

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Vytvoří pravidla proti nedovolené státní podpoře nový daňový superorgán – aneb proč by měl případ Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA, Engie SA v. Evropská komise (C-451/21 P) zajímat právníky na Visle a Vltavě?

(Wojciech Morawski)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Wojciech Morawski, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.11>

Wojciech Morawski¹

Právnická a správní fakulta Univerzity Mikuláše Koperníka (Toruń, Polsko)

ORCID: 0000-0002-2396-9434

wmoraw@umk.pl wojciechmorawski.torun@gmail.com

**VYTVOŘÍ PRAVIDLA PROTI NEDOVOLENÉ STÁTNÍ
PODPOŘE NOVÝ DAŇOVÝ SUPERORGÁN – ANEB
PROČ BY MĚL PŘÍPAD ENGIE GLOBAL LNG HOLDING SÀRL,
ENGIE INVEST INTERNATIONAL SA, ENGIE SA
V. EVROPSKÁ KOMISE (C-451/21 P) ZAJÍMAT PRÁVNÍKY
NA VISLE A VLTAVĚ?**

ABSTRAKT

Ve věci Engie Soud rozhodl, že vydání daňové interpretace v rozporu s vnitrostátním právem může zakládat nepřipustnou státní podporu podle práva EU. Společnost Engie i Lucembursko napadly rozsudek u SDEU a poukázaly mimo jiné na chybné chápání lucemburského práva Tribunálem. Generální advokátka Juliane Kokottová ve svém stanovisku ve věci C-451/21 P tvrdí, že ne každé věcně nesprávné stanovisko vnitrostátního daňového orgánu zakládá nepřipustnou státní podporu. Bude tomu tak pouze tehdy, pokud existuje zjevný rozpor s vnitrostátním právem a zároveň se jedná o úmyslné jednání státních orgánů směřující k poskytnutí státní podpory. Článek tento postoj podporuje.

Klíčová slova: státní podpora; daňové právo; daňová rozhodnutí; daňové řízení

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.11>

**WILL THE RULES AGAINST UNLAWFUL STATE AID CREATE
A NEW TAX SUPER-ORGAN – OR WHY SHOULD THE CASE
OF ENGIE GLOBAL LNG HOLDING SÀRL, ENGIE INVEST
INTERNATIONAL SA, ENGIE SA V. EUROPEAN COMMISSION
(C-451/21 P) INTEREST LAWYERS ON THE VISTULA
AND VLTAVA RIVERS?**

ABSTRACT

In the Engie case, the Tribunal held that the issuance of a tax interpretation contrary to national law could create inadmissible state aid under EU law. Both Engie and Luxembourg challenged the judgment before the CJEU, pointing, inter alia, to

¹ Wojciech Morawski, PhD, profesor na Univerzitě Mikuláše Koperníka (UMK) – působí jako vedoucí Katedry finančního práva Právnické a správní fakulty Univerzity Mikuláše Koperníka v Toruniu (Polsko). Zabývá se problematikou daňového práva, zejména jeho výkladem.

an error in the Tribunal's understanding of Luxembourg law. Advocate General Juliane Kokott, in her opinion in case C-451/21 P, argues that not every factually erroneous position of a national tax authority will create prohibited state aid. This will only be the case if there is a clear contradiction with national law and, at the same time, it is a deliberate action by the state authorities aimed at granting state aid. The article endorses this position.

Keywords: state aid; tax law; tax rulings; tax procedure

ÚVOD

Pohled na případ uvedený v názvu by mohl naznačovat, že se jedná o státní podporu. Spor skutečně vznikl na pozadí unijní úpravy této problematiky. Dopady případného rozsudku Soudního dvora EU se však dotknou i daňového řízení, soudního přezkumu činnosti daňové správy, ale i důležitých obecných principů, na nichž je založena naše (česká i polská) právní kultura, jako je princip ochrany legitimního očekávání nebo i princip nezávislosti soudce.

METODIKY

V článku bude použita formálně-dogmatická metoda. Hlavním předmětem analýzy budou ustanovení unijního i vnitrostátního práva v kontextu judikatury soudů a Soudního dvora EU.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

Výzkum spočíval ve stanovení dopadů hypotetického rozhodnutí Soudního dvora EU na praxi při uplatňování daňového práva. Analýza byla provedena za předpokladu důsledného uplatňování přijatého názoru Soudního dvora EU ve všech obdobných případech. To umožnilo uznat správnost koncepce generální advokátky Julianne Kokottové, která se domnívala, že státní podpory v případě vadné aplikace vnitrostátního práva se lze domáhat pouze tehdy, je-li vada výkladu vnitrostátního práva vnitrostátním orgánem zjevná.

DISKUSE

O čem byl případ společnosti Engie?

O daňovém případě skupiny společností Engie² již rozhodl Tribunal ve svém rozsudku ze dne 12. května 2021³, který je rovněž podrobně popsán ve stanovisku ge-

² V tomto článku budu používat termín Engie pro všechny subjekty, které tvoří skupinu společností.

³ Rozsudek Tribunálu ze dne 12. května 2021 ve věcech T-516/18 a T-525/18, Lucemburské velkovodství (žalobkyně ve věci T-516/18) a Engie Global LNG Holding Sàrl, se sídlem v Lucembursku, Engie Invest International SA, se sídlem v Lucembursku, Engie, se sídlem v Courbevoie (žalobkyně ve věci T-525/18) -v. Evropská komise. Dále bude používán termín věc Engie.

nerální advokátky Juliane Kokottová⁴. Zájemce, kteří si chtějí přečíst popis složitého daňového režimu obrovské skupiny společností působících v několika zemích EU, lze odkázat na tyto materiály. Podrobný popis problematiky se zdá být zbytečný. Ostatně ani sám autor tohoto článku není příliš obeznámen s těmito složitými operacemi, které údajně způsobily, že skupina Engie – podle Evropské komise – zaplatila nižší daň, než měla zaplatit podle lucemburských vnitrostátních předpisů. Spor se právě točí kolem toho, jak jsou chápána národní pravidla. To však zdaleka neznamená, že se jedná o závěr, neboť Engie a Lucembursko v žalobě tvrdí, že Tribunál nepochopil vnitrostátní pravidla platná v Lucembursku. Druhou otázkou, která byla v rozsudku vznesena, je nepoužitelnost lucemburské obecné doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem (General Anti-Avoidance Rule – GAAR). I zde se také jedná o otázku chápání vnitrostátní právní úpravy, která je mezi stranami sporná.

Koncepci výkladu vnitrostátních právních předpisů společnosti Engie přijala lucemburská daňová správa v řadě daňových výkladů (daňových interpretací⁵) vydaných v letech 2008-2012. Na jejich základě mohla společnost Engie s klidným svědomím využívat nízké zdanění svých obchodních aktivit. Daňové výklady jsou výkladové akty. Formálně tedy nejsou akty aplikace práva, ale obsahují pouze názor na to, jak by měl být zákon vykládán⁶. Obvykle jsou vydávány před vznikem zdanitelného plnění a mají poskytnout právní jistotu daňovému subjektu, který může na základě takového dokumentu jednat. Daňový poplatník se tak nemusí obávat, že správce daně nečekaně změní názor a nařídí mu zaplatit daň za období několika let zpětně.

Zdá se tedy, že jádrem sporu je problém s pochopením vnitrostátních předpisů platných v Lucembursku. Zbytek, tj. otázka uplatňování pravidel EU pro státní podporu, je spíše důsledkem tohoto základního problému. Pouze generální advokátka Julianne Kokottová vidí problém v mnohem širším kontextu.

Jak Evropská komise vnímá státní podporu?

Podle článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie „Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak“. Ve světle tohoto ustanovení není pochyb o tom, že pro konstatování státní podpory jsou nutné 4 prvky. Jedná se o tyto prvky:

- a) existence výhody,

⁴ Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 4. května 2023 ve věci Engie.

⁵ Eng. advance tax ruling,

⁶ Wojciech Morawski, Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice? w: Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego: podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian: księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesława Miemiec (ed.: Borsowski Paweł), Warszawa Wolters Kluwer Polska, 2020 s.446–455.

- b) selektivita,
- c) státní zdroje jako zdroj pomoci,
- d) dopad na obchod mezi členskými státy.

Komise se domnívala, že vzhledem k tomu, že jednotlivé výklady byly vydány lucemburskými daňovými orgány a znamenaly ztrátu daňových příjmů, lze hospodářskou výhodu poskytnutou dotčenými jednotlivými výklady přičíst Lucemburskému velkovévodství a považovat ji za financovanou ze státních prostředků⁷. Pokud jde o poskytnutí výhody společnosti Engie, Komise se domnívala, že nevyvolává žádné pochybnosti, neboť společnosti zaplatily nižší daň, než by vyplývalo z lucemburského práva⁸. Stručně řečeno, lze předpokládat, že Evropská komise porovnávala výši daně, která by podle jejího názoru vyplývala z vnitrostátních daňových předpisů, s daní, kterou společnost Engie⁹ zaplatila na základě daňových výkladů. Rovněž selektivita podpory nezbudila u Evropské komise žádné pochybnosti.

Evropská komise netvrdí, že daňové výklady samy o sobě představují státní podporu, ale výklad vnitrostátních právních předpisů v nich přijatý již státní podporu zakládat může.

Proč Evropskou komisi lákají pravidla státní podpory?

Pravidla státní podpory se jeví jako vhodný nástroj pro boj proti nezákonným činnostem, které mají rysy daňové optimalizace. Nejjednodušší by samozřejmě bylo využít stále propracovanější vnitrostátní předpisy proti zneužívání. Problém spočívá v tom, že různé vnitrostátní předpisy někdy znemožňují boj proti daňové optimalizaci. Dobrým příkladem jsou daňové výklady. Důležité je, že obvykle vnitrostátní předpisy zaručují držiteli takového výkladu, že nebude zdaněn v rozporu s názorem vyjádřeným v tomto výkladu. Tím je právní postavení daňového poplatníka poměrně silné, což je v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání.

Někdy členské státy EU s uplatňováním těchto předpisů proti zneužívání vůbec nespěchají. Zneužívání ze strany daňových poplatníků se bohužel někdy setkává s příznivou reakcí států, které v takových případech vidí možnost neočekávaných daňových zisků. To však může být doprovázeno výrazně vyššími rozpočtovými ztrátami pro ostatní státy. Škodlivá daňová konkurence je jev, který je již poměrně dobře prozkoumán a popsán v literatuře¹⁰.

Daňové výklady se zdají být ideálním právním mechanismem, který poskytuje daňovému poplatníkovi právní jistotu v případě použití škodlivých nástrojů daňové

⁷ Bod 66 rozsudku Tribunálu.

⁸ Body 67-73 rozsudku Tribunálu.

⁹ Chápeme je zde jako skupinu i jako jednotlivé společnosti skupiny.

¹⁰ https://taxation-customs.ec.europa.eu/harmful-tax-competition_en

konkurence nabízených některými státy. Vždyť stát vydáním příznivého daňového výkladu zaručuje ochranu, která je důležitým prvkem institutu daňového výkladu.

Záchranou jsou zde právní předpisy o státní podpoře. Jedná se však spíše o záchranu pouze pro Evropskou komisi, neboť stát je koneckonců „ve spolčení“ s daňovým poplatníkem, kterému poskytl státní podporu zaručenou daňovým výkladem. Pravidla pro státní podporu jsou přece absolutní – nezákonná státní podpora musí být vrácena¹¹. Teoreticky by samozřejmě stát mohl využít i těchto ustanovení, pokud by měl pocit, že se mu přece jen vyplatí státní podporu vrátit.

Zásada ochrany legitimního očekávání, která je rovněž zásadou práva EU, samozřejmě stále platí, ale rozsah jejího uplatnění je v kontextu pravidel státní podpory spíše iluzorní. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU je navrácení podpory na základě zásady ochrany legitimního očekávání vyloučeno pouze ve výjimečných případech. Soudní dvůr rozhodl, že zásady ochrany legitimního očekávání se může dovolávat pouze osoba, u níž orgán Evropské unie poskytnutím konkrétních záruk vyvolal legitimní očekávání¹². Skutečnost, že členský stát vzbudil v daňovém poplatníkovi důvěru, je irelevantní¹³. Tento postoj je v jistém smyslu logickým důsledkem právního postoje Evropské komise. Vždyť poskytnutí nepovolené státní podpory je společným jednáním státu a daňového poplatníka. Pokud by tedy jednání státu mohlo vzbudit legitimní očekávání daňového poplatníka, nemohla by být žádná státní podpora nikdy navrácena. Je tomu tak proto, že daňový poplatník by se vždy dovolával ochrany legitimního očekávání.

Daňové výklady v Lucembursku – kontroverzní téma

V rozsudku Tribunálu ani ve stanovisku generální advokátky Kokottové slovo Luxleaks vůbec nezaznívá. Přitom Lucembursko je zemí, která je dlouhodobě proslulá tím, že hromadně vydává daňové výklady, aby poskytla jistotu různým velkým nadnárodním korporacím, které využívají atraktivních daňových předpisů této země. Není pochyb o tom, že aféra Luxleaks byla jedním z hlavních faktorů zvýšeného zájmu EU a OECD o daňové výklady¹⁴.

Lucembursko mělo daňový systém, který byl pro zahraniční daňové poplatníky poměrně příznivý, a zároveň mělo uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s mnoha ekonomicky vyspělými zeměmi. Podmínkou pro využití výhod lucemburského daňového systému bylo dosažení příjmů v Lucembursku. Lucembursko se svým poměrně omezeným populačním potenciálem mohlo mít problém s reálným přílivem

¹¹ Odstavce 164–170 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

¹² Rozsudek SDUE ze dne 21. března 1990, Belgie/Komise (C142/87-, EU:C:1990:125, bod 66).

¹³ Bod 167 a následující stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

¹⁴ Tomas Balco, Xenia Yeroshenko, How Are We Doing with BEPS Recommendation in the EU? [w:] Tax Sovereignty in the BEPS Era, red. Sergio André Rocha, Allison Christians, Wolters Kluwer International 2017, s. 263.

subjektů, které by zde skutečně působily a vytvářely příjmy. Východiskem z této situace bylo umělé propojení aktivit daňových poplatníků s touto zemí, aby tam mohli být zdaněni (nebo dokonce nebyli zdaněni). K tomuto účelu bylo možné využít smlouvy o zamezení dvojího zdanění právě v kombinaci s daňovými výklady. Obvykle se jednalo o výklady převodních cen. Ve věci Engie se výjimečně nejednalo o otázky převodních cen.

Pokud bychom se podívali na právní úpravu platnou v Lucembursku v době Luxleaks, došli bychom k závěru, že se jedná o zemi bez daňových výkladů.¹⁵ V době, kdy byla lucemburská „továrna na výklady“ v plném proudu, neposkytoval žádný jasný základ pro jakýkoli oficiální výklad daňového práva. To však neznamená, že výklady neměly žádný právní základ. Poskytovaly ho obecné právní zásady, jako je zásada dobré víry, zásada právní jistoty¹⁶, které v praxi poskytovaly nositelům takových daňových výkladů plnou právní jistotu.

Ještě před více než deseti lety byly „postupy“ vydávání daňových výkladů v Lucembursku – eufemisticky řečeno – poměrně skromné a nepřiliš formalizované. Vše řídil jeden člověk. Po 32 let, až do svého odchodu do důchodu v roce 2013, vedl oddělení odpovědné za vydávání daňových výkladů stejný člověk – Marius Kohl¹⁷. Daňové výklady prostě vydával jako jeden muž, proto se mu dokonce říkalo Monsieur Ruling¹⁸. Daňové výklady, které vydával, obvykle pouze konstatovaly, že akceptuje stanovisko žadatele, bez věcného odůvodnění¹⁹. Uplatnění daňového výkladu vedlo k tomu, že daňový poplatník nesl v Lucembursku pouze symbolické daňové zatížení. V tomto řízení M. Kohl spolupracoval s daňovými poradci. A právě od jedné z velkých daňových poradenských firem (PwC) přišla rána, která ukončila kariéru M. Kohla. Bývalý zaměstnanec této firmy Antoine Deltour okopíroval obrovské množství dokumentů, které byly zaslány novinářům a analyzovány nejprve Mezinárodním konsorciem investigativních novinářů (ICIJ)²⁰, a poté mnoha výzkumníky a daňovými úřady i právními službami Evropské komise.

¹⁵ Postup vydávání výkladů je nyní v Lucembursku upraven: Patrick Mischo, Franz Kerger, *The New Luxembourg Tax Ruling Procedure*, *European Taxation*, 2015, červenec/7, s. 331–332.

¹⁶ Zajímavé je, že v literatuře je někdy považován za specifický pramen práva. Takto Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général*, Luxembourg 2006, s. 548 a násl.

¹⁷ Ve funkci by byl možná ještě déle, ale poté, co skandál vyšel najevo, odešel do předčasného důchodu, mimochodem s tvrzením, že ničeho nelituje, protože zemi dobře sloužil; Matthew Karnitschnig, Robin van Daalen, *Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg* (*Wall Street Journal*, aktualizováno 21. října 2014 22:44, <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593> – přístup 10.01.2023).

¹⁸ M. Karnitschnig, R. van Daalen, op. cit.

¹⁹ Omri Y. Marian, *The State Administration of International Tax Avoidance*, *Harvard Business Law Review*, 2017, Vol. 7, s. 217-218. Je obtížné napsat odůvodnění, když je značné množství daňových výkladů vydáváno ještě v den podání.

²⁰ Viz <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/your-head-spinning-5-tips-understand-lux-leaks-files> (navštíveno 10.1.2023).

Mohl Luxleaks ovlivnit přístup Evropské komise k případu Engie? Lze se domnívat, že kdyby se Lucembursko neangažovalo, Evropská komise by zde neviděla veřejnou pomoc? Na takovou otázku je obtížné jednoznačně odpovědět. Jistě, ani Tribunál, ani generální advokát přímo nevznášejí argumenty odkazující na kauzu Luxleaks. Je však možné, že nebýt Luxleaks, nikdo by se těmito podivnými daňovými výklady vůbec nezabýval. Nepochybně však Luxleaks důrazně ukazuje, že daňové výklady mohou být nebezpečným nástrojem škodlivé daňové konkurence a mohou být posuzovány v kontextu pravidel státní podpory.

Jde jen o daňový výklad?

Český právník si při pohledu na výše uvedený popis může na první pohled myslet, že se jedná o problém pouze jeho polských kolegů. Vždyť právě v Polsku máme tisíce daňových výkladů²¹. Samozřejmě i v České republice existují instituty, které lze podle mého názoru považovat za individuální výklady (závazné posouzení)²² a také, které jsou obecnými výklady (D-pokyny). Rozsah aplikace zejména českých individuálních výkladů je však nesrovnatelný se situací v Polsku.

Problém však nespočívá jen v posouzení správnosti daňových výkladů. Soud nespatřuje problém v samotných daňových výkladech, ale v tom, že došlo k chybnému výkladu vnitrostátního práva. K takovému pochybení nemusí nutně dojít pouze v souvislosti s vydáním daňového výkladu, ale jakéhokoli aktu aplikace práva. Pokud tedy daňový orgán vydá rozhodnutí, v němž stanoví vyšší daň a vychází z chybného výkladu daňového práva, bylo by následně třeba mít za to, že došlo k poskytnutí státní podpory. Stejně tak by státní podporu zakládalo i chybné soudní rozhodnutí, které se odchyluje od ustálené judikatury. Ve skutečnosti by také individuální soudní rozhodnutí mohlo být považováno za rozhodnutí zakládající státní podporu, pokud by bylo v rozporu se zákonem. To by koneckonců znamenalo odchylku od referenčního rámce, kterým je zákon.

Kromě toho případ nastoluje otázku správného, tj. pečlivého uplatňování ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tato doložka se uplatňuje jak v Polsku²³, tak v České republice. Podle směrnice ATAD²⁴ ji musí mít ve svých právních řádech všechny země EU. V každé zemi může mít samozřejmě svou specifickou podobu a rozsah aplikace. Pokud by se však Evropská komise měla vyjadřovat k výkladu GAAR a posuzovat, zda vnitrostátní orgány uplatňují „národní“ GAAR správně, mohla by se

²¹ Tento problém jsem podrobněji popsal v článku: W. Morawski, How to survive with a half a million advance tax rulings: the Polish experience, *European Taxation*, 2023, roč. 63, č. 4, s. 133–146.

²² Čl. 132–133 Zákon daňový řád, Sb.280/2009.

²³ Článek 119a a následující zákona o daňovém řádu ze dne 29. srpna 1997, *Sbírka zákonů 2022*, položka 2651, dále jen „o.p.“.

²⁴ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, *OJ L 193*, 19.7.2016, p. 1–14

projevit tendence sjednotit její uplatňování harmonizací výkladu jednotlivých vnitrostátních právních předpisů.

Je tedy zřejmé, že případný rozsudek může mít mnohem širší rozsah „nehoráznosti“ než jen zdanění poměrně určité skupiny lucemburských společností.

Soudní dvůr EU jako další soudní instance v daňových sporech?

Přijetí stanoviska Tribunálu by mohlo mít dopad i na podobu EU v tom smyslu, že by mohlo změnit vztah mezi členskými státy a EU a zcela jistě i vztah mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem EU. S trochou nadsázky lze říci, že by se SD EU stal další instancí správního soudnictví v daňových věcech v členských státech. Nepochybujeme o tom, že Soudní dvůr EU pomáhá vnitrostátním soudům porozumět pravidlům EU. Vnitrostátní soudy skutečně mohou předkládat SD EU právní otázky, ale daňový poplatník, který prohraje daňový spor u vnitrostátního soudu, se samozřejmě nemůže odvolat proti rozsudku vnitrostátního soudu k SD EU.

Přijetí stanoviska Tribunálu by na tom samozřejmě nic přímo nezměnilo. Evropská komise by však de facto mohla prohlásit, že došlo k chybnému výkladu vnitrostátního práva, a tedy k poskytnutí (údajně) státní podpory, a požadovat navrácení státní podpory. Případ by se dostal před Soudní dvůr EU, který by – stejně jako vnitrostátní soud – vykládal vnitrostátní právo. Rozsudek vnitrostátního soudu by sice stále existoval, ale neměl by žádný význam, protože by daňovému poplatníkovi mohlo být nařízeno vrácení veřejné podpory, kterou rozsudek vnitrostátního soudu vytvořil. Rozsah činnosti Soudního dvora EU by zde byl samozřejmě omezen. Soudní dvůr EU by totiž mohl pouze oslabit účinky rozsudku příznivého pro daňového poplatníka a jednat ve prospěch daňového orgánu. Stejně tak by SD EU mohl na žádost Evropské komise napadnout jakékoli daňové rozhodnutí a jakýkoli daňový výklad. Mohla by také nechat SD EU provést faktické vyměření daně namísto daňového orgánu. Je ovšem třeba mít na paměti, že z právního hlediska by se ve všech případech jednalo o kroky, které by nespočívaly ve vyměření daně, ale v nařízení navrácení veřejné podpory.

Stojí za zmínku, že případ Engie se týká situace, kdy se daňový poplatník a stát dohodnou, že daň není splatná. Jednají tedy ruku v ruce proti Evropské komisi. Teoreticky si však lze představit situaci, kdy stát, který spor u vnitrostátního soudu prohraje, požaduje po Evropské komisi žalobu na vrácení státní podpory. Koneckonců soud v případě Engie se domnívá, že porušení daňových předpisů vytváří státní podporu. Pokud tedy vnitrostátní soud, rovněž proti daňovým orgánům, vyřeší spor o výklad daňového práva ve prospěch daňového poplatníka, mohlo by se jednat o státní podporu. Ta by byla poskytnuta státem, neboť vnitrostátní soud je součástí státního aparátu. Výše uvedené připomínky je samozřejmě třeba chápat pouze jako pokus o vyzvození logických závěrů z názoru vyjádřeného Tribunálem v rozsudku Engie. Takové názory totiž Tribunál (zatím) neformuloval.

Výše uvedené úvahy je třeba hodnotit přinejmenším jako znepokojivé. Samozřejmě očekávám i námitku, že jsou v rozporu s duchem práva EU v oblasti státní podpory a logikou Soudního dvora EU. A musím souhlasit – pokud bychom důsledně aplikovali názory Tribunálu z výše citovaných rozsudků, dospěli bychom k absurdní situaci.

Rozumné moderování Generální advokátky Juliane Kokottové

Proti rozsudku Tribunálu bylo naštěstí podáno odvolání k Soudnímu dvoru EU. A právě zde vstupuje do hry generální advokátka Juliane Kokottová a pokládá logickou otázku:

„Pokud je předběžné daňové rozhodnutí předmětem přezkumu z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor, vyvstává však otázka, zda může podporu ve smyslu Smluv představovat každá odchylka od daňových předpisů, která je příznivá pro daňového poplatníka (tedy každé předběžné daňové rozhodnutí, které je nesprávné ve prospěch daňového poplatníka). Sám o sobě by takový výklad odpovídal znění čl. 107 odst. 1 SFEU.“²⁵

Generální advokátka poukazuje na svobodu členských států při určování daňového zatížení, které se uplatňuje v jednotlivých členských státech.

„91. Meze tohoto prostoru členských států pro uvážení jsou všude však překročeny, pokud členské státy zneužijí své daňové právo k tomu, aby přesto jednotlivým podnikům poskytl výhody „obcházením pravidel státních podpor“²⁶. K závěru o takovém zneužití daňové autonomie může vést zjevně nesoudržná podoba daňového zákona – jak se stalo například v případě Gibraltar²⁷. Soudní dvůr tak ve své novější judikatuře provádí přezkum obecných rozhodnutí, na jejichž základě vzniká daňové zatížení, pouze v případě, že byla koncipována zjevně diskriminačním způsobem ve snaze obejít požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státních podpor²⁸.

92. Není zřejmě žádný důvod nevztáhnout tuto judikaturu na nesprávné právní posouzení ve prospěch daňového poplatníka. Z toho vyplývá, že selektivní legalizace se nevztahuje na žádné nesprávné, byť ne nutně nezákonné rozhodnutí v souvislosti s návrhy daňového poplatníka. Je zřejmé, že existují takové odchylky od platného vnitřního referenč-

²⁵ Bod 89 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

²⁶ Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 72).

²⁷ Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 101 a násl. Ani v této věci nebylo Spojené království s to objasnit smysl použitých ekonomických parametrů (bod 149).

²⁸ Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C705/20, -EU:C:2022:680, bod 61), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C562/19 -P, EU:C:2021:201, bod 42 a násl., zejména bod 44), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C596/19 -P, EU:C:2021:202, bod 48 a násl., zejména bod 50). Již v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 101), Soudní dvůr hovoří o právních základech, které *“ve skutečnosti diskriminuj[í]”* daňové poplatníky (kurzivou zvýrazněno jen zde).

ního rámce, které nelze objasnit třetím stranám, jako je Komise nebo soudy EU, a které jsou obtížné i pro příslušného daňového poplatníka. V takových případech lze mít za to, že se jedná o obcházení pravidel o státních podporách zjevně diskriminačním způsobu uplatňování zákona. Otázky, zda někteří zástupci lucemburské právní vědy nebo lucemburské prvostupňové soudy vykládají lucemburské daňové právo skutečně jinak než finanční správa a ostatní zástupci lucemburské právní vědy, které byly vzneseny při jednání, pak mohou zůstat nezodpovězeny.“

Generální advokátka oprávněně poukazuje na to, že požadavek, aby soudy EU a Evropská komise vykládaly 27 právních systémů, je nadměrným požadavkem na tyto instituce. Generální advokát má v tomto případě silné argumenty. Poukazuje totiž na to, že ve věci Engie daňový poplatník a Lucembursko zcela jasně uvádějí, že se Tribunál v prvoinstančním rozsudku jednoduše ztratil ve výkladu lucemburského práva.

Rozdílnost soudních výkladů v daňových věcech – normální nebo nepřijatelná situace?

Postoj, který Soudní dvůr vyjádřil ve věci Engie, může ve skutečnosti podkopat základy evropské právní kultury. Pro každého právníka je nepochybně zřejmá zásada nezávislosti soudce. Jejím důsledkem je omezení možnosti ovlivňovat rozhodnutí soudce. Nejde o možnost ovlivnění ze strany správních orgánů – takové ovlivnění je samozřejmě vyloučeno. Soudce je do určité míry nezávislý obecně, tj. nezávislý na celém okolí, a tedy i na ostatních soudcích. Samozřejmě existuje soudní přezkum instancí. V Polsku je soudce soudu prvního stupně (Krajový správní soud/Wojewódzki Sąd Administracyjny – WSA) vázán stanoviskem Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny – NSA). Nemůže nerespektovat rozsudek NSA, když se k němu věc dostane k novému projednání. V zásadě neexistují žádné právní možnosti, jak soudce Nejvyššího správního soudu nebo soudce jakéhokoli jiného soudu přimět k vydání rozhodnutí v souladu s „ustálenou judikaturou“. Výjimkou je, že soudce NSA musí vydávat rozsudky, které jsou v souladu s usneseními rozšířených senátů NSA²⁹. Může však napadnout usnesení tím, že věc předloží celému senátu NSA nebo dokonce celému složení NSA. Není-li usnesení rozšířeného senátu NSA, může soudce vydat rozsudek podle svého přesvědčení, v rozporu s jinými rozsudky.

To samozřejmě vnáší do právního postavení daňového poplatníka určitý prvek nejistoty. Podle mého názoru je to však cena, kterou stojí za to zaplatit za nezávislost soudů. Lze předpokládat, že stav nejednotnosti judikatury správních soudů není ideálním stavem, ale je to stav, který je v jistém smyslu zabudován do soudního systému v Polsku, stejně jako v České republice. K logice systému správního soudnictví v demokratické zemi patří i variabilita soudního výkladu, a dokonce i omyl soudce. To jsou imanentní prvky tohoto systému.

²⁹ Článek 269 zákona ze dne 30. srpna 2002. Zákon o řízení před správními soudy, Sbírka zákonů z roku 2023, položka 1634 ve znění pozdějších předpisů.

Problém spočívá v tom, že rozsudek Tribunálu ve věci Engie – pokud je uplatňován důsledně – znamená, že chyba ve prospěch daňového poplatníka může být považována za státní podporu. Generální advokátka Kokottová proto správně vyzývá k umírněnosti při uplatňování pravidel státní podpory a k omezení uplatňování těchto pravidel na situace, kdy dojde k zjevnému nesprávnému právnímu posouzení vnitrostátním soudem. Kromě toho by se podle ní měla uplatnit podmínka, že se jedná o úmyslné jednání orgánů.

Výklad vnitrostátního práva obsažený v rozsudku SDEU – časová působnost

Změna výkladového stanoviska orgánu veřejné moci má v zásadě zpětnou účinnost. Koneckonců změna výkladu neznamená změnu práva, ale pouze odhalení skutečného smyslu právního ustanovení. Nový názor je použitelný i na staré případy. Pokud však již bylo o těchto případech pravomocně rozhodnuto, samotná změna názoru daňového orgánu platnost dřívějších rozhodnutí nezpochybňuje. Stejně tak nepříznivý nebo příznivý rozsudek správního soudu v jedné věci nemá automatický účinek ve vztahu k jiným věcem, zejména k věcem, které již byly ukončeny. Je zřejmé, že daňovým poplatníkům je třeba zajistit minimální stabilitu právního stavu.

Pokud však do hry vstoupí regulace státní podpory, je situace zcela odlišná. Zásada ochrany legitimního očekávání zde má jen omezený význam.³⁰ Zjednodušeně řečeno, státní podpora musí být od svého příjemce navrácena. Prezentace určitého názoru na výklad vnitrostátního práva v rozsudku SDEU, pokud by se mělo za to, že chybný výklad daňového práva zakládá státní podporu, by tedy znamenala, že státní podpora by musela být navrácena, a to i v případě, že by dané případy již byly uzavřeny. Rozsudek Tribunálu ve věci Engie by tedy pro daňové poplatníky představoval obrovské riziko, které by prakticky zlikvidovalo jakoukoli důvěru v rozhodnutí daňových orgánů a vnitrostátních soudů.

Nedostatky řešení generální advokátky Kokottové

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokottové si zaslouží být přijato. To však neznamená, že by případ byl jednoduchý a že by jí navrhované řešení nemělo některé nedostatky. Je tomu tak proto, že před Soudní dvůr EU se zpravidla nedostávají případy, které mají jednoduché a snadné řešení. Problémem bude především vágnost kritéria, podle něhož by měl být za faktor umožňující uznat existenci státní podpory považován pouze „zjevně chybný“ výklad práva přijatý daňovým orgánem. Problém spočívá rovněž v tom, že je obtížné určit, kdy je pochybení správního orgánu zjevnější a kdy méně zjevné. Mohou přece nastat situace zjevných chyb, kdy jsou náhodné. Může jít jednoduše o nekompetentnost úředníka. Pak bude chyba zřejmá, ale není výsledkem nějaké záměrné politiky státu.

³⁰ Viz výše bod 3 *Proč Evropskou komisi lákají pravidla státní podpory?*

Zde pomáhá druhé kritérium navržené generálním advokátem, kritérium státního záměru. Poukazuje na možnost zneužití volné úvahy ze strany států při uplatňování daňového práva. Jak tomu rozumím, aby bylo možné považovat uvažovat o státní podpoře, musela by Evropská komise prokázat, že se jednalo o úmyslný záměr daňových orgánů. To může být samozřejmě obtížné.

Přitom by teoreticky mohla nastat situace, kdy by se ke dvěma poplatníkům používajícím stejný výklad přistupovalo rozdílně. Nejedná se ani o situaci, kdy by jednoduše v případě jednoho z poplatníků nebylo možné nalézt důkazy o špatných úmyslech ze strany úřadů. Rozdílnost může být důsledkem specifických vnitrostátních právních řešení. Dobrým příkladem je polský institut „ustálené výkladové praxe“. Podle ustanovení daňového řádu, pokud v obsahu daňových výkladů v daném účetním období a v předchozích dvanácti měsících převažuje určitý způsob výkladu, nemusí již daňoví poplatníci žádat o další daňové rozhodnutí. Mohou vycházet z předchozích daňových výkladů a využívat jejich ochrany³¹. Pokud tedy např. dvěma poplatníkům stát vědomě poskytl veřejnou podporu vydáním příznivých daňových výkladů, mohou z nich následní poplatníci těžit již bez toho, aby o ně žádali. Měli by však být i oni považováni za příjemce státní podpory, pokud stát neměl v úmyslu jim státní podporu poskytnout? Mělo by se přihlížet k záměrnému vytvoření mechanismu státní podpory vydáním dvou daňových výkladů, nebo by se měl účel postupu státu vůči každému jednotlivému daňovému poplatníkovi posuzovat samostatně?

ZÁVĚR

V posuzované případové studii jsou rizika spojená s evropeizací daňového práva jasně patrná. Boj proti nedovolené státní podpoře je samozřejmě sám o sobě legitimním cílem. Problémem je zdrženlivost soudů EU při zasahování do uplatňování těchto neuvěřitelně přísných pravidel pro navrácení státní podpory. Generální advokátka Juliane Kokottová zde ve vší slušnosti navrhuje velmi umírněný přístup. Její postoj se zdá být ještě oprávněnější, pokud se na něj podíváme i z hlediska stability právního postavení jednotlivce.

AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ

The research carried out by Wojciech Morawski is being funded by the National Science Centre/Narodowe Centrum Nauki (Poland) as part of project no. 2019/35/B/HS5/00554— Interpretation of tax law in the context of passing time.

³¹ Čl. 14n o.s.ř., podrobněji in: Michał Wilk, Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych, *Przegląd Podatkowy*, 2017, Nr 10, s. 18-22.

ZDROJE

Literatura

BALCO, Tomas, YEROSHENKO, Xenia, How Are We Doing with BEPS Recommendation in the EU? [w:] Tax Sovereignty in the BEPS Era, red. Sergio André Rocha, Allison Christians, Wolters Kluwer International 2017,

KARNITSCHNIG, Matthew, van DAALEN, Robin, Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg (Wall Street Journal, aktualizováno 21. 10. 2014 22:44, <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593> – přístup 10. 9. 2023),

MARIAN, Omri Y., The State Administration of International Tax Avoidance, Harvard Business Law Review, 2017, sv. 7,

MISCHO, Patrick, KERGER, „The New Luxembourg Tax Ruling Procedure“, European Taxation, 2015, červenec/7,

MORAWSKI, Wojciech, How to survive with a half a million advance tax rulings: the Polish experience, European Taxation, 2023, roč. 63, č. 4,

MORAWSKI, Wojciech, Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice? w: Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego: podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian : księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec (Borszowski Paweł (ed.), Warszawa Wolters Kluwer Polska, 2020, s. 446-455.

STEICHEN, Alain, Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général, Lucemburk 2006

WILK, Michał, Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych, Przegląd Podatkowy, 2017, č. 10.

Právní ustanovení

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, OJ L 193, 19.7.2016, p. 1–14

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Czechia).

Zákon ze dne 29. srpna 1997 Daňový řád, Sbíрка zákonů 2022, položka 2651 (Polsko).

Zákon ze dne 30. srpna 2002. Zákon o řízení před správními soudy, Sbíрка zákonů 2023, položka 1634 (Polsko).

Judikatura

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C705/20-, EU:C:2022:680),

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C562/19 -P, EU:C:2021:201),

Rozsudek Soudního dvora EU a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C596/19 -P, EU:C:2021:202),

Rozsudek Tribunálu EU ze dne 12. května 2021 ve věcech T-516/18 a T-525/18 Lucemburské velkovévodství (žalobkyně ve věci T-516/18) a Engie Global LNG Holding Sàrl, se sídlem v Lucembursku, Engie Invest International SA, se sídlem v Lucembursku, Engie, se sídlem v Courbevoie (žalobkyně ve věci T525/18) v. Evropská komise,

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732),

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. března 1990, Belgie/Komise (C142/87-, EU:C:1990:125, bod 66).