

DAŇOVÁ ŘADA

MAGDALÉNA VYŠKOVSKÁ

Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění

ve světle judikatury
Nejvyššího správního soudu
a Conseil d'Etat (Francie)



Wolters Kluwer
Česká republika

Vzor citace: VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, 200 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Vyškovská, Magdaléna

Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie) / Magdaléna Vyškovská. -- 1. vyd. -- Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. -- 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2 (brož.)

336.227.1 * 341.24 * 347.951 * (437.3) * (44)

- Česko. Nejvyšší správní soud
- Francie. Conseil d'Etat
- dvojí zdanění
- mezinárodní smlouvy
- dvojí zdanění -- Česko
- dvojí zdanění -- Francie
- soudní rozhodnutí a stanoviska -- Česko
- soudní rozhodnutí a stanoviska -- Francie
- monografie

336.1/.5 - Veřejné finance [4]

Právní stav publikace k 31. 5. 2010

© Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010
ISBN 978-80-7357-550-2

OBSAH

Úvod

1	Význam a role Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat	13
1.1	Nejvyšší správní soud České republiky	13
1.2	Francouzský Conseil d'Etat	17
1.3	Srovnání rolí NSS a CE	18
2	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky a Francie	19
2.1	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně	19
2.2	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky	20
2.3	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému Francie	22
2.4	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému jiných států	23
3	Význam Komentáře OECD k vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění	24
3.1	OECD a Česká republika	24
3.2	OECD a smlouvy o zamezení dvojího zdanění v historii	24
3.3	Vzorová smlouva OSN	25
3.4	Česká republika a její výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy OECD	26
4	Interpretace termínů používaných ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění	31
5	Daňový domicil (článek 4 SZDZ ČR-FR)	36
5.1	Výklad podle SZDZ, podle ZDP a v judikatuře	38
5.1.1	Daňová rezidence fyzických osob	38
5.1.1.1	<i>Podmínka daňové rezidence podle vnitrostátních předpisů</i>	38
5.1.1.1.1	Daňová rezidence podle českého ZDP	38
5.1.1.1.2	Daňová rezidence podle francouzského CGI	39

5.1.1.1.3	Alternativní splnění podmínek daňové rezidence.....	39
5.1.1.2	<i>Kritérium stálého bytu</i>	39
5.1.1.3	<i>Kritérium centra životních zájmů</i>	41
5.1.1.4	<i>Kritérium obvyklého zdržování se</i>	44
5.1.1.5	<i>Kritérium státní příslušnosti</i>	45
5.1.1.6	<i>Dohoda smluvních států</i>	45
5.1.1.7	<i>Dělená daňová rezidence</i>	45
5.1.2	Daňová rezidence právnických osob.....	48
5.1.2.1	<i>Úprava podle SZDZ</i>	48
5.1.2.2	<i>Vnitrostátní úprava podle ZDP a CGI</i>	48

6 Jednotlivé druhy příjmů podle článků smluv o zamezení dvojího zdanění..... 52

6.1	Zisky podniků realizované stálými provozovny (článek 5 a článek 7 SZDZ ČR-FR)	52
6.1.1	Posouzení podle SZDZ.....	53
6.1.2	Posouzení podle ZDP	58
6.1.3	Judikatura.....	60
6.2	Zisky dosažené z nezávislých povolání (článek 14 SZDZ ČR-FR)	73
6.2.1	Posouzení podle SZDZ.....	74
6.2.2	Posouzení podle ZDP	74
6.2.3	Judikatura.....	75
6.3	Příjmy z výkonu závislé činnosti (článek 15 SZDZ ČR-FR)	76
6.3.1	Posouzení podle SZDZ.....	76
6.3.2	Posouzení podle ZDP	77
6.3.3	Judikatura.....	84
6.4	Tantiémy (článek 16 SZDZ ČR-FR)	101
6.4.1	Posouzení podle SZDZ.....	101
6.4.2	Posouzení podle ZDP	101
6.5	Umělci a sportovci (článek 17 SZDZ ČR-FR)	103
6.5.1	Posouzení podle SZDZ.....	103
6.5.2	Posouzení podle ZDP	104
6.5.3	Judikatura.....	105
6.6	Penze a veřejné funkce (článek 18 SZDZ ČR-FR a článek 19 SZDZ ČR-FR)	109
6.6.1	Posouzení podle SZDZ.....	109
6.6.2	Posouzení podle ZDP	110
6.6.3	Judikatura.....	110
6.7	Příjmy z nemovitého majetku (článek 6 SZDZ ČR-FR)	111
6.7.1	Posouzení podle SZDZ.....	111
6.7.2	Posouzení podle ZDP	112

6.7.3	Judikatura	112
6.8	Dividendy (článek 10 SZDZ ČR-FR)	114
6.8.1	Posouzení podle SZDZ	114
6.8.2	Posouzení podle ZDP	115
6.8.3	Judikatura	117
6.9	Úroky (článek 11 SZDZ ČR-FR)	125
6.9.1	Posouzení podle SZDZ	126
6.9.2	Posouzení podle ZDP	126
6.9.3	Judikatura	129
6.10	Licenční poplatky (článek 12 SZDZ ČR-FR)	131
6.10.1	Posouzení podle SZDZ	132
6.10.2	Posouzení podle ZDP	133
6.10.3	Judikatura	134
6.11	Zisky ze zcizení majetku (článek 13 SZDZ ČR-FR)	138
6.11.1	Posouzení podle SZDZ	138
6.11.2	Posouzení podle ZDP	139
6.11.3	Judikatura	142
6.12	Zákaz diskriminace (článek 24 SZDZ ČR-FR)	143
6.12.1	Posouzení podle SZDZ	144
6.12.2	Posouzení podle ZDP	145
6.12.3	Judikatura	146

7	Daňová optimalizace versus daňový únik (článek 9 SZDZ ČR-FR)	150
7.1.1	Posouzení podle SZDZ	151
7.1.2	Posouzení podle ZDP	151
7.1.3	Judikatura	152

8	Zamezení dvojího zdanění	156
8.1.1	Dvojí zdanění na národní a na mezinárodní úrovni	157
8.1.2	Dvojí zdanění právní a ekonomické	158
8.1.3	Posouzení podle SZDZ	158
	8.1.3.1 <i>Metoda zápočtu daně</i>	158
	8.1.3.2 <i>Metoda vynětí</i>	159
8.1.4	Posouzení podle ZDP	160
8.1.5	Judikatura	163

Závěr	166
Seznam použitých zkratk	168
Prameny a seznam použité literatury	169
Rejstřík	171

Poděkování

Děkuji za cenné podněty k této publikaci Mgr. Jakubu Hajdučikovi, daňovému poradci, advokátům Mgr. Monice Šimůnkové-Hoškové a Mgr. Jiřímu Černému a rovněž Mgr. Ondřeji Peterkovi, bez jehož podpory by tato publikace nemohla vzniknout. Děkuji rovněž své rodině, zejména svému synovi, za podporu a trpělivost.

ÚVOD

Cílem publikace, kterou dostáváte do ruky, nazvané „Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a francouzského Conseil d’Etat“, je porovnání judikatury Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen NSS) a Conseil d’Etat ve Francii (dále jen CE). Hned v úvodu je třeba poznamenat, že judikátů NSS ve věcech smluv o zamezení dvojího zdanění není mnoho. Jak bude patrné z dalších kapitol, k některým článkům smluv o zamezení dvojího zdanění judikatura zatím neexistuje, k jiným článkům se objevily spíše první „vlastovky“. Do vzniku NSS velikou práci odvedly krajské soudy, jejich judikáty jsou však obtížně dostupné s výjimkou těch, které lze najít v informačních systémech, např. ASPI, v publikacích týkajících se mezinárodního zdanění, kdy se ve většině případů jedná o rozsudky ke kauzám klientů advokátů nebo daňových poradců, kteří je do těchto systémů poskytli. Významné rozsudky krajských soudů jsou však zveřejňovány ve Sbírce rozhodnutí NSS. I těchto rozsudků je však nemnoho ve srovnání s „běžnými daňovými záležitostmi“, jako je tomu obecně v případě DPH či daně z příjmu právnických osob. Výjimku tvoří pouze oblast tzv. pronájmu pracovních sil od daňových nerezidentů, kde je judikatura četná a vyvíjející se.

Důvodem ke srovnání judikatur dvou nejvyšších soudních institucí dvou členských států EU je i to, že i české soudy se v určitých oblastech nechávají inspirovat zahraniční judikaturou. Příkladem může být rozsudek sp. zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31. října 2007¹, kde se Ústavní soud (dále jen ÚS) odvolává kromě judikatury ESD i na rozsudek Spolkového finančního dvora Spolkové republiky Německo ve věci zneužití práva. Poměrně dlouhou dobu se ve své praxi daňového poradce zabývám smlouvami o zamezení dvojího zdanění a cennou zkušeností mi byla četba zahraniční literatury, jakož i rozsudků zahraničních soudů, které mi pomohly při objasnění této problematiky. Z tohoto důvodu jsem v této publikaci zařadila vedle judikatury české i judikaturu francouzskou, která může být pro českou odbornou veřejnost cennou inspirací. A ačkoliv by se mohlo zdát, že zahraniční, konkrétně francouzská judikatura je judikaturou zohledňující jiný právní řád, je nutno si uvědomit následující:

¹ Dostupné na <http://nalus.ussoud.cz>.

- a) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou většinou smlouvy uzavírané podle vzorové smlouvy OECD, organizace, jejímž členem je Česká republika i Francie. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se tak velmi podobají, a ačkoliv smluvní strany (konkrétní státy sjednávající danou smlouvu) mají vždy možnost se od vzorové smlouvy odchýlit, stejné základní principy jsou obsaženy ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených jak Českou republikou, tak dalšími státy, Francii nevyjímaje.
- b) V České republice i ve Francii jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění nadřazeny vnitrostátním daňovým zákonům.
- c) Situace týkající se mezinárodního obchodu a pohybu lidí jsou v mnoha případech stejné (např. při určování daňové rezidence fyzických i právnických osob lze říci, že soud jak v České republice, tak ve Francii by měl na situace nahlížet obdobně). Kupříkladu to, kde má fyzická osoba centrum životních zájmů, bude vždy vycházet z osobních poměrů daného člověka, na něž lokální legislativa či národnost nebude mít v zásadě vliv.
- d) Česká republika i Francie jsou členskými státy Evropské unie. To je důležité jednak z hlediska judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD) zohledňující nediskriminační princip, zároveň, a pro tuto oblast především, do místních daňových zákonů České republiky i Francie byly transponovány evropské směrnice, jejichž ustanovení bývají dokonce často výhodnější než smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Došlo tak ke sjednocení určitých částí národních daňových zákonů.

K 1. lednu 2010 měla Česká republika více než 75 uzavřených a účinných smluv o zamezení dvojího zdanění. Některé starší smlouvy byly renegociovány, původní smlouvy byly nahrazeny novými smlouvami tak, jako je tomu např. v případě Francie a Rakouska. Vzhledem k rozsahu této publikace není možné rozebírat všechny smlouvy, proto jsem si pro porovnání vybrala smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Francií. Samozřejmě tam, kde jsem k určitému článku našla nějaký judikát, je rozebírána příslušná smlouva uzavřená Českou republikou s příslušným státem, při jejíž aplikaci na daný případ došlo ke sporu mezi daňovým poplatníkem a finančním ředitelstvím (odlišuje-li se její text od smlouvy uzavřené s Francií).

Mým cílem a rovněž tématem této publikace je problematika smluv o zamezení dvojího zdanění, rozbor jejich jednotlivých článků, uvedení existující judikatury NSS a její srovnání s názorem vyjádřeným v judikatuře CE. V případech, kdy žádná judikatura NSS ještě neexistuje, pouze uvedení rozsudku

CE bude sloužit jako odborný názor k zamyšlení a inspiraci, jak řešit určitou problematiku týkající se aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění, která ještě NSS nebyla posuzována.

Oblast smluv o zamezení dvojího zdanění a související judikatury je oblastí nepříliš popsanou. Jedná se o problematiku obsaženou zejména v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen ZDP), a v příslušných smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), ale vzhledem k tomu, že tato práce se zabývá judikaturou NSS, zasahuje sem i oblast správního práva, zejména zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen SŘS). Věřím, že tato publikace přinese nový pohled na aplikaci SZDZ, protože i zahraniční judikatura z těchto smluv vychází.

Význam a role Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat

1.1 Nejvyšší správní soud České republiky

NSS je součástí systému správního soudnictví. Hlavním úkolem správního soudnictví je zajistit respektování práva v oblasti vztahů mezi veřejnou mocí a občanem, tedy ve vzájemném vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Dle ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen Ústava) a Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen Listina), má každý, tedy fyzická i právnická osoba, právo na ochranu veřejných subjektivních práv. Ačkoliv tedy jednotlivec vystupuje v podřízeném postavení, má právo na ochranu před nesprávnými autoritativními rozhodnutími orgánů státu, obcí nebo jiné samosprávné korporace. Tyto vztahy zahrnují mimo jiné řízení daňové, celní, stavební či řízení v oblasti sociálního zabezpečení. Právě v daňové oblasti, jíž se tato publikace zabývá, je funkční správní soudnictví velmi důležité, protože přináší sjednocení rozhodovací praxe finančních úřadů, finančních ředitelství a také krajských soudů, což je podstatné, protože každý z nás platí nějaké daně.

Správní soudnictví je v současné době v České republice upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (SŘS), který nabyl účinnosti ke dni 1. ledna 2003, a dále zákony č. 151/2002 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím SŘS, jakož i zákon č. 31/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů.

SŘS upravuje kromě vlastního procesu také některé otázky organizace soudů a postavení soudců. Vzhledem k nálezu ÚS ze dne 27. června 2001 č. 276/2001 Sb. publikovanému dne 2. srpna 2001², jímž zrušil dosavadní procesní úpravu správního soudnictví s účinností k 31. prosinci 2002³, bylo do SŘS nutno včlenit rovněž úpravu týkající se vzniku a fungování NSS.

² Dostupné na <http://nalus.ussoud.cz>.

³ „Především nejsou některé aktivity veřejné správy, stejně jako její případná nečinnost, pod kontrolou soudní moci vůbec. Dále pak ne každý, kdo může být ve svých právech dotčen správním rozhodnutím, má právo obrátit se na soud. Pokud pak i takové právo má, není stranou plnohodnotného fair procesu ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ač by tomu tak v řadě věcí být mělo. Vydané soudní rozhodnutí je pak konečné a (s výjimkou ústavní stížnosti) nereformovatelné, což vede k nejednotné judikatuře, jakož i k nerovnému postavení správního úřadu, tedy ke stavu rozpornému s požadavky právního státu. Konečnost některých rozhodnutí (zastavení řízení) pak může vést

NSS vznikl k 1. lednu 2003, kdy nabyl účinnosti SŘS. Tato instituce, jejíž existenci předvíдалa již Ústava, tedy vznikla až o deset let později. Do doby vzniku NSS rozhodovaly ve věcech správního soudnictví krajské a vrchní soudy. K tomu napsal J. Baxa, současný předseda NSS, že docházelo k rozhodování „... bez vzájemných funkčních, zejména procesních vazeb, omezené na přezkum zákonnosti rozhodnutí správních orgánů, navíc s rozsáhlými výlukami. Nová úprava správního soudnictví byla od počátku považována za řešení dočasné, tento pojem má však v naší moderní historii poněkud posunutý význam. Ač součástí soudnictví obecného, bylo spíše trpěné než přijaté, navíc bez svého vrcholného orgánu, kterým nemohl být z pochopitelných důvodů tehdy též nově etablovaný Nejvyšší soud. Ústavou předvídaný Nejvyšší správní soud nebyl aktivován“.⁴

Zde si dovoluji kratičký exkurz do minulosti. NSS již měla první Československá republika. Po rozpadu rakouského mocnářství došlo k recepci instituce NSS jedním z jejích prvních zákonů, tj. č. 3/1918 Sb. z. a n., o Nejvyšším správním soudu a o řešení kompetenčních konfliktů. NSS byl v letech tzv. první republiky soudem evropské úrovně. Jeho rozsudky byly publikovány v oficiální Sbírce nálezů NSS, přičemž z některých z nich lze čerpat dodnes. Postupné a cílené utlumování činnosti prvorepublikového NSS po druhé světové válce skončilo ústavním zákonem č. 64/1952 Sb., o soudech a prokuratuře, jeho vypuštěním z Ústavy.

Až po roce 1989 byly znovu položeny základy správního soudnictví, i když ještě bez Ústavou předvídaného NSS. V letech 1992 až 2002 bylo soudní přezkoumávání rozhodnutí orgánů veřejné správy prováděno dle ustanovení páté části občanského soudního řádu (§ 244 a následující), a to v rámci soustavy obecných soudů. Pravomoc správních soudů však byla v této době omezena na přezkum zákonnosti rozhodnutí veřejné správy bez zákonem předvídané možnosti podat opravné prostředky proti těmto rozhodnutím soudů ve správním soudnictví. Přes velkou práci krajských soudů byla bohužel z tohoto důvodu jejich judikatura často značně nejednotná, a tak se u odborné veřejnosti ujalo rčení, že Česká republika má několik daňových republik, a to podle rozhodovací praxe specializovaných senátů krajských soudů.

Proto bylo zřízení NSS se sídlem v Brně jako vrcholného soudního orgánu výhradně specializovaného pro oblast správního soudnictví tolik důležitým mezníkem. Dle § 12 SŘS NSS jako soud druhostupňový v případě kasačních stížností zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních

i k odmítnutí spravedlnosti. Konečně pak výkon správního soudnictví je organizován způsobem, který ignoruje skutečnost, že Ústava v čl. 91 uvádí jako součást soustavy soudů Nejvyšší správní soud.“

⁴ BAXA, J. *Nejvyšší správní soud*. NSS, 2007.

stížnostech, dohlíží na dodržování zákonnosti a jednoty rozhodování krajských soudů a správních orgánů, na ochranu před nečinností správního orgánu i před jeho nezákonnými zásahy. Do jeho působnosti tedy patří:

- a) rozhodování o kasačních stížnostech proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů,
- b) přímé rozhodování ve věcech volebních, politických stran a kompetenčních sporů,
- c) přijímání stanovisek ve věcech určitého druhu k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu,⁵
- d) přijímání zásadních usnesení ke konkrétním právním otázkám v zájmu zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů v rozšířeném senátu.

Z pohledu předmětu této publikace je podstatná rozhodovací činnost ve věci kasačních stížností. Jak uvádí D. Hendrych v učebnici správního práva, umožnění podání kasačních stížností k NSS proti rozhodnutím krajských soudů je „*počin výrazně pozitivní, nejen proto, že se tak soudní ochrana výrazně prohlubuje, ale i proto, že se tak umožňuje sjednocování právních názorů, což je důležité také pro jednotný výkon státní správy*“.⁶ Zde jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví NSS rozhoduje o kasační stížnosti jako o mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Stejně jako níže u CE, se nejedná o odvolání, ale o opravný prostředek, proti němuž nejsou žádné opravné prostředky s výjimkou povolení obnovy řízení v některých konkrétních případech. Kasační stížností se může stěžovatel domáhat pouze zrušení rozhodnutí, a to v případech taxativně vyjmenovaných v § 103 SŘS.

Kasační stížnost tak lze podat pouze z důvodu tvrzené⁷:

- a) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,

⁵ Ačkoliv se jedná o stanoviska, která nejsou obecně závazná, mají působit především vahou argumentace (usnáší se na nich kolegium nebo plénum). Jedná se o stanoviska působící ke sjednocování judikatury, ale také ke sjednocování právních výkladů a postupů veřejné správy.

⁶ HENDRYCH, D. a KOL. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 582 a 583.

⁷ Kasační stížnost lze rovněž podat ze stejných důvodů proti rozhodnutí krajského soudu o pořádkové pokutě.

- b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost,
- c) zmatečnosti řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce,
- d) nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé,
- e) nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Význam judikatury NSS a její funkce jsou shrnuty v rozsudku čj. 8 As 31/2008-72 takto: „*Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že jakkoliv v českém právním řádu nepůsobí rozsudky jako precedent ve smyslu závazné normy pro rozhodování v obdobných případech, odráží námitka stěžovatele určité nepochopení funkce judikatury. Přes nedostatek formální závaznosti má i v českém právním řádu rozhodovací činnost soudů význam překračující její závaznost v konkrétní rozhodované věci. Pokud by soudy předchozí judikaturu zcela ignorovaly, pak by se dostávaly do rozporu s hodnotami právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany důvěry v konzistentní soudcovské rozhodování [srovnej např. Kühn, Z., Bobek, M., Polčák, R. (eds) *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, Praha 2006, Auditorium, str. 113 an.]. Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Podpořil-li proto krajský soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na přílehlavou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, lze jeho postup označit naopak za žádoucí.*“⁸

⁸ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. prosince 2008, čj. 8 As 31/2008-72 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.*

1.2 Francouzský Conseil d'Etat

Vzhledem k tomu, že předmětem této práce je srovnání rozhodovací praxe NSS a Conseil d'Etat, je nutno zmínit několik základních informací také o jeho fungování.

Ve Francii mají základy správního soudnictví kořeny již na konci 18. století. Francouzský Conseil d'Etat (Státní rada) byl založen dekretem z 22. července 1806, za období vlády Napoleona Bonaparta. „*Francouzské správní soudnictví (contentieux administratif) je svérázné především tím, že je vykonáváno uvnitř správy správními orgány, složenými ze jmenovaných úředníků, kterým je však de facto zajištěna soudcovská nezávislost. Podle G. Braibanta je tato zajištěna nejen tradicí a právními předpisy, ale např. i kolegiálním a tajným rozhodováním, čímž se znemožňuje zjistit, jak který soudce hlasoval. Soudci správních soudů také sami přímo, nebo nepřímo zajišťují správu těchto soudů.*“⁹

Soustava správního soudnictví ve Francii je vykonávána správními soudy (tribunaux administratifs) s působností pro několik departementů, dále pěti odvolacími soudy (Cour d'appel) a Conseil d'Etat. CE je tedy nejvyšším soudem pro oblast správního soudnictví. Řeší především spory mezi jednotlivci a osobami soukromého práva na straně jedné, a osobami veřejného práva (stát, oblasti, departementy, obce, osoby veřejného práva), případně osobami práva soukromého, které byly pověřeny výkonem určité části práva veřejného, na straně druhé. Kromě toho je poradním orgánem vlády připravujícím pro vládu stanoviska k projednávaným právním předpisům, dále podněty a návrhy ke zdokonalení právního řádu Francie a činnosti správy.

Ve věcech sporů v oblasti veřejné správy je obecně CE soudem kasačním, jehož rozhodnutí jsou suverénní a konečná, a nemohou být tedy předmětem dalšího odvolacího řízení. Výjimkou mohou být některé mimořádné opravné prostředky, jako obnova řízení či oprava zřejmých omylů materiální povahy.

CE má tedy v zásadě trojí kompetenci:

- a) jako kasační soud rozhoduje o kasačních stížnostech podaných proti rozhodnutím odvolacích správních soudů (vytvořených zákonem z 31. prosince 1987) a proti jurisdikčním rozhodnutím správních specializovaných orgánů,
- b) jako odvolací soud rozhoduje o žalobách podaných proti rozsudkům správních tribunálů ve věcech obecních a kantonálních voleb, jakož i posuzuje jejich zákonnost,

⁹ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, 531 s.

- c) jako soud první a poslední instance rozhoduje o peticích proti nařízením a jiným administrativním aktům ministrů, proti rozhodnutím přijatým kolektivními orgány s národní kompetencí, o sporech v oblastech regionálních a evropských voleb.

1.3 Srovnání rolí NSS a CE

Na závěr této kapitoly se nabízí krátké srovnání obou institucí. NSS i CE, tedy oba vrcholné orgány správního soudnictví v daném státě, jsou nejvyšší instancí pro rozhodování sporů ve správním soudnictví, jejich rozhodnutí jsou konečná a nejsou proti nim možné žádné další řádné opravné prostředky.

V obou případech se lze domáhat výjimečně zrušení rozhodnutí při použití mimořádných opravných prostředků (obnova řízení u NSS i CE, oprava zřejmých omylů materiální povahy u CE).

Zatímco při podání kasační stížnosti u NSS je povinné zastoupení advokátem, před CE povinné zastoupení advokátem není předepsáno, takže přístup ke správním soudům je otevřen široké veřejnosti.¹⁰

Kompetence NSS i CE jsou obdobné, stejná je zejména role při sjednocování rozhodovací praxe nižších správních soudů, která působí na výklad zákonů v každém ze států.

V obou státech požívají rozhodnutí zmíněných vrcholných institucí značné váhy, a ačkoliv se ani v jednom případě nejedná o precedenční rozhodnutí s platností *erga omnes*, ale pouze *inter partes*, je díky jejich postavení sjednocující role natolik zásadní, že se v jistém, i když přeneseném smyslu, jejich rozhodnutí jako by stávají pramenem práva. Speciálně v oblasti mezinárodního daňového práva, jehož texty jsou značně obecné, a tedy nepřesné, je význam výkladů Nejvyšších správních soudů podstatný. Ačkoliv v oblasti mezinárodního zdanění zatím v České republice rozhodnutí NSS nebylo mnoho, začíná se zde formovat určitá konstantní rozhodovací praxe. Rozhodovací praxe NSS tak dává vzniknout do budoucna užívaným principům výkladů mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jejich aplikaci a výkladu jejich jednotlivých článků v návaznosti na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů, zejména § 22 ZDP, v němž jsou taxativně vyjmenovány příjmy nerezidentů, které mají zdroj v České republice.¹¹ NSS by se neměl od své běžné rozhodovací praxe odchýlit, pokud by k takové situaci mělo dojít, rozhoduje NSS v rozšířeném senátu. Tím má potvrzený původní či popřípadě nový a odlišný výklad daného principu o to větší váhu.

¹⁰ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, 532 s.

¹¹ Lze si povšimnout, že v těch případech, kdy je rozsudek postaven na důvodech v oblasti procesního práva, soudci považují za vhodné zejména v těch případech, kdy neexistuje jasná doktrína či judikatura, zmínit se i o aspektech hmotněprávních alespoň v *obiter dictum*.

Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky a Francie

2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně

S rozvojem mezinárodního obchodu vzrostl i význam smluv o zamezení dvojího zdanění. Zatímco v 70. letech, kdy byly ČSSR první smlouvy uzavírány¹² spíše nárazově, v 90. letech nastal boom jejich sjednávání. Tyto smlouvy řeší především přímé daně, tj. daně z příjmů, daně z majetku, v některých případech i darovací a dědické daně. Nezabývají se daněmi nepřímými, jejichž prostorová působnost je omezena na teritorium určitého státu.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvami práva mezinárodního uzavíranými po několika jednáních (kolech) mezi smluvními stranami podle principů platných pro mezinárodní veřejné právo.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou projednávány v kompetenci několika ministerstev. Za českou stranu jsou to Ministerstvo financí a Ministerstvo zahraničních věcí, v případě Francie je to rovněž Ministerstvo zahraničních věcí a ministerstvo pověřené rozpočtem, respektive jím pověřené Ředitelství pro daňovou legislativu.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají trojí základní účel:

- a) Zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které jsou tradičně rozdělovány na stát zdroje¹³ a stát rezidence.¹⁴ Toto rozlišení je zcela zásadní, jak bude uvedeno dále, protože nárok na zdanění určitého příjmu se právě dělí s ohledem na tato dvě kritéria. Právě při uzavírání smluv státy jednájí o tom, zda

¹² Jednou z prvních smluv byla Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, publikovaná jako vyhláška č. 73/1973 Sb., která se aplikovala až do konce roku 2005, kdy byla zrušena renegociovanou smlouvou publikovanou pod č. 79/2005 Sb. m. s.

¹³ Státem zdroje je stát, z něhož pochází daný příjem, tedy často stát, kde byla činnost vykonávána či výrobek vyroben či kde je umístěn majetek, který příjem přináší, případně stát dlužnickovy rezidence.

¹⁴ Státem rezidence je stát, v němž má vlastník příjmu daňovou rezidenci, případně kde se nachází skutečné sídlo právnické osoby.

bude daný příjem zdaněn ve státě zdroje či ve státě rezidence. Navíc každá smlouva předpokládá jednu či více z metod zamezení dvojího zdanění, díky nimž, pokud je příjem zdaněn ve státě zdroje, druhý smluvní stát (stát rezidence) je smluvně zavázán dovolit příjemci příjmu tuto metodu využít tak, aby nebyl z titulu zdanění příjmů ve státě zdroje penalizován.

- b) Přispět k boji proti daňovým únikům a podvodům na mezinárodním daňovém poli. Z tohoto důvodu smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují spolupráci smluvních států a výměnu informací, často i vzájemnou pomoc při vymáhání daní, jakož i při interpretaci a řešení sporných případů.
- c) Chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník tak zná předem režim zdanění dané transakce.

2.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky

Podle novelizovaného článku Ústavy¹⁵ vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Vázanost České republiky mezinárodními smlouvami je zakotvena v čl. 26 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (15/1998 Sb.): „Každá platná smlouva zavazuje smluvní strany a musí být plněna v dobré víře.“ Podle článku 27 téže smlouvy „strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy“.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou tedy nadřazeny zákonu o daních z příjmů, nikoliv však Ústavě, která je předpisem vyšší právní síly. Budou použity přednostně bez ohledu na to, kdy byl přijat zákon o daních z příjmů a kdy byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Nutno poznamenat, že rovněž podle samotného zákona o daních z příjmů, konkrétně § 37,¹⁶ se jeho ustanovení použije, jen pokud mezinárodní smlouva,

¹⁵ Novela Ústavy z roku 2001 (ústavní zákon č. 395/2001 Sb.).

¹⁶ K tomu rovněž rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. dubna 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97: „Nehledě na ustanovení čl. 10 Ústavy České republiky ve znění ústavního zákona č. 395/2001 Sb., který s účinností od 1. 6. 2005 zcela jednoznačně dává přednost aplikaci každé vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament České republiky souhlas a kterou je Česká republika vázána, před jinak znějícím zákonem České republiky, § 37 zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví (a stanovil tak i před zmíněnou tzv. euronovelou Ústavy České republiky),