

# Komplikovaný přenos daňové ztráty mezi subjekty v zemích Evropské unie<sup>#</sup>

Jana Skálová\*

## Úvod

Podnikání překračuje národní hranice a řada společností vstupuje na zahraniční trhy. Přitom je nutno řešit celou řadou rozhodovacích úloh od právní formy podnikání v zahraničí, způsobu získání zahraniční provozovny založením či akvizicí existujícího subjektu až po otázky týkající se daňové výhodnosti či daňových nástrah, které přináší zahraniční daňové systémy. Společný trh na úrovni Evropské unie, harmonizace obchodního práva, účetních systémů i některých daňových otázek by měly některé nástrahy omezit či odstranit (Mezlík, Pelák, 2008). Přesto však je nutno pečlivě analyzovat zamýšlené kroky a vyhodnocovat je nejen ze stránky obchodní, ale také právní, daňové a administrativní. Jako jedna ze základních otázek je možnost přenosu vzniklé daňové ztráty mezi společnostmi ve skupině nebo mezi stálou provozovnou a zřizovatelem. Odpovědi na některé vzniklé otázky hledá následující text, který se věnuje daňovým nástrahám souvisejícím s podnikáním v zahraničí a s realizací přeshraničních transakcí typu fúze.

## Obecné přístupy ke zdanění zisků na úrovni vlastníka nebo producenta

V daňové teorii se objevují otázky, na jakém principu má docházet ke zdanění vyprodukovaných zisků. Zda nositelem daňové povinnosti má být producent zisku, tedy výrobce či poskytovatel služeb, nebo zda má být zisk zdaněn až na úrovni vlastníka, který si vybírá ze společnosti peníze na svou spotřebu.

Tyto otázky si kladou i státy při zdaňování subjektů dosahujících příjmů na jejich území. Proto je zpravidla zdaňován subjekt s místem či sídlem výkonu podnikatelské činnosti na území konkrétního státu, ať už v daném státě podniká v jakékoli právní podobě (podnik fyzické osoby, právnická osoba, organizační složka zahraničního subjektu). Z tohoto principu téměř neexistuje ve státech EU výjimka.

Ovšem ani na úrovni vlastníka se státy nechtějí vzdát možnosti vybrat daně, činí tak však již opatrněji a přiznávají některé možnosti osvobození. Pokud budeme zkoumat hlavní zdroj pro výběr daní na úrovni vlastníků, pak mohou státy vybírat daň z vyplacených dividend a podílů na zisku anebo daň z příjmů získaných prodejem podílů či akcií. Oba tyto zdroje příjmů mají v mezinárodním měřítku řadu regulací a omezení, takže státy EU nemohou postupovat zcela libovolně.

Pro Českou republiku, stejně jako pro ostatní státy, jsou závazné v tomto směru směrnice vydávané Evropskou unií. Pro tento případ použijeme Směrnici o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností č. 90/435/EHS, která byla přijata v roce 1990 a implementovaná do našeho zákona o daních z příjmů 1. 5. 2004. Tato směrnice zavádí osvobození příjmů z titulu vyplacených dividend dceřinou společností do společnosti mateřské, a to za splnění dvou podmínek: podíl mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné dosáhne či

<sup>#</sup> Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR *Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze*, registrační číslo P403/10/1982.

\* Ing. Jana Skálová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.skalova@tpa-horwath.cz>.

přesáhne 10 % a doba držby podílu přesáhne 12 měsíců. V ostatních případech výplat dividend či podílů na zisku nastupuje srážková daň, která je stanovena na 15 %.

Dále je nutno uvést, že pro zdanění dividend vyplácených subjekty mezi státy je zpravidla omezena sazba srážkové daně smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi konkrétními státy. Dle smlouvy je tak zpravidla výnos z daně z dividend rozdělován mezi stát vyplácející dividendu a stát rezidenta, který dividendu přijímá. V České republice je uplatňován takový přístup, že dividendy a podíly na zisku přijaté od zahraničních dceřiných společností tvoří samostatný základ daně zdaňovaný 15% sazbou. Daň sražená v zahraničí dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je pak započtena na českou daňovou povinnost.

Česká republika navíc zavedla pro vlastníky osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů a to po uplynutí určitého časového testu (pro fyzické osoby 5 let, pro právnické osoby 1 rok). Lze tedy konstatovat, že český trend je spíše zdaňovat vyprodukovaný zisk na úrovni producenta či výrobce, než na úrovni vlastnickovy spotřeby.

Pokud zhodnotíme výše uvedené skutečnosti, pak je trend zdaňování i v rámci EU položen spíše na výrobce a producenty. Daňovou povinností uvalovanou na vlastníky se lze vyhnout, a to splněním podmínek pro osvobození příjmů, což je řadou subjektů také hojně využíváno.

### **Přenos daňové ztráty mezi společnostmi ve skupině**

Každá společnost při svém růstu a expanzi v tuzemsku i do zahraničí posuzuje a vyhodnocuje řadu aspektů rozvoje svého podnikání. Mezi významné aspekty patří také daňové souvislosti a možnosti daňově výhodných postupů jako například metody umožňující skupinové zdanění či přihlídnutí ke ztrátám vzniklým dceřiným společností či organizačním složkám (Gerven 2009, s. 23).

V rámci evropských zemí existuje devatenáct států, které vnitrostátně umožňují zdanění skupin. Tyto daňové systémy mohou být rozděleny podle metody

1. na systém „přenosu ztráty v rámci skupiny“ (sedm členských států),
2. na „slučování“ zdanitelných hospodářských výsledků (jedenáct členských států),
3. na úplnou daňovou konsolidaci (jeden stát)<sup>1</sup>.

Všechny tyto metody, jsou-li využívány vnitrostátně, zajišťují úplnou vertikální kompenzaci ztrát směrem nahoru i dolů (tj. mezi mateřskou a dceřinou společností) i horizontální kompenzaci ztrát (tj. mezi dceřinými společnostmi uvnitř skupiny).

Pouze však 4 členské státy<sup>2</sup> mají daňový systém umožňující přihlídnout i ke ztrátám vzniklým zahraničním dceřiným společností. Tyto státy však aplikují jiná pravidla pro situace vnitrostátní a jiná pravidla pro situace přeshraniční.

K této situaci judikoval Evropský soudní dvůr řadu judikátů. Obecný přístup obsahuje např. rozsudek zde dne 25. února 2010 Hoge Raad der Nederlanden<sup>3</sup>. Zde je uvedeno, že články 43 a 48 ES nebrání takové právní úpravě státu členského státu, jež umožňuje mateřské společnosti vytvořit jednu daňovou jednotku se svou dceřinou společností, přičemž zisky celé této jednotky jsou zdaněny u dceřiné společnosti, přičemž současně je bráněno vytvoření této

<sup>1</sup> Sdělení Komise Radě Evropského parlamentu KOM(2006) 824 – Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích.

<sup>2</sup> Dánsko a Francie tyto systémy používají již řadu let, Itálie tento systém zavedla v roce 2004, Rakousko v roce 2005.

<sup>3</sup> Publikovaný v Úředním věstníku jako věc C-337/08, dne 17. 4. 2010 C100/3.

jedné daňové jednotky v případě, kdy dceřiná společnost je usazena v zahraničí a zisky této dceřiné společnosti nepodléhají daňovým zákonům tohoto členského státu.

Ještě podrobněji se tomuto problému věnoval Evropský soudní dvůr v rozsudku C-418/07 *Société Papillon*. Francie umožňuje vytvoření daňově integrované skupiny společností. Podle těchto pravidel může být francouzská společnost jediným poplatníkem dlužné korporální daně z výsledku celé skupiny tvořené jí samou a společnostmi, ve kterých tato mateřská společnost drží přímo či nepřímo alespoň 95% podíl na kapitálu. Na tomto základě začlenila společnost *Papillon* do jí vedené integrované skupiny i vnukovské společnosti usazené ve Francii, ovšem držené prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v Nizozemí.

Správce daně odmítl přiznat společnosti *Papillon* výhodu zmíněného režimu, což odůvodnil tím, že uvedená společnost nemůže vytvořit integrovanou skupinu se společnostmi nepřímo drženými prostřednictvím společnosti usazené v Nizozemí, neboť nizozemská společnost nepodléhá korporální dani ve Francii, kde nemá stálou provozovnu. Společnosti *Papillon* byla tedy doměřena daň bez možnosti kompenzovat její zisk se ztrátami ostatních (vnukovských) francouzských společností.

ESD nedal však Francii za pravdu a ve výroku uvedl: Článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, na jejich základě je režim zdanění ve skupině přiznán rezidentní mateřské společnosti usazené v členském státě, jež drží dceřiné a vnukovské společnosti, které jsou usazené ve stejném členském státě, ale je u také společnosti vyloučen, jsou-li její vnukovské společnosti drženy prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

Z výše uvedených judikátů plyne, že skupinové zdanění není problematika jednoduchá a Česká republika se jí důsledně vyhýbá (ani nově připravovaný zákon o daních z příjmů neobsahuje ideový záměr na skupinové zdanění). Pokud předpisy členského státu skupinové zdanění nepřipouští, nedopadají na něj ani výše uvedené rozsudky.

Oproti tomu ztráty vznikající v rámci jedné společnosti, tedy jednotlivým provozovnám mají odlišný daňový režim. Ztráty v rámci společnosti je možné definovat jako ztráty, které vznikly součástí určité společnosti, např. jejím samostatným oddělením, pobočkám či stálým provozovnám.

Zohlednění ztrát vzniklých ve vnitrostátních operacích v rámci jediné společnosti jsou standardně zohledňovány ve všech členských státech<sup>4</sup>. Společnost je zdaněna na základě hospodářského výsledku činnosti všech vnitrostátních poboček.

Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích, tedy se ztrátami vzniklým zahraničním pobočkám může být komplikovanější.

Společnost jako nerezident v konkrétním členském státě bývá obvykle zdaněna na základě hospodářského výsledku konkrétní stálé provozovny v tom členském státě, kde stálá provozovna působí. Podle právních předpisů ES je nutné podle vnitrostátních právních předpisů s dotyčnou stálou provozovnou zacházet stejným způsobem jako s rezidenty<sup>5</sup> – jedná se například o odpočet daňových ztrát v následujících nebo předchozích zdaňovacích obdobích.

Hospodářské výsledky stálé provozovny pak tvoří součást celkových hospodářských výsledků společnosti v tom členském státě, kde sídlí ústředí. Smlouvy o zamezení dvojího

<sup>4</sup> Výjimku může tvořit ztráta vzniklá určitou specifickou činností, např. obchodem s cennými papíry či deriváty, která není uplatnitelná oproti ziskům z běžné provozní činnosti podniku. Tato právní úprava platila v minulosti např. v ČR.

<sup>5</sup> V českém zákoně o daních z příjmů je toto pravidlo zakotveno do § 23, odst. 11.

zdanění za normálních okolností poskytují hostitelskému členskému státu primární práva na zdanění zisků stálé provozovny. Členský stát, kde má společnost ústředí, má zpravidla pouze druhotná práva na zdanění takových zisků. Jaké techniky může členský stát volit pro eliminaci dvojího zdanění, závisí na tom, jaká ze dvou metod uvedených v článku 23 vzorové úmluvy OECD (metoda započítání a metoda vynětí) byla přijata v konkrétní smlouvě uzavřené s druhým členským státem.

**a) metoda započítání** (viz Sojka, 2006, str. 32)

Tato metoda zohledňuje celosvětové příjmy společnosti ve státě jejího sídla. Daně zaplacené v zahraničí se započítávají proti vnitrostátním daním uvaleným na příjmy zdaněné v zahraničí. Metoda započítání proto funguje podobným způsobem jako zacházení se ztrátami u vnitrostátních provozoven. Jakákoli ztráta bude zohledněna, když se určí celosvětové příjmy.

**b) metoda vynětí**

Metoda vynětí obecně vylučuje příjmy ze zahraničí zdaněné ve zdrojové zemi z daňového základu ústředí.

*(1) bez odpočítání ztráty*

Protože hospodářské výsledky stálé provozovny nejsou na úrovni ústředí společnosti zohledněny, není k dispozici ani možnost snížit základ daně o vzniklou ztrátu. Tento přístup využívá sedm členských států.

*(2) s (dočasným) odpočítáním ztráty*

Pět členských států umožňuje v současnosti odpočítání ztrát, které vzniknou stálým provozovnám, jež působí v jiném členském státě, přestože zisky jsou vyjmuty. Jakmile se stálá provozovna vrátí do ziskovosti, jsou odečtené ztráty připočteny k daňovému základu ústředí společnosti.

V případech, kdy není možné ztráty vzniklé stálým provozovnám započítat proti ziskům ústředí („vertikální zápočet směrem nahoru“), vznikne ve srovnání s čistě vnitrostátní situací rozdílné zacházení. Tím se snižuje přitažlivost využívání svobody usazování a společnost se může vyhybat zakládání stálých provozoven v jiném členském státě. Takové rozdílné zacházení představuje překážku svobodě usazování zakázanou článkem 43 Smlouvy o ES.

Orgány EU se proto snaží působit v této oblasti takovým způsobem, aby odstraňovaly překážky výše nastíněné. Tato snaha je ze strany Komise Rady EU vtělována do doporučujících Sdělení, dále jsou přijímány Směrnice ke společnému postupu vedoucímu k harmonizaci v této oblasti a nelze opomenout ani judikaturu Evropského soudního dvora, která má významný sjednocující účinek, mnohdy označovaný jako nepřímá harmonizace.

## **Přenos ztráty mezi právními nástupci (v důsledku fúzí)**

### **Směrnice EU o společném systému zdanění při fúzích**

Pro Českou republiku je základním stavebním kamenem pro přenos daňových ztrát mezi subjekty v důsledku fúzí Směrnice Rady č. 90/434/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. Tato směrnice byla transponována v ČR poprvé zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se měnil zákon o daních z příjmů v návaznosti na vstup České republiky do EU a poprvé zakotvil možnost přenosu daňové ztráty při fúzích společností. Pod tuto právní úpravu je možno zařadit ztráty vzniklé nejdříve za zdaňovací období, které započalo od 1. 1. 2004, tedy od roku našeho vstupu do EU.

## **Rozbor směrnice o daňových dopadech přeshraničních fúzí**

Základním cílem směrnice je odstranění daňových překážek, které by spočívaly ve zdanění kapitálových zisků na úrovni společnosti a společníků. Toto zdanění může být tedy odloženo. ČR režim směrnice implementovala jak na tuzemské, tak přeshraniční transakce. Směrnice se týká pouze vybraných transakcí, které jsou výslovně uvedeny v jejím článku 2. Vztaheno na české podmínky můžeme používat režim dle směrnice na fúze, tedy na sloučení nebo splynutí, včetně sloučené mateřské a dceřiné společnosti.

Třetí článek směrnice vymezuje společnosti, na které má být směrnice vztahena. Obecně se jedná o společnosti uvedené v příloze (zpravidla kapitálové), které podléhají bez možnosti osvobození dani z příjmů právnických osob a jsou považovány za daňové rezidenty na území EU.

Základní princip daňové neutrality je obsažen v článku 4 směrnice, obsahujícím pravidla platná pro fúze, rozdělení a výměnu akcií. Základem je skutečnost, že fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely.

Členské státy podmíní nezdanění kapitálových zisků tím, že přijímající společnost vypočítá všechny nové odpisy a zisky nebo ztráty vztahující se k převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, jimž by podléhala převádějící společnost nebo společnosti, kdyby k fúzi nebo rozdělení nedošlo.

Může-li přijímající společnost podle právních předpisů členského státu převádějící společnosti provést výpočet nových odpisů a zisků nebo ztrát vztahujících se k převedeným aktivům a pasivům na jiném základě, než původní společnost (tedy přecenění by mělo daňové účinky), může dojít ke zdanění zisků z přecenění.

Směrnice tedy umožňuje členským státům dvojí přístup k problematice přecenění majetku při fúzi, který je možno graficky zobrazit na Obr. č. 1.

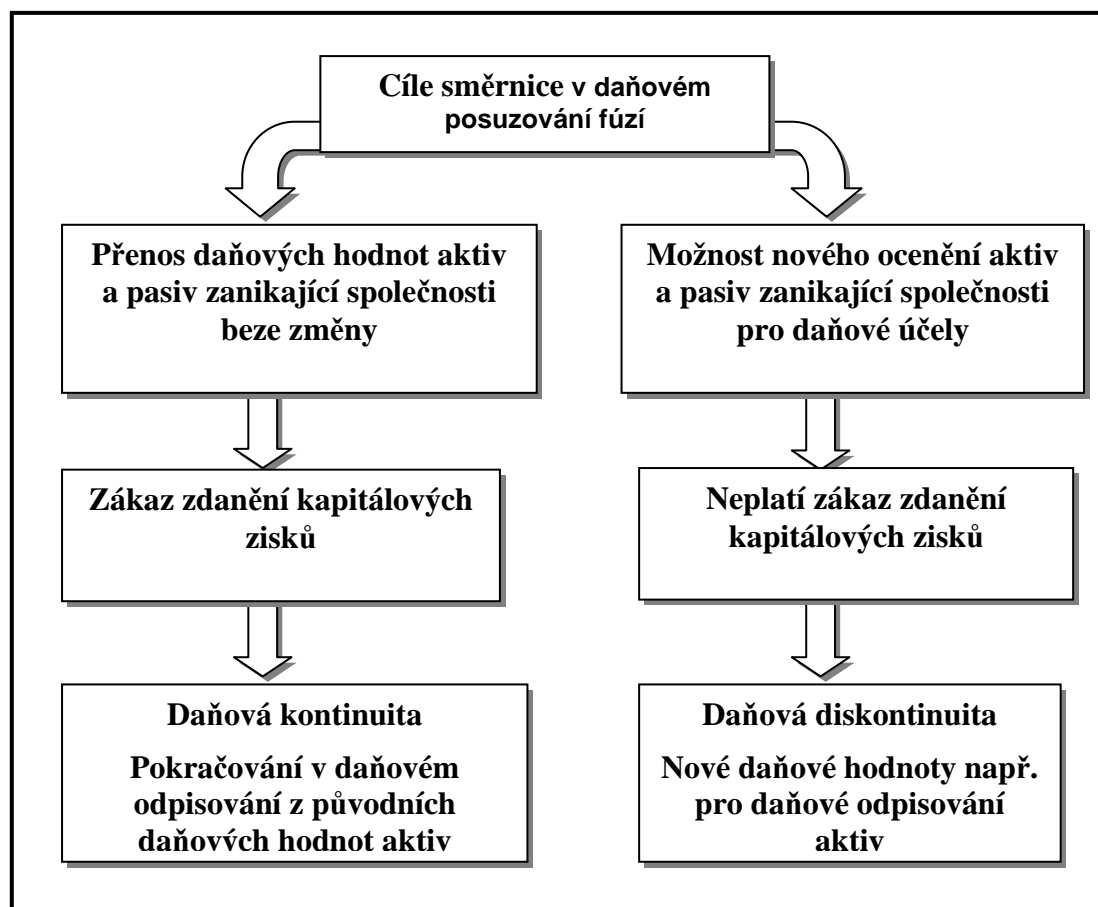
Bohužel směrnice je určena jen na situace, kdy po přeshraniční fúzi zůstává majetek na území státu, kde sídlila původní zanikající společnost. Směrnice tedy nepředpokládá přesuny majetků z jednoho státu do druhého a tedy ztrátu možnosti, aby původní stát realizoval právo na zdanění zisků spojených s provozováním činnosti zaniklého subjektu. Tento subjekt bude nadále na území původní státu přítomen jako podnikající subjekt. Jeho podnikatelská činnost však bude probíhat právní formou organizační složky zahraničního subjektu, pro daňové účely zůstává stálá provozovna jako subjekt daně z příjmu (viz Rylová, 2009, str. 27).

Česká republika zvolila variantu daňové kontinuity, tj. nezdaňování kapitálových zisků na úrovni společnosti ani na úrovni společníka. Přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu provedené při fúzi a zaúčtované v účetnictví nemá daňové dopady. Daňové hodnoty jsou převzaty nástupnickou společností a jsou použity při dalším daňovém posuzování transakcí s majetkem (prodej, daňové odpisy).

Pokud budeme hledat inspiraci v okolních státech, tak např. Německo či Slovensko umožňuje společnosti výběr metody (Kulenkamp, 2009, s. 186), tedy právní úprava obsahuje obě možnosti, z nichž si daňový subjekt může zvolit<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Novela slovenského zákona o dani z příjmů – zákon č. 504/2009 z 22. októbra 2009, ktorým sa mení a doplna zákon o dani z příjmů v znení neskorších predpisov.

**Obr. 1: Přístup k daňové neutralitě fúzí**



Zdroj: Skálová (2010).

Směrnice však neobsahuje jasnou úpravu pro situaci, kdy majetek zanikající společnosti není spojen se stálou provozovnou, která by zůstala v zahraničí. Jde tedy o situaci, kdy majetek zanikající společnosti je „přesunut“ z jednoho státu do druhého (Helminen, 2009, s. 207). Některé členské státy EU k této situaci přistupují jako k operaci „realizující kapitálový zisk s daňovými konsekvencemi“. Jedná se v podstatě o zdanění při odchodu subjektu z příslušného státu (v daňové teorii je označováno jako „exit tax“). Uvalení této daně při odchodu společnosti (nebo fyzické osoby) z konkrétního státu EU je však vnímáno ESD jako konflikt se svobodou usazování zaručenou článkem 43 Smlouvy ES (Helminen, 2009, s. 207).

Jako příklad lze uvést rozhodnutí ESD C-9/02 Lasteyreie du Saillant, kde ESD posuzoval Svobodu usazování v souvislosti s francouzskými daňovými předpisy, podle nichž se zdaňovalo nerealizované zvýšení hodnoty cenných papírů, pokud poplatník přesunul svou domicil mimo Francii. Když se pan Lasteyreie du Saillant přestěhoval z Francie do Belgie, byl zdaněn ze zvýšení hodnoty akcií, které vlastnil, aniž by tento zisk v této době realizoval prodejem. ESD dospěl k závěru, že takovéto opatření omezuje svobodu usazování, neboť má zjevně odrazující účinek na poplatníky, kteří se chtějí usadit v jiném členském státě (viz Kuhn – Štenglová, 2010, s. 529).

Zdanění rezidentů až na základě realizace zisku a naproti tomu zdanění odcházejících rezidentů na podle ocenění aktiv před realizací zisků představuje rozdíl v zacházení, který je překážkou svobody usazování a volného pohybu osob a kapitálu.

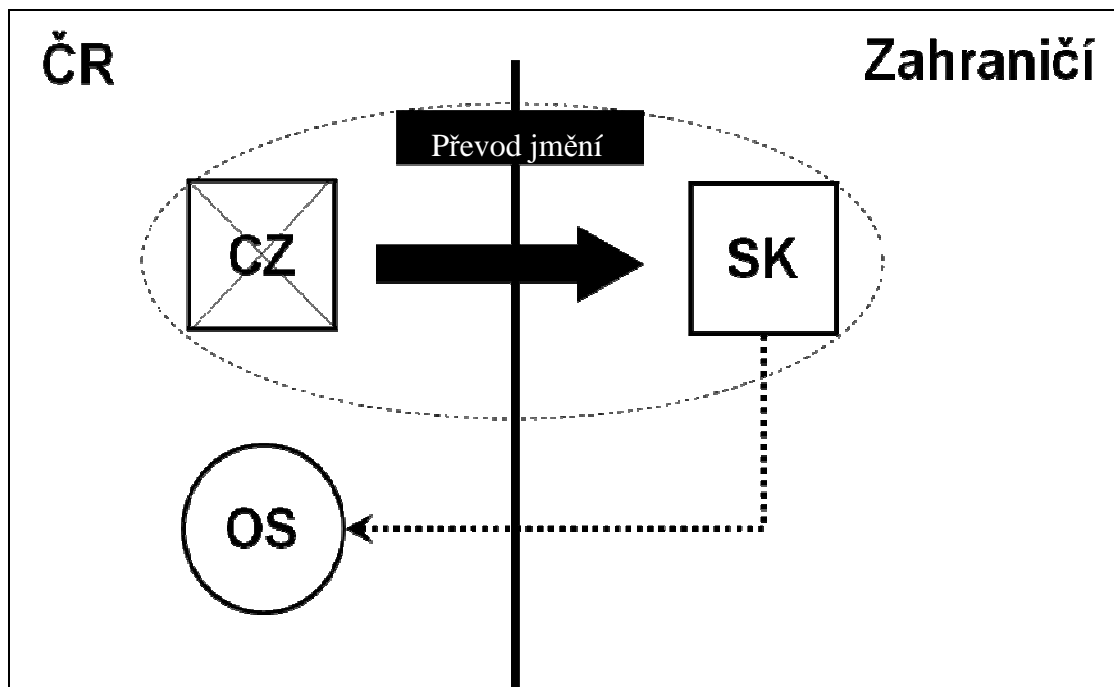
Uvedené závěry se sice týkaly fyzické osoby, mohou však mít dopady i na oblasti společností v případě přeshraničních fúzí. V případě přeshraničních fúzí může dojít k vyvedení hodnotného majetku ze zanikající společnosti do nástupnické společnosti v jiném členském státě EU, kde může být realizováno nižší zdanění při prodeji tohoto majetku.

Česká republika dosud nepřijala žádnou zákonnou daňovou úpravu týkající se tohoto problému. Lze tak prohlásit, že čeští podnikatelé mohou této „chybějící úpravy“ využít k některým transakcím vedoucím k daňové optimalizaci.

### Dopad směrnice na stálé provozovny

Při prvním čtení směrnice je zřejmé, že jejím cílem je daňová neutralita fúzí týkající se společností. Pokud však zaniká společnost v důsledku fúze v jednom státě, je velmi často nahrazena vzniklou organizační složkou nástupnické společnosti, v daňové terminologii stálou provozovnou zahraničního subjektu.

Obr. 2: Zobrazení fúze do zahraničí



Vysvětlivky k obrázku:

CZ – česká zanikající společnost,

SK – slovenská nástupnická společnost,

OS – organizační složka slovenské společnosti působící nadále v ČR.

Směrnice proto ukládá členským státům, aby daňovou neutralitu fúzí vztáhly také na stálé provozovny. Pokud se týká přenosu daňové ztráty, pak směrnice umožňuje, aby státy zvolily možnost přenosu daňové ztráty ze společnosti zanikající na nástupnickou. Pokud tak učiní, musí tato opatření vztáhnout také na stálé provozovny umístěné na jejich území. Přesné znění článku 6 po poslední novelizaci je:

*„Pokud některý členský stát používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějí společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný stát v případech, kdy jsou operace uvedené v článku 1 uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějí společnosti, působnost těchto předpisů ve stejné míře tak, aby se*

*vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovny přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území.“*

Existují však země, např. Rumunsko, kde ztráta zanikající společnosti nepřechází na právního nástupce (Galla – Haimler, 2009, s. 64). Přehled transpozice směrnice přináší dále uvedená tabulka.

**Tab. 1: Přenos daňové ztráty v zemích Evropské unie**

<b>Stát</b>	<b>Možnost převzetí ztráty nástupnickou společností při přeshraniční fúzi</b>	<b>Možnost převzetí ztráty stálou provozovnou</b>	<b>Převzetí ztráty při rozdělení nebo odštěpení</b>	<b>Specifické podmínky pro uplatnění ztráty</b>
<b>Rakousko</b>	Ano	Ano	Ano	Nelze převzít ztrátu ze zahraničí
<b>Belgie</b>	Ne	Ne	Pouze pro tuzemské	Pouze pro tuzemské rozdělení a odštěpení
<b>Bulharsko</b>	Není možno	Není možno	Není možno	Není
<b>Kypr</b>	Částečně	Částečně	Částečně	Pravidla určena pro tuzemské akce, platí obdobně
<b>Česká republika</b>	Ano	Ano	Ano	Ano
<b>Dánsko</b>	Částečně	Částečně	Ano	Shodné s tuzemskými pravidly
<b>Estonsko</b>	Ano	Ano	Ano	Ano
<b>Finsko</b>	Ano	Ano	Ano	Omezení při vlastnických změnách
<b>Francie</b>	Ano	Ano	Ano	Posouzení správcem daně s uplatněním na 3 roky
<b>Německo</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Řecko</b>	Ano	Ano	Ano	Existují omezující podmínky
<b>Maďarsko</b>	Ano	Částečně	Ano	Stejné podmínky pro tuzemské transakce
<b>Irsko</b>	Ano	Ano	Ano	Stejné podmínky pro tuzemské transakce
<b>Itálie</b>	Ano	Ano	Ne pro odštěpení, ano pro rozdělení	Ano



<b>Stát</b>	<b>Možnost převzetí ztráty nástupnickou společností při přeshraniční fúzi</b>	<b>Možnost převzetí ztráty stálou provozovnou</b>	<b>Převzetí ztráty při rozdělení nebo odštěpení</b>	<b>Specifické podmínky pro uplatnění ztráty</b>
<b>Lotyšsko</b>	Možnost převzetí ztráty jen při fúzi ve skupině	Ano	Ano	Ano
<b>Lucembursko</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Litva</b>	Ne	Ano	Ano	Ne
<b>Malta</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Holandsko</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Polsko</b>	Ne	Ne	Ne	Nelze převzít ztrátu
<b>Portugalsko</b>	Ano	Ano	Ne pro odštěpení, ano pro rozdělení	Převzetí ztráty upraví rozhodnutí správce daně
<b>Rumunsko</b>	Ne	Ne	Ne	Ne
<b>Slovinsko</b>	Ano	Ano	Ano	V některých případech přenos ztráty není možný. O ostatních rozhoduje správce daně
<b>Slovensko</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Španělsko</b>	Ano	Částečně	Pro odštěpení ne, rozdělení ano	Omezení pokud společnost patří do skupiny s cílem omezení dvojího uplatnění ztráty
<b>Švédsko</b>	Ano	Ano	Ano	Ne
<b>Velká Britanie</b>	Ano	Ano	Ano	Podmínky jsou shodné pro tuzemské transakce

Zdroj: EC (2009).

### **Judikatura Evropského soudního dvora**

Poslední vývoj judikatury ESD má rostoucí vliv na nepřímou harmonizaci úpravy přímých daní. Základní roli v tomto procesu hrají principy vzešlé z rozhodnutí ESD a výkladů primárního práva ES vůči jednotlivým a v řízení před ESD napadaným institutům daňového práva jednotlivých členských států (viz Dědič – Lasák, 2009).

Vliv judikatury ESD na oblast přímých daní je způsoben kombinací subjektivních svobod vzešlých z koncepce volného pohybu v rámci EU a přirozeným zájmem poplatníků jich čím dál více využívat při svých sporech s finančními správami, které aplikují daňové právo standardním způsobem. ESD také svými rozhodnutími prakticky zasahuje do možnosti států

vybírat efektivně daně z příjmů a zejména umožňuje vznik trendu hromadných žalob na náhradu škody či uvedení v původní stav, kdy poplatníci mohou po svém zdaňujícím státu požadovat zpět částky tvořící nezanedbatelnou část jejich rozpočtů<sup>7</sup>.

Protože při přeshraničních fúzích je otázka přenosu daňové ztráty jednou z nejvýznamnějších, ráda bych zmínila judikáty ESD týkající se této oblasti.

Evropský soudní dvůr se zabýval odpočítáváním přeshraničních ztrát ve vztahu k stálým provozovnám ve věcech Futura (věc C-250/95 Futura 1997 I.2492) a AMID (věc C-141/99 AMID 2000 I-11621).

Ve věci Futura nahlížel soud na situaci z pohledu hostitelského státu stále provozovny a shledal, že zásada územní příslušnosti by mohla ospravedlnit omezení výše ztráty, již je v daném státu možné přenášet do dalších období, na ty ztráty, které měly hospodářskou souvislost s příjmy, které v něm byly realizovány.

Ve věci AMID řešil soud pohled domovského státu (Belgie) a shledal, že vynětí zisků lucemburské stále provozovny od daně na základě belgické smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s dotyčnou zemí nevytváří objektivní rozdíl mezi situací belgické společnosti se stálou provozovnou v Lucembursku a situací belgické společnosti s provozovnou v Belgii. Při nedostatečném odůvodnění bylo různé zacházení s dotyčnými dvěma společnostmi, pokud jde o odpočítání ztrát, v rozporu se svobodou usazování a není možné jej akceptovat.

Poprvé byl problém přeshraničního zohlednění ztráty ve skupině společností předmětem rozhodování ESD ve věci Marks & Spencer. Bylo uvedeno, že odmítnutí povolit mateřské společnosti ze Spojeného království odpočítávat od svých zisků ztráty svých zahraničních dceřiných společností v EU, které nepodnikaly ve Spojeném království, představuje porušení svobody usazování, jež vyplývá ze Smlouvy o ES.

Spojené království toto omezení doložilo několika důvody:

- a) potřebou vyváženého rozdělení pravomocí v daňové oblasti mezi členskými státy,
- b) potřebou předcházet tomu, aby byly ztráty zohledňovány dvakrát, a
- c) rizikem vyhýbání se daňovým povinnostem.

ESD akceptoval, že tyto tři faktory by společně mohly ospravedlnit omezování svobody usazování. ESD však shledal, že právní režim snížení daní skupiny platný ve Spojeném království nerespektuje zásadu proporcionality tam, kde byly vyčerpány možnosti zohlednit ztráty ve státě, kde má dotyčná dceřiná společnost sídlo. Protože v závěru rozsudku je velmi zajímavé ustanovení týkající se i možného převodu dceřiné společnosti na třetí osobu a tím znemožnění uplatnění ztráty, cituji výrok v plném znění:

*„Články 43 ES a 48 ES při současném stavu práva Společenství nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vylučují možnost mateřské společnosti – rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti – rezidentu.*

*Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích*

<sup>7</sup> Materiály MF ČR: Současná debata o daňové politice EU, viz <www.mfcr.cz>.

*zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.*“

## **Závěr**

Problematika volného pohybu kapitálu v rámci zemí Evropské unie naráží na řadu legislativních pravidel, které jsou postupně harmonizovány a sjednocovány. Při implementaci Směrnice EU jsou některé země ve zpoždění, jiné provedou implementaci pouze částečně či nedostatečně a v některých případech členská země sice deklaruje Evropské komisi, že její implementace proběhla, avšak z pohledu ostatních států zcela chybně či nedostatečně. Z toho důvodu je nutno při plánování přeshraničních transakcí skutečně pečlivě zkoumat právní a daňovou legislativu cílového státu.

## **Literatura**

- [1] Dědič, J. – Čech, P. (2004): *Obchodní právo po vstupu ČR do EU*. Praha, Polygon, 2004.
- [2] Dědič, J. – Lasák, J. (2009): *Přehled judikatury – Přeměny obchodních společností, Převod podniku a jeho části*. Praha, Wolters Kluwer ČR, 2009.
- [3] EC (2009): *Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC*. [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 12. 10. 2010], <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm)>.
- [4] Galla H. – Haimler, F. (2009), *Investitionen und Steuern in Rumänien*, Wien, Linde Verlag, 2009.
- [5] Gerven, D. (2009): *Cross-border merger in Europe*, Cambridge, Cambridge University Press, 2010.
- [6] Helminen, M. (2009): *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam, IBFD, 2009.
- [7] Kulenkamp, S. (2009): *Die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in der EU*. Baden-Baden, Nomos, 2009.
- [8] Kuhn, P. – Štenglová, I. aj. (2010): *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2010.
- [9] Mejzlík, L. – Pelák, J. (2008): *Czech Accounting Regulation – The Way from Communism to European Union Membership*. In *12th World Congress of Accounting Historians (WCAH)*. Istanbul, AVCIOL, 2008, s. 162.
- [10] Rylová, Z. (2009): *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc, Anag, 2009.
- [11] Skálová, J. (2010): *Účetní, právní a daňové aspekty přeshraničních fúzí v EU*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 2010, disertační práce.
- [12] Sojka, V. (2006): *Mezinárodní zdanění příjmů – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Praha, ASPI, 2006.

## **Komplikovaný přenos daňové ztráty mezi subjekty v zemích Evropské unie**

*Jana Skálová*

### **ABSTRAKT**

Článek se věnuje možnostem zdanění při záměrech společností expandovat do zahraničí cestou přeshraniční fúze. Jsou rozebírány dvě alternativy daňových souvislostí – založení dceřiné společnosti a možnost využití ztráty vzniklé dceřiné společnosti na snížení základu daně společnosti mateřské. Druhá alternativa rozebírá uplatnění vzniklé ztráty při existenci organizační složky v zahraničí.

Dále je rozebírána daňová směrnice EU o fúzích č. 90/434/EHS, která měla do členských států přinést výhody nezdanění kapitálových zisků a možnosti přenosu daňových ztrát zaniklých společností v důsledku fúzí. Tabulkovou formou jsou uvedeny její dopady v různých státech EU.

**Klíčová slova:** Přeshraniční fúze; Daňová ztráta; Dceřiná společnost; Organizační složka.

## **Complicated Transfer of Tax Losses between Entities in the European Union**

### **ABSTRACT**

The article deals with the possibility of taxing the company plans to expand abroad through cross-border mergers. They discussed two alternatives fiscal relations – establishment of a subsidiary company for the use of losses incurred by subsidiary companies to reduce the tax base of the parent company. The second alternative examines the application of the losses incurred during the existence of branches abroad.

Income tax advantages that may be gained in cross-border merger were implemented by virtue of Directive 90/434/EEC. The Income Tax Act allows Czech successor companies to take over tax losses that were incurred by foreign merging companies and that have not been used yet. At this point, tax advantages could be at least described as problematic or even unattainable.

**Key words:** Cross-border merger; Tax loss; Subsidiary; Branch.

**JEL classification:** K34, G34.