konkrétně upraven v hlavě I. ve člancích 26 a 28 až 37 Smlouvy o fungování Evropské unie neboli SFEU.⁷⁰ Ve Smlouvě o založení EHS však nenalezneme definici pojmu zboží, tato definice je vymezena v judikátu SDEU, podle

⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION. *SOLVIT's helping hand in the single market*. Luxembourg: Publications Office, 2022. ISBN 9789276570080. Dostupné z: doi:10.2873/409133

⁶⁶ Zakládající smlouvy. *Euroskop* [online]. Česká republika: Euroskop, ©2022 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/evropska-unie/dokumenty-eu/zakladajici-smlouvy/>

⁶⁷ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

⁶⁸ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 5. vyd. Praha 1: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-74000-488-9

⁶⁹ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikce Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

⁷⁰ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikce Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

kterého se za zboží považuje: „zboží obchodní povahy, elektřina a jiné druhy energie, umělecké předměty včetně starožitností, výrobky dodávané v rámci poskytované služby (plyn, voda), recyklovatelné i nerecyklovatelné odpady, nosiče zvuku, počítačové programy, zboží určené k osobní spotřebě jednotlivců (např. léky) a zemědělské výrobky (pro které ale může v určitých případech platit zvláštní režim). Zboží je cokoliv, co je způsobilé k ohodnocení penězi a co může být objektem transakce.“⁷¹

V této svobodě je také vymezen volný pohyb zboží pocházející ze třetích zemí a jeho dovoz přes hranice Unie. Tato problematika je upravena v SFEU čl. 29, který výrobky ze třetích zemí definuje následovně: „Za výrobky ve volném oběhu v členském státě se pokládají ty výrobky, které pocházejí ze třetích zemí, u kterých byly v tomto členském státě splněny dovozní náležitosti a zaplacená cla a poplatky s rovnocenným účinkem a u kterých nedošlo k plnému ani částečnému navrácení těchto cel a poplatků.“⁷²

Svoboda volného pohybu služeb

V současné ekonomice členských států hraje sektor služeb převládající roli v podílu na HDP. HDP ze služeb má více než dvou třetinový podíl na celkovém HDP členských států. Zároveň sektor služeb hraje velkou roli v politice zaměstnanosti, jelikož je v tomto oboru zaměstnáno více jak dvě třetiny obyvatel jednotlivých států. Z tohoto důvodu je svoboda významná nejenom pro jednotný trh, ale také i pro rozvoj evropského hospodářství.⁷³

⁷¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktual. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5

⁷²EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

⁷³ JOLEVSKI, Zoran. Freedom to provide services, as one of the four freedoms of the european union's single market and its development implications for both member states and national economies outside the eu. *Internation Scientific Journal Vision* [online]. 2022, vol. 6, no. 2, p. 91-100 [cit. 2022-12-23]. Dostupné z: <https://doi.org/10.55843/ivisum2126091j>

Za služby se považují ty výkony, které nejsou vymezeny ve svobodě volného pohybu zboží, osob a kapitálu a jsou obvykle poskytovány za úplatu. Služby obsahují zejména činnosti řemeslné, v oboru svobodných povolání, průmyslové a obchodní povahy.⁷⁴

Svoboda volného pohybu služeb nese podobné aspekty jako zbylé tři základní svobody, proto je s nimi mnohdy spojována. Nelze však říct, že je s ostatními svobodami totožná, jelikož nese svoje zvláštní specifika.⁷⁵

Svoboda volného pohybu kapitálu

Považuje se za „nejmladší“ ze čtyř základních svobod v rámci jednotného vnitřního trhu.⁷⁶ V současnosti je svoboda zakotvena v SFEU ve čl. 63 až 66.⁷⁷ Volným pohybem kapitálu rozumíme stav, ve kterém subjekty trhu mohou neomezeně operovat s finančními prostředky napříč národními ekonomikami.⁷⁸

Součástí přeshraničního pohybu kapitálu jsou přímé zahraniční investice, investice spojené s nemovitostmi, operace týkající se cenných papírů, finanční úvěry a půjčky a ostatní operace s finančními institucemi.⁷⁹

⁷⁴EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

⁷⁵ JOLEVSKI, Zoran. Freedom to provide services, as one of the four freedoms of the european union's single market and its development implications for both member states and national economies outside the eu. *Internation Scientific Journal Vision* [online]. 2022, vol. 6, no. 2, p. 91-100 [cit. 2022-12-23]. Dostupné z: <https://doi.org/10.55843/ivisum2126091j>

⁷⁶ SAVKOVIĆ, Vladimir. The fundamental freedoms of the single market on the path towards horizontal direct effect: the free movement of capital – lex lata and lex ferenda. *Juridical tribune* [online]. Bucharest: Societatea de Stiinte Juridice si Administrative (the Society of Juridical and Administrative Sciences), 2017, vol. 7, no. 2, p. 208-223 [cit. 2022-12-17]. ISSN 2247-7195. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1989835313?pq-origsite=primo>

⁷⁷ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikce Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

⁷⁸ LACINA, Lubor, Jan OSTRŮŽEK a kol. *Učebnice evropské integrace*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister & Principal, 2011. ISBN 978-80-87474-31-0

⁷⁹ JAKŠIĆ, Saša; ERJAVEC, Nataša; COTA, Boris. Impact of regulatory trade barriers and controls of the movement of capital and people on international trade of selected Central, Eastern and Southeastern

Odstartování procesu uvolňování volného pohybu financí v rámci evropské integrace přinesla maastrichtská reforma primárního práva. Ta také položila základní kámen pro budování hospodářské a měnové unie.⁸⁰

Svoboda volného pohybu osob

Svoboda volného pohybu osob byla od vzniku evropské integrace považována za základní princip.⁸¹ Na základě právních předpisů EU je zaručeno občanům členských států a jejich rodinným příslušníkům právo svobodně se pohybovat a pobývat v rámci Unie a právo na přístup k sociálním službám bez ohledu na hranice.⁸²

Proto toto právo hraje klíčovou roli v občanství EU. Občanem EU je dle definice SFEU „každá osoba, která má státní příslušnost členského státu, je občanem Unie. Občanství Unie nijak nenahrazuje občanství členského státu spíše ho „doplňuje“.⁸³

Dřívější podoba svobody se zaměřovala pouze na ekonomický prvek, a tedy na volný pohyb s cílem získat zaměstnání nebo vykonávat podnikatelskou činnost. Svoboda byla dále upravena v roce 1990 na základě Jednotného evropského aktu, který rozšířil okruh

European economies. *Central European Journal of Operations Research*, 2021, vol. 29, no. 3, p. 891-907. Dostupné z: doi: 10.1007/s10100-021-00743-8

⁸⁰ ŠIŠKOVÁ, Naděžda. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-949-4

⁸¹ HEINDLMAIER, Anita, Paul HOFMARCHER, Josephine ASSMUS a Birgit MITTER. The differentiated politicization of free movement of people in the EU. A topic model analysis of press coverage in Austria, Germany, Poland and the UK. *JOURNAL OF EUROPEAN PUBLIC POLICY* [online]. Salzburg: University of Salzburg 2021, vol. 30, no. 2, p. 291-314 [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/13501763.2021.1986118>

⁸² MARTISEN, D. S., G. PONS ROTGER & J. S. THIERRY. Free movement of people and cross-border welfare in the European Union: Dynamic rules, limited outcomes. *Journal of European Social Policy* [online]. 2019, vol. 29, no. 1, p. 84-99 [cit. 2022-12-23]. ISSN 0958-9287. Dostupné z: <https://doi.org/10.1177/0958928718767300>

⁸³ EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

osob, na které se původní svoboda soustředila.⁸⁴ Posléze v roce 1993 vznikl pojem evropské občanství, což dovolilo volný pohyb osob též na občanském základě.⁸⁵

V současnosti je náplní svobody nejenom zajištění stejné možnosti při žádosti o zaměstnání, ale také možnost usadit se, pracovat nebo podnikat na území jakéhokoliv členského státu. Cílem je rovněž odstranit jakékoliv prvky diskriminace postavené na základě státní příslušnosti a zajistit rovné postavení osob ze všech členských států na úroveň tuzemských pracovníků.⁸⁶

Svoboda usazování

V některých členských státech je tato svoboda spíše známá jako „svoboda podnikání“. To je z jednoho hlediska pochopitelné, jelikož se tato svoboda vztahuje na podnikatelské subjekty. Avšak tento pojem z obsahového hlediska není výstižný, jelikož podnikat lze až za podmínky existence podniku.⁸⁷

Unijní právo rozumí termínu usazení za účelem podnikání jako skutečné vykonávání ekonomické činnosti za pomoci stálé infrastruktury v jiném členském státě, a to na neomezenou dobu. Jinak lze tento termín definovat jako svobodu podílet se stabilně a trvale na hospodářském životě jiného členského státu, mimo stát původu, a dosahovat tímto zisku.⁸⁸

Základní právní rámec této svobody je vymezen ve čl. 49 až 55 SFEU, dále je tato svoboda upravena ve směrnících vydaných Evropským parlamentem a Radou, a to konkrétněji v konsolidovaném textu z roku 2011 *Směrnice 2004/38/EC o právu občanů*

⁸⁴ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁸⁵ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

⁸⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktual. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5

⁸⁷ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

⁸⁸ TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. *Právo Evropské unie*. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6

Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, o změně nařízení,⁸⁹ konsolidovaném textu z roku 2021 Směrnice 2005/36/EC o uznávání odborných kvalifikací,⁹⁰ a Směrnici 2006/123/EC o službách na vnitřním trhu.⁹¹

Obsahově tato svoboda zahrnuje „... přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení 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.“⁹²

1.4 SJEDNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČLENSKÝCH STÁTŮ

Výsledkem této harmonizace je nastolení stejných pravidel pro všechny členské státy, což z ní činí nejlepší prostředek pro dosažení správně fungujícího jednotného trhu. EU přednostně řešila otázku nepřímých daní, a to z důvodu její úzké návaznosti na jednotný trh. Z hlediska přímých daní je harmonizace hůře pro EU řešitelná, a to z toho důvodu,

⁸⁹ Konsolidovaný text: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/38/ES ze dne 29. dubna 2004: o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, o změně nařízení (EHS) č. 1612/68 a o zrušení směrnic 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS. In: *Ústřední věstník Evropské Unie* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2011 [cit. 2023-01-03] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004L0038&from=EN>

⁹⁰ Konsolidovaný text: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES: ze dne 6. července 2005 o uznávání odborných kvalifikací. In: *Ústřední věstník Evropské Unie* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036&from=EN>

⁹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES: ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu. In: *Ústřední věstník Evropské Unie* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2006 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0123&from=EN>

⁹²EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

že pro nastolení potřebných opatření vyžaduje souhlas každého členského státu.⁹³ Státy však našly významnou shodu a sladění ve vzájemném poskytování daňových informací, zamezení dvojího zdanění a boji proti daňovým rájům.⁹⁴

1.4.1 Zamezení dvojího zdanění

Díky jednotnému trhu, který umožnil volný pohyb firem, zboží a služeb po území EU, vznikly nové problémy, které bylo potřeba řešit. Jeden z těchto problémů je dvojitý zdanění společností a občanů. Problém týkající se dvojího zdanění se však netýká pouze členských států Unie, ale celého světa. Situaci, kdy dojde ke dvojímu zdanění, se snaží státy předejít podpisem smluv o zamezení dvojího zdanění.⁹⁵

Z počátku bylo hlavním impulzem iniciativy zamezit dvojímu zdanění společností. V současnosti se však pozornost obrátila na problematiku dvojího nezdanění.⁹⁶ Na základě toho mezi roky 2013 a 2017 došlo k revoluci pro mezinárodní zdaňování, kterou odstartovala iniciativa mezinárodní vládní organizace OECD.⁹⁷ Tento projekt nese název BEPS. Jeho úkolem je zabránit narušování daňového základu a přesouvání zisku společností.⁹⁸ Součástí tohoto projektu je více než 135 zemí a jurisdikcí.⁹⁹

⁹³ NERUDOVIÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktual. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6

⁹⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktual. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5

⁹⁵ NERUDOVIÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3

⁹⁶ CHRENKO P., M. PANKIV Base Erosion and Profit Shifting. In: *Daňová politika* [online]. Česká republika: Price water house Coopers, 2013 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/baseerosionandprofitshifting.pdf>

⁹⁷ KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Česká republika: BOVA POLYGON, 2018. ISBN 978-80-7273-180-0

⁹⁸ Base Erosion and Profit Shifting. In: *Daňová politika* [online]. Česká republika: Price water house Coopers, c2013, 2013 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/baseerosionandprofitshifting.pdf>

Důležitým cílem této iniciativy je přinést vládám účinnější způsob k zajištění účinnosti jejich suverénních daňových politik, dalším cílem je napravení takzvaného narušení v obchodních a investičních modelech a zajištění stejných podmínek mezi mezinárodními podniky a domácími podniky. Prostředky sloužící k zajištění jsou postaveny tak, aby FO a PO odváděly daně v tom státě, kde provozují svou ekonomickou činnost.¹⁰⁰ Tento projekt také mimo jiné upravuje problematiku týkající se přeshraničního uplatňování ztrát, a to konkrétně ve čtvrtém akčním plánu BEPS. Tento akční plán má za úkol omezit erozi základu daně pomocí úroků a dalších plateb.

⁹⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *What is BEPS?* [online]. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

¹⁰⁰ VAN APELDOORN, Laurens. BEPS, tax sovereignty and global justice: Critical Review of International Social and Political Philosophy [online]. *Taylor & Francis Group*, 2016, vol. 21, no. 4, p. 478 - 499 [cit. 2023-02-17]. ISSN 1369-8230. Dostupné z: doi:<https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149>

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Tato kapitola je rozdělena do dvou částí. První část se soustředí na určení rozdílů mezi svobodou usazování a svobodou volného pohybu osob a služeb. Druhá část je věnována judikatuře vydané Soudním dvorem vztahující se k problematice uplatnění ztrát mezi sdruženými společnostmi sídlícími v jiných členských státech Unie. Jako první je uveden rozsudek, který v této problematice hraje významnou roli, jelikož slouží jako takzvaný „opěrný bod“ pro další státy zabývající se podobnou situací. V neposlední řadě je uvedena nejnovější judikatura týkající se tohoto problému.

2.1 SVOBODA USAZOVÁNÍ

Svoboda usazování, v angličtině *freedom of establishment*, je základní prvek vnitřního trhu, který umožňuje podnikat přes hranice členského státu.¹⁰¹ Základní principy této svobody jsou vymezené ve čl. 49 SFEU,¹⁰² v němž je svoboda usazování vymezena jako právo usadit se v jakékoli členské zemi za účelem podnikání pro občany a firmy EU.¹⁰³

Svobodu usazování můžeme rozdělit do dvou kategorií, a to na primární a sekundární usazení.¹⁰⁴ Primární usazení nastává v situaci, kdy se osoba rozhodne zahájit samostatně výdělečnou činnost nebo se podílí na založení podniků v jiném členském státě.¹⁰⁵ Nastává však také v situaci, kdy se přesouvá sídlo společnosti mezi členskými státy. Podnikatel si v tomto případě může vybrat zemi s menším zdaněním neboli tu, která

¹⁰¹ SCHÖN, Wolfgang. Free Movement of Capital and Freedom of Establishment. In: *SSRN* [online]. Munich: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2015, 2015, no. 2015-3, p. 1-29 [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2618475>

¹⁰² EVROPSKÁ UNIE. *Evropské právo: základní smlouvy*. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

¹⁰³ BERRY, Elspeth, Matthew J. HOMEWOOD a Barbara BOGUSZ. *Complete EU Law: Text, Cases, and Materials*. 4th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883621-6

¹⁰⁴ STEHLÍK, Václav a Ondrej HAMULÁK. *Legal issues of EU internal market: understanding four freedoms*. Olomouc: Palacký University Olomouc, 2013. ISBN 978-80-244-3616-6

¹⁰⁵ SCHÜTZE, Robert. *An Introduction to European Law*. 3rd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2020. ISBN 978-0-19-885894-2

je pro něj v oblasti podnikání více atraktivní.¹⁰⁶ Sekundární právo usazení připadá každému podnikateli legálně usazenému na území Unie i za skutečnosti, že nemusí vykonávat žádnou podnikatelskou činnost.¹⁰⁷ Pro vznik sekundárního usazení je nutné, aby již osoba právnická či fyzická měla status podnikatele v zemi jiného členského státu.¹⁰⁸ Nastává tedy za situace, kdy je ve druhém státě vytvořeno zastoupení, pobočka nebo dceřiná společnost.¹⁰⁹

Dle čl. 49 platí zákaz omezení svobody usazování na základě přímé a nepřímé diskriminace a nediskriminačních opatření. Přímá diskriminace vzniká za situace, kdy členský stát má rozdílná pravidla pro své domácí a zahraniční subjekty. Jedná se tedy o diskriminaci postavenou na státní příslušnosti.¹¹⁰ U nepřímé diskriminace se to týká spíše povahy opatření, která pak mohou znevýhodňovat cizince v porovnání s tuzemci (například znevýhodňování cizinců při výběrovém řízení).¹¹¹ Pro nediskriminační opatření je typické uznávání dosaženého vzdělání či kvalifikace v oboru pro výkon samostatné výdělečné činnosti. Jako ostatní svobody má i tato svoboda výjimky pro situace, ve kterých neplatí svoboda usazování, a to ve chvílích, kdy se jedná o bezpečnost a ochranu veřejného pořádku.¹¹²

¹⁰⁶ STEHLÍK, Václav a Ondrej HAMULÁK. *Legal issues of EU internal market: understanding four freedom*. Olomouc: Palacký University Olomouc, 2013. ISBN 978-80-244-3616-6

¹⁰⁷ SCHÜTZE, Robert. *An Introduction to European Law*. 3rd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2020. ISBN 978-0-19-885894-2

¹⁰⁸ STEHLÍK, Václav a Ondrej HAMULÁK. *Legal issues of EU internal market: understanding four freedom*. Olomouc: Palacký University Olomouc, 2013. ISBN 978-80-244-3616-6

¹⁰⁹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1

¹¹⁰ STEHLÍK, Václav, Ondrej HAMULÁK a Michal PETR. *Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh*. Praha 2: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-277-6

¹¹¹ STEHLÍK, Václav, Ondrej HAMULÁK a Michal PETR. *Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh*. Praha 2: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-277-6

¹¹² HORSPOOL, Margot, Matthew HUMPHREYS a Michael WELLS-GRECO. *European Union Law*. 10th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4

2.1.1 Společné a rozdílné prvky se svobodou volného pohybu osob a svobodou volného pohybu služeb

Jak je již bylo dříve zmíněno, svoboda usazování má velice tenkou hranici mezi svobodami volného pohybu osob a služeb. V téhle kapitole jsou uvedeny základní rozdíly mezi nimi.

Svoboda volného pohybu kapitálu

Při aplikování práva na svobodu usazování je nutné rozlišit, jestli se nejedná pouze o poskytnutí přeshraniční služby. Pro rozhodnutí, zda se jedná pouze o službu, slouží přelomový rozsudek Soudního dvora věci C-55/94 Gebhard z 30. listopadu 1995.¹¹³

Tím je myšlen rozsudek SDEU vyneseny dne 30. listopadu 1995 proti advokátní komoře Milána. Původní řízení pojednává o německém právníkovi, který byl v roce 1989 obviněn milánskou advokátní komorou z porušení předpisů italského zákona č. 31 o poskytování služeb. Obžalovaný byl toho názoru, že Itálie nepostupuje v souladu se směrnicí o evropských službách.¹¹⁴

V odpovědi na otázky položené Soudnímu dvoru ohledně smyslu směrnice a rozdílu mezi pojmy usazení a služby Soudní dvůr uvedl, že situace státního příslušníka Společenství, který se stěhuje do jiného členského státu za účelem vykonávání ekonomické činnosti,¹¹⁵ je upravena kapitolou zabývající se volným pohybem pracovníků, práva usazování nebo služeb, které se nicméně vzájemně vylučují.¹¹⁶

¹¹³ PATTERSON, Dennis a Anna SÖDERSTEN. *A Companion to European Union Law and International Law*. Chichester: Wiley-Blackwell, 2016. ISBN 978-0-470-67439-0

¹¹⁴ STUDIO LEGALE GEBHARD. The Gebhard case. *Studio Legale Gebhard Rechtsanwaltskanzlei* [online]. Italia: Studio Legale Gebhard, 2014 [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <http://www.lexgebhard.com/caso-gebhard/?lang=en>

¹¹⁵ VON HEIN, Jan. Freedom of establishment after Polbud: Free transfer of the registered office. *Conflict of Laws. net: Views and News in Private International Law* [online]. 2017 [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://conflictoflaws.net/2017/freedom-of-establishment-after-polbud-free-transfer-of-the-registered-office/>

V tomto rozsudku Soudního dvora je také nově stanovena definice usazení tak, jak je dnes známa.¹¹⁷

Mezi svobodou usazování a svobodou volného pohybu služeb je tedy hlavní rozdíl mezi délkou výkonu. Svoboda usazování zaručuje dlouhodobé právo provozovat ekonomickou aktivitu v daném státě, zatímco svoboda volného pohybu služeb garantuje možnost pouze krátkodobé ekonomické aktivity ve státě, kde její poskytovatel nemá sídlo či bydliště.¹¹⁸

Svoboda volného pohybu osob

Při rozlišování, jestli jde o svobodu volného pohybu osob či svobodu usazování, je nutné vzít v úvahu historii, a to z toho důvodu, že původní svoboda volného pohybu osob se vztahovala pouze na osoby, které provozovaly ekonomickou činnost, nespádaly tedy pod ni jenom zaměstnanci, ale také osoby samostatně výdělečně činné.¹¹⁹ V dnešní době při tradičním rozdělení na čtyři základní svobody svoboda usazování stále spadá pod svobodu volného pohybu osob. Po vstupu Maastrichtské smlouvy v platnost není právo pobytu už nadále podmíněno ekonomickou aktivitou, nýbrž je spojené se statusem občana Unie.¹²⁰ To zapříčinilo, že se svoboda volného pohybu osob dá členit do čtyř skupin, jež patří mezi základní práva EU, a to na volný pohyb obyvatel Unie, osob pracujících a hledajících práci, FO a PO, jejichž cíl je usazení, a FO a PO za účelem přijetí nebo poskytnutí služby.

¹¹⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 30. listopadu 1995. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0055&qid=1672357047486>

¹¹⁸ ŠIŠKOVÁ, Naděžda. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-949-4

¹¹⁹ SCHÜTZE, Robert. *An Introduction to European Law*. 3rd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2020. ISBN 978-0-19-885894-2

¹²⁰ STEHLÍK, Václav, Ondřej HAMULÁK a Michal PETR. *Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh*. Praha 2: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-277-6

Volný pohyb a pobyt občanů představuje *lex generalis* pro svobodu usazování a volný pohyb pracovníků.¹²¹ Podstatou volného pohybu a pobytu je umožnit občanům příslušných států pohybovat se a pobývat na území ostatních členských států za stejných podmínek jako tuzemské obyvatelstvo.¹²² Území, na které se tohle ustanovení vztahuje, není pouze území Evropské unie, ale také území Evropského hospodářského prostoru a dalších zemí, s nimiž má EU podepsané mezinárodní smlouvy, jako je například Švýcarsko.¹²³

Svoboda usazování a volný pohyb pracovníků mají stejný charakteristický prvek, a to požadavek na trvalé usazení. Jejich rozdíl spočívá v tom, že předmětem svobody usazování jsou nejenom fyzické, ale také i právnické osoby.¹²⁴

2.2 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA

Mezi roky 2016 až 2020 Soudní dvůr zahájil celkem 2 768 řízení o předběžných otázkách, což je průměrně 554 zahájených řízení za rok. Z toho je 61 případů týkajících se svobody usazování.¹²⁵ V této práci budou zmíněny jen nejnovější a stěžejní rozsudky zabývající se svobodou usazování.

2.2.1 Rozsudek Velkého senátu pro případ Marks & Spencer plc ze dne 13. prosince 2005, ve věci C-446/03.

Případ pojednával o otázce, jejímž cílem bylo odpovědět na to, zda si může mateřská společnost Marks & Spencer plc (dále jen „Marks & Spencer“) uplatnit odpočet ztrát,

¹²¹ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 5. vyd. Praha 1: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-74000-488-9

¹²² Ibid.

¹²³ PIKNA, Bohumil Milan. *Vnitřní bezpečnost v právu a politice Evropské unie*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-783-2

¹²⁴ FOSTER, Nigel. *Foster on EU LAW*. 7th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883980-4

¹²⁵ EVROPSKÁ UNIE. *Výroční zpráva 2020: Soudní činnost* [online]. Lucembursko: Evropská unie, 2021 [cit. 2023-02-17]. ISBN 978-92-829-3595-8. Dostupné z: doi:10.2862/229608

kteře vykázaly její dceřiné společnosti, ze zisku. Tyto dceřiné společnosti byly rezidenty Belgie, Francie a Německa.¹²⁶

Skutková podstata

Společnost Marks & Spencer byla mateřská společnost, jejíž sídlo se nacházelo ve Spojeném království a v ostatních státech. Původně byla založena a zapsána v Anglii a ve Walesu. Během roku 2001 společnost ukončila vykonávání svých činností v celé Evropě s tím, že dceřiná společnost sídlící ve Francii byla převedena do vlastnictví třetí osoby a zbylé, sídlící v Belgii a Německu, ukončily všechny své obchodní činnosti.¹²⁷

V řízení se pojednávalo o žádosti společnosti Marks & Spencer o snížení daní ve Spojeném království pomocí ztrát, kterých dosáhly její dceřiné společnosti se sídlem v Německu, Belgii a Francii během účetních období v letech 1998 až 2001. Spis, který byl předložen Soudnímu dvoru, vypovídal o skutečnosti, že se účastníci řízení shodli na tom, že dosažené ztráty musí odpovídat daňovým pravidlům Spojeného království. To vedlo k opětovnému vyčíslení ztrát podle požadovaných pravidel. Zmíněné dceřiné společnosti provozovaly svou hospodářskou činnost ve státech Unie, ve kterých sídlily. Ve Spojeném království tyto společnosti neměly žádné provozovny, ve kterých by svou činnost mohly vykonávat.¹²⁸

Žádost o snížení daní, podaná společností Marks & Spencer, však byla zamítnuta. Především se toto rozhodnutí opírá o tvrzení, že z platného legislativního hlediska Spojeného království lze daň snížit pouze pomocí ztrát, které byly vykázány ve Spojeném království. Společnost se proto rozhodla podat odvolání k Vrchnímu soudu Anglie a Walesu, jenž se rozhodl podat předběžné otázky.

- 1) Existuje omezení ve smyslu článků 43 a 48 ES (v současnosti článků 49 a 53 SFEU) v případě, že právní předpisy Spojeného království zakazují mateřské společnosti, která je v tomto státě rezidentem, si uplatnit ztráty vzniklé dceřiné společnosti, jež je

¹²⁶ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid.

rezidentem jiného členského státu. Tato situace je přípustná v případě, kdy se jedná o matku a dceru usazené ve Spojeném království. Jestli toto omezení existuje, je takové omezení odůvodnitelné v právu Společenství (dnes Evropská unie)?

2) Má při odpovědi na první otázku dopad skutečnost, že právní předpisy státu, ve kterém je dceřiná společnost rezidentem, dovolují za specifických podmínek uznat ztrátu, v částečném nebo celém rozsahu, vzniklou již ve zmíněné dceřiné společnosti, na zisky zdaněné v tomto státě? Jakou hodnotu je třeba v kladném případě přisuzovat následujícím faktům.

- a) Dceřiná společnost ve svém státě usazení ukončila veškerou činnost, přičemž právní legislativa tohoto státu umožňuje při určitých předpokladech započítat její vzniklé ztráty, neexistuje však žádný doklad o tom, že by k tomuto započtení došlo?
- b) U dceřiné společnosti bylo převedeno vlastnictví na třetí osobu, ačkoliv v tomto státě je za stanovených výhrad umožněno třetím stranám tuto ztrátu započítat, ale nelze nijak doložit, že by k tomuto započtení došlo?
- c) Ustanovení, na jejichž bázi stát EU mateřské společnosti vezme v úvahu ztráty, se užije samostatně bez ohledu na skutečnost, že ztráty jsou taktéž předmětem snížení daně v druhém státě EU?¹²⁹

Bude odpověď stejná, kdyby by se předložil důkaz o uplatnění této ztráty ve státě usazení dceřiné společnosti, v pozitivním případě, je důležitá skutečnost, že toto snížení daní bylo posléze přiznáno další skupině společností, na které byla tato dcera přesunuta?¹³⁰

¹²⁹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

¹³⁰ Ibid.

Stanovisko Generálního advokáta

K tomuto případu vypracoval stanovisko Generální advokát M. P. Madura, který na základě takto položených otázek navrhuje, aby Soudní dvůr v této věci rozhodl následujícím způsobem.

- 1) Čl. 43 a 48 ES (dnes 49 a 54 SFEU) brání právním úpravám členského státu, které nedovolují mateřské společnosti uplatňovat právo na snížení daní ve skupině z důvodu usazení dceřiných společností v jiném členském státě. V případě, že tato skutečnost je povolena za podmínky usazení společnosti na území tohoto členského státu.
- 2) Nicméně tato ustanovení nijak nebrání právní úpravě členského státu, která podmiňuje právo na snížení daní ve skupině tím, aby společnost pro udělení tohoto práva prokázala, že tyto ztráty dceřiných společností nemohou být předmětem rovnocenného zdanění v jiném členském státě.¹³¹

Závěry Soudního dvora

Soudní dvůr rozhodl ve věci tak, že tehdejší čl. 43 a 48 ES (v současnosti čl. 49 a 54) nijak nebrání právním předpisům členů Unie, jež ve svých právních předpisech neumožňují mateřské společnosti, která je v této zemi daňovým rezidentem, si odečíst ze svého zisku ztráty vzniklé dceřině společnosti usazené v jiném členském státě. Zároveň tyto články dovolují právním předpisům státu, které umožňují mateřské společnosti uplatnit si ztráty vzniklé dceřině společnosti, a to pouze za podmínky rezidence v tomto státu.¹³²

V rozporu se čl. 43 a 48 ES je však taková situace, kdy je tato možnost rezidentní mateřské společnosti odepřena v případě, že dceřiná společnost vyčerpala všechny

¹³¹ Stanovisko Generálního advokáta, 7. dubna 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=59651&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

¹³² Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

možnosti, jak tyto ztráty zohlednit ve svém státě rezidenství v rámci zdaňovacího období, jež je předmětem žádosti o snížení daní i v rámci minulého zdaňovacího období, a kdy ani neexistují další možnosti zohlednění těchto ztrát v jejím místě rezidenství v budoucích zdaňovacích obdobích, buď samotnou společností, či třetí osobou, obzvláště za situace převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.¹³³

Komentář

Soudní dvůr EU odpovědí na položenou předběžnou otázku potvrdil názor společnosti Marks & Spencer v tom, že má nárok na odpočet ztrát, jež vznikly její dceřiné společnosti usazené v jiném státě EU. Jestliže by Spojené království tuto možnost neumožnilo, jednalo by se o omezení svobody usazování.

Soud vymezuje situace, ve kterých tato svoboda nemůže být omezena ve smyslu čl. 49 SFEU, a to zaprvé v případě, že dceřiná společnost není rezidentem a vyčerpala všechny příležitosti v místě usazení, ve kterých si danou ztrátu mohla uplatnit, a to i ve smyslu převedení ztrát na třetí osobu nebo započtení ztrát se zisky vytvořenými v dřívějších obdobích. Zadruhé v případě, že není dceřiné společnosti umožněno zohlednění ztráty v místě jejího usazení, a to jak jí samotnou, tak především osobou, na kterou je dceřiná společnost převedena.

Je však nutné uvažovat i o situaci, kdy si společnosti budou chtít uměle snížit základ daně z důvodu vyšší daně ve státě usazení. Tato situace může nastat v případě, kdy mateřská společnost bude požadovat snížení svého základu daně o ztráty dceřiné společnosti ve státě, kde nebude mít skutečné sídlo společnosti, ale jen provozovnu či odloučený závod. Stejně jako v předešlém případě autorka zastává stejný názor, a to, že se bude jednat o konečné ztráty, avšak mateřská společnost nebude mít nárok na snížení základu daně o tyto ztráty.

V rozsudku se také poprvé objevuje pojem tzv. konečných ztrát, jež hrají v tomto případě zásadní roli. Konečné ztráty jsou vymezeny soudním dvorem v odst. 55. Zde však není jednoznačné, kdy se jednoznačně jedná o tyto ztráty. Z rozsudku lze

¹³³ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

chápat, že o konečné ztráty se jedná v případě, kdy ztrátová společnost chce ukončit podnikatelskou činnost ve svém státě usazení a nemá žádnou možnost, jak tyto ztráty uplatnit. Tím je myšleno to, že společnost nemůže provést započtení ztrát s předešlými zisky společnosti nebo převedení na třetí osobu usazenou v tomto státě.

2.2.2 Rozsudek čtvrtého senátu pro případ A OY ze dne 21. února 2013, ve věci C-123/11

Řízení se týkalo společnosti A OY, která se fúzí spojila se svou ztrátovou dceřinou společností. Předmětem řízení byla otázka týkající se odpočtu ztrát pro přijímající mateřskou společnost.¹³⁴

Spor v původním řízení

Finská společnost A vlastnila stoprocentní podíl ve švédské společnosti B AB. Společnosti tedy splňovaly vztah matky a dcery. Obě společnosti provozovaly podobné činnosti.¹³⁵

Dceřiná společnost se nacházela v dlouhodobé ztrátě, a proto se rozhodla svou podnikatelskou činnost ukončit. Byla však vázána dlouhodobými smlouvami o pronájmu obchodního prostoru. Z tohoto důvodu se mateřská společnost rozhodla spojit s dceřinou společností pomocí fúze. Dceřiná společnost by díky tomuto převodu zanikla a všechny její majetek by přešel na mateřskou společnost. Na základě tohoto aktu společnost A nebude nadále vlastnit žádnou dceřinou společnost, která by se nacházela na území Švédského království.¹³⁶

Mateřská společnost zažádala o vyslovení stanoviska Ústřední daňovou komisí, zda v tomto případě bude mít nárok na odpočet ztrát vzniklých dceřinou společností. Ústřední daňová komise se k situaci postavila negativně. Zastávala názor, že si společnost nemůže uplatnit ztráty vzniklé dceřiné společnosti v případě fúze.

¹³⁴ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. února 2013. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0123&qid=1684051948892>

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

Z toho důvodu, že ztráty této společnosti vznikly v souladu se švédským zákonem o dani z příjmů, nikoliv v souladu s finským zákonem.¹³⁷

Mateřská společnost s tímto názorem nesouhlasila a podala odvolání k nejvyššímu správnímu soudu, kde se odvolala na svobodu usazování a její možné omezení v tomto případě. Nejvyšší správní soud potvrdil, že by se mohlo jednat o omezení svobody usazování, a to z toho důvodu, že finský zákon umožňuje mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé dceřině společnosti v případě, jsou-li obě společnosti rezidenty tohoto státu. Avšak nemá v právní úpravě stanovené žádné podmínky, při nichž by bylo možné uplatnit odpočet v případě fúze při usazení slučující společnosti v jiném členském státě. Proto se soud rozhodl podat předběžné otázky.

- 1) Omezují-li čl. 49 a 54 SFEU právní úpravu členského státu, jež neumožňuje rezidentní mateřské společnosti odečíst ztráty nerezidentní dceřině společnosti, a to, jestliže nastalo sloučení těchto společností pomocí fúze a vzniklé ztráty vznikly ještě před tímto aktem, a to v případě, že vnitrostátní úprava umožňuje toto započtení, jedná-li se o rezidentní společnosti?
- 2) Jestliže je odpověď na první položenou otázku kladná. Mají čl. 49 a 54 SFEU podstatný význam v případě otázky, zda je nutné výši odpočitatelné ztráty upravit podle legislativy státu, kde je přijímací společnost usazena, nebo podle legislativy, kde má slučovaná společnost sídlo?¹³⁸

Stanovisko generální advokátky

Pro tuto předběžnou otázku vypracovala stanovisko generálního advokáta J. Kokott. Ve svém ustanovení navrhuje Soudnímu dvoru, aby odpověděl následovně. Směrnice o fúzích a čl. 49 a 54 SFEU nijak nebrání vnitrostátní úpravě, na jejímž základě si tuzemská přijímající společnost nemůže uplatnit odpočet ztrát v rámci svého zdanění společností, v případě, že je slučující společnost usazena v jiném členském státě.¹³⁹

¹³⁷ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. února 2013. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0123&qid=1684051948892>

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Stanovisko generální advokátky, 19. července 2012. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z:

Na druhou předběžnou otázku generální advokátka neodpověděla, a to z toho důvodu, že dle jejího názoru není doložena existence nesouladu švédské a finské právní úpravy.¹⁴⁰

Stanovisko Soudního dvora

Pro tento rozsudek vynesl stanovisko čtvrtý senát a ten rozhodl následujícím způsobem. Čl. 49 a 54 SFEU nijak nebrání vnitrostátní právní úpravě, jež neumožňuje odpočet ztrát mateřské společnosti s fúzující dceřinou společností sídlící v jiném členském státě s ukončením její činnosti. Ačkoliv tato právní úprava tento odpočet umožňuje v případě, že obě společnosti jsou rezidentem tohoto státu, jsou tyto právní předpisy v kolizi s právem Unie. Avšak pouze v případě, že mateřská společnost prokáže, že dceřiná společnost neměla možnost tyto ztráty ve svém místě usazení jinak uplatnit v budoucích obdobích, a to buď sama nebo třetí osoba.¹⁴¹

Pravidla pro výpočet ztrát dceřiné nerezidentní společnosti k tomu, aby tyto ztráty mohla převzít rezidentní mateřská společnost, musí být ztráty upravené podle předpisů státu, kde je mateřská společnost rezidentem, a to z toho důvodu, že nerezidentní dceřiná společnost musí v tomhle případě vystupovat tak, jako by byla rezidentem, aby se zamezilo nerovnému zacházení mezi společnostmi.¹⁴²

Komentář

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=125201&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1181677>

¹⁴⁰ Stanovisko generální advokátky, 19. července 2012. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=125201&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1181677>

¹⁴¹ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. února 2013. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0123&qid=1684051948892>

¹⁴² *Ibid.*

Soud doplnil rozhodnutí generální advokátky J. Kokott o podmínku, že v případě, jedná-li se o konečné ztráty, musí být mateřské společnosti umožněn odpočet těchto ztrát.

Rozhodnutí Soudního dvora je proto v souladu s předešlou odpovědí na předběžnou otázku v rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 ze 13. prosince 2005. Jelikož i v tomto případě se jedná o konečné ztráty tak, jak je předešlý rozsudek vymezil, mělo by proto být mateřské společnosti umožněno uplatnit si odpočet ztrát vzniklých dceřiné společnosti.

2.2.3 Rozsudek čtvrtého senátu v pro případ Holmen AB ze dne 19. června 2019, ve věci C-608/17

Tento případ se zabývá otázkou, zda si mateřská společnost může oprávněně odečíst ztrátu společnosti, jež je ve stoprocentním vlastnictví její dceřiné společnosti usazené ve Španělsku, což z této společnosti činí vnukovskou společnost pro původní mateřskou společnost, a to v případě, že při likvidaci vnukovské společnosti nemohly být využity všechny ztráty.¹⁴³

Skutková podstata

Společnost Holmen AB (dále jen „Holmen“) byla mateřská společnost pro švédskou skupinu společností přes dceřinou společnost, která vlastní v těchto společnostech podíl. Tato skupina tvořila daňovou integrovanou skupinu, jež podnikala v oblasti papírnictví a tisku.¹⁴⁴

Původní řízení vzniklo na základě toho, že společnost Holmen položila otázku daňové komisi ve Švédsku. V otázce žádala o vyložení stanoviska postaveného na bázi dřívějšího rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-446/03 Marks & Spencer ze 13. prosince 2005. Předběžný daňový výměr se týká otázky, zda si mateřská společnost bude moci uplatnit odpočet vzniklých ztrát nepřímo vlastněné společnosti

¹⁴³ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

¹⁴⁴ Ibid.

po ukončení její likvidace. Tuto ztrátu však na základě španělského práva nelze uplatnit, a to z toho důvodu, že konečná ztráta musí vzniknout přímo vlastněné dceřiné společnosti.¹⁴⁵

Společnost proto žádala daňovou komisi o rozhodnutí pro dvě nasimulované situace. V prvním případě by nejprve proběhla likvidace vnukovských společností a posléze i dceřiné společnosti ve stejném daňovém období. V druhém případě by došlo k obrácenému sloučení dceřiné společnosti se ztrátovou vnukovskou společností a následně by nově vzniklá společnost byla zlikvidována. Obě situace jsou tedy postavené na předpokladu, že společnost přestane plně existovat na španělském trhu.¹⁴⁶

Výbor pro daňové právo odpověděl na první předloženou situaci záporně, a to z toho důvodu, že ve Španělsku nemají společnosti v takové situaci možnost odpočtu ztrát. V druhém případě daňová komise odpověděla kladně, a to z toho důvodu, že se bude jednat o konečné ztráty nově vzniklé dceřiné společnosti.¹⁴⁷

Žalobu vůči tomuto výkladovému stanovisku podala jak prvotní mateřská společnost, tak daňová správa. Nejvyšší správní soud ve Švédsku byl toho názoru, že v judikatuře SD není stanovena podmínka přímého vlastnictví dceřiné společnosti mateřskou pro možnost uplatnění nároku takzvaných konečných ztrát. Judikatura zároveň také neupřesňuje, zda pro posouzení konečných ztrát, jež vznikly dceřiné společnosti, musí být zohledněna právní úprava státu, v němž je tato společnost rezidentem. Dále je sporné, zdali tato právní úprava umožňuje jiným právním subjektům zohlednit tuto ztrátu a jestliže ano, tak za jakých podmínek je tuto úpravu nutné zohlednit v tomto případě. Za těchto předpokladů se nejvyšší správní soud ve Švédsku rozhodl položit předběžné otázky Soudnímu dvoru v následujícím znění.

- 1) Je pro uplatnění odpočtu konečných ztrát vzniklé dceřiné společnosti mateřskou na základě čl. 49 SFEU v souladu s rozsudkem ve věci Marks & Spencer ve věci

¹⁴⁵ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid.

C-446/03 nutné, aby mateřská společnost měla v jednom členském státě nárok na tento odpočet a zda je nezbytné, aby tuto dceru společnost vlastnila přímo?

- 2) Považuje se za tzv konečnou ztrátu ztráta, kterou nebylo možné na základě právní úpravy ve státě usazení dceřiné společnosti uplatnit v konkrétním roce, pokud je tuto ztrátu možné převést do následujícího období a posléze tuto ztrátu uplatnit v následujících letech?
- 3) Je potřebné pro posouzení konečnosti ztrát zohledňovat skutečnost, že na základě právní úpravy státu, v němž je dceřiná společnost usazena, mají ostatní subjekty, než je ten, kterému ztráta vznikla, stanovené omezení pro odečtení ztráty?
- 4) V případě kladné odpovědi na třetí otázku, je nutné rovněž zohlednit rozsah omezení, jenž vedl k tomu, že zisk vyprodukovaný jiným subjektem není možné započíst o část těchto ztrát?¹⁴⁸

Stanovisko generální advokátky

Generální advokátka J. Kokott navrhla Soudnímu dvoru, aby odpověděl na otázky ve projednané věci následovně.

- 1) Čl. 49 a 54 SFEU stanovují podmínky pro přeshraniční započtení ztráty vzniklé u dceřiné společnosti mateřskou společností, a to za podmínky, že se dceřiná společnost nachází v přímém vlastnictví mateřské společnosti.
- 2) Ztráta, která je převedena, nenesení atributy potřebné pro to, aby se na ni mohlo pohlížet jako na takzvanou konečnou ztrátu, a to i za situace, kdy tuto ztrátu nebylo možné započíst s dřívějšími zisky z důvodu omezení vyrovnání ztráty ve státě dceřiné společnosti.
- 3) Při hodnocení konečné povahy ztrát vnukovské společnosti je nezbytné vzít v úvahu situaci, kdy se ztráta převede na třetí osoby. Třetí osoba v tomto případě může být jak mateřská společnost, tak i jiná společnost, jež patří do skupiny v tomto

¹⁴⁸ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

členském státě. Otázka, zda je jejich možnost odpočtu omezená, je relevantní pouze za situace, kdy se jedná o konečné ztráty.¹⁴⁹

Rozsudek soudního dvora

Čtvrtý senát stanovil, že ve významu pojmu konečné ztráty nerezidentní dceřiné společnosti ve světle bodu 55 rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 nelze ztrátu vztáhnout na vnukovská společnost. Proto, aby si mateřská společnost mohla uplatnit tyto ztráty, které lze považovat za konečné, musí být všechny společnosti, které stojí mezi matkou a vnukem, usazené v jednom členském státě.¹⁵⁰

Soud zároveň stanovil, že pro účely posouzení, zda je ztráta nerezidentní dceřiné společnosti konečná ztráta, nehraje rozhodující roli, zdali stát Unie, ve kterém je dceřiná společnost usídlena, umožňuje toto převedení ztrát na jinou osobu v období, ve kterém probíhá likvidace společnosti. Opačný závěr by obstál pouze v případě, pokud mateřská společnost dokáže, že výše zmíněné ztráty nemůže uplatnit tak, aby je třetí osoba uplatnila prostřednictvím převodu v budoucích zdaňovacích obdobích. Z výše uvedených důvodů proto není rozhodné, zda právní úprava státu sídla dceřiné společnosti neumožňuje započíst část daňové ztráty prostřednictvím skupiny.¹⁵¹

Komentář

¹⁴⁹ Stanovisko generálního advokáta, 10. ledna 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209685&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

¹⁵⁰ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

¹⁵¹ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

Soudní dvůr v tomto rozsudku rozšířil uplatnění ztráty na vnukovské společnosti a zároveň se odklonil od původně vymezených konečných ztrát ve smyslu rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 ze 13. prosince 2005.

V původním rozsudku byly konečné ztráty vymezeny pouze v případě, kdy ztrátová společnost ukončuje svou podnikatelskou činnost v daném státě a nemá žádnou možnost provést započtení ztrát, a to ve smyslu započtení těchto ztrát nejen s jejími předešlými zisky, ale také její převedení na třetí osobu.

V tomto rozsudku Soud rozšířil možnost uplatnění ztráty na vnukovskou společnost. Podmínka, která definuje uplatnitelnost ztrát v tomto vztahu je taková, že společnosti nacházející se mezi matkou, co žádá o uplatnění těchto ztrát, a vnukovskou společností, kde tyto ztráty vznikly, musí být usazené v jednom státu. Usazeností v jednom státě se myslí stát, v němž je usazena vnukovská společnost, které vznikly tyto konečné ztráty.

Tímto omezením Soudní dvůr zabraňuje společnostem v možnosti výběru státu, ve kterém si ztráty uplatní, a tím optimalizují svůj základ daně. V případě neexistence tohoto omezení by si mohly společnosti vybrat stát, ve kterém by byla vyšší daň, a tam si tyto ztráty uplatnit.

V této situaci je omezení pochopitelné, avšak v případě, kdy by státy měly stejnou výši daně, nevidí zde autorka problém v tom, aby si mateřská společnost nemohla uplatnit tyto ztráty.

2.2.4 Rozsudek prvního senátu pro případ Memira Holding AB ze dne 19. června 2019, ve věci C-607/17

V této sporné věci byla rozhodná otázka, zda si může švédská mateřská společnost, Memira Holding AB (dále jen „Memira“) podle článků 49 a 54 SFEU odečíst od svých dosažených zisků ztráty, které vznikly její stoprocentně vlastněné dceřině společnosti usazené v jiném členském státě. Tyto ztráty dceřiná společnost nemohla uplatnit v plné výši, a to z toho důvodu, že proběhla likvidace společnosti prostřednictvím fúze s mateřskou společností.¹⁵²

¹⁵² Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z:

Skutková podstata

Společnost Memira byla mateřskou společností, která společně se svými dceřinými společnostmi sídlícími v několika zemích, mj. v Německu, vytváří jednu společnou skupinu firem. Dceřiná společnost, jež sídlí v Německu, vykazovala dlouhodobě ztráty ze své hospodářské činnosti, a proto byla její činnost ukončena. Tato společnost zanechala pouze dluhy a část likvidních aktiv. Skupina, jako celek, by nyní chtěla tuto německou dceřinou společnost zrušit za pomoci přeshraniční fúze s mateřskou společností sídlící ve Švédsku. Fúze musí pro tento účel proběhnout bez likvidace společnosti. Po provedení fúze by skupina neměla žádnou společnost v Německu.¹⁵³

Ztráty, kterých německá dceřiná společnost dosáhla, činily 7,6 milionu eur. V Německu si mohla společnost za pomoci ztrát snížit daň a nevyužitou část převést, bez časového omezení, do dalších let a uplatnit si je později. Německé právo však neumožňuje převod ztrát prostřednictvím přeshraniční fúze na jinou společnost, která je daňovým rezidentem v Německu.¹⁵⁴

Podle Výboru pro daňové právo nejsou v Německu splněny podmínky, které se týkají fúze mezi dceřinou společností se sídlem v Německu a mateřskou společností, a to v návaznosti na rozsudek ve věci C-123/11 A z 21. února 2013. Jedná se o podmínky pro přiznání odpočtu záporných příjmů, které jsou upraveny unijním právem.¹⁵⁵

Podle tohoto výboru je totiž důležité zohlednit stát usazení dceřiné společnosti v tom, aby se mohlo jednat o konečné ztráty. Jelikož Německo nepovoluje zápočet ztrát prostřednictvím fúze s jinou společností, nelze dle výboru považovat ztráty za konečné.¹⁵⁶ S předběžným rozhodnutím však nesouhlasila společnost Memira,

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215216&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6120>

¹⁵³ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215216&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6120>

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid.

Nejvyšší správní soud ve Švédsku a daňový orgán, proto byla podána žaloba proti tomuto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v Německu poté položil Soudnímu dvoru tyto otázky.

- 1) Je-li ztráta, která je způsobena dceřinou společností usazenou v jiném státě Unie, konečná, především ve smyslu rozsudku ve věci C-123/11 A z 21. února 2013, je i přes to na základě tohoto možné, aby si mateřská společnost odečetla takto stanovené ztráty podle článku 49 SFEU, při skutečnosti, že podle právní úpravy ve státě, v němž je tato dceřiná společnost usazena, je možnost odpočtu omezena pro jiné subjekty, než je ten, kterému ztráta vznikla?
- 2) Jestliže takto uvedené omezení hraje důležitou roli, je následně nutné zohlednit, zdali ve státě dceřiné společnosti existuje ještě další právní subjekt, jenž by si tyto ztráty mohl uplatnit, a to v případě, že by to v tomto státě bylo povolené?¹⁵⁷

Stanovisko generálního advokátky

Pro tento rozsudek vypracovala stanovisko Generální advokátka J. Kokott, která navrhuje Soudnímu dvoru, aby v položených otázkách postupoval následujícím způsobem.

Pro první otázku v souvislosti se čl. 49 a 54 SFEU, které pro účely uplatnění přeshraniční ztráty předpokládají, že z právního hlediska má společnost povinná k dani možnost využít ztrát vzniklých dceřiné společnosti. Možnost uplatnění ztrát lze také využít prostřednictvím fúze s třetí osobou nebo odprodejem společnosti třetí osobě.

Ve druhé otázce nehraje rozhodující roli, zda je ve skupině společností k dispozici jiná společnost nacházející se ve členském státě, v němž je tato dceřina společnost usazena, a na kterou by se mohly tyto ztráty převést.¹⁵⁸

¹⁵⁷Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215216&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6120>

¹⁵⁸ Stanovisko generálního advokáta, 10. listopadu 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209683&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=32453>

Rozsudek soudního dvora

První senát rozhodl ve věci následovně, a to, že při posuzování konečnosti ztrát ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z 13. prosince 2005 není podstatná okolnost, že stát rezidence dceřiné společnosti neumožňuje převod v případě fúze z jedné společnosti na druhý subjekt povinný k dani, ačkoliv je tento převod v případě fúze mezi společnostmi-rezidenty upraven členským státem, v němž je mateřská společnost usazená. Opačně by bylo možné postupovat v případě, pokud matka dokáže, že tyto ztráty nemůže využít tak, aby byly pomocí převodu dceřiné společnosti daňově zohledněny třetí osobou v následujících daňových obdobích.¹⁵⁹

V případě relevantnosti okolností uvedených v první otázce není rozhodná ta skutečnost, že ve státě, v němž je dceřiná společnost rezidentem, neexistuje žádný další subjekt, jenž by mohl odečíst výše zmíněné ztráty v případě fúze, jestliže by byl tento dopočet dovolen.¹⁶⁰

Komentář

Pro uplatnění ztrát mateřskou společností, které vznikly dceřiné společnosti za situace, kdy legislativa státu, v němž je usazena dceřiná společnost, nedovoluje uplatnit si převod této ztráty v případě fúze, je považováno SFEU za diskriminační opatření z hlediska pohledu na dřívější rozsudek Marks & Spencer ve věci C-446/03 ze 13. prosince 2005, který byl přelomový pro tuto problematiku. Z dřívějšího rozsudku lze dovodit, že jakmile se jedná o takzvané konečné ztráty, které nelze uplatnit jinak než převodem na mateřskou společnost, musí být převedení této ztráty společností umožněno. Je proto v tomto smyslu důležité rozlišit, kdy se jedná o konečné ztráty a kdy nikoliv. Konečnost ztrát se posuzuje podle stejného dřívějšího rozsudku, konkrétně v bodu 55. Jestliže by se nejednalo o konečné ztráty, byla by tato možnost stále uplatnitelná pouze za skutečnosti, jestli právní předpisy státu rezidentní společnosti

¹⁵⁹ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215216&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6120>

¹⁶⁰ Ibid.

žadající o uplatnění ztráty čili stát, kde v tomto případě sídlí mateřská společnost, dovolují přeshraniční uplatnění.

2.2.5 Rozsudek čtvrtého senátu pro případ W AG ze dne 22. září 2022, ve věci C-538/20

Řízení odpovědělo na předběžnou otázku, jejímž obsahem byl spor mezi akciovou společností W AG sídlící v Německu a finančním úřadem B v Německu. Finanční úřad B zamítl zohlednění ztráty, jež vznikla v provozovně společnosti, při výpočtu daně za rok 2007, kterou měla společnost W AG zaplatit. Provozovna, kterou firma využívala, se nacházela ve Spojeném království a byla v roce 2007 uzavřena.¹⁶¹

Skutková podstata

Firma W byla akciovou společností, jež sídlila v Německu, a to včetně budov jejího vedení. Její činností byl provoz banky obchodující s cennými papíry. V roce 2004 se společnosti podařilo otevřít pobočku ve Spojeném království. Jelikož tato pobočka dosahovala dlouhodobě pouze ztrát, rozhodnutí firmy vedlo ke zrušení této pobočky v polovině roku 2007. To mělo za následek, že tyto vykázané ztráty nemohly být převedeny pro daňové účely ve Spojeném království.¹⁶²

Finanční úřad B však odmítl ztráty pobočky zohlednit při výpočtu částky, jež byla společnost W povinna v Německu zaplatit v souvislosti s daní z příjmů právnických osob, včetně živnostenské daně, za rok 2007. Společnost jako reakci na toto rozhodnutí podala žalobu k finančnímu soudu v Hesensku v Německu. Jeho rozsudek ze dne 4. září 2018 této žalobě vyhověl.¹⁶³

Finanční úřad však proti tomuto rozsudku podal opravný prostředek „*Revision*“ k finančnímu soudu v Německu, který je vnímán jako předkládající soud. Tento soud

¹⁶¹ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 22. září 2022. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0538&qid=1673552025950>

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid.

má stejný názor jako finanční úřad a shledává opravný prostředek odůvodněný při ohledu na německé právo.¹⁶⁴

Soud si trvá na názoru, že i za situace, kdy je společnost rezidentem a má tak neomezenou daňovou povinnost, si nemůže uplatnit ztrátu, která vznikla ve Spojeném království, a tím si snížit základ daně.¹⁶⁵

Tento zákaz je postaven na základě článku XVIII odst. 2 písm. a) smlouvy, která z daňového základu pro německou daň odstraňuje jakékoliv složky příjmu ze zdroje ve Spojeném království, které mohou být zdaněny na území Spojeného království. Dále tato smlouva vylučuje přijetí „záporného příjmu“ neboli ztráty pobočky společnosti W. S ohledem na živnostenské daně soud stanovuje, že stejně jako u daně z příjmů jsou tyto ztráty vyloučeny ze základu živnostenské daně. Posléze se však finanční soud rozhodl položit předběžné otázky k Soudnímu dvoru.

- 1) Zdali čl. 49 a 54 SFEU (tehdejší články 43 a 48 ES) jsou interpretovány v tom smyslu, že omezují právní předpisy člena Unie, jež zabraňují rezidentské společnosti odečíst ztráty stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, a to v případě, že jsou vyčerpány všechny možné možnosti pro uplatnění těchto ztrát, které umožňuje legislativa rezidentského členského státu. Provozovna dále nedosahuje žádných příjmů, což jí neumožňuje ztráty v daném státě zohlednit. Jedná se v tomto případě o situaci, v níž jsou dotčeny právní předpisy zabývající se vyjmutím zisku a ztráty na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění?
- 2) Jestliže je odpověď na první otázku kladná, musí být čl. 49 a 54 (tehdejší články 43 a 48 ES) vykládány ve smyslu omezení legislativy členského státu v návaznosti na daň z příjmů, která neumožňuje rezidentovi odečíst od jeho zdanitelných příjmů konečnou ztrátu, která vznikla jeho provozovně nacházející se v jiném členském státě?

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 22. září 2022. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0538&qid=1673552025950>

- 3) V případě, že odpověď na první otázku je kladná, může se tedy v tomto případě, kdy bude provozovna v jiném státě EU uzavřena, jednat o typ konečné ztráty popsané v bodě prvním, a to i za situace, že si společnost může v tomto státě znovu otevřít provozovnu, jejímž prostřednictvím by si společnost mohla dřívější ztráty uplatnit?
- 4) Při kladné odpovědi na první a předcházející otázku připadají v úvahu konečné ztráty typu vymezeného v první otázce, u nichž je povinnost zohlednění v daném státě mateřské společnosti, i takové ztráty stále provozovny, které by podle legislativy platné v místě provozovny mohly být převedeny do dalšího zdaňovacího období?
- 5) Za situace, kdy je odpověď na první a třetí otázku kladná, je nutné vzít v úvahu konečné ztráty, které přechází přes hranice, v omezené výši těch ztrát, jež by si společnost mohla v tomto státě stále provozovny uplatnit, kdyby toto uplatnění ztráty nebylo eliminováno?^{166, 167}

Stanovisko Generálního advokáta

V tomto rozsudku funkci Generálního advokáta zastával Anthony Michaela Collinse. Jeho stanovisko bylo, že čl. 43 a 48 EHS (nyní čl. 49 a 54 SFEU) nijak nepřekáží státu, který ve své legislativě neumožňuje uplatnit rezidentské společnosti ztráty vzniklé provozovně, jež je usazená v jiném státě, od jejího zisku.

Pokud:

- a) společnost uplatnila všechny příležitosti pro odpočet ztrát, jež jí jsou nabízeny legislativou státu svého usazení,

¹⁶⁶ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 22. září 2022. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0538&qid=1673552025950>

¹⁶⁷ Stanovisko generálního advokáta, 10. března 2022. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CC0538&qid=1673552025950>

b) provozovna společnosti již nezískává žádné příjmy, na jejichž základě by si společnost posléze mohla uplatnit vzniklou ztrátu (konečné ztráty), jestliže tato legislativa osvobozuje zisky a ztráty podle bilaterální dohody o zamezení vzniku dvojího zdanění mezi dvěma státy Unie.¹⁶⁸

Rozhodnutí soudního dvora

Rozsudek čtvrtého senátu rozhodl v následujícím znění. Čl. 49 a 54 SFEU jsou interpretovány tak, že nebrání daňovým systémům státu Unie, podle kterých není společnosti umožněno uplatnit ztráty ve státě, v němž je společnost daňovým rezidentem a které vznikly prostřednictvím její stále provozovny nacházející se v jiném státě, a to za skutečnosti, kdy se členský stát sídla vzdá svého práva zdanit, a to na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.¹⁶⁹

Komentář

Soudní dvůr se neodklonil od svého názoru v předcházejících rozsudcích. Situace v případě stálých provozoven je problematictější, a to z toho důvodu, že společnost je založena podle pravidel jednoho státu, zatímco je usazená v jiném státě. Stále se tedy musí řídit pravidly prvního státu, ale má samostatný základ daně podrobený dani ve státu činnosti. V případě stále provozovny-rezidentní a stále provozovny-nerezidentní může vznikat nesoulad, jelikož rezidentní provozovna může a má ve většině případů výhody ve zdanění. V tomto případě se však nejedná o omezení svobody usazování, jelikož se musí pohlížet také na uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Proto, aby společnosti měly stejná práva, musí být toto stanovisko zakotveno v legislativě tuzemského státu.

Dle Soudu se v tomto případě nejedná o omezení svobody usazování, když není společnosti dovoleno započíst ztráty od ztrátové provozovny jiného členského státu, a to z důvodu uzavřené mezinárodní smlouvy, kterou se v tomto případě Soud rozhodl respektovat. Ve svém stanovisku vymezil, že stát, ve kterém byla usazena provozovna,

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 22. září 2022. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0538&qid=1673552025950>

si v souladu se smlouvou mohl nárokovat zdanění jejích příjmů, tedy i jejích ztrát, zatímco stát „mateřské“ společnosti se tohoto práva vzdal. Stanovisko Soudu je pochopitelné, a to z toho důvodu, že se snaží zamezit dvojímu uplatnění ztrát nebo přelévání ztrát do státu s vyšší daní.

2.2.6 Konečné ztráty

Na základě předešlých rozsudků lze s jistotou říct, v jakém případě se tedy jedná o konečné ztráty a kdy nikoliv. V rozsudku Marks & Spencer z roku 2005 v otázce, zda si mateřská společnost může uplatnit ztrátu svých dceřiných společností, se poprvé vyskytuje tento pojem konečné ztráty. Soudní dvůr ustanovil, že při přeshraničním uplatnění ztráty na základě zásady proporcionality, bude umožněné pouze v případě jedná-li se o tyto konečné ztráty. Pro tyto ztráty však nebyly s konečnou platností stanovené podmínky, v jakých případech se o tyto ztráty jedná. Možnost přeshraničního uplatnění ztrát existuje pouze u členských států¹⁷⁰ a u členů EHP.¹⁷¹ Jak je již bylo dříve zmíněno, konečné ztráty jsou vymezeny v rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z roku 2005, a to konkrétně v odst. 55. Z rozsudku lze chápat, že o konečné ztráty se jedná v případě, kdy ztrátová společnost chce ukončit podnikatelskou činnost ve svém státě usazení a nemá žádnou možnost, jak tyto ztráty uplatnit. Tím je myšleno to, že společnost nemůže provést započtení ztrát s předešlými zisky společnosti, nebo je převést na třetí osobu usazenou v tomto státě.¹⁷²

¹⁷⁰ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

¹⁷¹ Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 3. ledna 1994. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036&from=EN>

¹⁷² Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

Následně v roce 2019 byla definice rozšířena rozsudkem Holmen AB ve věci C-608/17 z 19. června 2019, kde Soudní dvůr stanovil, že se konečné ztráty nemohou vztahovat na vnukovskou společnost. Za konečné je lze pouze považovat případy, že všechny společnosti ležící mezi mateřskou a vnukovskou společností jsou rezidenty stejného státu EU nebo EHP.

2.3 ZHODNOCENÍ STANOVISKA SOUDU PRO ROZSUDKY Z POHLEDU LEGISLATIVY ČESKÉ REPUBLIKY

Ještě před zhodnocením uvedené judikatury SFEU z pohledu práva České republiky (dále jen ČR) je nezbytně nutné mít náhled do této právní legislativy.

2.3.1 Právní úprava České republiky pro uznatelnost ztrát

Legislativa ČR umožňuje uplatnit ztráty vzniklé dceřině společnosti mateřskou pouze v situaci, kdy nastal převod obchodního závodu na obchodní korporaci dle §23a (5)b Zákona o dani z příjmu (dále jen ZDP) nebo v případě fúzi nebo rozdělení společnosti dle §23c (8)b ZDP.¹⁷³

V případě ztráty související s převodem obchodního závodu na obchodní korporaci je stanoveno několik podmínek. Základní podmínkou je rezidenství a stanovená právní forma společnosti, tímto se myslí, že společnosti jak převádějící, tak přijímající musí být rezidentem ČR nebo EU v právní formě společnost s ručením omezením (dále jen s. r. o.), akciová společnost (dále jen a. s.), družstva, evropská družstevní společnost. Zároveň je nezbytné stanovit peněžní míru, v jaké ztráta připadá na stanovený převádějící závod, v případě, že není tato míra stanovena, určí se to pomocí poměru dle zákona o ZDP. Ztráta, jež je takto přiřazena k závodu a plyne ze zahraničí, musí být stanovena v souladu s ZDP a v případě, že je ztráta ze zahraničí vyšší, může si společnost uplatnit pouze výši ztráty stanovenou podle ZDP. V případě hromadného převodu společností je umožněno využít různé metodiky pro stanovení částky, jež spadá na převádějící se závod. Jestliže závody podléhající hromadnému převodu vykazují ztrátu, je tuto ztráta možná uplatnit, avšak pouze v chronologickém pořadí. Všechny

¹⁷³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 1. ledna 2023

tyto ztráty je možné využít pouze v časovém rozmezí, a to pět let od podání daňového přiznání, v němž se tato ztráta vykážala.¹⁷⁴

V případě fúze nebo rozdělení obchodní společnosti jsou podmínky prakticky stejné jak v předešlé situaci. Ztráty lze uplatnit v případě, pokud jsou společnosti pouze usazené v ČR nebo v EU a jejich právní forma je a. s., s. r. o., družstvo nebo evropská družstevní společnost a jestliže splňují podmínky uvedené v §38na (6), z čehož vyplývá, že stanovenou maximální výši ztráty je možné uplatit pouze ve výši, jak stanoví ZDP.¹⁷⁵

2.3.2 Zhodnocení stanoviska soudu pro jednotlivé rozsudky z pohledu práva České republiky

V českém právním řádu není blíže etablováno vymezení přeshraničního uznávání ztrát, až na jeho krátké vymezení v ZDP. Z pohledu na uvedenou judikaturu SFEU je nutné brát v potaz, že se v každém případě, až na případ Holmen AB ve věci C-608/17 z 19. června 2019, jednalo o konečné ztráty vymezené dle rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z roku 2005. V případě konečných ztrát by ČR, stejně jako ostatní členské státy, musela umožnit společnostem započtení ztrát, které budou přepočítané podle české legislativy. V případě průběžných ztrát je rozhodnutí čistě na tuzemském právu. V tomto případě ČR umožňuje započtení ztrát pouze při fúzi nebo sloučení společností s podmínkou následovného usazení v ČR.

V případě, že by se v těchto rozsudcích nejednalo o konečné ztráty, ale o průběžné, byla by jejich uznatelnost umožněna pouze ve dvou případech, a to v rozsudcích OY ve věci C-123/11 ze dne 21. února 2013 a Memira Holding AB ve věci C-607/17 ze dne 19. června 2019. V ostatních případech by situace z pohledu české legislativy neumožňovala odpočet.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ Ibid.

3 NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU PRO POSOUZENÍ UZNATELNOSTI ZTRÁT

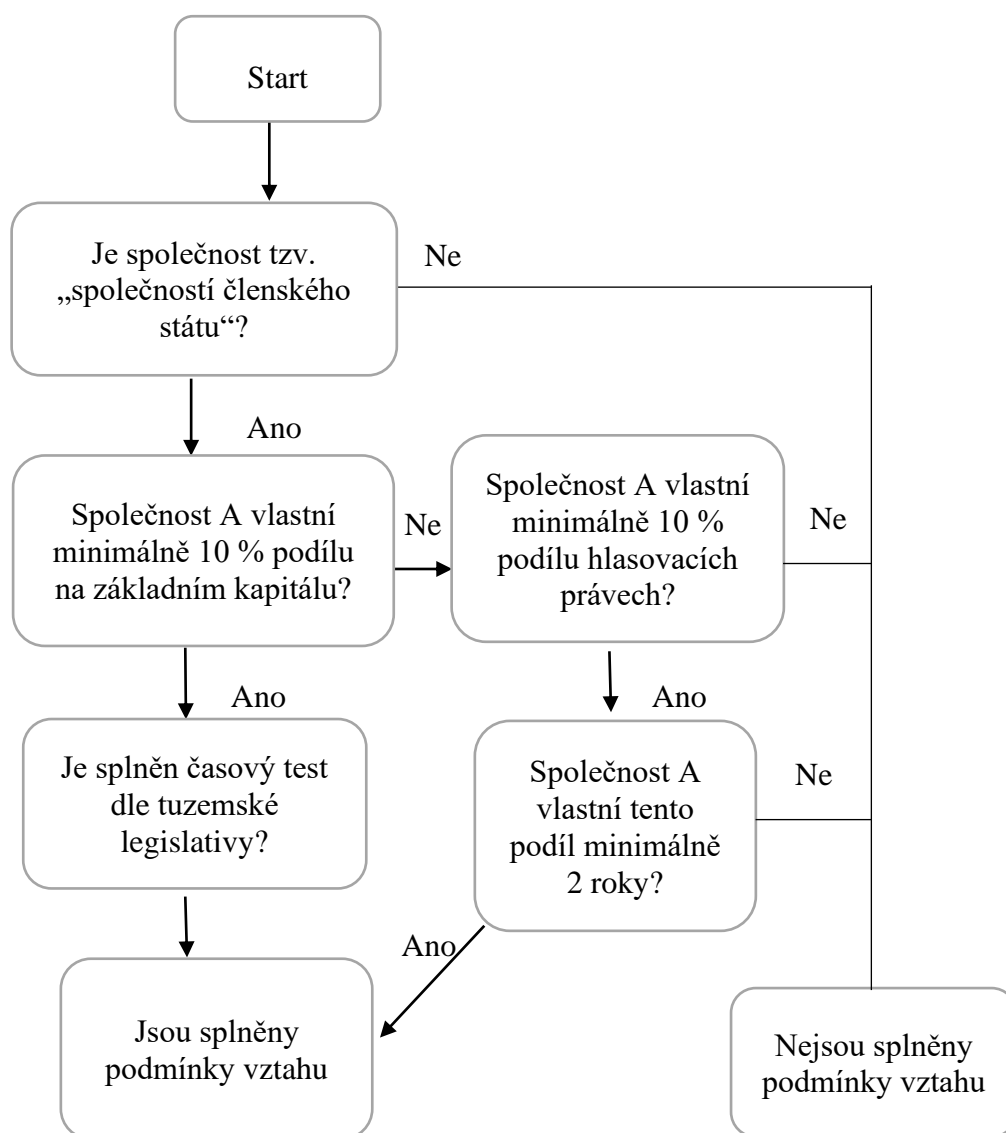
Návrhová část práce se zaměřuje na vytvoření metodického postupu při řešení uznatelnosti ztrát pro mateřské společnosti, jež vznikly její dceřiné nebo vnukovské společnosti. V první podkapitole je vymezen vztah mateřské a dceřiné společnosti (viz schéma č. 1), který hraje základní roli pro další postup v uznatelnosti ztrát. Na tento vztah navazuje druhá podkapitola, v níž je věcné vyhodnocení, v jaké situaci si může mateřská společnost uplatnit ztráty, které vznikly její dceřiné nebo vnukovské společnosti, a to v kontextu základních svobod EU a judikatury SFEU.

Následně na základě dříve zmíněných stanovisek a platné legislativy ČR jsou vymezeny případy, kdy si může mateřská společnost uplatnit ztráty v případě, že jsou některé ze společností již dříve uvedeného vztahu rezidenty ČR.

3.1 VYMEZENÍ VZTAHU MATEŘSKÉ A DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI

Ještě před zahájením samotného procesu uznatelnosti ztrát je nezbytně nutné vymezit, zda se jedná o vztah matky a dcery mezi společnostmi, či nikoliv. Tento vztah je zachycen a zobrazen za pomoci následujícího schématu č. 1 na následující stránce v rámci Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států v přepracovaném znění.

Schéma č. 1: Rozhodovací algoritmus pro určení vztahu mateřské a dceřiné společnosti¹⁷⁶



V prvním případě je nutné určit, zda se jedná o tzv. „společnost členského státu“.¹⁷⁷ Společností členského státu je každá společnost, která splňuje podmínky dle Směrnice 2011/96/EU stanovené ve čl. 2 odst. a.

¹⁷⁶ Vlastní zpracování na základě Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států přepracovaném znění Společností A je v tomto případě vymezená jako společnost, která se snaží dosáhnout titulu mateřské společnosti.

¹⁷⁷ Pojem „společnost členského státu“ se vztahuje na společnosti EU a EHP jak vyplývá z Dohody o Evropském hospodářském prostoru

Je to společnosti, která splňuje níže uvedené podmínky.

- i. „*má některou z forem uvedených v příloze I části A,*
- ii. *je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto členského státu a podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Unii,*
- iii. *podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z daní uvedených v příloze I části B nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí.*“¹⁷⁸

V tomto článku jsou také vymezeny aspekty týkající se stále provozovny, ta však není v této bakalářské práci předmětem zkoumání, a proto není uvedena v žádné části metodického postupu pro uznatelnost ztrát.

Dále společnost A musí splňovat alespoň minimální podíl na základním kapitálu, v tomto případě směrnice upouští od stanovení doby, po kterou tento podíl musí být vlastněn. Z formulace směrnice vyplývá, že určení doby je na jednotlivých členských státech. V případě ČR je definice mateřské a dceřiné společnosti ukotvena v ZDP, kde je minimální doba stanovena na 12 po sobě jdoucích měsíců, kdy tato doba může být splněna i dodatečně.

V případě, že společnost nevlastní podíl na základním kapitálu, může jej nahradit stejným minimálním podílem na hlasovacích právech společnosti. Avšak v tomto případě je dle směrnice stanovena doba 2 let, bez jejíhož splnění nemůže být společnost považována za mateřskou.

Jestliže jsou splněny všechny podmínky stanovené na základě Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských

¹⁷⁸ Konsolidovaný text: Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. In: *Ústřední věstník Evropské Unie* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217>

a dceřiných společností z různých členských států, přepracované znění z roku 2015, a tuzemského práva, jedná se o vztah mezi matkou a dcerou.

3.2 VLASTNÍ NÁVRH METODYCKÉHO POSTUPU

Uznatelnost ztrát je specifikována pomocí dvou tabulek, ve kterých jsou nastíněné situace, které mohou pro jednotlivé případy nastat. V první tabulce (viz Tabulka č. 2) je situace vymezená pro vztah mateřské a dceřiné společnosti, tabulka č. 3 pojednává o vztahu mezi mateřskou a vnukovskou společností. V posledních dvou tabulkách jsou vymezeny případy, kdy si může mateřská společnost uplatnit ztráty v případě, že jsou některé ze společností, z již dříve uvedeného vztahu, rezidenty ČR.

Pro správné pochopení těchto tabulek je nejprve nutné si vymežit, co jsou to konečné a průběžné ztráty. **Konečnými ztrátami** jsou ztráty vymezeny Soudním dvorem v odst. 55 rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z roku 2005. Z rozsudku lze chápat, že se o konečné ztráty jedná v případě, kdy ztrátová společnost chce ukončit podnikatelskou činnost ve svém státě usazení a nemá žádnou možnost, jak tyto ztráty uplatnit. Tím je myšleno to, že společnost nemůže provést započtení ztrát s předešlými zisky společnosti, nebo je převést na třetí osobu usazenou v tomto státě.¹⁷⁹

Za **průběžné ztráty** jsou v tomto případě považovány všechny ztráty, které nesplňují vymezení konečných ztrát dle rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z roku 2005.

¹⁷⁹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

Tabulka č. 2: Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou a dceřinou společností¹⁸⁰

Matka	Dcera	Druh ztráty	Právní rámec	Závěr	Poznámky
Matka EU/EHP	Dcera EU/EHP	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
		Jedná se o konečné ztráty	Čl. 49 a 53 zamezují diskriminaci v tomto směru	Ano může si uplatnit	Konečnost ztrát je posuzována dle rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z 13. prosince 2005
Matka EU/EHP	Dcera EHP/EU	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
		Jedná se o konečné ztráty	Čl. 49 a 53 zamezují diskriminaci v tomto směru	Ano může si uplatnit	Stejně jako by obě společnosti byly rezidenty EU vyplývá to z dohody o Evropském hospodářském prostoru

Z uvedené tabulky č. 2 vyplývá, že zásadní roli pro uznatelnost ztrát hraje jejich rozdělení na konečné a průběžné. V případě konečných ztrát musí být mateřské společnosti umožněn jejich odpočet, což vyplývá z dříve uvedeného rozsudku SD. V případě, že by tento odpočet nebyl mateřské společnosti umožněn, dopustil by se tak stát její rezidence diskriminace na základě čl. 49. a 53. SFEU.¹⁸¹ Samotný čl. 49 zakazuje diskriminaci svobody usazování na základě státní příslušnosti jakéhokoliv

¹⁸⁰ Vlastní zpracování

¹⁸¹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. *Curia* [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

člena EU na území jiného členského státu.¹⁸² Dále na základě čl. 53 je nepřístupná diskriminace v oblasti jedná-li se o „vzájemné uznávání diplomů, osvědčení a jiných dokladů o klasifikaci, jakož i koordinaci právních a správních předpisů členských států týkajících se přístupu k samostatným výdělečným činnostem a jejich výkonu.“¹⁸³ Jak čl. 49 tak čl. 53 se vztahují na EHP, což vyplývá z dohody o Evropském hospodářském prostoru.¹⁸⁴

V případě průběžných ztrát není ze strany EU kladeno žádné omezení ve smyslu čl. 49 a 53 SFEU. Tyto články SFEU nijak neomezují tuzemskou legislativu členských států, která se rozhodla tuto možnost neumožnit.

Tabulka č. 3: Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou, dceřinou a vnukovskou společností¹⁸⁵

Matka	Dcera	Vnuk	Druh ztráty	Právní rámec	Závěr	Poznámky
Matka EU/EHP	Dcera EU/EHP	Vnuk EU/EHP	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
			Jedná se o konečné ztráty	Dle rezidence mateřské a dceřiné společnosti	Při splnění podmínek může	Mateřská a dceřina společnost musí být

¹⁸² Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

¹⁸³ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. Lucembursko, Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

¹⁸⁴ Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 3. ledna 1994. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036&from=EN>

¹⁸⁵ Vlastní zpracování

						usazený v jednom státě na základě rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19 června 2019
Matka	Dcera	Vnuk	Druh ztráty	Právní rámec	Závěr	Poznámky
Matka EU/EHP	Dcera EHP/EU	Vnuk EU/EHP	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
			Jedná se o konečné ztráty	Ve znění rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19 června 2019 nelze společnosti umožnit započtení ztrát	Nelze	Důvodem riziko daňového úniku a dvojího uplatnění ztrát
Matka EU/EHP	Dcera EHP/EU	Vnuk EHP/EU	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
			Jedná se o konečné ztráty	Ve znění rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19 června 2019 nelze společnosti umožnit započtení ztrát	Nelze	Důvodem riziko daňového úniku a dvojího uplatnění ztrát

Matka	Dcera	Vnuk	Druh ztráty	Právní rámec	Závěr	Poznámky
Matka EU/EHP	Dcera EU/EHP	Vnuk EHP/EU	Jedná se o průběžné ztráty	Dle legislativy státu rezidence usazení mateřské společnosti	Dle tuzemské legislativy	Čl. 49 a 53 nijak neomezuje tuzemské legislativě neumožnit odpočet ztrát v této situaci
			Jedná se o konečné ztráty	Ve znění rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19 června 2019 nelze společnosti umožnit započtení ztrát	Při splnění podmínek může	Mateřská a dceřina společnost musí být usazený v jednom státě na základě rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19 června 2019

Stejně jako z předchozí tabulky, tak i z této tabulky č. 3 vyplývá, že zásadní roli pro uznatelnost ztrát hraje jejich rozdělení na konečné a průběžné a jestli se mateřská a dceřiná společnost nachází v jednom státě. Podmínka této usazenosti je stanovena na základě rozsudku Holmen AB C-608/17 z 19. června 2019, a to z důvodu zamezení daňových úniků a umělého snižování daňového základu. V případě, že by tato podmínka usazenosti nebyla stanovena, vznikla by společností možnost si vybrat zemi, ve které by tyto ztráty byly započteny.

Tabulka č. 4 Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou a dceřinou společností v případě rezidenství v ČR

Matka	Dcera	Druh ztráty	Právní rámec	Závěr	Poznámky
Matka ČR	Dcera EU/EHP	Jedná se o průběžné ztráty	Dle ZDP §23a (5)b a §23c (8)b	Pouze v situaci, kdy povoluje ZDP	Pouze jedná-li se o převod obchodního závodu nebo obchodní korporaci či fúzi nebo rozdělení společnosti
		Jedná se o konečné ztráty	Čl. 49 a 53 zamezují diskriminaci v tomto směru	Ano může si uplatnit	Dle rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z 13. prosince 2005
Matka EU/EHP	Dcera ČR	Jedná se o průběžné ztráty	Dle ZDP §23a (5)b a §23c (8)b	Pouze v situaci, kdy povoluje ZDP	Pouze jedná-li se o převod obchodního závodu nebo obchodní korporaci či fúzi nebo rozdělení společnosti
		Jedná se o konečné ztráty	Čl. 49 a 53 zamezují diskriminaci v tomto směru	Ano může si uplatnit	Dle rozsudku Marks & Spencer ve věci C-446/03 z 13. prosince 2005

Z tabulky č. 4 vyplývá, v jakých případech si mateřská společnost může uplatnit ztrátu vzniklou dceřině společnosti v případě, že je některá ze společností rezidentem ČR. V případě průběžných ztrát je umožnění odpočtu výhradně na straně ČR, a ta si stanovila, že odpočet umožní jen v případě, jedná-li se o převod obchodního závodu nebo obchodní korporaci či fúzi nebo rozdělení společnosti a jestliže splní společnosti požadovaná pravidla stanovená v ZDP, viz podkapitola 2.3.1 Právní úprava České republiky pro uznatelnost ztrát na str 57.

Vymezení uznatelnosti ztrát ve vztahu mateřské a vnukovské společnosti v případě, je-li některá ze společností usazená na území ČR, je velice obsáhlé téma, které rámcově přesahuje tuto bakalářskou práci.

ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývá možností uplatnitelnosti ztrát vzniklých dceřiné nebo vnukovské společnosti mateřskou společností v kontextu základních svobod EU a judikatury SFEU. Hlavním důvodem, proč bakalářská práce pojednává o pravidlech svobody usazování pro uplatnění ztráty mateřskou společností je, že díky prostoru EU a EHP existuje mnoho globálních společností, avšak bohužel díky nepříznivým ekonomickým situacím společnosti zažívají krušné časy.

Teoretická část práce obsahuje definici základních pojmů, které jsou nezbytně nutné pro řešení problematiku, zároveň vymezuje rozsah a obsah základních svobod tak, jak jsou definovány ve Smlouvě o fungování Evropské unie.

V úvodu analytické části bakalářské práce je více popsána svoboda usazování, kde je zároveň poukázáno na podobné prvky se svobodou volného pohybu osob a kapitálu. V druhé části jsou představeny některé rozsudky SFEU, což je uvedeno statistikou řízení týkajících se svobody usazování. V této části práce je také uveden postoj legislativy ČR k uznatelnosti ztrát mezi mateřskou a dceřinou společností na území ČR. Analytická část je zakončena judikaturou soudního dvora, která dále upravuje svobodu usazování.

V poslední návrhové části jsou uplatněny poznatky z předchozí části práce, díky kterým byl v první řadě sestaven rozhodovací strom sloužící pro určení, jestli se jedná o společnosti spojené vztahem matka a dcera.

V případě kladného výsledku z rozhodovacího stromu následuje tabulka pro přehled uznatelnosti konečných ztrát mezi mateřskou, dceřinou a vnukovskou společností. Na základě odpovědí v průběhu rozhodování je možné určit, zda má mateřská společnost nárok na uznatelnost ztrát vzniklých dceřiné nebo vnukovské společnosti.

SEZNAM LITERATURY

[cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036&from=EN>

BERRY, Elspeth, Matthew J. HOMEWOOD a Barbara BOGUSZ. Complete EU Law: Text, Cases, and Materials. 4th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883621-6.

CRAIG, Paul a Gráinne DE BÚRCA. EU LAW: Text, Cases, and Materials. 5th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2011. ISBN 978-0-19-957699-9.

ČASTORÁL, Zdeněk. Tvůrčí přístup při tvorbě bakalářských a diplomových prací. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2012. ISBN 978-80-7452-025-9.

Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 3. ledna 1994. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021

EUROPEAN COMMISSION. SOLVIT's helping hand in the single market. Luxembourg: Publications Office, 2022. ISBN 9789276570080. Dostupné z: doi:10.2873/409133

EUROPEAN COMMISSION. Jednotný trh: 25 let jednotného trhu EU [online]. Luxembourg: Publications Office, 2018 [cit. 2022-12-16]. ISBN 9279887874. Dostupné z: <https://data.europa.eu/doi/10.2873/536279>

EUROPEAN UNION. The Court of Justice of the European Union: ensuring the protection of EU law [online]. 6th edition. Luxembourg: Communications Directorate Publications and Electronic Media Unit, 2022 [cit. 2023-01-13]. ISBN 978-92-829-3967-3. Dostupné z: doi:10.2862/591962

EVROPSKÁ UNIE. Evropské právo: zakládací smlouvy. Ostrava: Sagit, 2021. ISBN 978-80-7488-489-4

EVROPSKÁ UNIE. Výroční zpráva 2020: Soudní činnost [online]. Lucembursko: Evropská unie, 2021 [cit. 2023-02-17]. ISBN 978-92-829-3595-8. Dostupné z: doi:10.2862/229608

FIALA, Petr a Markéta PITROVÁ. Evropská Unie. 3. vyd. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 2018. ISBN 978-80-7325-450-6

FOSTER, Nigel. Foster on EU LAW. 7th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2019. ISBN 978-0-19-883980-4

HEINDLMAIER, Anita, Paul HOFMARCHER, Josephine ASSMUS a Birgit MITTER. The differentiated politicization of free movement of people in the EU. A topic model analysis of press coverage in Austria, Germany, Poland and the UK. JOURNAL OF EUROPEAN PUBLIC POLICY [online]. Slazburg: University of Salzburg 2021, vol. 30, no. 2, p. 291-314 [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/13501763.2021.1986118>

HORSPOOL, Margot, Matthew HUMPHREYS a Michael WELLS-GRECO. European Union Law. 10th ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4

CHRENKO P., M. PANKIV Base Erosion and Profit Shifting. In: Daňová politika [online]. Česká republika: Price water house Coopers, 2013 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/baseerosionandprofitshifting.pdf>

JAKŠIĆ, Saša; ERJAVEC, Nataša; COTA, Boris. Impact of regulatory trade barriers and controls of the movement of capital and people on international trade of selected Central, Eastern and Southeastern European economies. Central European Journal of Operations Research, 2021, vol. 29, no. 3, p. 891-907. Dostupné z: doi: 10.1007/s10100-021-00743-8

JOLEVSKI, Zoran. Freedom to provide services, as one of the four freedoms of the european union's single market and its development implications for both member states and national economies outside the eu. Internation Scientific Journal Vision [online]. 2022, vol. 6, no. 2, p. 91-100 [cit. 2022-12-23]. Dostupné z: <https://doi.org/10.55843/ivisum2126091j>

KAMÍNKOVÁ, Petra. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Česká republika: BOVA POLYGON, 2018. ISBN 978-80-7273-180-0

Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. EUR-Lex [online]. Lucembursko, Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Konsolidovaný text: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/38/ES ze dne 29. dubna 2004: o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, o změně nařízení (EHS) č. 1612/68 a o zrušení směrnic 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2011 [cit. 2023-01-03] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004L0038&from=EN>

Konsolidovaný text: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES: ze dne 6. července 2005 o uznávání odborných kvalifikací. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0036&from=EN>

Konsolidovaný text: Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. In: *Ústřední věstník Evropské Unie* [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie, 2021 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217>

LACINA, Lubor, Jan OSTŘÍŽEK a kol. Učebnice evropské integrace. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister & Principal, 2011. ISBN 978-80-87474-31-0

MARTISEN, D. S., G. PONS ROTGER & J. S. THIERRY. Free movement of people and corss-border welfare in the European Union: Dynamic rules, limited outcomes. *Journal of European Social Policy* [online]. 2019, vol. 29, no. 1, p. 84-99 [cit. 2022-12-23]. ISSN 0958-9287. Dostupné z: <https://doi.org/10.1177/0958928718767300>

MORTEN, Broberg a Fenger NIELS. Preliminary references to the european court of justice [online]. 2nd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2014. ISBN 978-0-19-870402-7

NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktual. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. What is BEPS? [online]. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

PATTERSON, Dennis a Anna SÖDERSTEN. A Companion to European Union Law and International Law. Chichester: Wiley-Blackwell, 2016. ISBN 978-0-470-67439-0

PIKNA, Bohumil Milan. Vnitřní bezpečnost v právu a politice Evropské unie. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-783-2

PIKNA, Bohumil. Evropský prostor svobody, bezpečnosti a práva (prizmatem Lisabonské smlouvy). 3. rozš. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-889-5

Přistoupení k EU. Evropská unie [online]. Brusel: Generální ředitelství pro komunikaci, ©2022 [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/joining-eu_cs

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 21. února 2013. EUR-Lex [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0123&qid=1684051948892>

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 22. září 2022. EUR-Lex [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0538&qid=1673552025950>

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215216&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6120>

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu), 19. června 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=215215&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu), 13. prosince 2005. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

Rozsudek Soudního dvora ze dne 30. listopadu 1995. EUR-Lex [online]. Lucembursko: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0055&qid=167235704748>

SAVKOVIĆ, Vladimir. The fundamental freedoms of the single market on the path towards horizontal direct effect: the free movement of capital – lex lata and lex ferenda. Juridical tribune [online]. Bucharest: Societatea de Stiinte Juridice si Administrative (the Society of Juridical and Administrative Sciences), 2017, vol. 7, no. 2, p. 208-223 [cit. 2022-12-17]. ISSN 2247-7195. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1989835313?pq-origsite=primo>

SEHNÁLEK, David a kol. Soudní dvůr EU a výklad práva Evropské unie. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016. ISBN 978-80-210-8396-7

SCHMIDT, Susanne K. The European Court of Justice and the Policy Process. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2018. ISBN 0198717776

SCHÖN, Wolfgang. Free Movement of Capital and Freedom of Establishment. In: SSRN [online]. Munich: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2015, 2015, no. 2015-3, p. 1-29 [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2618475>

SCHÜTZE, Robert. An Introduction to European Law. 3rd ed. Oxford: Oxford UNIVERSITY PRESS, 2020. ISBN 978-0-19-885894-2

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES: ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu. In: Ústřední věstník Evropské Unie [online]. Lucembursko:

Úřad pro publikace Evropské unie, 2006 [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0123&from=EN>

Soudní dvůr: Prezentace členů. Soudní dvůr Evropské Unie [online]. Lucembursko, ©2022 [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7026/cs/

Stanovisko generální advokátky, 19. července 2012. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=125201&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1181677>

Stanovisko generálního advokáta, 10. března 2022. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62020CC0538&qid=1673552025950>

Stanovisko generálního advokáta, 10. ledna 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209685&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6118>

Stanovisko generálního advokáta, 10. listopadu 2019. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209683&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=32453>

Stanovisko generálního advokáta, 7. dubna 2005. Curia [online]. Lucembursko: Soudní dvůr Evropské unie [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=59651&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53140>

STEHLÍK, Václav a Ondrej HAMULÁK. Legal issues of EU internal market: understanding four freedom. Olomouc: Palacký University Olomouc, 2013. ISBN 978-80-244-3616-6

STEHLÍK, Václav, Ondrej HAMULÁK a Michal PETR. Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh. Praha 2: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-277-6

- STUDIO LEGALE GEBHARD. The Gebhard case. Studio Legale Gebhard Rechtsanwaltskanzlei [online]. Italia: Studio Legale Gebhard, 2014 [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <http://www.lexgebhard.com/caso-gebhard/?lang=en>
- SVOBODA, Pavel. Úvod do evropského práva. 5. vyd. Praha 1: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-74000-488-9
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru. 7. aktual. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5
- ŠÍŠKOVÁ, Naděžda. Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-949-4
- ŠLOSARČÍK, Ivo. Právní a politický rámec Evropské unie. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5
- TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ a kol. Právo Evropské unie. 3. aktual. vyd. Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-491-6
- TÝČ, Vladimír. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 7. přeprac. a aktual. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1
- VAN APELDOORN, Laurens. BEPS, tax sovereignty and global justice: Critical Review of International Social and Political Philosophy [online]. Taylor & Francis Group, 2016, vol. 21, no. 4, p. 478 - 499 [cit. 2023-02-17]. ISSN 1369-8230. Dostupné z: [doi:https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149](https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149)
- VATAMAN, Dan. History of the european union. Lex et scientia [online]. 2010, Bucharest, Nicolae Titulescu University, vol. 17, no. 2, p. 107-137 [cit. 2022-12-21]. ISSN 1583-039X. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1748566891?pq-origsite=primo>
- VON HEIN, Jan. Freedom of establishment after Polbud: Free transfer of the registered office. Conflict of Laws. net: Views and News in Private International Law [online]. 2017 [cit. 2023-01-04]. Dostupné z: <https://conflictoflaws.net/2017/freedom-of-establishment-after-polbud-free-transfer-of-the-registered-office/>

Zakládající smlouvy. Euroskop [online]. Česká republika: Euroskop, ©2022 [cit. 2022-11-30]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/evropska-unie/dokumenty-eu/zakladajici-smlouvy/>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 1. ledna 2023

Zastupování ČR před soudním dvorem EU - databáze vládního zmocněnce. Informační systém pro implementaci práva EU [online]. Praha: ISAP, ©2022. [cit. 2022-12-21]. Dostupné z: <https://isap.vlada.cz/homepage.nsf/esdpo>

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Přistoupení jednotlivých členských států do EU	15
Tabulka č. 2: Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou a dceřinou společností ..	63
Tabulka č. 3: Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou, dceřinou a vnukovskou společností	64
Tabulka č. 4 Podmínky pro uplatnění ztráty mezi mateřskou a dceřinou společností v případě rezidence v ČR.....	67

SEZNAM SCHÉMAT

Schéma č. 1: Rozhodovací algoritmus pro určení vztahu mateřské a dceřiné společnosti	60
---	----