

# Skutečný vlastník příjmu

Beneficial owner, „anti-abuse“ pravidla a  
post-SDEU (NSS) doba...

**Workshop Daňové ráje, 12. května 2020**

Radek Novotný, Simona Hornochová

# Téma je stále aktuální – a dále bude...

- Jak v praxi naložit s aktuální judikaturou
- Pojem skutečný vlastník je obtížně vyložitelný od počátku jeho vzniku (1977)
  - Viz loňská prezentace na této konferenci
- Překvapivá aktuální judikatura (2019)
  - SDEU C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16
  - NSS č.j. 10 Afs 140/2018-32
  - Rozhodnutí zahraničních soudů...

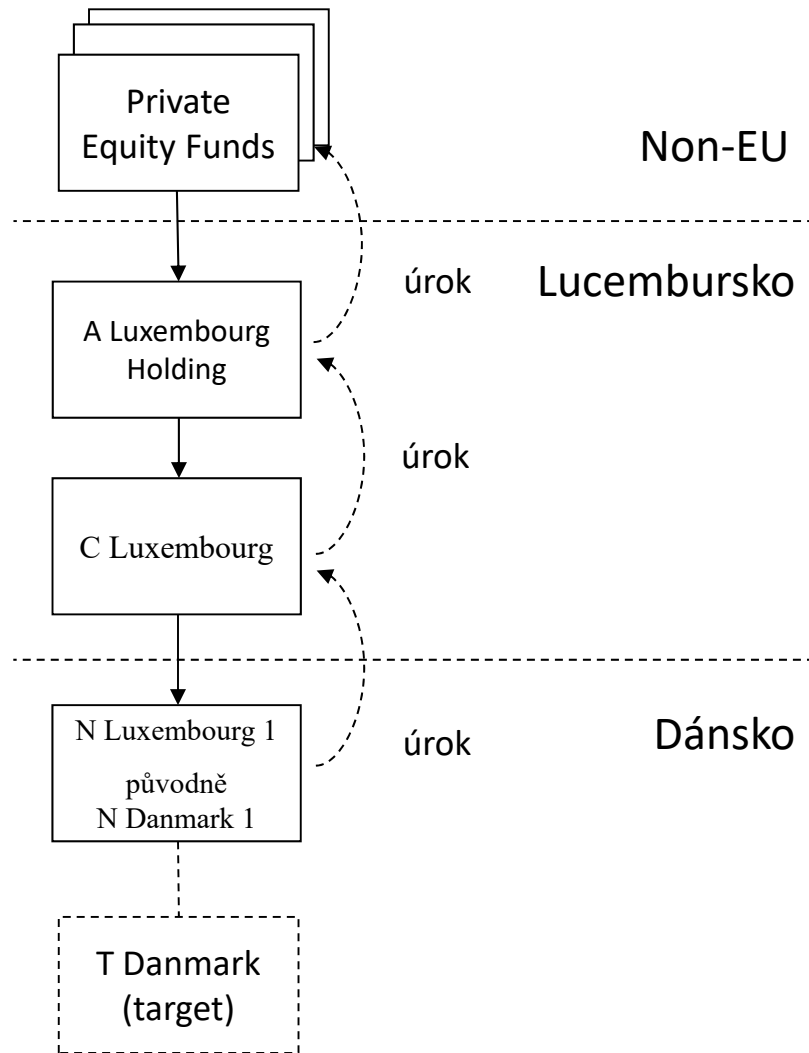
# Struktura přednášky

- Krátké zopakování otázek položených SDEU
- Odpovědi SDEU
- Názory generální advokátky
- Vedlejší myšlenky v diskutované kauze
  - Ke znakům zneužití práva
  - K doprovodným konceptům
- Střípky ze zahraniční judikatury
- Aktuální české kauzy

# Pro připomenutí - rozhodnutí Soudního dvora EU

... a porovnání s právním názorem  
generální advokátky

# C-115/16, N Luxembourg 1



1. Fondy poskytly prostředky N Lux 1

- na nákup T Denmark
- N Lux 1 vydal dluhopisy

2. Prodej dluhopisů

- Fondy  $\Rightarrow$  A Lux Holding
- A Lux Holding  $\Rightarrow$  C Lux
- Neuhradili cenu (dluh)

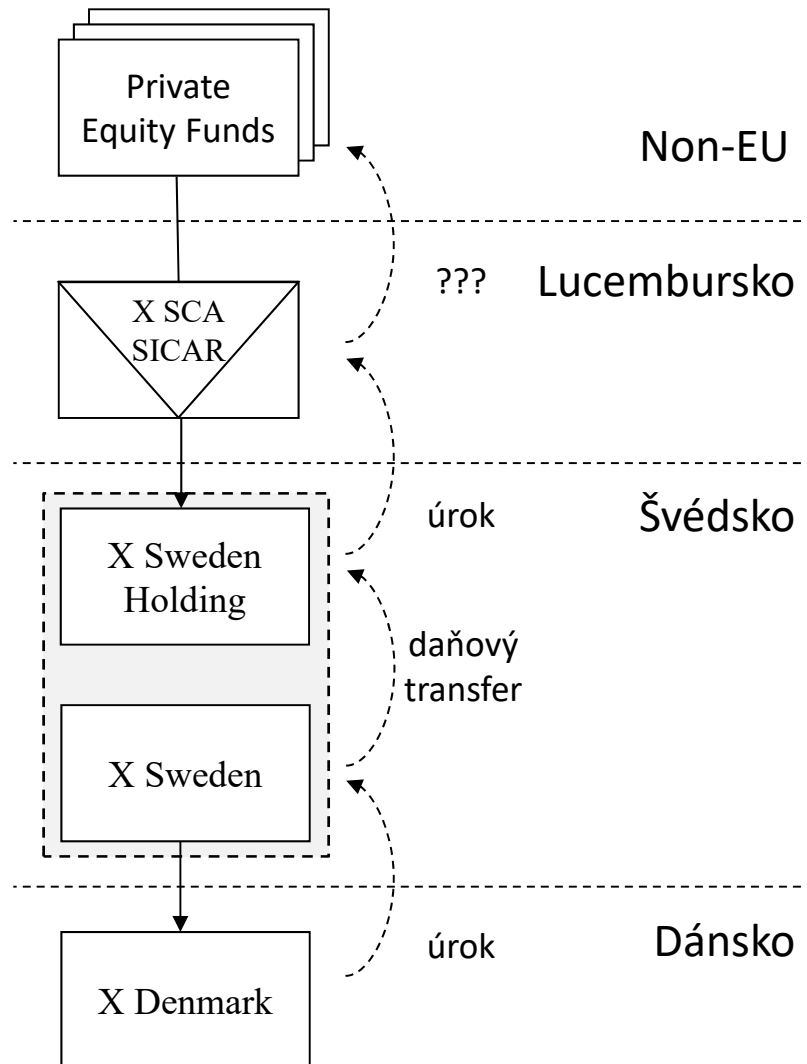
3. Úroková sazba

- A Lux: 0  $\Rightarrow$  nízká marže
- C Lux: nízká marže  $\Rightarrow$  0

4. Úhrada úroku

- N Lux 1  $\Rightarrow$  C Lux  $\Rightarrow$  ... Fondy

# C-118/16, X Denmark



## 1. Fondy koupily skupinu firem

- nastavení distribuce X SCA  $\Rightarrow$  fondy nejasné

## 2. Půjčky ve skupině

- X SCA  $\Rightarrow$  X Sweden Holding
- X Sweden  $\Rightarrow$  X Denmark

## 3. Aktivity zapojených entit

- X Sw. Holding  $\Rightarrow$  jen holding
- X Sweden  $\Rightarrow$  operating co.

## 4. Jiná specifika

- X SCA  $\Rightarrow$  transparentní (DK.. ?)
- X Sw. Holding / X Sweden  $\Rightarrow$   $\Rightarrow$  fiskální „konsolidace“

# C-115/16 (118, 119, 299/16)

- Dánský soud položil SDEU řadu koncepčních otázek
  - Obdobné otázky pokládá soud i v kontextu jiných případů týkajících se P-S směrnice (dividendy)
    - C-116/16, C-117/16
- V kontextu tématu vybíráme klíčové otázky
  1. Má být koncept „skutečného vlastníka“ podle I-R směrnice vykládán shodně jako v OECD Modelové smlouvě, resp. Komentáři k čl. 11?
    - Pokud ano, má se přihlídnout i k vývoji Komentáře po přijetí směrnice? (dynamický výklad)

# C-115/16 (118, 119, 299/16)

2. Pokud chce členský stát aplikovat zneužívací pravidlo ze směrnice (čl. 5/2)
  - a) je dostačující obecný odkaz na směrnici implementovanou v lokálním právu nebo musí mít zneužívací pravidlo výslovně zavedeno do lokálního práva?
  - b) pokud obecný odkaz na směrnici nestačí, lze za lokálně aplikované pravidlo proti zneužití považovat požadavek skutečného vlastnictví v čl. 11 příslušné SZDZ?
3. Pokud členský stát nepovažuje příjemce za skutečného vlastníka, je povinen určit, kdo je skutečným vlastníkem ve smyslu směrnice nebo čl. 11 SZDZ?



# Odповědi SDEU – 1

1. Pojem skutečný vlastník ve smyslu Modelové smlouvy OECD a Komentáře je relevantní při výkladu EU směrnice
  - Včetně následných doplnění (po přijetí směrnice)
  - Závěr je opřen o odůvodnění prvního návrhu směrnice
    - V návrhu odkaz na obsah pojmů „úrok“ a „licenční poplatek“ (+ TP pravidlo) v Modelové smlouvě OECD a Komentáři
    - Žádný odkaz na pojem „skutečný vlastník“ obsažený v Modelové smlouvě OECD a Komentáři

# Odpovědi SDEU - 2

2. Zákaz zneužití je integrální součástí unijního práva
  - Absence výslovného lokálního GAAR nezabavuje stát povinnosti odmítnou výhody ve zneužívací situaci
  - Není tedy třeba hledat výklad ohledně použití ustanovení směrnice či SZDZ v případě absence lokálního GAAR

# Odpoředi SDEU – 3

3. Správce daně není povinen určit, kdo je skutečným vlastníkem, pokud kvalifikovaně zpochybní skutečné vlastnictví příjemce
  - Skutečné vlastnictví příjmu prokazuje poplatník
  - Na rozdíl od zneužití práva, které prokazuje správce daně
- Rozsudky vyvolaly značnou vlnu kritiky vč. CFE

# Stanovisko generální advokátky

- Otázka 1
  - Na výklad směrnice EU nemohou mít komentáře ke vzorové dohodě OECD přímý vliv, a to ani kdyby měly být použité pojmy shodné (legislativní proces EU, kompetence)
- Otázka 2
  - Ve vnitrostátním právu panuje shoda, že použití práva nesmí jít tak daleko, aby musely být tolerovány takové praktiky hospodářských subjektů, které znamenají zneužití daňového režimu
  - Doktrína vytvořená v Dánsku („*reality doctrine*“) interpretovaná v souladu s EU právem poskytuje dostatečný základ odmítnout výhody umělým či zneužívacím uspořádáním

# Stanovisko generální advokátky

- Otázka 3
  - Musí být jasné, kdo je skutečným příjemcem
  - Členský stát, který nehodlá uznat, že společnost se sídlem v jiném členském státě, které byly vyplaceny úroky, je skutečným vlastníkem úroku, musí ke konstatování závěru o zneužití daňového režimu určit, kdo je podle jeho názoru skutečným vlastníkem úroku
  - Správce daně musí prokázat, že posuzovaný skutkový stav vedl k výhodnějšímu výsledku (cílem bylo dosažení daňové výhody)

# Glosy k odpovědím SDEU a GA

- Použití OECD v EU
  - SDEU: výklad komunitárního práva podle SDEU tvoří nezávislá organizace, jejíž členové ani nejsou členy EU, a jejíž stanoviska jsou nezávazná i pro její vlastní účely
  - GA: neakceptovatelné
- Ne/určení skutečného vlastníka
  - Samostatný koncept vs. součást zneužití práva
    - Viz loňská přednáška – od počátku „anti-abuse“ (získání daňové výhody)
  - Testovací kritéria zneužití
    - Cílem je získání daňové výhody – nutno porovnat
  - Problém prokazování (správce daně / plátce??)

# Glosy k odpovědím SDEU a GA

- Uplatnění konceptu zneužití práva
  - SDEU
    - Koncept na úrovni základních dokumentů EU, členské státy musí aplikovat (nikoliv mohou...)
    - Plně se uplatní judikatura z oblasti DPH
  - GA
    - Lokální doktrínu („*reality doctrine*“) lze interpretovat ve světle EU konceptu zneužití práva
    - Judikaturu z oblasti DPH aplikovat nelze (harmonizace)

# Vedlejší myšlenky ke zneužití práva

- K typickým znakům zneužití práva
  - Časový aspekt
    - Souvislost se změnou daňových předpisů
    - Návaznost odesílané platby
  - Výše „přeposílané“ platby
  - Ekonomická aktivita / „substance“ příjemce
    - Rozvaha, zaměstnanci, obrat, struktura nákladů, sídlo, dosažitelnost v sídle...
    - Poznámka k použití kritéria v rozhodovací praxi – italský případ ITW (2010) aneb „*kde je (není) vůle, tam je cesta*“
      - 610 m<sup>2</sup>, 11 zaměstnanců, 40 -> 100 sublicenčních smluv
      - 17,73 % marže... nestačilo...



# Vedlejší myšlenky ke zneužití práva

- K typickým znakům zneužití práva
  - Daňový status „dalšího v řadě“
    - Možnost uplatnění výhod SZDZ
    - Kvalifikace pro směrnici (přímá účast?)
    - *If the company wishes to benefit... it is open to pay the interest directly...*
    - Získání daňové výhody... (?)

# Vedlejší myšlenky ke skutečnému vlastníkovi

- „Conduit company“ a zneužití práva
  - „Conduit company“ a skutečný vlastník
    - Podmnožiny? Nebo překrývající se množiny?
  - „Conduit“ koncept a zneužití práva jako podmínka (?)
- Status subjektu s právní formou SICAR
  - Podléhá v Lux zdanění, avšak úrok „efektivně nezdaněn“
  - SDEU: použije se test úrokové směrnice pro stálou provozovnu (zdanění příjmu) + smysl a účel směrnice
  - GA: v případě společnosti směrnice neobsahuje podmínku zdanění příjmu, ale „společnost podléhá dani“

# Vedlejší myšlenky ke skutečnému vlastníkovi

- Formálně právní vs. ekonomický pohled
  - GA: formálně právní pojetí
    - „*intermediary, such as an agent, trustee or authorised signatory*“
    - Společnost se sídlem v jiném členském státě, která je vlastníkem úročené pohledávky, je třeba považovat za „skutečného vlastníka“ („owns interest-bearing claim“)
  - SDEU: ekonomické pojetí
    - Ignoruje definici ve směrnici (pracuje jen s názvem)
    - Vykládá pojem v Modelové smlouvě OECD, resp. Komentáři
      - V Modelové smlouvě definice vůbec není
    - Používá materiální pohled (ekonomický, ale pozor na AML...)

# Střípky ze zahraniční judikatury

... formálně právní vs. materiálně  
ekonomické pojetí

# Formálně právní pohled soudů

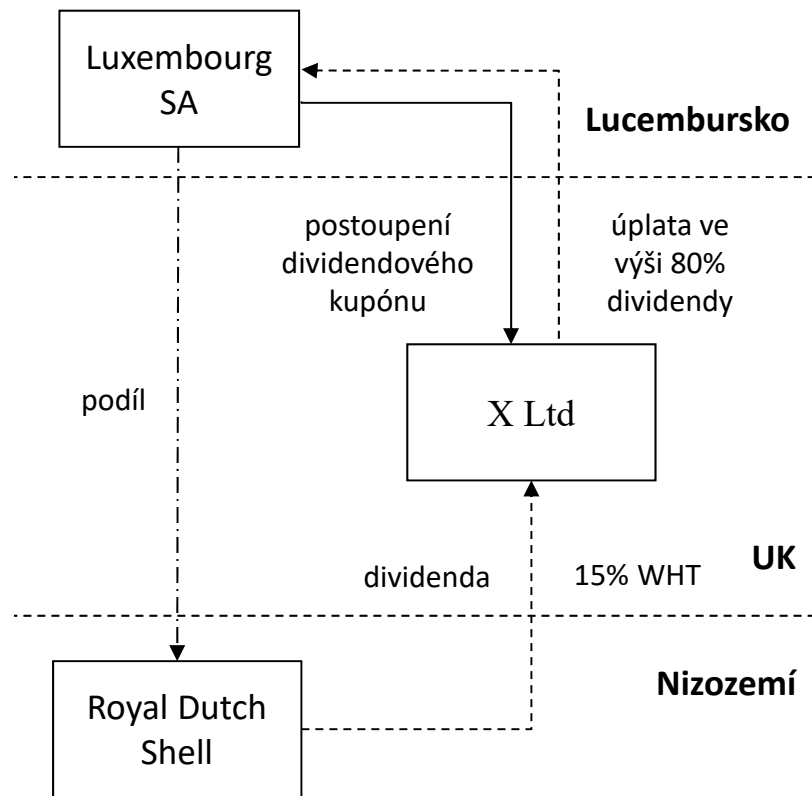
- Právní titul k platbě
  - Prévost (Kanada, 2008)
    - „dominion“, „Piercing the Corporate Veil“
  - Velcro (Kanada, 2012)
    - „dominion“
  - Copyright Management Companies (Španělsko, 2000)
    - „ownership“
  - Royal Dutch Shell (Holandsko, 1994)
    - „ownership“
  - Otázka, jak by některé kauzy dopadly, kdyby soudy aplikovaly zneužití práva...

# Materiálně ekonomický pohled soudů

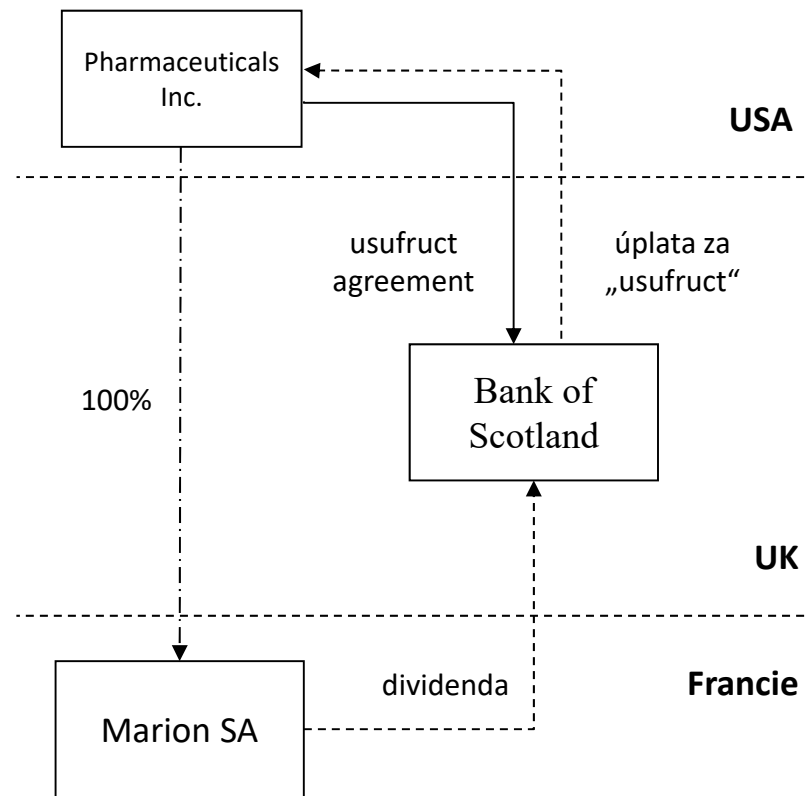
- Různé koncepty skutečného vlastnictví
  - Cook (Dánsko, 2011)
    - „conduit“
  - Indofood (England&Wales, 2006)
    - „substance“
    - nedaňový (civilní spor, daňová otázka)
  - Aiken Industries (USA, 1971)
    - „substance“ („received by“...)
    - nadčasový soudce (nepotřeboval doplnění OECD 1977)
  - Bank of Scotland (Francie, 2006)
  - Real Madrid (Španělsko, 2006)
    - „BO = anti-avoidance rule“, zneužití práva

# Demonstrace nejasnosti konceptu skutečného vlastníka

## Royal Dutch Shell



## Bank of Scotland



# Demonstrace nejasnosti konceptu skutečného vlastníka

- Stejná skutková situace, stejný právní koncept, přesně opačný výsledek
  - Bank of Scotland (Francie, 2006)
    - „BO = anti-avoidance rule“, zneužití práva
  - Royal Dutch Shell (Holandsko, 1994)
    - „ownership“, právní příjemce
- Srov. NSS 5 Afs 106/2009-112 ze dne 25. 5. 2010
  - Smlouvou o postoupení pohledávky je převáděno pouze právo na výplatu částky představující dividendu po zdanění
  - Právo podílet se na zisku patří mezi základní majetková práva akcionáře
  - I přes poměrně typickou situaci koncept skutečného vlastníka nepoužit



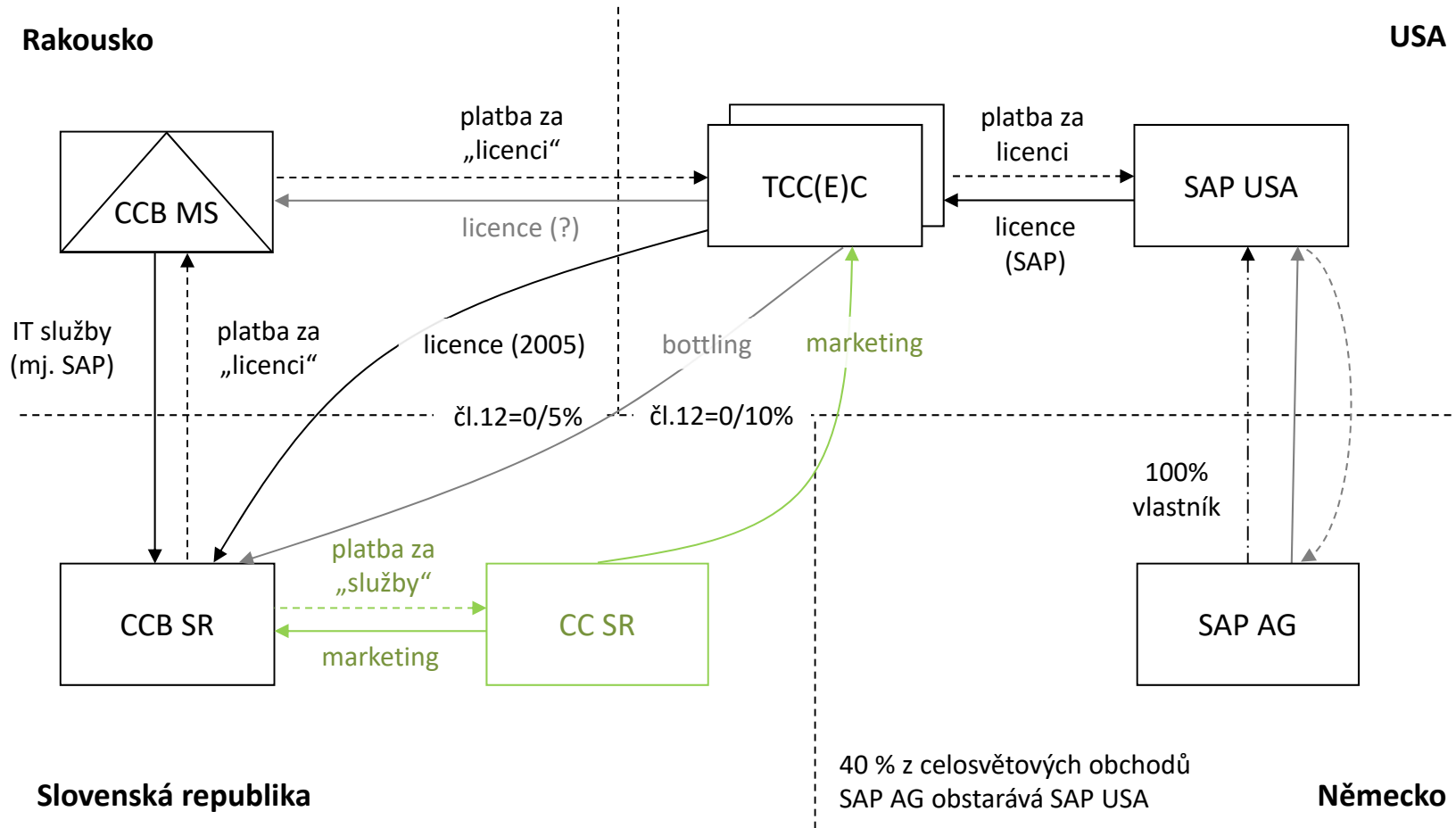
# Zajímavá slovenská kauza

... aneb když si to soud nastuduje 😊

# Slovenská kauza Coca-Cola

- KS v Bratislavě ze dne 1.12.2015 č.j. 5S/122/2014-215
  - Zcela podržel rozhodnutí správce daně
- NS SR dne 12.12. 2018 sp.zn. 8Sžf/50/2016
  - Zrušeno rozhodnutí KS pro „nepřezkoumatelnost“
- KS v Bratislavě ze dne 4.6.2019 č.j. 5S/122/2014-329
  - Rozhodnuto po cca 6 měsících a kvalitně odůvodněno!
    - Definice licenčního poplatku ve SZDZ
    - Závaznost Komentáře OECD/pokynu státní správy
    - Skutečný vlastník
    - Nezákonost daňové kontroly (> 12M)

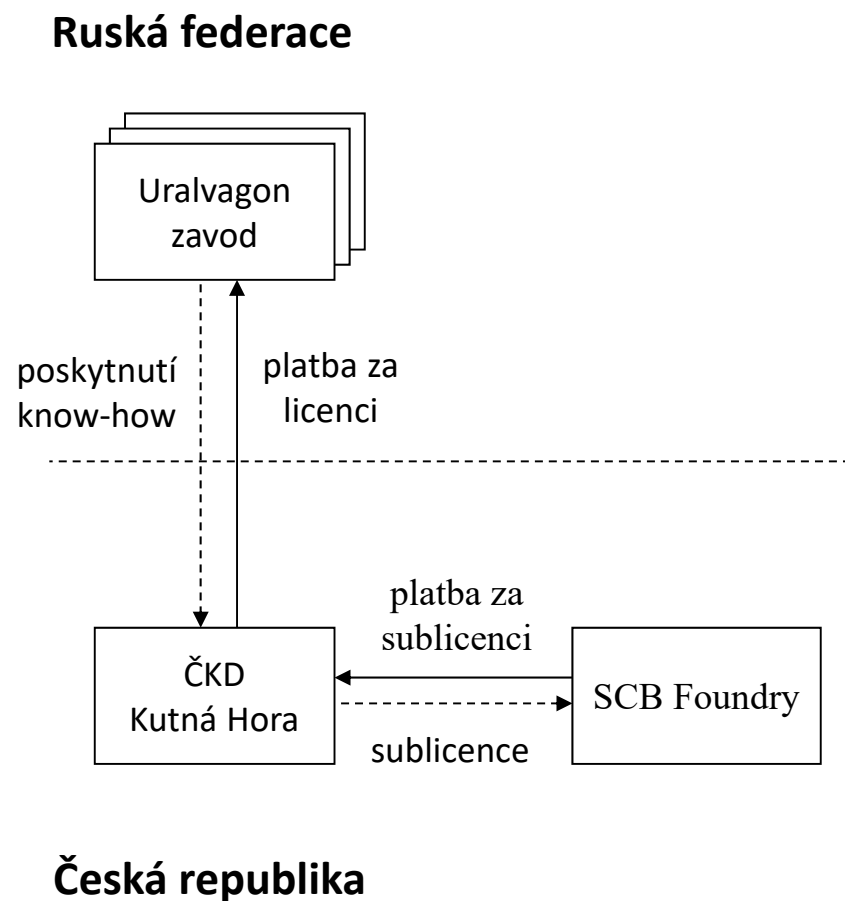
# Slovenská kauza Coca-Cola



# Aktuální česká judikatura

... kam jsme se od loňska posunuli

# Kauza sublicence výroby vagónů

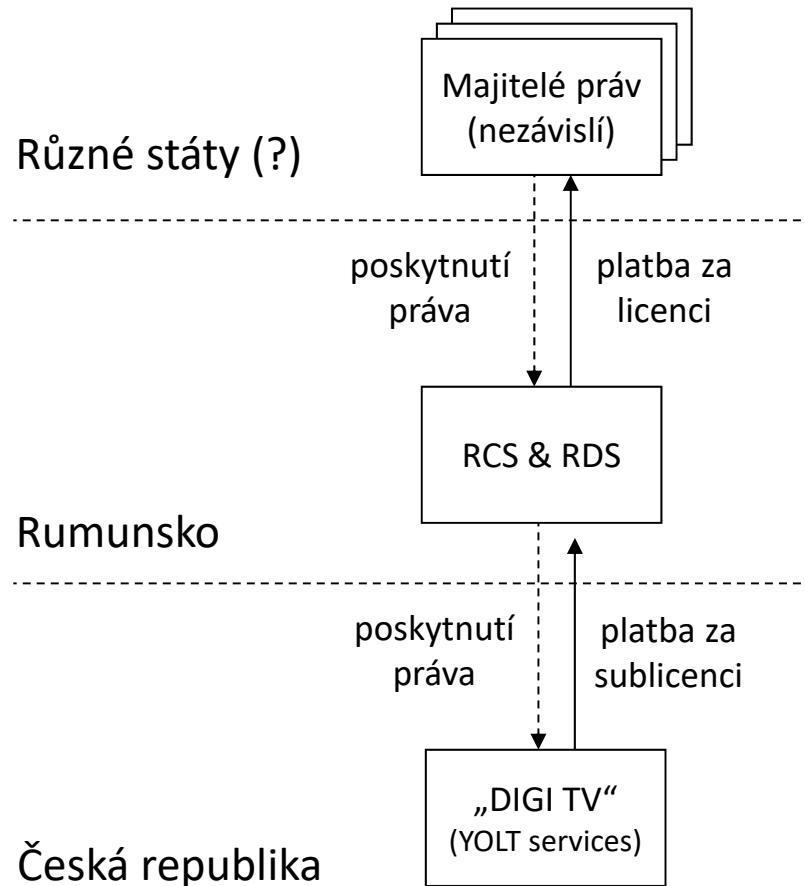


- Licenční smlouva (2011/11)
  - Know-how na výrobu dílů pro železniční dopravu
- Výroba v ČKD Kutná Hora
  - Pro Uralvagonzavod (a spol.)
- Přesunutí části výroby do provozovny SCB Foundry
- Sublicence (2012/7-12)
  - Jednorázová platba + 3 % (Q)
- ČKD Kutná hora
  - Skutečný vlastník příjmu?
  - Plátce srážkové daně?

# NSS – 10 Afs 140/2018

- NSS potvrdil závěr správce daně a KS v ČB
  - Z argumentů vybíráme:
    - Již v licenční smlouvě ČKD Kutná Hora je uvedeno, že výroba bude probíhat na pracovišti SCB Foundry
    - ČKD Kutná Hora nevyužívala licenci k vlastní výrobě
    - Společnost ČKD Kutná Hora tížila „*smluvní povinnost, totiž předávat sublicenční poplatky od stěžovatelky společnosti Uralvagonzavod coby poskytovateli licence*“ (!?!)
    - *Společnost nebyla „přísně vzato povinna „přeposílat“ Uralvagonzavodu platby přijaté od stěžovatelky a odpovídající třem procentům kvartální produkce“ – tím by ovšem „porušovala své vlastní závazky vůči Uralvagonzavodu“ (!?!)*

# Kauza rumunských vysílacích práv



- RCS & RDS
  - Nakupuje vysílací práva od různých majitelů
  - Svým jménem na svůj účet
- „DIGI TV“
  - Poskytuje televizní program koncovým uživatelům
- Platba za sublicenci (2010)
  - Neaplikována srážková daň?!
  - Výzva k podání „ŘDT“ - 12/2013
  - Daňová kontrola - 12/2015
- Prostředník (RCS & RDS)
  - Skutečný vlastník příjmu !?
  - Prekluze pro doměření?
  - Mezinárodní dožádání (!)

# Kauza rumunských vysílacích práv

- Krajský soud v Ostravě  
čj. 22 Af 114/2017-57 ze dne 12.2.2019
  - Licenční poplatky za vysílací práva
  - Rumunský prostředník (sublicence)
    - Česko-rumunská SZDZ – licenční poplatky 10 %
    - Není jasné, proč nebyla srážena žádná daň
  - Kdo je skutečný vlastník?
    - Prostředník nebo jednotliví majitelé vysílacích práv
  - Další kasační body – bohužel možná rozhodnou ...
    - Prekluze lhůty pro vyměření daně (mj. zdaňovací období u WHT)
    - Prokazování ze strany správce daně



*„Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky.“*

IV. ÚS 690/01 ze dne 27.3.2003 (N45/29SbNU 417)

Děkujeme za pozornost  
... otázky?

Radek Novotný

[radek.novotny@allenovery.com](mailto:radek.novotny@allenovery.com)

[radek@newli.net](mailto:radek@newli.net)

Simona Hornochová

[shornochova@ksb.cz](mailto:shornochova@ksb.cz)

[simona.hornochova@gmail.com](mailto:simona.hornochova@gmail.com)