



Mgr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA

22. března 2010

Restrukturalizace společností Daňové důvody a daňové aspekty

Obsah

- Obecná charakteristika
- Základní přehled jednotlivých restrukturalizačních forem
- Účetní a daňové dopady přeměn společností
- Daňové aspekty přeshraničních transakcí
- Zamezení dvojího zdanění
- Vliv evropského práva
- Diskriminační řízení proti České republice
- Jaké daňové aspekty zajímají investory
- Rizika: zastřený právní úkon versus zneužití práva
- Diskuse



Obecná charakteristika

Co je to restrukturalizace?

- Restrukturalizací rozumíme procesy, kterými dochází ke spojování nebo k rozdělování podniků nebo k jiným změnám jejich struktury.
- Restrukturalizace probíhají jak v národním, tak nadnárodním kontextu.

Proč dochází k restrukturalizaci

Důvody:

- Zvýšení akceschopnosti, konkurenceschopnosti
- Zvýšení podílu na trhu
- Celosvětová restrukturalizace
- Zjednodušení struktury společnosti
- Synergický efekt
- Posílení vlastního kapitálu
- Řešení předlužení společností
- Splnění regulatorních požadavků
- Převzetí podílů minoritních akcionářů
- Omezení rizik spojených s vlastnictvím
- Příprava na vstup investora
- Daňové důvody

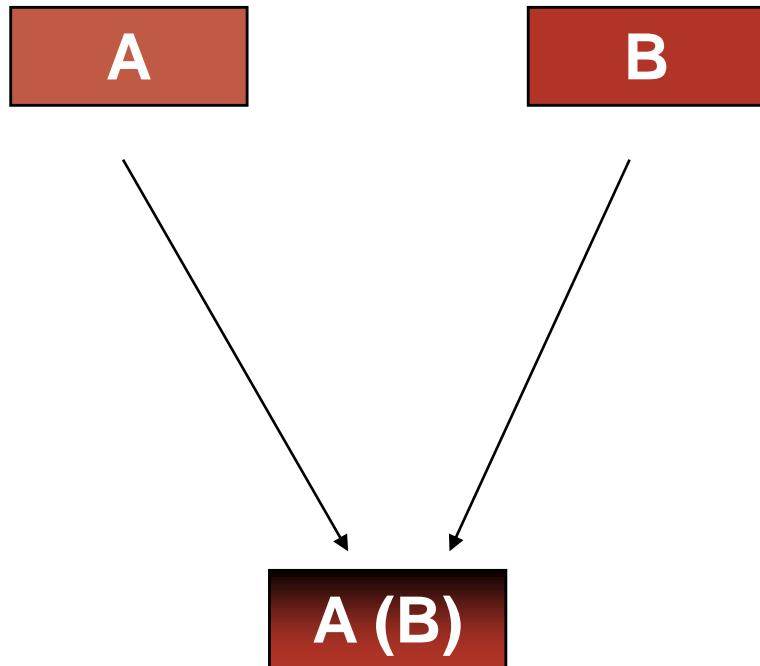


Základní přehled jednotlivých restrukturalizačních forem

Možnosti restrukturalizace

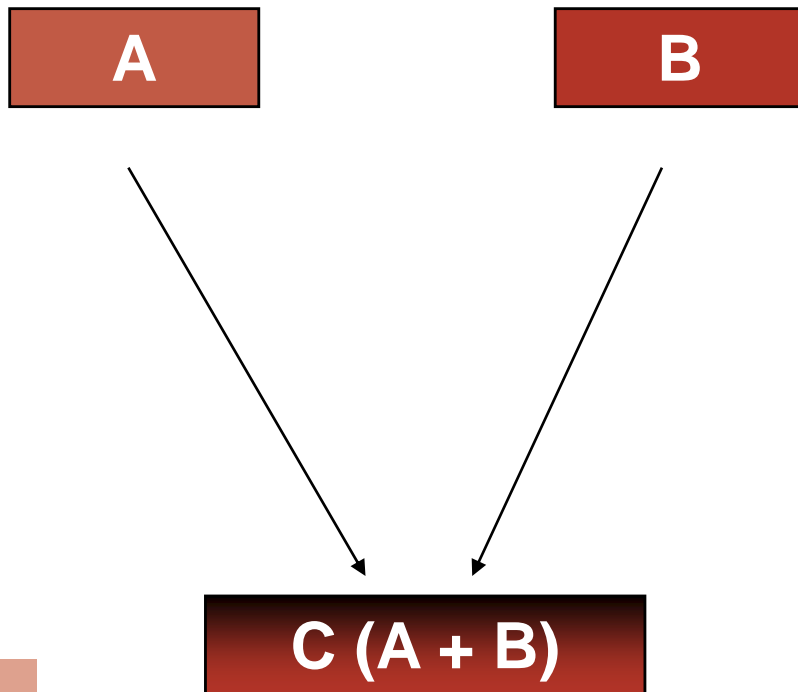
- Přeměny podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
 - fúze (sloučení, splynutí)
 - rozdělení
 - převod jmění na společníka
 - změna právní formy
- Dispozice s podnikem/částí podniku
 - Prodej
 - Nájem
 - Vklad
- Prodej/vklad akcií/podílů
- Prodej/vklad individuálního majetku

Sloučení



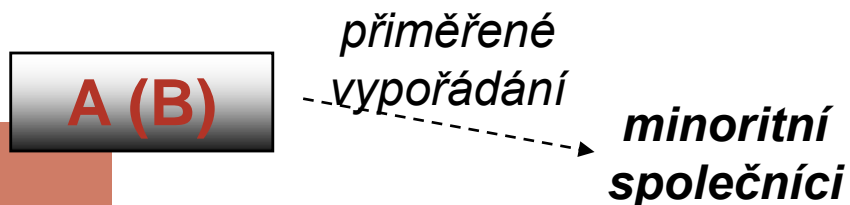
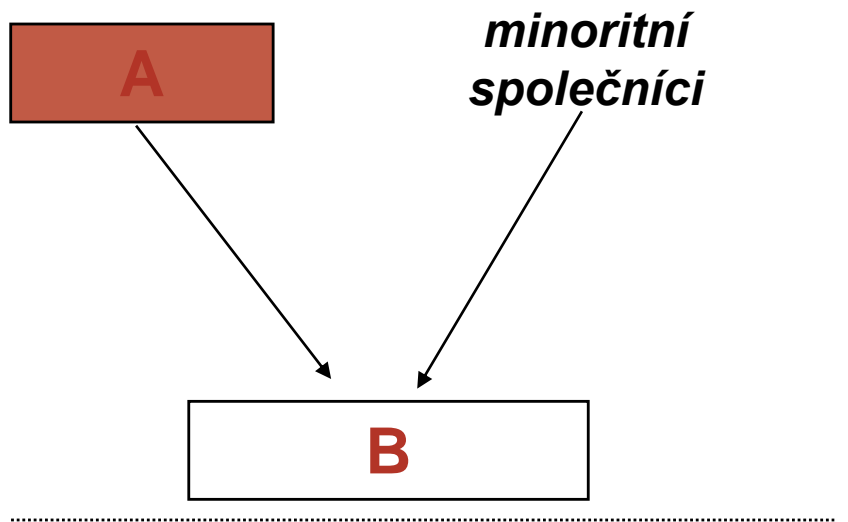
- Společnost B zaniká bez likvidace
- Společnost A se stává právním nástupcem společnosti B dnem výmazu společnosti B z obchodního rejstříku
- Právní nástupce (A) vstupuje do všech práv a povinností zaniklé společnosti B (včetně pracovně-právních)

Splynutí



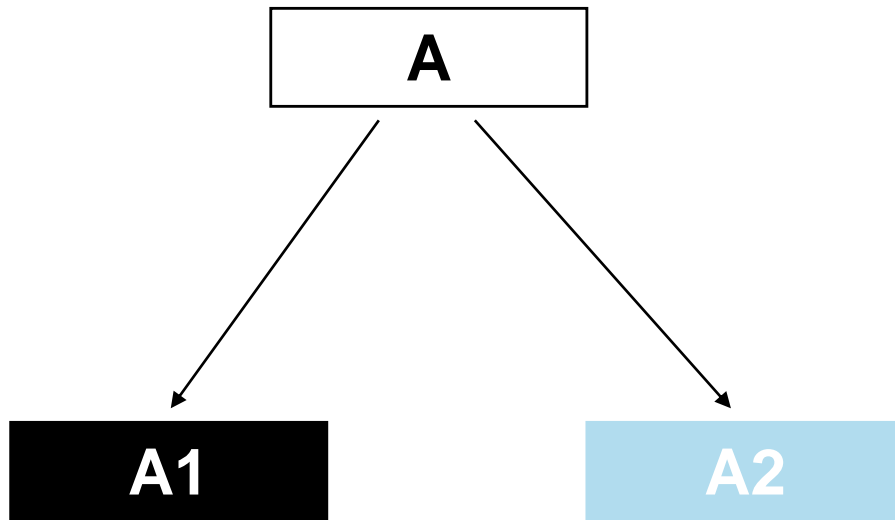
- Společnosti A a B zanikají bez likvidace
- Dnem výmazu společností A a B z Obchodního rejstříku vzniká společnost C jako jejich právní nástupce
- Právní nástupce (C) vstupuje do všech práv a povinností zaniklých společností A a B (včetně pracovně-právních)

Převod jmění na společníka



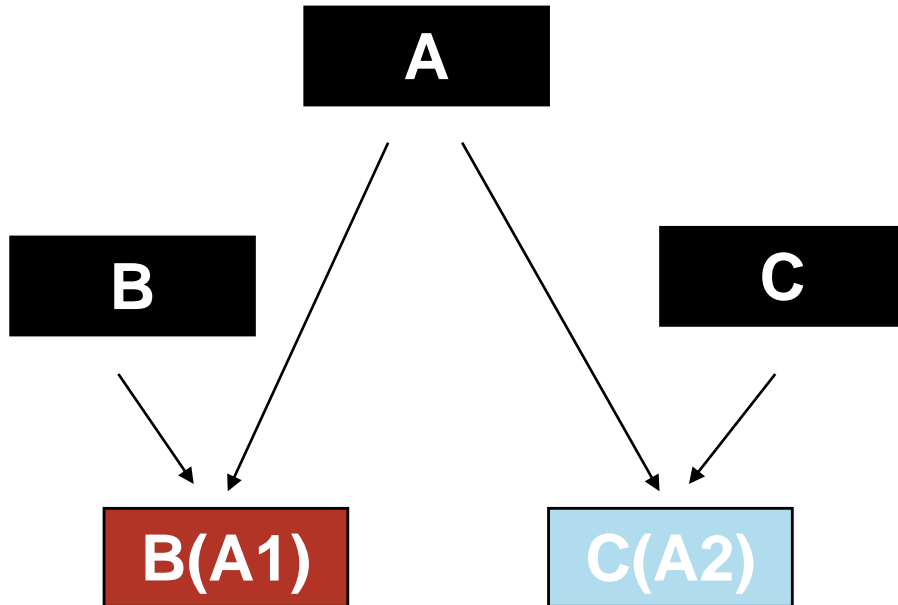
- Společnost B zaniká bez likvidace
- Majoritní společník A právním nástupcem
- Minoritní společníci vyplaceni
- Právní nástupce (A) vstupuje do všech práv a povinností zaniklé společnosti B (včetně pracovně-právních)
- Lze uskutečnit pouze pokud má majoritní společník více než 90% podíl ve společnosti (s.r.o., a.s.) x se musí jednat o jediného společníka (u v.o.s. a k.s.)

Rozdělení se vznikem nových společností



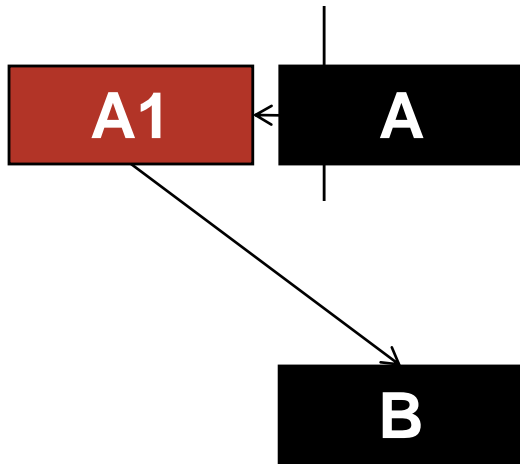
- Dochází k rozdělení zanikající společnosti na více společností
- Společnost A zaniká bez likvidace
- Jmění zanikající společnosti A (včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů) přechází na nástupnické společnosti A1 a A2

Rozdělení sloučením



- Dochází k rozdělení zanikající společnosti a současně ke sloučení s existujícími společnostmi
- Společnost A zaniká bez likvidace
- Jmění zanikající společnosti A (včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů) přechází na nástupnické společnosti B a C

Rozdělení odštěpením



- Rozdělovaná společnost se neruší ani nezaniká
- Vyčleněná část přechází na existující nebo vznikající jednu nebo více společností
- Společníci rozdělované obchodní společnosti se stávají společníky jedné nebo více nástupnických společností

Změna právní formy



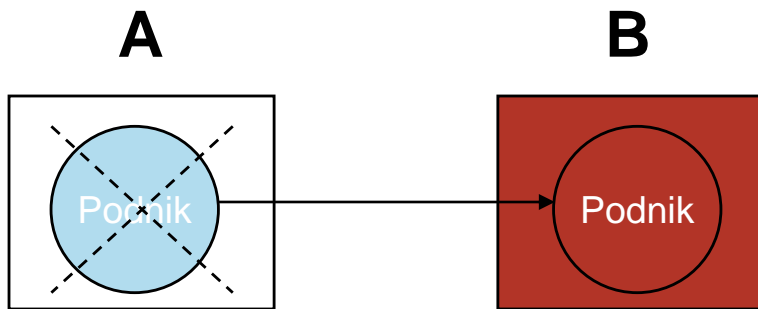
A a.s.

The diagram consists of a black rectangular box on the left containing the text 'A a.s.' in white. A horizontal arrow points from the right side of this box to a light blue rectangular box on the right containing the text 'A v.o.s.' in white. The arrow is a simple black line with a triangular head pointing to the right.

A v.o.s.

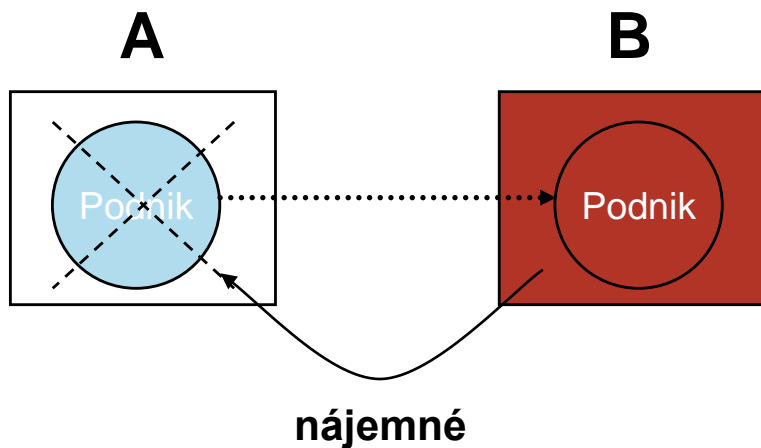
- Dochází ke změně vnitřních právních poměrů a právního postavení společníků
- Společnost A nezaniká, ani nepřechází její jmění na právního nástupce, stále existuje pouze jedna právnická osoba

Prodej podniku



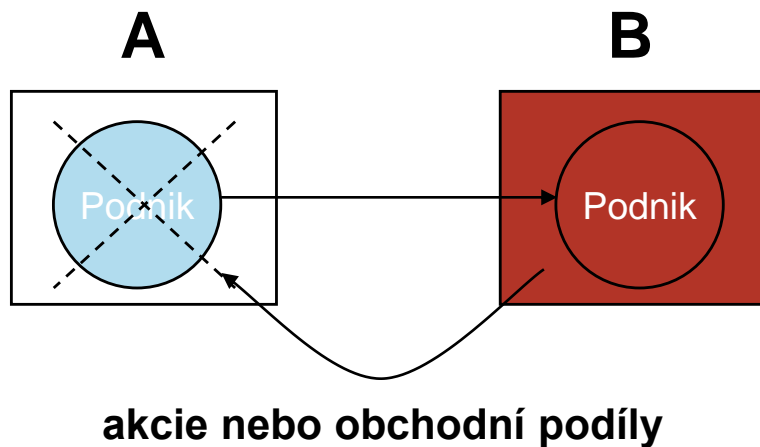
- Práva a závazky související s podnikem společnosti A přechází na společnost B
- Vlastnické právo k věcem tvořícím podnik společnosti A přechází na společnost B účinností smlouvy o prodeji podniku
- K přechodu závazků se nevyžaduje souhlas věřitele

Nájem podniku



- Společnost A přenechá svůj podnik společnosti B
- Společnost B provozuje podnik A samostatně a na vlastní nebezpečí a platí nájemné
- Práva a závazky související s podnikem společnosti A přechází na společnost B účinností smlouvy o nájmu
- Po ukončení nájmu některá z práv a závazků podniku přejdou zpět na A, ostatní závazky zůstanou B a stanou se splatnými

Vklad podniku



- Práva a závazky související s podnikem společnosti A přechází na B
- Společnost A získá za svůj podnik akcie nebo obchodní podíly B
- V ostatním je vklad podniku podobný prodeji podniku

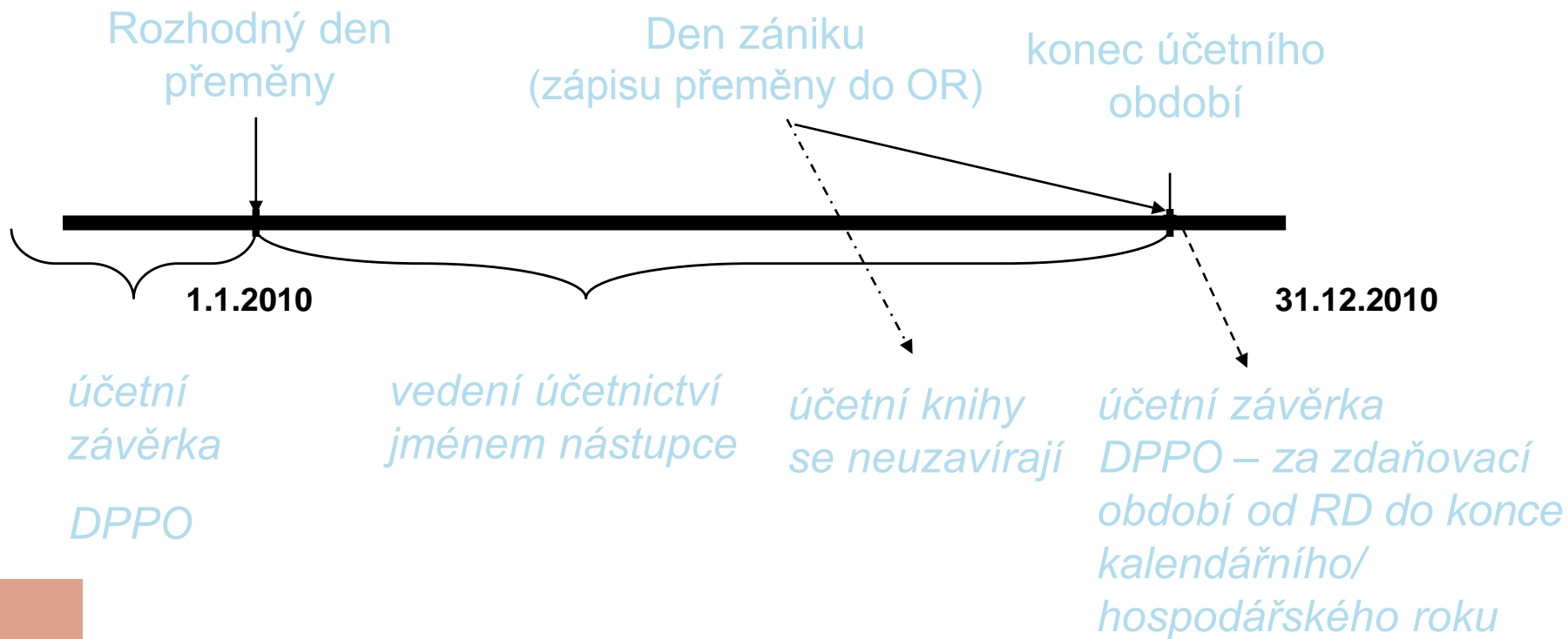


Účetní a daňové dopady přeměn společností

Přeměny společností - rozhodný den

- Pro účetnictví a daň z příjmů právnických osob je přeměna účinná od rozhodného dne.
- Z právního hlediska však existuje zanikající společnost až do výmazu z obchodního rejstříku.
- Z daňového hlediska plní zanikající a nástupnická společnost do doby zápisu do obchodního rejstříku své daňové povinnosti samostatně (např. DPH, silniční daň), **KROMĚ** daně z příjmů právnických osob.

Přeměny společností - rozhodný den



Přeměny společností - účetnictví, účetní závěrky a zahajovací rozvaha

- Společnosti zúčastněné na přeměně vedou od rozhodného dne účetnictví samostatně. Ke dni zápisu do obchodního rejstříku upraví nástupnické společnosti účetnictví s účinky od rozhodného dne.
- V případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku musí zajistit účetnictví tak, jako by k přeměně společnosti nedošlo.
- Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestavují společnosti zúčastněné na přeměně účetní závěrku.
- Nástupnické společnosti sestaví k rozhodnému dni zahajovací rozvahu.

Přeměny společností - goodwill / oceňovací rozdíl

- Oceňovací rozdíl/goodwill je rozdíl mezi oceněním podniku, nabytého koupí nebo vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a
 - souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající společnosti sníženým o převzaté závazky = oceňovací rozdíl; nebo
 - souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky = goodwill
- Účetní odpis:
 - oceňovací rozdíl – 15 let
 - goodwillu – 5 let
- Daňový odpis oceňovacího rozdílu/goodwill z titulu přeměn nelze uplatnit

Přeměny společností - daňové dopady

- Daňové povinnosti zanikající společnosti přecházejí na společnost nástupnickou
- Přeměny by měly být neutrální z hlediska daně z příjmů právnických osob na rozdíl od nájmu/prodeje podniku či individuálního majetku
- Speciální režim pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů (§ 38m zákona o daních z příjmů)

Přeměny společností - daňová ztráta

- U přeměn společností přechází nárok na uplatnění daňové ztráty - pouze u ztráty vyměřené po vstupu do EU
- Zpřísnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty v případě přeměn - § 38na zákona o daních z příjmů

Přeměny společností - ostatní daně

DPH

- Přeměny společností nepodléhají DPH

Daň z převodu nemovitostí

- Přechody nemovitostí v rámci přeměn společností jsou osvobozeny
- Nutnost podání daňového přiznání



Daňové aspekty přeshraničních transakcí

Právní úprava

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- Evropské právo
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Ostatní daňové zákony (o dani silniční, o dani z nemovitostí, trojdaň)

Dvojitá zdanění

- Mezinárodní dvojitá zdanění:
 - Právní:
 - současné zdanění příjmu nebo majetku u téhož poplatníka ve dvou nebo více státech
 - Ekonomické:
 - tentýž příjem nebo majetek je zdaněn dvakrát, avšak jako příjem dvou různých osob (dividendy)
- Kolize daňových předpisů:
 - skutečnost, že zpravidla každý stát podrobuje zdanění veškeré příjmy osob, které jsou rezidenty v daném státě či všechny příjmy, jejichž zdroj je na území tohoto státu

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Měly by zamezit dvojímu zdanění, jejich účelem je však také snaha zamezit daňovým únikům
- tzv. prezidentské smlouvy - pravomoc sjednávat tyto smlouvy přísluší na základě čl. 63 Ústavy ČR prezidentu republiky
- Prezident republiky může sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na jednotlivé členy, což bývá častý případ mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které obvykle sjednává a podepisuje ministr financí
- nabývají platnosti po výměně ratifikačních listin a jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením ministerstva zahraničních věcí
- Vyhlášením se smlouva stává dle č. 10 Ústavy ČR součástí českého právního řádu a má přednost před zákonem

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (2)

- zpravidla smlouvy bilaterální
- dvě modelové konvence:
 - **model OECD**, podle kterého jsou sjednávány mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými zeměmi; právo zdanit příjem poplatníka je ponecháno státu, jehož je rezidentem. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány na základě Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, kterou OECD přijalo v roce 1963. K této smlouvě existuje rozsáhlý Komentář, který ač není pramenem mezinárodního práva, je značně používán a vysoce uznávaný zejména pro svou hloubku a dokonalou propracovanost. Jak Smlouva, tak Komentář byly aktualizovány v roce 2008.
 - **model OSN**, podle kterého jsou uzavírány smlouvy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi. Na jejich základě jsou daňové výnosy ponechány rozvojovým zemím, neboť právo zdanit příjem náleží státu zdroje příjmu poplatníka. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obvykle sjednávány podle vzorové smlouvy a doporučení OSN.

Komentář k Modelové smlouvě OECD

- Není pramenem práva
- Prostředek výkladu
- Proč ho použít?
 - Vídeňská úmluva o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.)
 - čl. 31 - smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy
- Kterou verzi komentáře použít?
 - OECD: aktuální
 - NSS: původní
 - rozsudek NSS č.j. 2 Afs 108/2004-106 ze dne 10. 2. 2005: *„Nelze předpokládat a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována či „pozdější praxi“ závazně nevyjádřenou a navíc v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“*

Zamezení dvojímu zdanění

- Zpravidla 2 metody:
 - metoda vynětí:
 - úplné vynětí,
 - vynětí s výhradou progresse
 - metoda zápočtu:
 - zápočet plný
 - zápočet prostý
- Jak zjistím, kterou metodu použít?
 - Smlouva o zamezení dvojího zdanění (zejména čl. 23)
 - § 38f zákona o daních z příjmů

Evropská smlouva o zamezení dvojímu zdanění? (1)

- 2002: návrh vzorové smlouvy - EU Model Tax Convention neboli Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- na základě tohoto modelu by měly členské státy EU podepsat jedinou multilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která by nahrazovala veškeré, do té doby platné bilaterální smlouvy
- vychází ze zkušeností skandinávských států (tj. Švédska, Norska, Dánska, Finska a Islandu), které uzavřely Nordic Treaty neboli Severskou smlouvu o zamezení dvojího zdanění

Evropská smlouva o zamezení dvojímu zdanění? (2)

- Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by měl splňovat následující požadavky:
 - zahrnovat pouze ustanovení v rozsahu nezbytném pro zajištění souladu s právem EU,
 - obsahovat rozhodčí doložku, na jejímž základě by rozhodčím orgánem byl Soudní dvůr Evropské unie,
 - výhody plynoucí ze smlouvy by se měly vztahovat na všechny rezidenty z členských států EU, tedy i na stálé provozovny, pokud by byly umístěny v některém z členských států,
 - aplikovat pouze jednu metodu zamezení dvojího zdanění, a to metodu vynětí,
 - obsahovat ustanovení znemožňující zneužití smlouvy.

Daňová harmonizace

- **Daňová harmonizace v EU** – nemá za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, ale zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu
- harmonizovány především **daně nepřímé**, zejména daň z přidané hodnoty, a to *Směrnicí Rady 2006/112/ES* o společném systému DPH, což je přepis (recast) dříve používané *Šesté směrnice* o DPH, která byla v roce 2006 přepracována tak, aby její text reflektoval změny, které od jejího přijetí v roce 1977 nastaly
- *Třináctá směrnice (86/560/EHS)* o harmonizaci zákonů členských států vztahujících se k dani z obratu pro vrácení DPH osobám s daňovou povinností, které nejsou usazeny na území EU

Harmonizace přímých daní

- První návrhy již z 60. let 20. století
- 1975: harmonizace sazby daně mezi 45 - 55%
- 1992: zpráva Rudigova výboru – minimální sazba korporátní daně 30%, max sazba 40%
- nutný jednomyslný souhlas všech členských států – tudíž k výraznější harmonizaci v této oblasti zatím nedošlo

Harmonizace přímých daní

- Nyní v této oblasti existují dílčí směrnice:
 - 90/434/EHS - o společném systému zdanění při fúzích
 - 2005/56/ES – o přeshraničních fúzích kapitálových společností
 - 90/435/EHS – o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států
 - 90/436/EHS – Arbitrážní konvence, transfer pricing
 - 2003/49/ES – o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků
 - 77/799/EHS – o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
 - 2001/44/ES – o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek

Směrnice č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech ...

- zavádí jednotný systém zdanění fúzí, upravuje odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci EU.
- přestože existuje již od roku 1990 (v platnost vstoupila v roce 1993), k jejímu naplnění dochází až v současnosti, a to vzhledem ke skutečnosti, že až do doby nedávné nebylo vůbec možné v EU realizovat přeshraniční fúzi
- do českého práva byla promítnuta zákonem č.438/2003 Sb., který novelizoval ZDP

Směrnice č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností

- měla být v členských státech implementována do 15.12.2007
- v České republice tato směrnice byla implementována zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností, a to s účinností od 1.7.2008
- Pokud by tedy právní subjekt chtěl přeshraniční fúzi uskutečnit po 15.12.2007, avšak před 1.7.2008, mohl ji by uskutečnit s tím, že by postupoval přímo podle výše uvedené směrnice
- Šlo uskutečnit přeshraniční fúzi před 15.12.2007?
Ano, pouze prostřednictvím Evropské společnosti

Založení Evropské společnosti fúzí (1)

- Nařízení Rady č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti
- zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti
- Vyhláška č. 293/2005 Sb., o dokumentech, které je třeba předložit notáři k vydání osvědčení při přemístění zapsaného sídla evropské společnosti a při založení evropské společnosti fúzí
- lze kombinovat i s přemístěním sídla – např. v případě společnosti Diag Human šlo o fúzi sloučením české a slovenské společnosti, při které nástupnická SE přesunula sídlo do Lichtenštejnska
- Z daňového hlediska - žádný pokrok, neboť neexistuje speciální úprava pro zdaňování Evropské společnosti a Evropská společnost tak podléhá národním daňovým systémům jednotlivých členských států.

Založení Evropské společnosti fúzí (2)

- Při založení SE prostřednictvím nadnárodní fúze akciových společností je nutné splnit tyto podmínky (§ 15 – 18a):
 - alespoň dvě slučované společnosti musí podléhat právním předpisům různých členských států Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“),
 - nerozhoduje sídlo, ale právní řád, podle kterého byly zúčastněné společnosti zřízeny,
 - nástupnická společnost má právní formu SE, při sloučení změní jedna ze zúčastněných společností svou právní formu z akciové společnosti na SE, při splynutí bude nástupnická SE nově vzniklou společností,
 - ve všech případech může mít nástupnická SE sídlo v kterémkoli členském státu EHP,
 - základní kapitál SE musí činit minimálně 120 000 EUR.

Směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

- Cíl: osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit tak dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.
- Zamezení dvojího zdanění je ve směrnici zajištěno takto:
 - stát sídla mateřské společnosti nezdaní příjmy dceřiné společnosti se sídlem v jiné členské zemi EU nebo
 - v případě, že tyto příjmy budou zdaněny, je mateřské společnosti zaručena možnost odpočtu daně zaplacené dceřinou společností v jiném členském státě
- ČR: §19 odst. 3 ZDP: vyžadována majetková účast alespoň 10% na základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců

Směrnice č. 90/433/ES Arbitrážní konvence a transfer pricing guidelines

- Cíl: zamezit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu převodních cen (transfer pricing) v různých státech
- Převodní neboli transferové ceny lze považovat za "ceny" uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými.
- Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky).
- Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu.
- ČR: § 23/7, § 23/11 ZDP,
- § 38nc ZDP -závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami

Směrnice č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých čl. států

- Tato směrnice zavádí jednotný systém pro zdaňování příjmů ve formě úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi, které jsou součástí stejné skupiny v EU, a to bez ohledu na umístění v členských státech.
- Směrnice odstraňuje srážkovou daň z úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, čímž snižuje zdanění v rámci skupiny.
- Česká republika má výjimku z uplatňování této směrnice do roku 2011.

Směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní

- V ČR zavedena specifická forma automatické a automatizované výměny informací v souladu s principy této směrnice.
- cíl: spolupracovat při prevenci a odhalování daňových úniků, zneužívání umělých přesunů zisků v nadnárodních skupinách k vyhýbání se dani.
- implementována zákonem č. 691/2004 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní

Směrnice č. 2001/44/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývající z některých odvodů cel, daní a dalších opatření

- Pokud dlužník z jiného členského státu neodvede daň, lze podat tzv. žádost o vymáhání pohledávky a dožádaný orgán v příslušném členském státě pohledávku vymáhá.
- V ČR implementována zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

Judikatura Soudního dvora EU

- C – 307/97 – Saint Gobain – se stálou provozovnou zahraniční společnosti musí být nakládáno stejně jako s jinými daňovými rezidenty
- C – 324/00 – Lankhorst-Hohorst – daňové posuzování úrokových plateb by nemělo být ovlivňováno sídlem mateřských společností
- C – 253/03 – CLT-UFA – organizační složka zahraniční společnosti nesmí být podrobena vyššímu daňovému zatížení než rezidentní právnické osoby v dané zemi
- C-466/03 – Marks & Spencer – kompenzace zahraničních daňových ztrát
- C-170/05 – Denkavit – dividendy vyplácené do zahraničí nemohou být předmětem vyššího zdanění ve státě zdroje než domácí dividendy

Diskriminační zdanění v České republice (1)

- Řízení před Evropskou komisí:
 - Diskriminační zdanění zahraničních penzijních fondů (probíhalo od 7.5.2007 do 19.3.2009)
 - Diskriminační zdanění dividend vyplácených mateřským společností na Island (od 31.1.2008 do 25.6.2009)
 - Diskriminační zdanění nerezidentů, jejichž příjmy jsou zdaňovány na hrubém základě bez možnosti odečtu nákladů (od 19.2.2009 do 29.10.2009)
 - Diskriminace ohledně daňové skupiny pro účely DPH – zahájeno 20.11.2009

Diskriminační zdanění v České republice (2)

- Ohledně všech 3 ukončených řízení již ČR změnila legislativu:
 - Zahraniční penzijní fondy – definice „Instituce penzijního pojištění“
 - Směrnice č.90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností se uplatní i na zdanění dividend vyplácených mateřským společností na Island
 - Nerezidenti mohou podat daňové přiznání k dani z příjmů a uplatnit v něm náklady (lze poprvé za zdaňovací období započaté v roce 2009)

Diskriminační zdanění v České republice (3)

- Až do konce roku 2008 zde byla účinná diskriminační legislativa
- Všichni, kterým byla sražena srážková daň v rozporu s evropskou legislativou, mohou žádat její vrácení
- Pokud by daň nebyla vrácena, nutno se efektivně bránit (podat odvolání, případně spor dovést k soudu)
- Velká šance na úspěch zejména díky judikátům Evropského soudního dvora ve věcech Denkavit, Aberdeen Alpha, Scorpio Konzertproduktionen či v judikátu Soudu Evropského sdružení volného obchodu Fokus Bank

Návrhy Evropské komise



1) Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation)

- Zdanění malých a středních podniků (*=méně než 250 zaměstnanců, obrat do výše 50 mil. EUR, aktiva do 43 mil. EUR*), jímž rozdíly ve 27 daňových systémech členských států působí potíže zejména díky neúměrně vysokým administrativním nákladům
- Vytvoření konsolidovaného základu daně firem nadnárodní skupiny podle pravidel státu, v němž je sídlo vrcholového managementu skupiny
- Základ daně by se dle stanoveného kritéria rozděloval na zahraniční dceřiné společnosti nebo stálé provozovny
- Na takto rozdělený základ daně by se aplikovala sazba daně z příjmů podle země, kde působí jednotlivé pobočky
- V současné době je dále rozpracováváno Evropskou komisí

2) Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Consolidated Corporate Tax Base)

- Stejná pravidla pro výpočet daně ve všech členských státech EU – avšak využitelný pouze pro společnosti, které podléhají daním z příjmů na území EU (tj. jak pro EU společnosti, tak pro společnosti z třetích zemí, které podléhají dani z příjmů na území EU)
- Limit pro volbu CCCTB: > 50% podíl jiné společnosti – tvoří skupinu
- Limit pro konsolidaci: > 75%
- Volba na 5 let, automaticky obnovována na následující 3 roky
- Existovaly by tudíž dva systémy vedle sebe
- V současné době nejvíce dále rozpracováván – návrh pracovní skupiny v podobě směrnice, rozsáhlá diskuse

3) Zavedení jednotné evropské daně z příjmů (European Union Company Tax)

- Jednotný Evropský zákon o dani z příjmů společností
- Nezávislý nadnárodní daňový úřad
- Daňový příjem by směřoval do institucí EU a následně byl přerozdělován
- Pro nadnárodní společnosti
- Povinná nebo volitelná varianta
- Není pokládáno za pravděpodobné

4) Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonized Corporate Tax Base)

- Jednotný výpočet základu daně všech společností v EU
- Nepoužívala by se národní legislativa
- Bohužel není pravděpodobné



Jaké daňové aspekty zajímají investory

Daňové aspekty zajímaví investory

- Výše zdanění společností v cílové zemi
- Daňová uznatelnost nákladů na akvizici
- Skupinové zdanění
- Zdanění dividend, úroků, licenčních poplatků
- Nízká kapitalizace
- Problematika převodních cen
- Uplatňování daňových ztrát
- Daňové odpisy
- Tvorba opravných položek, rezerv
- Administrativní povinnosti (podávání daňových přiznání, zdaňovací období, platba záloh)

Transakce nesmí mít pouze daňové důvody

- Je nutno najít obchodní důvody!!!
- Pokud transakce nebude mít obchodní důvod, hrozí:
 - Substance over form: § 2/7 ZSDP
 - Zneužití práva
 - *„Ačkoliv finanční právo institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“ (II. ÚS 2714/07)*

Zneužití práva vs. zastřený úkon

- Zastřený právní úkon
 - § 2(7) ZSDP: „při uplatňování daňových zákonů se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho“
- Zneužití práva vs. zastřený právní úkon
 - NSS: nejde o zastřený právní úkon, pokud daňový poplatník právní úkony nečiní naoko (nepředstírá je) a nesnaží se jimi zastřít právní úkony jiné
 - může však jít o zneužití práva

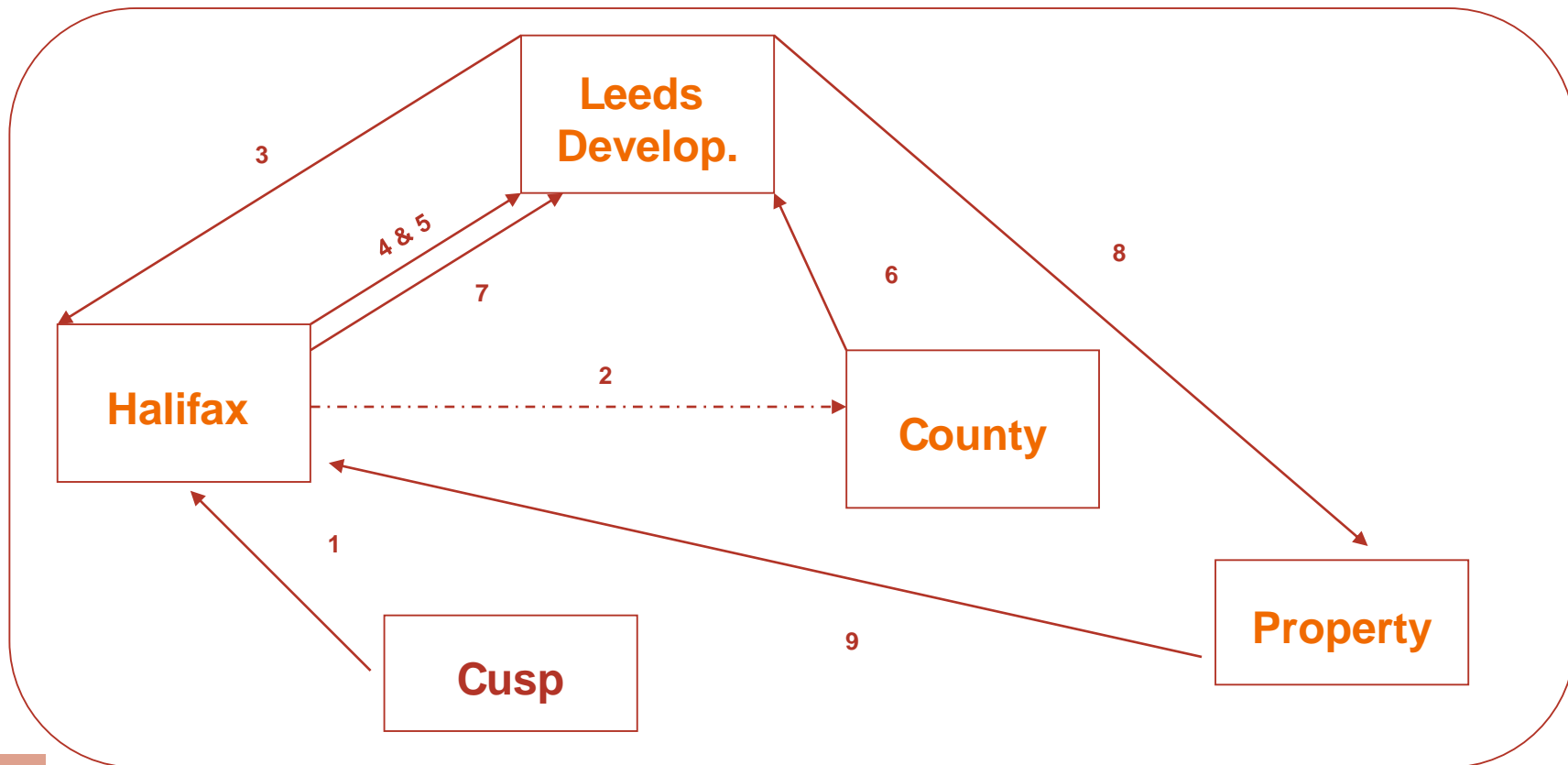
Judikatura ESD – Halifax (C-255/02)

- Společnost Halifax je banka poskytující finanční služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet
- Nárok na odpočet krátila koeficientem (5%)
- Halifax chtěla vybudovat v UK několik call center
- Velké investiční náklady a DPH na vstupu
- Omezení nároku na odpočet DPH a tudíž dodatečné náklady na investici

Judikatura ESD - Halifax (C-255/02)

- Halifax a ostatní společnosti ve skupině vytvořily složitou strukturu samostatných smluv o
 - pronájmu
 - financování
 - postoupení závazků
 - podnájmu
- Díky této struktuře mohla jedna ze spřízněných společností uplatnit nárok na odpočet DPH z investiční výstavby
- Halifax byl však přes tyto smlouvy skutečným příjemcem plnění (vybudování call center)
- Pro uplatnění nároku na odpočet byly splněny veškeré formální podmínky stanovené šestou směrnicí

Judikatura ESD – Halifax (C-255/02)



1. Stavební smlouva s nespřízněnou osobou 17/12/99
2. Postoupení stavební smlouvy
3. Poskytnutí stavebních prací (včetně DPH) 29/02/00
4. Smlouva o půjčce 29/02/00
5. Smlouva o nájmu 29/12/00 (exempt)

6. Smlouva o zhodnocení a financování 29/02/00 (včetně DPH)
7. Pronájem pozemků (osvobozené) 06/04/00
8. Postoupení nájmu 06/04/00 (osvobozené)
9. Podnájem pozemku společnosti Halifax 06/04/00 (osvobozeno)

Judikatura ESD – Halifax (C-255/02)

- Otázky položené ESD:
 - Ize považovat plnění, která jsou uskutečněna pouze za účelem získání daňového zvýhodnění a která nemají samostatný ekonomický účel za plnění uskutečněná v rámci ekonomické činnosti plátce?
 - vede teorie zneužití práva vytvořená ESD k tomu, že Halifax a spol. nemůže v daném případě uplatnit DPH na vstupu?

Judikatura ESD – Halifax (C-255/02)

- ESD konstatoval:
 - neexistuje povinnost volby plnění, s nímž je spojeno placení největší částky DPH a plátce má možnost volby daňově nejvýhodnější struktury plnění nicméně:
 - jde o zneužití práva (principů zakotvených šestou směrnicí), pokud:
 - přes formální splnění podmínek stanovených právními předpisy je hlavním důvodem plnění (struktury) získání daňového zvýhodnění
 - nelze nalézt žádné jiné objektivní (ekonomické) důvody
 - poskytnutí tohoto zvýhodnění je v rozporu s principy systému DPH v EU

Judikatura ESD – Part Service (C-425/06)

- Společnost Part Service a spřízněná leasingová společnost IFIM poskytovali finanční pronájem motorových vozidel
- Hodnota finančního pronájmu je obvykle stanovena na základě:
 - ceny předmětu leasingu
 - ceny peněz za odložení platby (finanční složka)
- Finanční pronájem vozidel je v rámci EU považován obecně za dodání zboží a je předmětem DPH
- Oproti tomu finanční a pojišťovací služby jsou obecně plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet

Judikatura ESD – Part Service (C-425/06)

- Ve snaze snížit cenu finančního pronájmu pro konečné zákazníky společnost Part Service rozdělila smlouvu o finančním pronájmu na několik samostatných plnění
- Kupující, IFIM a Part Service uzavřely samostatně smlouvy o nájmu vozidla, poskytnutí neomezené záruky a úvěru, pojištění a zprostředkování
- Díky této struktuře byla část hodnoty finančního pronájmu považována za finanční službu a osvobozena od DPH
- DPH byla odvedena pouze z hodnoty vozidla
- IFIM generovala zisk z finančního pronájmu pouze díky kumulaci nájemného a plateb od Part Service

Judikatura ESD – Part Service (C-425/06)

- Otázky položené ESD:
 - je pojen zneužití práva definovaný v rozsudku Halifax jako plnění, jehož hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění shodný, širší nebo užší než „plnění, které nemá jiné ekonomické důvody“? (tzn. je jediným důvodem)
 - ESD poprvé komentoval Halifax, jehož interpretace však odpovídala rozhodnutí v Part Service
 - lze považovat za zneužití práva umělé rozdělení smlouvy o finančním pronájmu jako v případě Part Service?

Judikatura ESD – Part Service (C-425/06)

- ESD konstatoval:
 - existenci zneužívající praktiky lze sledat pokud hlavním účelem plnění je dosažení daňového zvýhodnění
 - tzn. i přes případné vedlejší ekonomické cíle (marketing, organizace)
 - s přihlédnutím ke spřízněnosti osob
 - pokud lze říci, že daňové zvýhodnění je hlavní sledovaný cíl
 - ESD dále komentoval otázku poskytnutí jediného plnění (finanční pronájem) vers. několik samostatných služeb
 - Rozhodnutí, zda se jedná v případě Part Service o zneužití systému DPH byl ponechán na italském soudu

Zneužití daňového práva – judikatura NSS

Kauza „sdružení země, voda, vzduch“

- *NSS ze dne 10.11.2005 (1 Afs 107/2004)*
 - *„Založí-li osoby, mezi nimiž existují úzké příbuzenské vazby, spolek za tím účelem, aby prostřednictvím darů věnovaných tomuto spolku financovaly sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity svých dětí, je nutno s ohledem na okolnosti případu vždy zvážit, zda odečtení hodnoty takového daru od základu daně podle § 15 odst. 8 ZDP, není zneužitím práva.“*
 - *„...hrubě odporuje principu rozumného uspořádání společenských vztahů...“*
- *Kasační stížnost zamítnuta – podána ústavní stížnost*

Zneužití daňového práva – judikatura ÚS

Kauza „sdružení země, voda, vzduch“ II

- ÚS ze dne 6.8.2008 (II. ÚS 2714/07)
 - „Právní doktrína vymezuje **zneužití práva** (*abusus iuris*) jako **chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného**; specifickým případem zneužití práva je šikanózní chování (**šikanózní výkon práva**), které spočívá v tom, že někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu.
 - ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že **zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem**. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná (za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno) je zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti **nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním**
 - V podobné souvislosti lze uvažovat též o **obcházení zákona** (chování *in fraudem legis*), jenž spočívá v tom, že se někdo chová podle právní normy (*secundum legem*), ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího (např. nález sp. zn. IV.ÚS 319/05)

Zneužití daňového práva – judikatura ÚS

Kauza „sdružení země, voda, vzduch“ III

- Odkazy na judikaturu Evropského soudního dvora:
 - **C-63/04 (Centralan Property Ltd v návaznosti na Emsland-Stärke (C-110/99)):** „zneužití práva v oblasti daní - jedná se o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně...“.
 - **C-255/02 (Halifax plc a další):** „pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění... bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními“. Podle soudu pak „vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil ... zda jsou v původním řízení naplněny znaky zakládající takové zneužití a zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění, přičemž může vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže“.

Kdy NEJDE o zneužití práva

- Dovoz zboží finančními institucemi (2 Afs 178/2005 z 23.8.2006)
 - využití rozporu mezi doslovným a teleologickým výkladem zákona o DPH
 - avšak princip právní jistoty a legitimního očekávání
 - nejde o zneužití práva
- E-banka, Komerční banka: 2 Afs 40/2007 a 7 Afs 55/2006 (říjen 2008)
 - nárok na odpočet DPH při nákupu platebních karet ze zahraničí před vstupem do EU
 - nejde o zneužití práva

Kdy NEJDE o zneužití práva E-banka, Komerční banka

- Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost.
- Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu.
- Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH.

Kdy NEJDE o zneužití práva E-banka, Komerční banka II

- Odkazy na ECJ:
 - Halifax plc (C-255/02), Axel Kittel (C-439/04), Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03)
 - *„Podmínka sub a) formulovaná generálním advokátem ve věci Halifax, tedy nebyla naplněna, což samo o sobě již stačilo pro závěr, že o zneužití práva se v daném případě nejedná, neboť obě podmínky nutno – jak výše uvedeno – naplnit kumulativně“.*

Kdy NEJDE o zneužití práva E-banka, Komerční banka III

- Závěr NSS:
 - *„Nepochybně nejde o podezření z podvodného jednání vytěžení majetkového prospěchu, proto soud v případě stěžovatele považuje za legitimní jednání žalobce za účelem uspořádání si svého podnikání tak, aby snížil svoji daňovou povinnost.*
 - *Stěžovatel si tím, že uvedené dovozy realizoval, vybral z alternativ, které se nabízely, ten nejméně zdanitelný, a tedy ekonomicky nejvýhodnější způsob provozování svého podnikání, neboť součástí ekonomické úvahy osoby vyvíjející ekonomickou činnost je a zcela legitimně může být i volba takového uspořádání své činnosti, které bude celkově (tedy i se zohledněním daňových hledisek jako fakticky jedné z nákladových položek) ekonomicky nejvýhodnější.*

Dopady do praxe

- Přinejhorším pouze doplatíme daň a penále?
 - daňový nedoplatek vs. trestný čin zkrácení daně (§ 240 TZ)
 - veřejně publikované názory soudců trestního kolegia NS na otázku obcházení daňových předpisů
 - daňové plánování: samotné „plánování“ (nastavení struktury vedoucí ke zjištěnému zkrácení daně) může být faktorem pro shledání úmyslného zavinění (rozhodnutí NS ve věci Obecní čistička (7 Tdo 1301/2003))

Kontaktní údaje

Hana Skalická, advokátka

Tel +420 222 107 108

Hana.Skalicka@AllenOvery.com

These are presentation slides only. The information within these slides does not constitute definitive advice and should not be used as the basis for giving definitive advice without checking the primary sources.

Allen & Overy means Allen & Overy LLP and/or its affiliated undertakings. The term partner is used to refer to a member of Allen & Overy LLP or an employee or consultant with equivalent standing and qualifications or an individual with equivalent status in one of Allen & Overy LLP's affiliated undertakings.