

Mezinárodní zdaňování pasivních příjmů v judikatuře Soudního dvora Evropské unie

Kristýna Bělušová

Abstrakt

Tento článek se zabývá mezinárodním zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend v návaznosti na judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Záměrem článku je identifikovat některé problematické otázky mezinárodního zdaňování dividend v rámci Evropské unie na základě analýzy rozsudků Soudního dvora Evropské unie a v návaznosti na uvedené vyhodnotit obecná pravidla ohledně vnitrostátní právní úpravy tak, aby nedocházelo k porušení svobody usazování dle článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie a volného pohybu kapitálu dle článku 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, což vede k zajištění fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

Cíl článku

Cílem je identifikovat některé problematické otázky v mezinárodním zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend v rámci Evropské unie a následně vyhodnotit obecná pravidla ohledně vnitrostátní právní úpravy tak, aby nedocházelo při zdaňování dividend k nerovnocennému zacházení, resp. porušení svobody usazování dle článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie a volného pohybu kapitálu dle článku 63 Smlouvy o fungování Evropské unie a tím narušování fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

Metodika

Tento článek je založen na kvalitativním výzkumu prostřednictvím analýzy veřejně dostupných rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Kromě analýzy byla při zpracování tohoto článku použita i syntéza. Vyhodnocení obecných pravidel pro vnitrostátní právní úpravu v oblasti zdaňování pasivních příjmů, tak aby nedocházelo k omezování svobody usazování dle článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen SFEU) a omezování volného pohybu kapitálu dle článku 63 SFEU bylo provedeno pomocí abstrakce a dedukce.

Klíčová slova: mezinárodní zdanění, přímá daň, daň z příjmů, pasivní příjmy, dividendy, metoda vyloučení dvojího zdanění, metoda osvobození od daně, metoda zápočtu.

1 Obecný úvod

Vlivem vytvoření vnitřního trhu členských zemí Evropské unie a globalizací světové ekonomiky, je mezinárodní zdaňování pasivních příjmů jedním z aktuálních témat k řešení. Uvedené dokládá i to, že problematika zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend je jedním z nejčastěji projednávaných sporů Soudního dvora Evropské unie (dále jen SDEU) v rámci řízení o předběžné otázce. Uvedené dokládá i to, že SDEU v rámci dodržování článku 63 SFEU – volný pohyb kapitálu projednával dosud 123 záležitostí a třetina z tohoto počtu se týkala narušování této svobody z důvodu zdaňování dividend. Z hlediska omezování svobody usazování dle článku 49 SFEU byla z celkového počtu 577 případů projednávána předběžná otázka z důvodu narušování svobody usazování při zdaňování dividend u více než 5 % (Eur-lex.europe.eu)

Tento článek se bude zabývat mezinárodním zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend v judikatuře SDEU a to z toho důvodu že právní úprava jednotlivých členských států nemusí být vždy v souladu se Smlouvou o fungování Evropské unie, resp. Může být narušena svoboda usazování - článek 49 SFEU a volný pohyb kapitálu (článek 63 SFEU).

2 Literární rešerše

Právo Evropské unie n státům za účelem zamezení dvojího zdanění u příjmů z dividend volbu metody zápočtu daně či metodu osvobození od daně. Tyto obě metody se nacházejí na rovnocenné úrovni (Freund, 2010).

K omezení volného pohybu kapitálu (současného článku 63 SFEU) dochází za předpokladu, osvobodí-li tuzemská právní úprava dividendy vyplácené rezidentem daného státu rezidentovi stejného státu a to bez ohledu na velikosti vlastnického podílu, ale dividendy, které jsou vypláceny rezidentem jiného členského státu rezidentovi prvně zmíněného

státu, stanoví taktéž metodu osvobození od daně ale pouze za předpokladu, dosahuje-li velikost vlastnického podílu zákonem stanovenou hranici pro osvobození (Freund, 2010).

K narušení volného pohybu kapitálu dochází za těchto okolností i v případě, stanoví-li vnitrostátní právní úprava, že dividendy, které jsou vyplácené rezidentem jiného členského státu rezidentovi daného členského státu, mohou být od daně osvobozeny, prokáže-li společnost, že předmětné dividendy byly ve státě zdroje zdaněny srovnatelnou daní a srovnatelnou sazbou daně (tzn., nebyly ve státě zdroje osvobozeny). Vzhledem k tomu, že se podniky nacházejí ve srovnatelné situaci, tyto rozdílné pravidla stanovené legislativou a rozdílné administrativní zatížení představují narušení volného pohybu kapitálu (Freund, P, 2010).

3 Vlastní analýza a výsledky

Za účelem vyhodnocení obecných pravidel pro vnitrostátní právní úpravu, je nejdříve nutné určit, za jakých okolností dochází k omezování svobody usazování (článek 49 SFEU) a kdy je porušen volný pohyb kapitálu (článek 63 SFEU).

3.1 Posouzení tuzemské právní úpravy z hlediska článků 63 SFEU a 49 SFEU

Při posouzení, zda je tuzemská právní úprava v rozporu se Smlouvou o fungování EU (resp. článků 49 a 63 SFEU), se musí nejdříve určit, za jaké situace je narušena svoboda usazování (článek 49 SFEU) či volný pohyb kapitálu (článek 63 SFEU).

V případě, že společnost – rezident jednoho členského státu vlastní podíly v dalších společnostech umístěných v jiných členských státech a tyto podíly jsou společností drženy s cílem investování bez úmyslu ovlivňovat řízení společností v jiných členských státech, při zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend musí být právní úprava státu rezidence v souladu s článkem 63 SFEU. Stanoví-li však článek 10 SZDZ prahové hodnoty pro osvobození dividend, vylučují se z působnosti osvobození podíly na zisku, které vyplývají z vlastnických podílů, které jsou drženy za účelem investování bez úmyslu ovlivňovat řízení podniku (zde se tedy posuzuje článek 49 SFEU). Článek 63 SFEU se kromě výše uvedeného vztahuje i na vlastnické podíly, které jsou vlastněny ve třetí zemi (Rozsudek Věc C-47/12).

Za předpokladu, že společnost – rezident jednoho členského státu vlastní podíly v dalších společnostech umístěných v jiných členských státech a tyto podíly jsou společností drženy za účelem ovlivňování a řízení daných společností, při zdaňování pasivních příjmů, resp. dividend musí být právní úprava státu rezidence v souladu s článkem 49 SFEU (Rozsudek Věc C-47/12).

3.2 Článek 63 SFEU

Tato část článku se zabývá stanovením obecných pravidel pro vnitrostátní právní úpravu tak, aby nedocházelo k narušování volného pohybu kapitálu.

3.2.1 Metoda zápočtu pro dividendy vyplácené v rámci státu rezidence a metoda osvobození dividend pro dividendy vyplácené do JČS

Článek 63 SFEU ukládá členskému státu povinnost poskytnout rovnocenné zacházení s dividendami vyplácených společnostmi – rezidentům a společnostmi – nerezidentům. Vnitrostátní právní úprava však může na základě SZDZ osvobodit od daně dividendy, které jsou vypláceny společnostmi – rezidentem jednoho členského státu společnostmi – rezidentovi jiného členského státu nebo rezidentovi ze třetí země a v případě, kdy společnost- rezident jednoho členského státu vyplácí dividendy společnosti – rezidentovi stejného členského státu stanovit metodu zápočtu daně, která umožňuje započíst rezidentovi – příjemci dividend zaplacenou daň za dividendy i v případě, že společnost – rezident dosáhl v daném roce ztráty, tzn., že zaplacená daň mu bude zčásti nebo zcela vrácena. Tuto možnost započtení daně zaplacené ve státě zdroje, avšak rezident daného členského státu, který obdrží dividendy z jiného členského státu či ze třetí země, splňují-li podmínky pro osvobození vyplácených dividend na základě článku 10 SZDZ pozbývá (Rozsudek Věc C-47/12).

Ačkoliv by se mohlo na první pohled zdát, že dochází k narušení volného pohybu kapitálu vzhledem k tomu, že rezident jednoho členského státu, který obdrží dividendy z jiného členského státu a který v daném roce dosáhne daňové ztráty, nemá možnost si zaplacenou daň ve ztrátě zdroje započíst, tudíž mu nebude zčásti ani zcela vrácena, k narušení článku 63 SFEU nedochází, protože daňové subjekty se nenachází v rovnocenné situaci. Tím, že stát rezidence a stát zdroje v SZDZ stanovili metodu osvobození od daně, zřekl se stát rezidence svých daňových pravomocí nad dividendami vyplácenými společnostmi – rezidenty jiných členských států či rezidenty třetích zemí. Z uvedeného tedy vyplývá, že stát rezidence nemá povinnost kompenzovat daňové znevýhodnění vyplývající z této metody zdanění (Rozsudek Věc C-47/12).

3.2.2 Metoda osvobození pro dividendy vyplacené v rámci státu rezidence a srážková daň platná pro dividendy vyplacené do jiného členského státu

K narušení článku 63 SFEU může dojít za předpokladu, že vnitrostátní právní úprava stanoví osvobození vyplácených dividend, kdy společnost, která vyplácí dividendy i příjemce dividend jsou rezidenty daného státu a v případě dividend vyplácených do jiného členského státu je vnitrostátní právní úpravou stanoveno zdanění metodou srážkové daně. K porušení volného pohybu kapitálu dojde, je-li v SZDZ zakotveno osvobození dividend ve státě rezidence (Rozsudek Věc C-379/05).

Vyplacené dividendy, kdy společnost, která dividendy vyplácí i příjemce jsou rezidenti jednoho členského státu, nepodléhají v daném státě dani z příjmů. Jsou-li avšak dividendy vypláceny do jiného členského státu (v tomto případě stát zdroje) a splňují-li dividendy podmínky pro osvobození ve státě rezidence zakotvené v SZDZ, společnost rezident jiného členského státu nemá možnost na základě metody osvobození dividend započíst zaplacenou daň ve státě zdroje a tím dochází k narušení článku 63 SFEU, protože není dodrženo rovnocenné zacházení s rezidenty a nerezidenty daného státu (Rozsudek Věc C-379/05).

Vnitrostátní právní úprava může zakotvovat metodu osvobození pro dividendy vyplácené a obdržené v jednom státě a pro dividendy vyplácené do jiného členského státu stanovit metodu srážkové daně pouze v případě, nejsou-li dividendy dle SZDZ v článku 10 osvobozeny ve státě rezidence a stanoví-li tato smlouva jako metodu zamezení dvojího zdanění metodu úplného zápočtu. To umožní rovnocenné zacházení s rezidenty a nerezidenty daného státu, jelikož sražená daň ve státě zdroje vzhledem k metodě úplného zápočtu bude zcela započtena a v případě, že rezident dosáhne daňové ztráty, bude mu daň zčásti nebo zcela vrácena (Rozsudek Věc C-379/05).

Rozdílné zacházení v rámci výplaty dividend je možné v případě, že vnitrostátní právní úprava ustanoví metodu osvobození pro dividendy vyplácené a obdržené ve státě, kde jsou obě společnosti rezidentem a metodu srážkové daně stanoví pro dividendy, které jsou vyplácené do jeho vlastní zámořské oblasti za předpokladu, že toto opatření má za cíl boj proti daňovým únikům, tzn., že tímto opatřením omezuje pohyby kapitálu mezi členským státem a jeho vlastní zámořskou zemí či zámořským územím. (uvedené jev souladu se Smlouvou o fungování Evropské unie za předpokladu, je-li zámořská země uvedena v příloze smlouvy nazvané Zámořské země a území) (Rozsudek Věc C-24/12 a C-27-12).

3.3 Článek 49 SFEU

Tato část článku se zabývá stanovením obecných pravidel pro vnitrostátní právní úpravu tak, aby nedocházelo k omezování svobody usazování.

3.3.1 Metoda osvobození pro dividendy vyplácené rezidentem rezidentovi daného státu a srážková daň pro dividendy vyplácené nerezidentovi daného státu (případně metoda zápočtu)

Je zřejmé, že i článek 49 SFEU má zajistit rovnocenné zacházení státních příslušníků jednoho členského státu na území jiného členského státu. V rámci zajištění tohoto jednotného zacházení nesmí vnitrostátní právní úprava podrobit srážkové dani dividendy vyplácené společností – rezidentem mateřské společnosti – nerezidentovi, zatímco dividendy vyplácené společností – rezidentem společností-

rezidentovi od korporační daně téměř zcela osvobodit a to z toho důvodu, že se obě společnosti z hlediska zdanění nacházejí ve srovnatelné situaci (Rozsudek Věc C-471/04).

K porušení článku 49 SFEU dochází i za předpokladu, že vnitrostátní legislativa stanoví, že dividendy vyplácené společností – rezidentem stálé provozovně – nerezidentovi daného státu, budou od korporační daně osvobozeny, ale dividendy vyplácené společností – rezidentem společnosti – nerezidentovi, v případě, že nebyly na základě funkční a věcné analýzy přisouzeny stálé provozovně, podrobit srážkové dani. Postavení společností – nerezidentů, které nemají v dané zemi stálou provozovnu je totiž opět srovnatelné s postavením nerezidentů, které stálou provozovnu v dané zemi umístěnou mají (Rozsudek Věc C-170/05).

Toto nerovnocenné zacházení nemůže být v souladu s článkem 49 SFEU ani v případě, že vnitrostátní právní úprava dividendy vyplácené společností usazenou v tomto státě akciové společností usazené v téže státě od daně osvobodí, ale uloží srážkovou daň na obdobné dividendy vyplácené právní formě, kterou daný vnitrostátní předpis nezná, jsou-li opět dle SZDZ od daně osvobozeny. Vnitrostátní právní úprava rovněž nemůže stanovit osvobození pro dividendy, které jsou dceřinou společností – rezidentem vypláceny mateřské společnosti rezidentem přímo, ale dividendy, které jsou vypláceny dceřinou společností – nerezidentem mateřské společnosti rezidentem nepřímo srážkové dani podrobit (Rozsudek Věc C-471/04).

Uvedené by bylo v souladu se článkem 49 SFEU opět jen v případě, že by v SZDZ v článku 10 tyto dividendy nesplnily podmínky pro osvobození a tato smlouva by stanovovala metodu úplného zápočtu pro zamezení dvojího zdanění. Společnost by si tak zaplacenou srážkovou daň ve státě zdroje započítala na svou vlastní daňovou povinnost ve státě rezidence (opět dosáhla by společnost daňové ztráty v daném roce, byla by jí sražená daň zčásti nebo zcela vrácena) (Rozsudek Věc C-471/04)..

3.3.2 Sleva spojená s výplatou dividend

Při následné výplatě dividend obdržených společností – rezidentem může stanovit vnitrostátní právní úprava, že si společnost může uplatnit slevu spojenou s dividendami vyplácenými společnostmi – rezidenty společnosti – rezidentovi, ale není-li tato sleva na dani spojená s dividendami umožněna i v případě, že dividendy jsou vypláceny dceřinou společností – nerezidentem společnosti – rezidentovi, dochází taktéž k porušení článku 49 SFEU. Obdržené dividendy společností jsou při následné výplatě podrobeny srážkové dani a to v obou případech, (kdy dividendy vyplácí společnost – rezident či společnost nerezident), ale srážková daň se sníží o slevu spojenou s následnou výplatou dividend pouze v případě, pochází-li tyto dividendy od společnosti – rezident daného státu (Rozsudek C-170/05).

4 Diskuze

Tento článek se v rámci zdaňování pasivních příjmů v judikatuře SDEU zabývá pouze zdaňováním dividend, nikoli úroků a licenčních poplatků. Obecná pravidla ohledně vnitrostátní právní úpravy lze aplikovat i v případě, jsou-li dividendy osvobozeny na základě Směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Uvedená pravidla vnitrostátní právní úpravy se mohou použít jak u příjmů z úroků a licenčních poplatků, tak i v případě, jsou-li pasivní příjmy vypláceny stálou provozovnou anebo je-li stálá provozovna považována za příjemce na základě funkční a věcné analýzy.

5 Závěr

Vnitrostátní právní úprava z hlediska zdaňování pasivních příjmů musí být v souladu s články 49 SFEU a 63 SFEU tak, aby bylo zajištěno rovnocenné zacházení daňových rezidentů a nerezidentů. Toto rovnocenné zacházení lze však uplatnit pouze v případě, nacházejí-li se daňové subjekty v rovnocenné situaci. Metoda osvobození od daně a metoda zápočtu se považují za rovnocenné, ale nachází-li se společnosti v rovnocenné situaci, nesmí z rozdílnosti těchto metod plynout pro účastníky přeshraničních transakcí výhody/nevýhody. Rozdílné zacházení při výplatě pasivních příjmů je povoleno pouze v případě, že i když se podniky nacházejí v rovnocenné situaci, má-li toto opatření za cíl boj proti daňovým únikům.

6 Seznam použité literatury

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 11. září 2014 Věc C-47/12 Kronos International Inc. a Finanzamt Leverkusen.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-10-30]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1479418917687&uri=CELEX:62012CJ0047>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-10-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372030918&uri=CELEX:62005CJ0379>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Ministre du Budget, des Comptes public et de la Fonction publique a Accor SA.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-11-02]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1479419400404&uri=CELEX:62009CJ031>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy a Korkein hallinto-oikeus.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-10-30]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372334028&uri=CELEX:62007CJ0303>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 14. prosince 2006 Věc C-170/05 Denkavit Internationaal BV a Denkavit France SARL a Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-11-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1479419867384&uri=CELEX:62005CJ0170>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 23. února 2006 Věc C-471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land a Keller Holding GmbH.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-11-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1479420244047&uri=CELEX:62004CJ0471>

EUR-LEX. *Rozsudek SDEU ze dne 5. června 2014 Věc C-24/12 a C-27-12 X BV a TBG Limited a Staatssecretaris van Financiën.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-11-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1479420448154&uri=CELEX:62012CJ0024>

FREUND, Philippe. Dividend taxation presents tricky issues for Europe. *International Tax Review* [online]. 2010, 21(10), 39-39 [cit. 2016-11-29]. ISSN 09587594. Dostupné z: <http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/ehost/detail/detail?vid=4&sid=4ecf6087-de71-4f35-a8ab-0264210e281b%40sessionmgr106&hid=129&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#AN=59516864&db=bth>

Kontaktní adresa

Ing. Kristýna Bělušová
Vysoké učení technické v Brně
Fakulta podnikatelská
Ústav financí
Kolejní 2906/4
612 00 Brno
E-mail: Kristyna.Belusova@vutbr.cz