UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

Transpozice evropských směrnic v oblasti daní z příjmů do českého práva

Diplomová práce

Pavel Drahorád

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Praha, září 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem v ní vyznačil všechny prameny, z nichž jsem čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze 1. září 2009 Pavel Drahorád

Poděkování

Děkuji panu JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce za cenné rady, připomínky a účinnou pomoc při zpracování.

Obsah

1. Úvod ... 1
2. Vývoj harmonizace přímých daní v Evropském společenství ... 3
3. Směrnice 90/434/EHS ... 6
   3.1 Struktura a obsah směrnice 90/434/EHS ... 7
      3.1.1 Hlava I a Příloha ... 7
      3.1.2 Hlava II a III ... 8
      3.1.3 Hlava IV a IVa ... 13
      3.1.4 Hlava IVb ... 14
      3.1.5 Hlava V ... 15
   3.2 Zhodnocení transformace směrnice 90/434/EHS do zákona ... 15
      3.2.1 Okruh společností v podnikových kombinacích ... 15
      3.2.2 Fúze a rozdělení, částečné rozdělení ... 16
      3.2.3 Výměna podílů ... 19
      3.2.4 Převody aktiv ... 20
      3.2.5 Pravidla pro přemístění sídla SE nebo SCE ... 21
      3.2.6 Možnost odmítnout použití pravidel nebo odepřít výhody ... 22
      3.2.7 Celkové zhodnocení implementace ... 23
4. Směrnice 90/435/EHS ... 25
   4.1 Obecné aspekty zdanění výplaty podílů na zisku ... 25
   4.2 Obsah směrnice 90/435/EHS ... 26
   4.3 Zhodnocení transformace směrnice 90/435/EHS do zákona ... 28
      4.3.1 Okruh společností ... 28
      4.3.2 Nezdaňování podílů na zisku ... 29
      4.3.3 Náklady související s držbou podílu ... 30
5. Směrnice 2003/49/ES ... 32
   5.1 Obecné aspekty zdanění plateb úroků a licenčních poplatků ... 32
   5.2 Obsah směrnice 2003/49/ES ... 34
   5.3 Zhodnocení transformace směrnice 2003/49/ES do zákona ... 36
      5.3.1 Osvobození úroků a licenčních poplatků ... 36
      5.3.2 Okruh společností ... 37
      5.3.3 Procedurální záležitosti ... 38
6. Směrnice 2003/48/ES ... 39
   6.1 Obecné poznámky ke zdanění úroků fyzických osob ... 39
   6.2 Obsah směrnice 2003/48/ES ... 41
      6.2.1 Skutečný vlastník ... 41
      6.2.2 Platební zprostředkovatel ... 42
      6.2.3 Úroková platba ... 42
      6.2.4 Výměna informací ... 43
      6.2.5 Srážková daň v přechodném období ... 44
   6.3 Zhodnocení transformace směrnice 2003/48/ES do zákona ... 45
      6.3.1 Skutečný vlastník ... 46
      6.3.2 Platební zprostředkovatel ... 46
      6.3.3 Příjem úrokového charakteru ... 46
      6.3.4 Výměna informací ... 47
      6.3.5 Srážková daň v přechodném období ... 48
7. Závěr ... 50
8. Použitá literatura ... 52

1. Úvod

Dne 1. května 2004 přistoupila Česká republika k Evropskému společenství a Evropské unii. Od tohoto dne se okruh právních norem platných a účinných na území České republiky rozšířil o prameny práva Evropského společenství.

Daňová politika jako jedna z hlavních součástí rozpočtové politiky zůstává dosud primárně záležitostí každého členského státu, neboť představuje součást jeho národní suverenity. Harmonizace určitých oblastí daňové politiky je však nezbytná pro zajištění volného pohybu zboží, služeb, kapitálu a osob, tj. fungování jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

V oblasti nepřímých daní, jejichž vliv na jednotný vnitřní trh je z všech daní nejvýraznější, vyplývá nutnost harmonizovat daňové systémy všech členských států z ustanovení článků 90 až 93 Smlouvy o založení Evropského společenství (dále jen „SES“). Článek 93 SES umožňuje, aby Rada Evropské unie na návrh Evropské komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a hospodářským a sociálním výborem přijímala ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní. Na základě tohoto mechanismu byla přijata například Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Přímé daně nemají ve srovnání s daněmi nepřímými tak těsný vliv na fungování vnitřního trhu, proto se harmonizace přímých daní dotýká jen těch aspektů, které mají vliv na vytváření nebo fungování společného trhu a je prováděna sekundárními legislativními akty vydanými na základě článku 94[1] SES. Tyto předpisy podléhají jednomyslnému schválení všech členských států.

Pro účely harmonizace jednotlivých daní členských států jsou stěžejními právními předpisy směrnice. Směrnice jsou v souladu s článkem 249 SES závazné pro každý stát, kterému jsou určeny, pokud jde o výsledek, kterého má být dosaženo. Volba formy

[1] Bývalý článek 100, na který se odkazují starší směrnice

a prostředků, které každý členský stát použije k implementaci směrnice do vnitrostátního právního řádu, je ponechána na příslušných státních orgánech.

Tato práce si klade za úkol zhodnotit současný stav implementace směrnic, které harmonizují přímé daně do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně se jedná o směrnici Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, o směrnici Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, o směrnici Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, a o směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb ve znění směrnic, které výše jmenované směrnice novelizují.

Práce zachycuje stav legislativy k 31. srpnu 2009.

2. Vývoj harmonizace přímých daní v Evropském společenství

V období vzniku Evropského společenství existovala přibližně stejná struktura přímých daní ve všech členských státech, neboť s výjimkou Itálie byly odděleně uplatňovány daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Zpočátku se tedy strukturální harmonizace přímých daní jevila mnohem jednodušší než u daní nepřímých. Avšak zmapování možnosti harmonizace přímých daní vedlo ke zjištění, že ačkoliv jsou národní systémy přímého zdanění strukturálně velmi podobné, vyznačují se značnými rozdíly v oblastech metod konstrukce daňových základů, systému odčitatelných položek od základu daně, stanovení zdaňovacích období, v definicích poplatníků daně a v dalších ustanoveních výrazně ovlivňujících výpočet konečné výše daně. Dále bylo zjištěno, že tyto rozdíly ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací a způsobují deformace hospodářské soutěže.

Po zjištění těchto skutečností se začala věnovat pozornost dani z příjmů právnických osob, u níž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu. Pro harmonizaci byla zpočátku zvolena stejná strategie jako v případě harmonizace nepřímých daní, nejprve měla proběhnout strukturální harmonizace a poté harmonizace sazeb. Snahy o takto širokou harmonizaci však byly členskými zeměmi chápány jako pokusy o omezení vlastní fiskální suverenity, což ve spojení s nutností jednomyslného souhlasu všech členských států Evropského společenství potřebného pro přijetí příslušných směrnic vedlo k celkovému selhání této snahy.

Prvním úspěchem bylo přijetí směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních. Působnost směrnice byla novelizacemi rozšířena i na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a platby pojistného. Výměna informací v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní byla ze směrnice následně vyjmuta a je v současné době upravena především nařízením Evropského parlamentu a Rady 638/2004/ES ze dne 31. března 2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy.

V roce 1990 byla podepsána Arbitrážní konvence 90/436/EHS o eliminaci dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spřízněných osob, která stanoví principy a metody, které zabraňují dvojímu zdanění, které hrozí při rozdílné implementaci principu převodních cen v různých členských státech. Konvence začala platit od roku 1995 po dobu pěti let a je vždy prodlužována o dalších pět let, v současné době do roku 2010.

Ve stejném roce jako arbitrážní konvence byly přijaty směrnice Rady 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, a směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. V roce 2003 následovalo přijetí směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb a směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Odhlédneme-li od směrnic, které novelizují výše uvedené směrnice, nebyl do současné doby přijat v oblasti harmonizace přímých daní žádný další obecně závazný právní předpis. Ačkoliv směrnice mají v procesu harmonizace přímých daní rozhodující význam, nelze pominout vliv řízení Evropské komise o porušení povinností dle čl. 226 SES a rozsudků Evropského soudního dvora. Jako příklad je možno uvést dvě řízení Komise proti České republice zahájená v roce 2008. První se týkalo se diskriminačního zdanění dividend, které vyplácí česká dceřiná společnost své mateřské společnosti, která je islandským daňovým rezidentem. Druhé řízení se vztahovalo na diskriminační zdanění zahraničních penzijních fondů v porovnání s českými penzijními fondy. V obou případech Česká republika novelizovala příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů, a vyhnula se tak hrozícímu jednání před Evropským soudním dvorem.

Zatímco při poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boji proti tzv. daňovým rájům dosáhly státy Evropské unie významné shody a sladění, samotný harmonizační proces donedávna stagnoval. V oblasti přímých daní je v současné době možno sledovat příklon ke strukturální harmonizaci, ve stadiu návrhu je směrnice upravující společný korporátní základ daně („Common Consolidated

Corporate Tax Base“ – dále jen „CCCTB“). Jedná se o unifikovaný způsob výpočtu daňového základu, který by si mohli zvolit taxativně vymezené nadnárodní společnosti a skupiny, které jsou daňovými rezidenty Evropské unie, nebo nejsou daňovými rezidenty, avšak mají ve členském státě stálou provozovnu. V případě skupin společností je CCCTB konsolidovaný, tzn. že výnosy a náklady všech členů skupiny jsou při použití konsolidačních pravidel kumulovány do jednoho základu daně. Směrnice by měla určovat, jaké druhy příjmů budou považovány za příjmy podléhající dani a příjmy vyňaté ze zdanění. Obdobně směrnice stanoví daňově uznatelné a neuznatelné náklady, definuje dlouhodobý majetek, oceňování, způsob odpisování, technické zhodnocení a možnost uplatnění daňových ztrát z minulých zdaňovacích období. Dosud nevyřešenou otázkou je mechanismus alokace společného korporátního základu daně mezi jednotlivé členské státy, v nichž bude provedeno zdanění příslušné části tohoto základu lokální sazbou daně z příjmů právnických osob.

3. Směrnice 90/434/EHS

Účelem směrnice Rady 90/434/EHS, ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, ve znění pozdějších předpisů, je eliminace zdanění podnikových kombinací a dalších aktivit uvedených v názvu směrnice přímými daněmi.

Původně se směrnice 90/434/EHS nazývala směrnicí o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a vztahovala se pouze na uvedené podnikové reorganizace.

Pomineme-li Akty o přistoupení[2], které rozšiřovaly seznam společností dotčených směrnicí o právní formy společností přistupujících států a přehled přímých daní, kterým musí tyto společnosti povinně podléhat, o daně příslušných přistupujících států, k první novelizaci směrnice 90/434/EHS došlo směrnicí Rady 2005/19/ES ze dne 17. února 2005. Tato novelizace reagovala především na přijetí nařízení Rady 2157/2001/ES o statutu evropské společnosti a nařízení Rady 1435/2003/ES o statutu evropské družstevní společnosti a rozšířila neutralitu v oblasti přímého zdanění i na přemístění sídla těchto společností. Dále byl odstraněn nedostatek původní směrnice 90/434/EHS, která se nevztahovala na tzv. částečné rozdělení, při kterém se z převádějící společnosti oddělila pouze část aktiv a pasiv souvisejících s určitou činností a převádějící společnost existovala i nadále. Novela dále umožnila členským státům neuplatňovat principy směrnice 90/434/EHS u tzv. daňově transparentních společností, tj. takových společností, které daňová legislativa příslušného členského státu nepovažuje za poplatníky přímých daní a základ daně je podroben zdanění až na

[2] Akt o přistoupení Rakouska, Švédska a Finska, Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie

úrovni společníků, pokud tito společníci nejsou sami považováni za daňově transparentní společnosti.

Druhá a dosud poslední novela směrnice 90/434/EHS byla provedena směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 v souvislosti s přistoupením Bulharska a Rumunska k Evropské unii a pouze rozšiřuje seznam společností, na něž se směrnice 90/434/EHS vztahuje, o příslušné společnosti bulharského a rumunského práva a upravuje přehled přímých daní o bulharské a rumunské daně, kterým musí tyto společnosti povinně podléhat.

3.1 Struktura a obsah směrnice 90/434/EHS

V současné době se směrnice 90/434/EHS ve znění výše uvedených novel skládá z úvodní preambule, šesti hlav, třinácti článků a přílohy.

3.1.1 Hlava I a Příloha

Obsahem Hlavy I nazvané obecná ustanovení jsou články 1 až 3, které vymezují okruh obchodně-právních institutů, jejichž daňovou neutralitu směrnice upravuje, definují pojmy použité v dalších částech směrnice a spolu s přílohou uvádějí okruh společností v jednotlivých členských státech, kterých se směrnice dotýká. Podle článku 3 a Přílohy se směrnice v České republice kromě evropských společností a evropských družstevních společností vztahuje na akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, které jsou českými daňovými rezidenty, a to i podle jakékoliv aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podmínka, že tyto společnosti musí být poplatníky daně z příjmů právnických osob, je v současné době splněna bez výjimky. Při porovnání s rozsahem zahrnutých společností ve Slovenské republice, kde kromě akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným se směrnice vztahuje i na komanditní společnost, je otázkou, zda by český okruh společností neměl být do budoucna také rozšířen na komanditní společnost.

Článek 2 vymezuje termíny z oblasti podnikových kombinací, se kterými směrnice dále pracuje. Vzhledem k datu přijetí směrnice i k datům příslušných novelizací však tyto termíny v současné době neodpovídají termínům českého

obchodního práva, které používá zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Pod termín „fúze“ tak směrnice zahrnuje nejen fúzi sloučením[3] (čl. 2 písm. a) první odrážka) a fúzi splynutím[4] (čl. 2 písm. a) druhá odrážka), ale i převod jmění na společníka[5] (čl. 2 písm. a) třetí odrážka). „Rozdělením“ (čl. 2 písm. b)) směrnice rozumí rozdělení sloučením[6] a rozdělení se vznikem nových obchodních společností[7]. Termín „částečné rozdělení“ (čl. 2 písm. ba)) odpovídá rozdělení odštěpením, a to rozdělení odštěpením sloučením[8] i rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nových obchodních společností[9]. „Převod aktiv“ (čl. 2 písm. c)) je třeba chápat jako provedení nepeněžního vkladu podniku nebo části podniku do základního kapitálu dceřiné společnosti. „Výměnou akcií“ (čl. 2 písm. d) směrnice v případě České republiky rozumí nejen výměnu akcií v případě akciové společnosti, ale i výměnu podílů u společností s ručením omezeným.

Termín „oblast činnosti“ (čl. 2 písm. i)) definovaný jako „*veškerá aktiva a pasiva části společnosti, jež z organizačního hlediska představuje samostatný podnik, tj. jednotku schopnou provozu vlastními prostředky*“ je z pohledu českého obchodního práva nutno chápat jako podnik[10] nebo jeho část mající samostatný hospodářský účel.

3.1.2 Hlava II a III

Hlava II stanoví v článcích 4 až 8 pravidla platná pro fúze, rozdělení, částečná rozdělení a výměnu podílů. Stejná pravidla platí použitím analogie v Hlavě III článku 9 i pro nepeněžní vklady podniku nebo části podniku do základního kapitálu dceřiné společnosti.

Článek 4 zakazuje členským státům zdaňovat zisky plynoucí z přecenění aktiv a pasiv, která jsou předmětem podnikové kombinace. Přecenění aktiv a pasiv je obecně požadavkem předpisů obchodního práva, které upravují proceduru podnikové přeměny.

[3] § 61 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[4] § 62 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[5] § 337 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[6] § 243 písm. b) zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[7] § 243 písm a) zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[8] § 243 písm. d) bod 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[9] § 243 písm. d) bod 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
[10] § 5 zákona č. 513/1992 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Faktickým důvodem pro nutnost provést ve většině případů přeměn přecenění je však princip opatrnosti uplatňovaný v účetnictví a na něj navazující princip tzv. účtování v historických cenách.

Účetní předpisy požadují, aby účetní jednotky účtovaly o jednotlivých položkách svých aktiv v pořizovacích cenách, které vyjadřují hodnotu příslušných aktiv v době jejich pořízení. V souvislosti s principem opatrnosti mají účetní jednotky povinnost účtovat pouze o přechodném a trvalém snížení hodnoty aktiv, a to formou opravných položek při přechodném snížení ceny, resp. formou odpisů a oprávek u trvalého znehodnocení. O zvýšení hodnoty aktiv, které nebylo účetními jednotkami aktivně realizováno (např. prodejem příslušného aktiva) ani o určitých atributech podniku, které nejsou považovány za nehmotný majetek (např. portfolio zákazníků, podnikatelské záměry, schopnosti managementu) účetní jednotky v průběhu vlastnictví aktiv jednotky účtovat nesmí. Celková hodnota společnosti k určitému datu tak není v účetnictví plně vyjádřena. Při akvizici společnosti, která je prováděna za tržní cenu, tak v naprosté většině případů dochází k rozdílu mezi pořizovací cenou podílu, který je zachycen v účetnictví přijímající (mateřské) společnosti, a hodnotou čistého obchodního jmění předávající (dceřiné) společnosti. Ani v průběhu držby podílu mateřská společnost nepřeceňuje svůj podíl v dceřiné společnosti reálnou hodnotou[11].

Přecenění aktiv a pasiv při podnikových kombinacích umožňuje výše uvedenou disproporci odstranit a to obecně buď přeceněním jednotlivých složek aktiv popř. pasiv a zohledněním případného zbytkového rozdílu jako složky nehmotného majetku („goodwill“ v české právní úpravě) nebo převzetím jednotlivých složek aktiv a pasiv převádějící společnosti v nepřeceněných hodnotách a vykázání celého rozdílu jako jedné položky (v české právní úpravě „oceňovací rozdíl k nabytému majetku“, který je považován za položku hmotného majetku[12]).

[11] § 27 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
[12] §7 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Takto vytvořené rozdíly nejsou trvalou položkou v účetnictví přejímající společnosti, ale jsou v souladu s účetními postupy odpisovány do nákladů nebo výnosů a ovlivňují tak hospodářský výsledek společnosti. Směrnice tedy stanoví požadavek, aby tyto položky ovlivňující zisk popř. ztrátu přejímající společnosti neovlivňovaly základ a tudíž ani výši daně z příjmů právnických osob.

Článek 5 požaduje umožnit „převedení“ opravných položek a rezerv, které se vztahují k aktivům a pasivům převádějící společnosti, které jsou předmětem podnikové kombinace, aniž by toto převedení mělo vliv na výši daně. Institut opravných položek a rezerv je jedním z praktických vyjádření účetního principu opatrnosti. Jak je uvedeno výše, opravné položky slouží k vyjádření přechodného snížení hodnoty aktiv. Tvorbou rezerv účetní jednotka zohledňuje vznik jistých nebo v určité míře pravděpodobných budoucích nákladů již v okamžiku, kdy je existence nebo riziko jejich vzniku zřejmé. Tvorbou opravných položek a rezerv dochází ke zvyšování celkových nákladů, a tudíž ke snižování účetního hospodářského výsledku ještě předtím než nastane relevantní událost. V okamžiku, kdy k této relevantní události dojde, je dopad samotné události do nákladů kompenzován zúčtováním odpovídající výše rezerv, popř. opravných položek. Tato účetní operace se projeví zvýšením hospodářského výsledku, čímž je příslušný náklad kompenzován. Pokud k události nedojde nebo nastane opětovné zvýšení hodnoty aktiv, je zúčtováním rezervy, popř. opravné položky, hospodářský výsledek zvýšen.

Z výše uvedeného vyplývá, že tvorba a zúčtování opravných položek a rezerv představuje pouze účetní operaci. Vznik vázaných peněžních prostředků nebo jiných finančních aktiv odpovídající vytvořeným opravným položkám nebo rezervám není nezbytnou podmínkou tvorby opravných položek a rezerv, i když je v poslední době vyžadován stále častěji. Hlavním účelem těchto účetních institutů je tedy zohlednění rizik v účetnictví. Protože kvantifikace výše přechodného snížení příslušných aktiv i pravděpodobnosti a výše předpokládaných rizik je značně subjektivní záležitostí, představují z praktického hlediska opravné položky a rezervy poměrně pružný nástroj v ovlivňování výše účetního hospodářského výsledku.

Aby ovlivňováním hospodářského výsledku nedocházelo ke krácení výše daňové povinnosti, je většina opravných položek a rezerv obecně považována za tzv. daňově

neúčinné. To znamená, že základ daně je upravován tak, aby tvorba a zúčtování těchto opravných položek a rezerv nemohly ovlivnit jeho výši. Daňové legislativy však stanoví určitý limitovaný okruh opravných položek a rezerv, jejichž tvorba a zúčtování výši daňové povinnosti ovlivňují[13]. Pro tyto opravné položky a rezervy pak příslušná legislativa stanoví poměrně striktní podmínky upravující možnost jejich tvorby co do výše v příslušném účetním období a povinnost jejich zúčtování, většinou jednorázového v případě kdy pominuly důvody pro jejich existenci.

Jak již bylo uvedeno, jsou opravné položky a rezervy pouze účetními operacemi, existují pouze v účetním systému společnosti a jsou vázány k existenci příslušného aktiva nebo k očekávání určité události. V případě podnikových kombinací tak docházelo k situaci, kdy společnost, která vytvořila opravnou položku nebo rezervu ovlivňující výši daně, zcizila příslušný majetek nebo se fakticky zbavila rizika příslušné události ve prospěch přijímající společnosti, a daňová legislativa požadovala, aby předávající společnost takové opravné položky a rezervy jednorázově zúčtovala, neboť již netrval důvod pro jejich existenci. Tím samozřejmě jednorázově zvýšila svou daňovou povinnost. Na druhé straně přejímající společnost byla vázána pravidly tvorby daňových opravných položek a rezerv, které kvůli limitům tvorby neumožňovaly přejímající společnosti jednorázově vytvořit daňově účinné opravné položky a rezervy ve výši původně existující u předávající společnosti, jež byly vytvořeny jako daňově účinné v minulosti postupně ve více účetních obdobích. Z konsolidovaného pohledu tak docházelo ke zvýšení souhrnné daňové povinnosti u obou společností pouhým provedením podnikové kombinace a tudíž k diskriminaci oproti subjektům, které za stejných podmínek podnikovou kombinaci neprovedly. Směrnicí je tudíž požadována eliminace toho jevu.

V článku 6 je požadováno, aby členský stát, který ve své daňové legislativě dovoluje přijímající společnosti převzít daňovou ztrátu převádějící společnosti při vnitrostátní podnikové kombinaci, umožnil stejné právo přijímající společnosti z jiného členského státu při přeshraniční podnikové kombinaci. Na rozdíl výše zmíněné

[13] V České republice zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

povinnosti umožnit převedení opravných položek a rezerv se směrnice v případě převodu daňových ztrát omezuje jen na zákaz diskriminace přeshraniční podnikové kombinace v porovnání s podnikovou kombinací lokální.

Důvodem odlišnosti v obou případech je poměrně velká variabilita uplatnění daňové ztráty dosažené v jednom zdaňovacím období oproti základům daně vytvořeným v jiných zdaňovacích obdobích. Nejčastěji je umožněno o daňovou ztrátu vykázanou v určitém zdaňovacím období snížit i postupně základ daně dosažený v několika následujících zdaňovacích obdobích (v České republice v následujících pěti obdobích[14]), maximálně však do výše základu daně v příslušném zdaňovacím období. Některé daňové legislativy (např. Nizozemí nebo Velká Británie) umožňují snížit o daňovou ztrátu i základy daně vykázané v minulých zdaňovacích obdobích, a to podáním dodatečných daňových přiznání za příslušná minulá zdaňovací období.

Článek 7 zakazuje zdanění zisků plynoucích přijímající společnosti, která držela minimálně 10%[15] podíl na základním kapitálu převádějící společnosti, v případě kdy dochází ke zrušení tohoto podílu. K této situaci dochází v případě fúze sloučením, kdy převádějící společnost zcela zaniká, nebo v případě rozdělení odštěpením sloučením, kdy přijímající společnost získá z převádějící společnosti aktiva a pasiva ekonomicky odpovídající jejímu podílu na základním kapitálu, tento podíl je zrušen a hodnota čistého obchodního majetku je vyšší než hodnota zrušeného podílu.

Článek 8 stanoví pravidla pro daňovou neutralitu přidělení akcií nebo podílů přijímající společnosti akcionářům nebo společníkům převádějící společnosti, pokud akcionáři nebo společníci neprovedou přecenění takto přijatých akcií a podílů na vyšší hodnotu. K přidělení akci nebo podílů dochází v případech podnikových kombinací, kdy přijímající společnost nemá 100% podíl na základním kapitálu převádějící společnosti a zároveň neprovádí finanční vyrovnání s ostatními akcionáři nebo společníky.

[14] § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[15] Před 1. lednem 2007 činil tento podíl alespoň 20%, před 1. lednem 2009 alespoň 15%.

3.1.3 Hlava IV a IVa

Článek 10 řeší zvláštní situaci přeshraniční podnikové kombinace, při které dochází k převodu aktiv stálé provozovny převádějící společnosti v jiném členském státě, než je sídlo převádějící společnosti. Stálou provozovnou se rozumí místo na území určitého státu, které slouží k výkonu hospodářské činnosti poplatníka (v našem případě společnosti), jenž je daňovým rezidentem jiného státu, tj. má v jiném státě své sídlo. Příjmy realizované poplatníkem v rámci této stálé provozovny, se považují za příjmy ze zdroje na území státu, v němž je stálá provozovna umístěna, a podléhají tam zdanění.

Odstavec 2 článku 10 umožňuje členskému státu převádějící společnosti, který uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků zdanit jakékoliv zisky stálé provozovny plynoucí z podnikové kombinace za podmínky, že na daních, které by, nebýt této směrnice byly vyměřeny ze zisků nebo kapitálových zisků v členském státě, kde se stálá provozovna nachází, poskytne úlevu stejným způsobem a o stejnou částku, jako by tato daň byla skutečně vyměřena a zaplacena. Poněvadž Česká republika zdaňuje své daňové rezidenty jak z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky, tak i z příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí[16], a umožňuje vyloučení dvojího zdanění podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána[17], není nutné toto ustanovení směrnice speciálně transformovat do české legislativy.

Článek 10a se vztahuje na daňově transparentní subjekty. Daňově transparentním subjektem se rozumí společnost, která není pro účely daně z příjmů právnických osob považována za daňový subjekt a příjmy, které tato společnost dosáhne, jsou zdaňovány až na úrovni jejích společníků, kteří sami nejsou daňově transparentními subjekty. V České republice se za daňově transparentní subjekt považuje veřejná obchodní společnost z hlediska všech svých společníků[18] a komanditní společnost z hlediska

[16] § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[17] § 38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[18] § 18 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

komplementářů[19]. Jelikož se v případě České republiky směrnice na žádnou z těchto dvou společností nevztahuje, není nutné ustanovení článku 10a implementovat do české legislativy.

3.1.4 Hlava IVb

Články 10b, 10c a 10d upravují daňovou neutralitu přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Obdobně jako společnosti založené podle obchodního práva jednotlivých členských států, které podnikají na území více než jednoho členského státu také evropská společnost a evropská družstevní společnost má v jednom státě své sídlo a v ostatních členských státech své organizační složky, které jsou obvykle pro daňové účely považovány za stálé provozovny. Na rozdíl od společností založených podle obchodního práva jednotlivých členských států však mohou evropská společnost a evropská družstevní společnost přemisťovat své sídlo do jiného členského státu aniž by ztratily statut evropské společnosti, resp. evropské družstevní společnosti. Pouze dosavadní sídlo společnosti získá po přemístění sídla do jiného státu daňový statut stálé provozovny.

Směrnice poskytuje institutu přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti stejnou ochranu jako přeshraniční podnikové kombinaci. Článek 10b zakazuje členským státům zdaňovat kapitálové zisky plynoucí z přecenění aktiv a pasiv nově vzniklé stálé provozovny, pokud je toto přecenění legislativou členského státu požadováno a společnost fakticky pokračuje v účtování těchto aktiv a pasiv tak, jakoby k přemístění sídla nedošlo. Článek 10c umožňuje nově vzniklé stálé provozovně převedení opravných položek a rezerv, které byly vytvořeny evropskou společností nebo evropskou družstevní společností, a převzetí daňových ztrát. Článek 10d zakazuje zdanění příjmů společníků evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti, které by jim vznikly pouhým přemístěním sídla těchto společností.

[19] § 20 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

3.1.5 Hlava V

Kromě standardních klauzulí upravujících adresáty směrnice a časový limit pro transformaci směrnice, umožňují závěrečná ustanovení v článku 11 státům, aby nepoužily výše uvedená pravidla daňové neutrality, a to buď zcela nebo částečně nebo odepřely výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že podniková kombinace nebo přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti má za svůj hlavní cíl nebo jeden z hlavních cílů daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Směrnice dále zavádí právní domněnku, že pokud není podniková kombinace nebo přemístění prováděno z platných hospodářských důvodů, jako je např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti, lze předpokládat, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

Takto široce a neurčitě popsaná právní domněnka dává správcům daně jednotlivých členských států poměrně širokou možnost správního uvážení, zda pravidla daňové neutrality ve stanovené směrnici budou vůbec aplikovat, popř. v jakém rozsahu.

3.2 Zhodnocení transformace směrnice 90/434/EHS do zákona

Tato kapitola se zaměřuje na zhodnocení způsobu, jakým jsou jednotlivé požadavky směrnice 90/434/EHS transformovány do v současné době účinného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pro přehlednost je transformace jednotlivých požadavků směrnice seřazena, podle jejich pořadí v textu směrnice.

3.2.1 Okruh společností v podnikových kombinacích

Okruh společností, na které se směrnice vztahuje (tj. akciová společnost, společnost s ručením omezeným, evropská společnost a evropská družstevní společnost), ve směrnici vymezený v článku 3 a příloze je pro účely podnikových kombinací transformován zvlášť pro jednotlivé druhy podnikových kombinací. Poměrně složité vymezení okruhu společností v ustanoveních § 23a odst. 6, § 23b odst. 6 a § 23c odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zahrnují nejen výše uvedené společnosti se sídlem na území České republiky,

ale i společnosti, jež jsou daňovými rezidenty jiných členských států Evropského společenství. Zákon zavádí termín „společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie“ a definuje jej v § 19 odst. 3 písm. a) zákona shodně s článkem 3 směrnice navíc s odkazem na směrnici ohledně seznamů právních forem a příslušných daní. Zákon požaduje, aby tyto seznamy uveřejnilo Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a v informačním systému s dálkovým přístupem. Uvedený způsob zveřejnění okruhu společností je podle mého názoru zbytečně složitý a samotný termín na první pohled svádí k příliš širokému výkladu, tj. jako skupina všech společností, které jsou daňovým rezidentem jiného členského státu Evropského společenství. Vhodnější by bylo zavést termín, který by evokoval užší rozsah společností např. „příslušná společnosti z jiného členského státu Evropské unie“ a uvést oba seznamy jako přílohu k zákonu o daních z příjmů nebo zmocnit Ministerstvo financí k vydání seznamů formou vyhlášky.

Na rozdíl od akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, které jsou v textu uvedeny již ode dne vstupu smlouvy o přistoupení České republiky (tj. ode dne účinnosti zákona č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony), a evropské družstevní společnosti, jež doplnil zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, není v textu výše uvedených paragrafů zmínka o evropské společnosti. Platnost pravidel pro podnikové kombinace je tudíž nutno rozšířit i na evropskou společnost implicitně na základě ustanovení článku 9 odst. 1 písm. c) bodu ii) nařízení Rady (ES) 2157/2001, o statutu evropské společnosti, které stanoví, že ve věcech pro evropskou společnost specificky neupravených se „*evropská společnost řídí právními předpisy členského státu, které by se vztahovaly na akciovou společnost založenou podle práva členského státu, ve kterém má evropská společnost sídlo*“. Z pohledu právní jistoty by podle mého názoru bylo vhodnější doplnit evropskou společnost přímo do ustanovení jednotlivých paragrafů zákona o daních z příjmů.

3.2.2 Fúze a rozdělení, částečné rozdělení

Zvláštní daňový režim pro fúze a rozdělení společností požadovaný směrnicí byl zaveden do zákona o daních z příjmů vložením § 23c zákonem 438/2003 Sb., kterým se

mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností ode dne vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tj. od 1. května 2004. Do současné doby bylo ustanovení § 23c novelizováno celkem třikrát, a to s účinností od 1. ledna 2006 zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, od 1. ledna 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů a od 1. července 2008 zákonem č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.

Oproti požadavkům směrnice, která se týká pouze fůzí a rozdělení, jichž se účastní společnosti ze dvou nebo více členských států, poskytuje zákon o daních z příjmů z důvodů nediskriminace daňovou neutralitu i českým vnitrostátním fůzím a rozdělením.

Ustanovení § 23c odst. 1 až 3 zavádí vlastní definice „fúze“ a „rozdělení“, jejichž smyslu odpovídá definice termínů „fúze“ a „rozdělení“ a „částečné rozdělení“, tak jak jsou uvedeny v článku 2 směrnice. Tyto definice byly pojmově konzistentní (např. svými termíny „zrušení bez likvidace“, „doplatek na dorovnání“) s českým obchodním právem před nabytím účinnosti zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Bohužel nová terminologie zavedená zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, tj. termíny „fúze sloučením“, „fúze splynutím“, „převod jmění na společníka“, „rozdělení sloučením“, „rozdělení se vznikem nových obchodních společností“, „rozdělení odštěpením sloučením“, „rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nových obchodních společností“ není současnými definicemi pojmů v zákoně o daních z příjmů vůbec zohledněna. O tom, že zákonodárce subsumoval tyto nové pojmy pod termíny „fúze“ a „rozdělení“ svědčí ustanovení § 23c odst. 3, které stanoví že „*za fúzi společnosti a rozdělení společnosti se považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu* (s odkazem na zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev), *přitom převod jmění na společníka se považuje za fúzi společnosti, pouze jsou-li splněny podmínky uvedené v odstavci 1 písm. c)*“, tj. jedná-li se o převod jmění na společnost, která je společností s ručením omezeným, akciovou společností nebo jednou z obou

evropských společností. Protože okruh společností v podnikové kombinaci a možnost účasti fyzické osoby při převodu jmění na společníka je širší než okruh podnikových kombinací, pro které lze uplatnit dále popisovaný daňově neutrální režim, musí v praxi uživatel normy podle povahy konkrétní podnikové kombinace posoudit, zda tato spadá do definice fúze společnosti podle § 23c odst. 1 nebo rozdělení společnosti podle § 23c odst. 2. Pro upevnění právní jistoty by v dnešní době, kdy zahajované podnikové kombinace již musí být prováděny podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, bylo vhodné upravit definice v § 23c, tak aby přímo odkazovaly na konkrétní podnikové kombinace podle tohoto zákona.

Požadavek článku 4 odst. 1 směrnice nezdaňovat zisky plynoucí z přecenění aktiv a pasiv, která jsou předmětem podnikové kombinace je plně zohledněn v § 23c odst. 4. Podmínka neměnných pravidel odpisování uvedená v článku 4 odst. 3 směrnice je transformována do povinnosti přijímající společnosti pokračovat v daňovém odpisování započatém převádějící společností podle § 23c odst. 7.

Převzetí rezerv, opravných položek a ztrát převádějící společností v souladu s články 5 a 6 směrnice je umožněno ustanoveními § 23c odst. 8 písm. a) a b). Nad rámec směrnice, ale systémově správně, umožňuje § 23c odst. 8 písm. c) převzít i specifické položky odčitatelné od základu daně, a to 100% výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje a 50% částky vypořádání majetkového podílu v různých variantách.

Článek 7 směrnice o nezdaňování zisků plynoucích přijímající společnosti ze zrušení jejího podílu v převádějící není nutno zvlášť transformovat do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Při podnikové kombinaci podle českých právních předpisů dojde z účetního hlediska k nahrazení hodnoty zrušovaného podílu hodnotou přijatých aktiv a pasiv a k případnému vykázání rozdílu z přecenění a daňová neutralita jeho zahrnování do zisku je ošetřena v článku 4 směrnice. Ze samotného zrušení podílu tudíž podle české právní úpravy žádný přímý zisk přijímající společnosti neplyne.

Daňová neutralita přidělení akcií nebo podílů přijímající společnosti akcionářům nebo podílníkům převádějící společnosti podle článku 8 směrnice je zajištěna ustanovením § 23c odst. 5 a odst. 6. Podle prvního ustanovení se do základu daně nezahrnují příjmy, resp. výnosy společníka, které vzniknou z důvodu přecenění majetku a závazků pro účely podnikové kombinace s výjimkou doplatku na dorovnání. Druhé ustanovení upravuje pro daňové účely nabývací cenu podílu v nástupnické společnosti u společníka převádějící společnosti a to ve výši odpovídající ceně původního podílu převádějící společnosti bezprostředně před provedením podnikové kombinace.

3.2.3 Výměna podílů

Daňová neutralita výměny podílů, kterou směrnice upravuje v článku 8, byla zavedena do zákona o daních z příjmů vložením § 23b zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností ode dne vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tj. od 1. května 2004. Do současné doby bylo ustanovení § 23b dvakrát novelizováno, a to s účinností od 1. ledna 2006 zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, a od 1. ledna 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Podobně jako u fúzí a rozdělení poskytuje zákon o daních z příjmů daňovou neutralitu výměně podílů i v případě, mají-li jak nabývající tak nabytá společnost sídlo na území České republiky.

Definice výměny podílu v § 23b odst. 1 a maximální procentní výše doplatku na dorovnání v § 23b odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou v souladu s definicí „výměny akcií“ podle článku 2 písm. d) směrnice. Zákon upřesňuje, že většinou hlasovacích práv se rozumí více než 50% všech hlasovacích práv. Nad rámec požadavků směrnice zákon posuzuje jako jednu transakci výměny podílů nabytí podílu v nabyté společnosti provedené nabývající společností prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí, za předpokladu, že se uskuteční v rámci

šestiměsíčního období. Toto ustanovení rozšiřuje použití daňově neutrálního režimu výměny podílů, a není tak v rozporu s požadavky směrnice.

Daňová neutralita výměny podílů je v souladu s požadavky směrnice zajištěna stanovením nabývací ceny podílu v nabývající společnosti u společníka nabyté společnosti pro daňové účely ve výši odpovídající hodnotě podílu v nabyté společnosti (§ 23b odst. 3) a nezahrnutím příjmů, resp. výnosů vzniklých u společníka z důvodu přecenění podílu v nabyté společnosti do základu daně (§ 23b odst. 4).

3.2.4 Převody aktiv

Na rozdíl od směrnice, která stanoví pravidla pro přechody aktiv použitím analogie s pravidly platnými pro fúze, rozdělení, částečná rozdělení a výměnu akcií, upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů převody aktiv jako převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost zvlášť v § 23a.

Paragraf 23a byl do zákona o daních z příjmu vložen zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností ode dne vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tj. od 1. května 2004 a do současné doby byl třikrát novelizován stejnými předpisy jako § 23c.

Ve způsobu zajištění daňové neutrality je § 23a prakticky totožný s § 23c, což vyplývá z nutnosti transformovat stejná pravidla článku 4 až 6 směrnice. Jediným rozdílem je stanovení nabývací ceny podílu v přijímající společnosti pro daňové účely ve výši ocenění podniku nebo jeho části pro účely nepeněžního vkladu podle zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nebo podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, tj. v přeceněné výši (§ 23a odst. 2). Příjmy, resp. výnosy vzniklé u převádějící společnosti v souvislosti s oceněním převedeného majetku se však nezahrnují do základu daně (§ 23a odst. 3).

Podmínka neměnných pravidel odpisování uvedená v článku 4 odst. 3 směrnice se odráží v povinnosti přijímající společnosti pokračovat v daňovém odpisování započatém převádějící společností podle § 23a odst. 4. Převzetí rezerv, opravných položek a ztrát převádějící společnosti v souladu s články 5 a 6 směrnice je umožněno ustanoveními § 23a odst. 5 písm. a) a b). Nad rámec směrnice, umožňuje § 23a odst. 5 písm. c) převzít i specifické položky odčitatelné od základu daně shodně jako v případě fúze a rozdělení společnosti.

Provedení transformace zvláštním ustanovením zákona o daních z příjmů sice určité právní normy duplikuje, avšak z praktického hlediska podle mého názoru přispívá k větší přehlednosti právní úpravy. Kladně je nutno hodnotit také použití termínu „převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost“, který odpovídá terminologii českého obchodního práva.

3.2.5 Pravidla pro přemístění sídla SE[20] nebo SCE[21]

Požadavky článků 10b, 10c a 10d směrnice týkající se evropské společnosti a evropské družstevní společnosti, tj. zákaz zdaňování kapitálových zisků plynoucích z přecenění aktiv a pasiv, převedení opravných položek a rezerv a převzetí daňových ztrát a zákaz zdanění příjmů společníků, jsou v zákoně o daních z příjmů provedeny vložením § 37b, a to zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony s účinností od 1. ledna 2006.

Oproti směrnici, která pravidla pro přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti stanoví samostatně ve výše uvedených článcích, transformace v § 37b jde cestou analogického použití ustanovení týkajících se podnikových kombinací v § 23a až § 23c. Vzhledem ke skutečnosti, že pravidla pro přemístění sídla vyžadovaná směrnicí jsou v současné době prakticky totožná s pravidly pro podnikové kombinace, nepředstavuje využití analogie v zákoně o daních z příjmů žádný problém.

[20] Evropská společnost
[21] Evropská družstevní společnost

3.2.6 Možnost odmítnout použití pravidel nebo odepřít výhody

Transformaci článku 11 z hlavy V směrnice najdeme v § 23d zákona o daních z příjmů. Tento paragraf byl přidán zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností ode dne vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tj. od 1. května 2004. Do současné doby bylo ustanovení § 23d novelizováno celkem třikrát stejnými předpisy jako ustanovení § 23 a § 23c.

Velmi obecná formulace kritérií pro možnost odmítnout použití pravidel daňové neutrality nebo odepření výhod z nich plynoucích umožňuje státům širokou možnost jejich vymezení v rámci implementace.

Česká úprava především ukládá poplatníkům ještě před provedením podnikové kombinace oznámit svému místně příslušnému správci daně, že využije pravidla daňové neutrality. Zároveň však poplatník nemá právo požadovat před provedením transakce od správce daně závazné stanovisko, zda za konkrétních okolností bude moci pravidla daňové neutrality použít. Za této situace je tak poplatník vystaven značné nejistotě, protože možnost použití pravidel daňové neutrality závisí plně na uvážení správce daně v době, když je transakce již provedena.

V souladu s požadavky směrnice nelze pravidla daňové neutrality použít, pokud je hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů podnikové kombinace snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti. Ustanovení § 23d odst. 2 zákona o daních z příjmů demonstrativně uvádí, že za snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti je považována zjevná neexistence řádných ekonomických důvodů jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti společností, které se podnikové kombinace účastní. Iniciativně stanoví § 23d odst. 3 vyvratitelnou právní domněnku neexistence řádných ekonomických důvodů pro operaci, pokud vyjmenované společnosti účastnící se operace nevykonávaly činnost po dobu delší než předcházejících 12 měsíců.

Možnost směrnice odepřít výhody plynoucí z pravidel daňové neutrality je využita, pokud převádějící společnost převede podíl nebo jeho část v přijímající

společnosti v době kratší než 1 rok po převodu podniku nebo jeho samostatné části nebo při výměně podílů. Odepření výhody spočívá v nemožnosti stanovit nabývací cenu tohoto podílu ve výši ocenění nepeněžitého vkladu nebo v jeho reálné hodnotě, která bude v naprosté většině případů výrazně vyšší než odpovídající historické účetní ocenění příslušných aktiv a pasiv podniku, popř. podílu v původní společnosti.

3.2.7 Celkové zhodnocení implementace

Implementace směrnice do zákona o daních z příjmů neobsahuje zjevné rozpory s požadavky směrnice. Problém je nutno spatřovat především ve značné roztříštěnosti právní úpravy podnikových kombinací v zákoně, v mechanickém přebírání definic směrnice do zákona a v neaktualizování těchto definic tak, aby odpovídaly nové obchodněprávní úpravě, kterou zavedl zákon o přeměnách obchodních společností a družstev.

Řešením by bylo vyčlenit oblast daně z příjmů právnických osob týkající se podnikových kombinací a přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti buď do samostatného zákona nebo alespoň do samostatné části zákona o daních z příjmů spolu s vlastním vymezením používaných právních pojmů nejlépe odkazem na zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Poněvadž zdanění podnikových kombinací a přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti představují pro většinu adresátů daňových norem oblast, s níž se v každodenní praxi běžně nesetkávají, navrhované vyčlenění výše uvedené právní úpravy by jednoznačně přispělo ke zpřehlednění celého zákona o daních z příjmů jak z pohledu běžných uživatelů, tak i odborníků, kteří se na uvedené strukturování specializují.

Dále by bylo do budoucna vhodné rozšířit okruh společností, na které se směrnice vztahuje i na komanditní společnost, jako je tomu na Slovensku a implementovat toto rozšíření do zákona o daních z příjmů, popř. do samostatného zákona upravujícího zdanění podnikových kombinací.

Pro praxi by podle mého názoru bylo vhodné nad rámec požadavků směrnice rozšířit daňovou neutralitu převodu jmění na společníka, který není jediným

společníkem, ale splňuje podmínku alespoň 90% podílu na základním kapitálu společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, jak požaduje zákon o přeměnách obchodních společností a družstev.[22]

[22] § 349 odst. 2 a § 354 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

4. Směrnice 90/435/EHS

Směrnice Rady 90/435/EHS, ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států stanoví pravidla pro nedanění přeshraniční výplaty podílů na zisku a dividend mezi společnostmi členských států Evropského společenství.

První novelizace směrnice 90/435/EHS, která byla provedena směrnicí Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, rozšířila působnost směrnice i na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost. Dále rozšířila nediskriminační pravidla zdanění i na výplatu podílů na zisku a dividend přijímaných stálými provozovnami společností se sídlem v jiném členském státu, postupně snížila minimální výši podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti z původních 20% až na 10% od 1. ledna 2009 a odstranila přechodné výjimky platné pro Řecko, Německo a Portugalsko.

Druhá novela směrnice 90/435/EHS byla provedena směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 v souvislosti s přistoupením Bulharska a Rumunska k Evropské unii a pouze rozšiřuje seznam společností, na něž se směrnice 90/435/EHS vztahuje, o příslušné společnosti bulharského a rumunského práva a upravuje přehled přímých daní, kterým musí tyto společnosti povinně podléhat i o bulharské a rumunské daně.

4.1 Obecné aspekty zdanění výplaty podílů na zisku

Zisk daňově netransparentní společnosti, který je rozdělován společníkům, podléhá obecně zdanění na úrovni společnosti, která jej vytvořila, a dále i u společníka formou srážkové daně. Jestliže je společníkem další daňově netransparentní společnost, která přijatý podíl na zisku dále rozděluje svým společníkům a toto další rozdělení by podléhalo další srážkové dani, byly by skupiny společností z daňového hlediska oproti samostatným společnostem znevýhodněny, a to tím více, čím by byl řetězec společností delší.

Proto jednotlivé státy nahrazovaly výše uvedený klasický systém zdaňování podílů na zisku různými daňovými úlevami buď na úrovni společnosti vyplácející

podíly na zisku, nebo na úrovni společníka. Česká republika před transformací směrnice uplatňovala zdanění výplaty podílů na zisku srážkovou daní ihned u první společnosti v řetězci. Při následné výplatě podílů na zisku další společností v řetězci se srážková daň uplatňovala jen na tu část, která přesahovala objem podílů na zisku přijatých touto společností v předešlém kroku[23]. Dále bylo v České republice možné polovinu srážkové daně z vyplacených podílů na zisku odečíst od daně z příjmů právnických osob společnosti, která podíl na zisku vyplatila[24].

Na mezinárodní úrovni je zdanění distribuce podílů na zisku a dividend snižováno přijímáním smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy snižují sazbu srážkové daně uplatňované na podíly na zisku a dividendy nebo tuto srážkovou daň zcela eliminují[25].

4.2 Obsah směrnice 90/435/EHS

V současné době se směrnice 90/435/EHS ve znění výše uvedených novel skládá z úvodní preambule, devíti článků a přílohy.

V souladu s článkem 1 se směrnice vztahuje na vyplácení zisku vytvořeného společností jednoho členského státu společnosti z jiného členského státu, a to i v případě, že zisk je vyplacen stálé provozovně společnosti v dalším členském státě.

Podle článku 2 a Přílohy se směrnice v České republice vztahuje na evropskou společnost, evropskou družstevní společnost, akciovou společnost a společnost s ručením omezeným, které jsou českými daňovými rezidenty podle českého daňového práva i podle jakékoliv aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podmínka, že tyto společnosti musí být poplatníky daně z příjmů právnických osob, je v současné době splněna bez výjimky. Pro aplikaci směrnice je dále nezbytné, aby výše uvedené společnosti byly ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti, tak jak je definuje článek 3.

[23] § 36 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 31. prosince 2003
[24] § 35 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 31. prosince 2003
[25] např. čl 10 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku vyhlášená vyhláškou č. 138/1974 Sb.

To znamená, že jedna společnost (mateřská) musí držet na základním kapitálu druhé společnosti z jiného členského státu (dceřiné) nejméně 10% podíl. Tento podíl může být držen i prostřednictvím stálé provozovny mateřské společnosti, která se nachází v jiném členském státě, než je sídlo mateřské společnosti. Podmínka minimálního podílu na základním kapitálu společnosti může být nahrazena podmínkou disponování hlasovacími právy. Směrnice umožňuje členským státům vázat přiznání níže uvedeného daňového režimu na trvání podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti alespoň po dobu dvou let.

Směrnice zabraňuje diskriminační kumulaci zdanění na dvou úrovních. Jednak na úrovni daně z příjmů právnických osob mateřské společnosti (článek 4) a srážkových daní u dceřiné společnosti (článek 5) i u mateřské společnosti (článek 6). Podle článku 4 odst. 1 směrnice ponechává na volbě členského státu, zda zdaní na úrovni mateřské společnosti dividendy vyplácené dceřinou společností, pokud je tato dceřiná společnost v likvidaci. Článek 5 však podobnou možnost nedává státu, v němž je dceřiná společnost daňovým rezidentem. Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti musí být osvobozen od srážkové daně ve všech případech, tudíž i je-li dceřiná společnost v likvidaci.

Při výpočtu daně z příjmů právnických osob mateřské společnosti nesmí být podíl na zisku přijatý od dceřiné společnosti zahrnován do zdanitelných příjmů. Alternativně je možné takový příjem zdanit jen v případě, je-li umožněno snížit následně vypočtenou daň o daň, kterou zaplatila dceřiná společnost nebo dceřiná společnost této dceřiné společnosti. Jestliže je zisk vyplácen při likvidaci dceřiné společnosti, je takový zisk možno zdanit. V případě daňově transparentních společností stanoví směrnice zvláštní pravidla. Na druhou stranu je členským státům ponechána možnost považovat náklady mateřské společnosti související s držbou jejího podílu v dceřiné společnosti za daňově neuznatelné. Jsou-li však tyto výdaje daňovými předpisy stanoveny paušální výší, nesmí takto stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

Směrnice zakazuje zdaňovat podíl na zisku dceřiné společnosti vyplácený mateřské společnosti srážkovou daní a to jak na úrovni dceřiné společnosti, tak u mateřské společnosti.

4.3 Zhodnocení transformace směrnice 90/435/EHS do zákona

Tato kapitola se zaměřuje na způsob, jakým jsou jednotlivé požadavky směrnice 90/435/EHS transformovány do v současné době účinného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

4.3.1 Okruh společností

Zatímco směrnice požaduje upuštění od zdanění distribuce podílů na zisku mezi společnostmi z různých členských států, česká právní úprava osvobozuje od daně z příjmů právnických osob i vyplácení podílů na zisku mezi českými společnostmi, které mají formu společnosti s ručením omezením, akciové společnosti nebo družstva. Okruh společností, na které se uplatňuje nezdaňování podílu na zisku, je stanoven v souladu s požadavkem směrnice v § 19 odst. 3 zákona. Ačkoliv toto ustanovení explicitně neuvádí evropskou společnost ani evropskou družstevní společnost, lze pro tyto společnosti použít ustanovení § 37a odst. 5, resp. § 37a odst. 6, která stanoví pro zdanění evropské společnosti analogii s akciovou společností a pro evropskou družstevní společnost analogii s družstvem, a tyto společnosti pod režim nezdaňování podílů na zisku tak podřadit. Problematiku vymezení termínu „společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie“ popisuje kapitola 3.2.1.

Česká republika využívá možnost vyžadovat nepřetržitou dobu trvání držby alespoň 10% podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti mateřskou společností avšak pouze po dobu dvanácti měsíců. Podíl ve výši 10% na základním kapitálu musí existovat již v okamžiku výplaty podílu na zisku, avšak dvanáctiměsíční dobu držby je možné splnit i následně. Případné dodatečné nesplnění vede ke ztrátě osvobození následnému dodatečnému zdanění vyplácených podílů na zisku. Uvedený režim dodatečného dodržení časového testu nevyplývá přímo z požadavků směrnice, jedná se o implementaci výkladu článku 3 odst. 2 směrnice Evropským soudním dvorem (např. případu C-283/94 Denkavit[26]).

[26] Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 17. října 1996 ve věci C-283/94 Denkavit International BV proti Bundesamt für Finanzen zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1996 str. I-05063

S účinností od 1. července 2005 byl okruh společností rozšířen i o společnosti, které jsou daňovými rezidenty Švýcarska. S účinností od 1. ledna 2008 se osvobození vztahuje i na výplatu podílů na zisku od dceřiných společností se sídlem v nečlenských zemích při splnění podmínek uvedených v § 19 odst. 9 zákona. V tomto případě se však nezdanění neuplatní za situace, kdy český daňový rezident vyplácí podíl na zisku mateřské společnosti se sídlem v nečlenském státu. Od 1. ledna 2009 byl okruh společností rozšířen i o společnosti, které jsou daňovými rezidenty Norska nebo Islandu.

4.3.2 Nezdaňování podílů na zisku

Při transformaci směrnice v České republice byla zvolena možnost upustit od zdanění podílů na zisku (Článek 4 směrnice) a to formou osvobození dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti od daně z příjmů právnických osob. Právní úprava byla do zákona o daních z příjmů provedena novelizací § 19 odst. 1 písm. ze) a písm. zi) zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Osvobození se vztahuje na dividendy a podíly na zisku, které jsou vypláceny českou společností s ručením omezeným a akciovou společností mateřské společnosti v České republice a v zahraničí. Dále osvobození podléhají i dividendy přijaté od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem státu Evropského společenství. Dceřiná společnost vyplácející dividendu nesmí být při výplatě dividendy v likvidaci. Takto provedená transformace je v souladu s požadavkem směrnice.

Před 20. červencem 2009 však znění § 19 odst. 1 písm. ze) zákona[27] nepřiznávalo osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností, která byla v likvidaci, mateřské společnosti v jiném členském státě, což je jednoznačně v rozporu s požadavkem článku 5 směrnice. Tato chyba v implementaci směrnice byla napravena teprve zákonem č. 216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, jenž s účinností od

[27] Znění příslušné části § 19 odst. 1 písm ze) zákona před 20. červencem 2009: „(osvobození pozn. aut.) *… se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3* (českému daňovému rezidentu pozn. aut.) *nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a je v likvidaci,…*“

20. července 2009 novelizoval předmětné ustanovení tak, aby bylo v souladu s požadavkem článku 5 směrnice[28]. Poměrně dlouhou dobu chybné implementace, lze spatřovat v absenci výše uvedené situace v praxi. Je totiž velmi neobvyklé, aby společnosti v likvidaci vyplácely dividendy, ačkoliv to český právní řád nezakazuje.

4.3.3 Náklady související s držbou podílu

Právo členského státu považovat náklady mateřské společnosti související s držbou jejího podílu v dceřiné společnosti za daňově neuznatelné podle článku 4 odst. 2 směrnice Česká republika využila a transformovala tento článek do ustanovení § 25 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, zákonem č. 438/2003 Sb. Za náklady vynaložené k dosažení zajištění a udržení příjmů pro daňové účely podle uvedeného ustanovení zákona nelze uznat náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Vzhledem k tomu, že příjem ve formě dividend převáděných dceřinou společností mateřské společnosti je od daně z příjmů právnických osob osvobozen a ze samotné držby podílu žádné jiné příjmy mateřské společnosti plynout nemohou lze daňovou neuznatelnost nákladů mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti dovodit i z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Dále ustanovení § 25 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů stanoví, že úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za náklad přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů však daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Poplatník tak musí být schopen prokázat neexistenci souvislosti i v případě úroků ze všech úvěrů a půjček, jejichž daňovou uznatelnost zohledňuje v daňovém přiznání.

[28] Znění příslušné části § 19 odst. 1 písm ze) zákona od 20. červencem 2009: „(osvobození pozn. aut.)... *se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, ...*“

Výše uvedená ustanovení § 25 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů se jeví jako nadbytečná neboť stejné daňové zacházení vyplývá již z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Zákonem č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony byla do § 25 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů doplněna věta omezující případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Poplatník může prokázat, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší. Tímto paušalizováním jsou řešeny v praxi poměrně značné obtíže mateřských společností v prokazování souvislosti s držbou podílu v dceřiných společnostech u nákladů, které nelze přesně přiřadit k jednotlivým druhům činností. Z metodického hlediska se však nejedná o transformaci článku 4 odst. 2 druhé věty směrnice, neboť ta se týká pouze případů, kdy jsou výdaje vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou.

V rámci zpřehlednění právní úpravy daní z příjmů lze podle mého názoru ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů zrušit s tím, že náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti se uvedou jako případ nákladů vynaložených na příjmy od daně osvobozených v § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Poslední věta § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů stanovící 5% paušál by se měla přesunout do ustanovení § 25 odst. 1 písm. i).

5. Směrnice 2003/49/ES

Směrnice Rady 2003/49/EHS, ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států systémově navazuje na směrnici 90/435/EHS a rozšiřuje pravidla pro nezdanění i na přeshraniční platby úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi členských států Evropského společenství.

První novelizace směrnice 2003/49/ES, která byla provedena směrnicí Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, rozšířila působnost směrnice i na společnosti států střední a východní Evropy a Kypru, které přistoupily k Evropské unii 1. května 2004.

Ke druhé novelizaci směrnice došlo směrnicí Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004. Touto novelizací byla rozšířena přechodná ustanovení pro Řecko, Španělsko a Portugalsko uvedená v článku 6 směrnice o přechodném ustanovení pro některé členské státy, jež přistoupily k 1. květnu 2004.

Třetí novela směrnice 2003/49/ES byla provedena směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 v souvislosti s přistoupením Bulharska a Rumunska k Evropské unii a pouze rozšiřuje seznam společností, na něž se směrnice vztahuje, o příslušné společnosti bulharského a rumunského práva a upravuje přehled přímých daní o bulharské a rumunské daně, kterým musí tyto nově zařazené společnosti povinně podléhat.

5.1 Obecné aspekty zdanění plateb úroků a licenčních poplatků

Na rozdíl od problematiky zdanění výplat podílů na zisku, které jsou vypláceny ze zisku po zdanění (viz kapitola 4.1), představují úroky a licenční poplatky z obecného hlediska náklady pro společnost, která je vyplácí, a výnosy pro společnost, jež je jejich příjemcem. Odhlédneme-li od specifických ustanovení daňových zákonů, která omezují

daňovou uznatelnost úroků (tzv. pravidla nízké kapitalizace[29]), jsou náklady a výnosy vztahující se k platbám úroků a licenčních poplatků daňově účinnými. To znamená, že vyplácející společnost si o výši těchto nákladů snižuje základ daně, naopak přijímající společnost se i stejnou částku základ daně zvyšuje. V porovnání s výplatou dividend tak u úroků a licenčních poplatků nedochází ke kumulaci daňového břemene při jejich opakovaném vyplácení.

Jestliže jsou však úroky a licenční poplatky vyplácené společností jednoho státu a přijímané společností se sídlem v jiném státu, považuje stát vyplácející společnosti (tzv. stát zdroje) úroky a licenční poplatky přijímané zahraniční společností za příjmy ze zdrojů na svém území[30] a zdaňuje je nejčastěji srážkovou daní[31]. Taktéž právní předpisy druhého státu, v němž má přijímající společnost sídlo, požadují obvykle zdanění těchto příjmů jako součásti celosvětových příjmů společnosti. Uvedenému dvojímu zdanění příjmů se státy brání uzavíráním v naprosté většině dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. V případě úroků a licenčních poplatků si státy zdroje ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění často ponechávají právo uplatnit na tyto příjmy vyplácené do zahraničí srážkovou daň avšak v nižší sazbě než je sazba uplatňovaná při výplatě do bezesmluvního státu[32]. Druhý stát, ve kterém má přijímající společnost sídlo, povoluje snížit celkovou daň společnosti o částku srážkové daně zaplacené ve státě zdroje – tzv. metoda zápočtu. I když je výše započitatelné srážkové daně limitována výší daně, kterou z těchto příjmů vybírá druhý stát, nízká sazba srážkové daně v praxi umožňuje započítat celou výši daně sražené ve státě zdroje. Pro úplnost je třeba dodat, že obdobný postup platí i pro fyzické osoby, které jsou podnikateli.

[29] § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[30] § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 resp. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[31] § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 resp. písm. b) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
[32] Ve vztahu k České republice nepodléhají srážkové dani úroky vyplácené z Dánska, Finska, Francie, Chorvatska, Irska, Islandu, Itálie, Jihoafrické republiky, Kuvajtu, Libanonu, Lucemburska, Maďarska, Makedonie, Malty, Německa, Nizozemska, Norska, Rakouska, Ruska, Singapuru, Slovenska, Spojených arabských emirátů, Spojených států amerických, Španělska, Švédska, Švýcarska a Velké Británie. U licenčních poplatků je srážková daň uvedena ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela. U jiných států lze absenci srážkové daně u všech druhů licenčních poplatků ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění nalézt (např. Maďarsko).

Před přijetím směrnice již prakticky všechny evropské státy měly vzájemně uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Existence těchto smluv tak zcela eliminovala případy, kdy by úrokové příjmy a licenční poplatky v přeshraničních transakcích byly zdaněny více než při transakcích vnitrostátních. Problémem však zůstávala administrativa spojená s možností využití nulových nebo snížených sazeb srážkové daně a metody zápočtu smluv o zamezení dvojího zdanění. Příjemce úroků a licenčních poplatků musel každoročně plátci prokázat, že je rezidentem příslušného státu podle požadavků příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, potvrzením vydaným místním daňovým úřadem, tzv. daňovým domicilem. V některých státech je každá možnost použít snížené sazby srážkové daně podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění vázána na udělení předchozího souhlasu správce daně, který jej uděluje na základě písemné žádosti a předloženého daňového domicilu. Bez tohoto souhlasu musel plátce srazit vyšší sazbu daně podle vnitrostátních daňových předpisů a následně po obdržení souhlasu mohl žádat vrácení rozdílu mezi odvedenou srážkovou daní a daní, kterou by odvedl při použití nižší smluvní sazby.

Z výše uvedeného vyplývá, že ani nulová sazba srážkové daně nezbavila poplatníky administrativní zátěže a v některých případech zadržování peněžních prostředků, které vzrůstaly úměrně četnosti plateb. Z důvodu odstranění této administrativní zátěže byla přijata směrnice 2003/49/ES.

5.2 Obsah směrnice 2003/49/ES

V současné době se směrnice 2003/49/ES ve znění výše uvedených novel skládá z úvodní preambule, jedenácti článků a přílohy.

Podle článku 3 a Přílohy se směrnice v České republice vztahuje na všechny obchodní společnosti a družstva založené podle českého práva, které jsou českými daňovými rezidenty. Podmínka, že tyto právnické osoby musí podléhat dani z příjmů právnických osob a nebýt o ní osvobozeny, je splněna, i když příjmy veřejné obchodní společnosti a příjmy komplementářů komanditní společnosti jsou zdaňovány až na úrovni společníků. Směrnice explicitně neuvádí mezi společnostmi, na které se vztahuje, evropskou společnost, evropskou družstevní společnost ani evropské

hospodářské zájmové sdružení, platnost právních předpisů vzniklých transformací směrnice i pro tyto společnosti však lze dovodit analogií evropské společnosti s akciovou společností[33] a evropské družstevní společnosti s družstvem[34]. Pro aplikaci směrnice je dále nezbytné, aby společnost nebo družstvo, která úroky a licenční poplatky vyplácí, a společnost nebo družstvo, která je skutečným vlastníkem těchto příjmů byly ve vztahu tzv. přidružené společnosti. Definice přidružené společnosti je uvedena v článku 3 písm. b) směrnice, kritériem přidružení je přímý podíl jedné společnosti na základním kapitálu druhé společnosti ve výši alespoň 25 % nebo podíl třetí společnosti se sídlem na území Evropského společenství ve výši minimálně 25 % základního kapitálu v každé z obou společností. Podmínka minimálního podílu na základním kapitálu společnosti může být nahrazena podmínkou disponování hlasovacími právy. Článek 1 odst. 10 umožňuje státu nepoužít daňově neutrální režim, pokud výše uvedené způsoby přidružení netrvaly bez přerušení alespoň 2 roky.

Co se rozumí úroky a licenčními poplatky vymezuje článek 2 směrnice. Vymezení je obdobné jako ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Za úroky se však nepovažuje penále za opožděnou platbu.

Článek 4 směrnice určuje případy, ve kterých členské státy nejsou povinny daňový režim uplatnit. Jedná se o platby mající povahu rozdělování zisku, splácení kapitálu, o platby z pohledávek, které lze konvertovat na právo účasti na zisku dlužníka, dále o platby z pohledávek, jejichž doba trvání je delší než 50 let nebo jejichž splacení není stanoveno. Specifický případ představuje část úroků nebo licenčních poplatků, která převyšuje výši těchto plateb, která by byla sjednána mezi nespřízněnými subjekty.

Vlastní postup nezdanění je popsán v článku 1. Směrnice zakazuje členským státům uvalit na platbu úroků a licenčních poplatků mezi výše uvedenými přidruženými společnostmi srážkovou daň. Společnost přijímající takovou platbu musí být skutečným vlastníkem tohoto příjmu. To znamená, že musí tento příjem přijímat pro sebe a nesmí vystupovat jako zprostředkovatel, zástupce, zmocněnec nebo správce majetku. Nárok na

[33] Čl. 9 odst. 1 písm. c) bod ii) nařízení Rady (ES) č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti
[34] Čl. 8 odst. 1 písm. c) bod ii) nařízení Rady č. 1435/2003/ES o statutu evropské družstevní společnosti

toto osvobození však není automatický. Stát, z něhož jsou úroky a licenční poplatky placeny, je oprávněn požadovat tzv. osvědčení, že výše uvedené podmínky byly splněny nebo osvobození od daně přiznat až na základě rozhodnutí vydaného příslušným státním orgánem na základě uvedeného osvědčení. Směrnice stanoví i náležitosti osvědčení a související procedurální otázky.

V případě, kdy plátce v souvislosti s platbou úroků nebo licenčních poplatků srazil daň, ačkoliv se měl uplatnit režim osvobození, je stát plátce povinen tuto nesprávně sraženou daň vrátit za podmínek uvedených v článku 1 odst. 15 a 16.

Státy mohou odepřít osvobození u transakcí prováděných v souvislosti s daňovými úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo pokud takové transakce neužívají daňový režim.

V rámci přechodných ustanovení článku 6 si Česká republika vyhradila právo neuplatňovat osvobození licenčních poplatků od srážkové daně po dobu šesti let od provedení směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, které bylo původně stanoveno na 1. leden 2005 (později odloženo na 1. červenec 2005 viz úvod kapitoly 6). Uvedená lhůta tedy skončí 1. lednem 2011.

5.3 Zhodnocení transformace směrnice 2003/49/ES do zákona

Tato kapitola se zaměřuje na způsob, jakým jsou jednotlivé požadavky směrnice 2003/49/ES transformovány do v současné době účinného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a s ohledem na odložení osvobození licenčních poplatků od srážkové daně je zohledněno i znění příslušného ustanovení zákona v roce 2011.

5.3.1 Osvobození úroků a licenčních poplatků

Právní úprava vlastního osvobození byla do zákona o daních z příjmů provedena novelizací § 19 odst. 1 písm. zj) pro licenční poplatky s účinností od 1. ledna 2011 a § 19 odst. 1 písm. zk) pro úroky zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další

zákony. Tato ustanovení dále doplňuje novelizovaný § 19 odst. 5 a § 38nb zákona o daních z příjmů. Osvobození se vztahuje pouze na přeshraniční platby úroků a licenčních poplatků. Úroky a licenční poplatky placené mezi českými daňovými rezidenty (na rozdíl od podílů na zisku) srážkové dani nepodléhají. Takto provedená transformace je v souladu s požadavkem směrnice, avšak pro svou roztříštěnost je značně nepřehledná. Minimálním zlepšením současného stavu přehlednosti by bylo doplnění odkazu na § 19 odst. 5 zákona do ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a písm. zk) zákona.

5.3.2 Okruh společností

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a písm. zk) zákona se osvobození uplatní na straně plátce u všech typů českých obchodních společností a u českého družstva. Na straně příjemce musí vystupovat společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, což je termín definovaný v § 19 odst. 3 písm. a) zákona. Problematiku vymezení termínu „společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie“ popisuje kapitola 3.2.1.

I když zákon mezi společnostmi na straně plátců ani příjemců explicitně neuvádí evropskou společnost ani evropskou družstevní společnost, lze pro tyto společnosti použít ustanovení § 37a odst. 5, resp. § 37a odst. 6, která stanoví pro zdanění evropské společnosti analogii s akciovou společností a pro evropskou družstevní společnost analogii s družstvem, a tyto společnosti pod režim osvobození úroků a licenčních poplatků podřadit.

Podmínky požadované směrnicí jsou vymezeny v § 19 odst. 5 zákona. Parametry přidružení stanovila Česká republika shodně se směrnicí, a to přímým kapitálovým spojením mezi společnostmi po dobu alespoň 24 měsíců po sobě jdoucích. Termín „kapitálově spojené osoby“, kdy se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby a tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob je nutno hledat v § 23 odst. 7 písm. a) zákona. I zde by pro lepší přehlednost bylo vhodné doplnit alespoň odkaz na § 23 odst. 7 písm. a) zákona do ustanovení § 19 odst. 5 bodu 1 zákona.

5.3.3 Procedurální záležitosti

Pro přiznání osvobození na výplatu úroků a licenčních poplatků od daně z příjmů právnických osob vyžaduje Česká republika rozhodnutí správce daně. Procesně je tento postup upraven v § 38nb zákona. Povinné náležitosti žádosti o vydání rozhodnutí (§ 38nb odst. 2 zákona) korespondují s požadavkem článku 1 odst. 13 směrnice. Česká republika vyžaduje doložení právního titulu pro výplatu úroků a licenčních poplatků.

6. Směrnice 2003/48/ES

Směrnice Rady 2003/48/EHS, ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb má za cíl zajistit účinný způsob výměny informací, které se týkají zdanění úrokových plateb vyplacených v jednom členském státu fyzickým osobám, které jsou daňovými rezidenty v jiném členském státu Evropské unie a lze ji považovat za speciální ve vztahu ke směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, jež představuje základ pro výměnu informací o příjmech k daňovým účelům mezi členskými státy.

Směrnice byla dosud třikrát novelizována. První novelizace směrnice 2003/48/ES, která byla provedena směrnicí Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, rozšířila seznam "obdobných subjektů jednajících jako orgán veřejné moci nebo subjekt, jehož úloha je uznána mezinárodní smlouvou" (viz oddíl 6.2.5) o subjekty států střední a východní Evropy a Kypru, které přistoupily k Evropské unii 1. května 2004. Česká republika žádný takový subjekt neuvedla.

Ke druhé novelizaci směrnice došlo rozhodnutím Rady 2004/587/ES ze dne 19. července 2004. Touto novelizací bylo o šest měsíců odloženo použití předpisů členských států, které transformují tuto směrnici z 1. ledna 2005 na 1. červenec 2005.

Třetí novela směrnice 2003/48/ES byla provedena směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 v souvislosti s přistoupením Bulharska a Rumunska k Evropské unii a pouze rozšiřuje výše uvedený seznam "obdobných subjektů jednajících jako orgán veřejné moci nebo subjekt, jehož úloha je uznána mezinárodní smlouvou" o příslušné subjekty bulharského a rumunského práva.

6.1 Obecné poznámky ke zdanění úroků fyzických osob

Snaha některých daňových poplatníků vyhnout se nebo obejít povinnost zdaňovat všechny své příjmy je nesporná. U právnických osob je možnost vyhnout se daňovým povinnostem jednoduchým nepřiznáním příjmů poměrně omezená, a to vzhledem k jejich povinnosti vést účetnictví a obvyklé možnosti zjistit takový daňový únik

křížovou kontrolou účetnictví plátce a příjemce příjmů, jsou-li oba právnickými osobami. U fyzických osob je rovněž obtížné vyhnout se zdanění příjmů ze závislé činnosti, neboť za jejich zdanění je odpovědný zaměstnavatel. Poněkud větší možnost daňového úniku existuje u příjmů z podnikání, které jsou fyzické osoby podnikatelé povinny zachycovat buď v účetnictví, nebo v jednodušším druhu evidence, ale je-li protistranou právního vztahu nepodnikatel, chybí finančním úřadům možnost provést křížovou kontrolu obou evidencí. Ostatní příjmy fyzických osob žádné formální evidenci nepodléhají. To vede ke snaze některých fyzických osob takové příjmy vůbec nepřiznávat a spoléhat na to, že finanční úřad existenci takového příjmu u jeho plátce nedohledá. Pokud se plátce a příjemce daného příjmu nacházejí v rozdílných státech, je možnost finančního úřadu příjemce získat informace z jiného státu v této oblasti značně obtížná bez fungující mezinárodní spolupráce.

Na obtížnost výměny informací mezi daňovými správami jednotlivých členských států reagovala směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného[35], která stanovila základní pravidla pro výměnu informací. Česká republika transformovala tuto směrnici zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Některé státy s tradicí silné ochrany bankovního tajemství však odmítaly sdělovat informace týkající se úroků vyplácených osobám z jiných států a tím nepřímo přitahovaly investory, kteří se chtěli vyhnout zdanění a dopustit se tak daňového úniku. Z tohoto důvodu bylo nutno zavést systém aktivní výměny informací o úrokových platbách mezi členskými státy, které jsou schopny takové informace poskytovat a působit na ostatní členské státy tak, aby se nutnosti poskytovat informace přizpůsobily co nejdříve a v přechodném období byla efektivně eliminována snaha fyzických osob úrokové příjmy ve svém státě nepřiznávat. Za nástroj takového působení bylo zvoleno přechodné zavedení srážkové daně z úrokových plateb v počáteční výši 15%, která je

[35] Původní název směrnice byl "o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní"

následně postupně zvyšována až na 35%. Podpora zdanění úrokových plateb na straně jejich příjemců je podpořena právem příjemců tuto sraženou daň neomezeně započítat oproti své daňové povinnosti plynoucí z úrokových plateb v domovském státě (tj. ve státě němž je příjemce daňovým rezidentem).

V souvislosti s výměnou informací o provedených úrokových platbách mezi jednotlivými členskými státy evropského společenství usiluje Evropské společenství o uzavření dohod o obdobné výměně informací na základě žádosti s evropskými státy, které nejsou členy Evropské unie, ale jsou fyzickými osobami využívány k investicím. Konkrétně se jedná o Andorru, Lichtenštejnsko, Monako, San Marino, Švýcarsko a závislá území Velké Británie a Nizozemí[36]. Tyto dohody jsou koncipovány podle vzorové smlouvy OECD o výměně informací týkajících se daňových záležitostí ze dne 18. dubna 2002.

6.2 Obsah směrnice 2003/48/ES

V současném znění směrnice 2003/48/ES obsahuje úvodní preambuli, dvacet článků rozdělených do čtyř kapitol a přílohu.

Účelem směrnice, jak ji vymezuje článek 1 je umožnění účinného zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb vyplácených v jednom členském státě fyzickým osobám, které jsou jejich skutečnými vlastníky a mají bydliště pro daňové účely (daňové rezidentství) v jiném členském státu. Směrnice reaguje na výše popsanou situaci, kdy fyzické osoby investují své soukromé finanční prostředky v jiném státě a úroky plynoucí z těchto investic nepřiznávají ve státě svého rezidentství. Tito poplatníci spoléhají na to, že existence těchto příjmů zůstane před jejich lokálními správci daně utajena.

6.2.1 Skutečný vlastník

Článek 2 definuje skutečného vlastníka úrokového příjmu. Obecně je skutečným vlastníkem každá fyzická osoba, která je příjemcem úroku, pokud neprokáže, že

[36] Jedná se o následující závislá území: Anguilla, Aruba, Britské Panenské ostrovy, Guernsey, Jersey, Kajmanské ostrovy, Montserrat, Nizozemské Antily, Ostrov Man a Turks & Caicos,

skutečným příjemcem není. Skutečným vlastníkem není platební zprostředkovatel, fyzická osoba, která jedná jménem právnické osoby podléhající obecné úpravě zdanění podniků (v České republice dani z příjmů právnických osob) nebo subjektu kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (dále jen „SKIPCP“), a dále fyzická osoba, které jedná jménem jiné fyzické osoby. Pokud daná fyzická osoba není skutečným vlastníkem úrokového příjmu je povinna plátce informovat o totožnosti skutečného vlastníka příjmů. Při nesplnění této povinnosti je za skutečného vlastníka považován příjemce úrokového příjmu.

6.2.2 Platební zprostředkovatel

Definice platebního zprostředkovatele je obsažena v článku 4 směrnice. Platebním zprostředkovatelem se rozumí hospodářský subjekt, který provádí nebo připisuje úrokovou platbu přímo ve prospěch vlastníka. Za platebního zprostředkovatele se považuje nejen skutečný zprostředkovatel pověřený plátcem nebo příjemcem k provedení či připsání úrokové platby, ale i dlužník, který vyplácí úroky ze svého dluhu. Subjekty, které jsou usazeny v členském státě a provádí nebo připisují úrokovou platbu ve prospěch skutečného vlastníka, jsou automaticky považovány za platebního zprostředkovatele mimo následující případy. Pokud příjemce úrokové platby předloží protistraně úřední doklad, že je právnickou osobou (s výjimkou určitých finských a švédských společností) nebo SKIPCP, případně prokáže, že jeho zisky jsou zdaňovány v souladu s obecnou úpravou zdanění podniků, není plátce úrokového příjmu za platebního zprostředkovatele považován.

V článku 3 jsou obsaženy postupy, kterými platební zprostředkovatel zjišťuje totožnost a bydliště skutečných vlastníků.

6.2.3 Úroková platba

Definice úrokové platby je upravena v článku 6 velmi rozsáhle, neboť účelem této definice je podřadit pod úrokovou platbu i platby, které samy o sobě nepředstavují úrok, ale jsou na něj svou podstatou navázány. Je tomu tak proto, aby fyzické osoby nemohly obcházet účel směrnice tím, že budou investovat do speciálních právnických osob, které svěřené peněžní prostředky umístí do investic nesoucích klasický úrok. Kromě

klasických úroků, které souvisejí s pohledávkami jakéhokoliv druhu, považuje směrnice za úrokovou platbu i příjmy z převodu, splacení nebo zpětného odkupu akcií či podílů v SKIPCP a v subjektech kolektivního investování usazených mimo území Evropského společenství, pokud tyto subjekty investují přímo či nepřímo, prostřednictvím jiných subjektů kolektivního investování, více než 40% svých aktiv do pohledávek, z nichž plynou. Od 1. ledna 2011 se tento podíl snižuje na 25%. Na druhou stranu má členský stát možnost vyloučit z definice úrokové platby příjmy z převodu, splacení nebo zpětného odkupu akcií či podílů výše uvedených subjektů usazených na jeho území, pokud investice těchto subjektů do pohledávek, z nichž je vyplácen úrok, nepřevýší 15% jeho aktiv. Za úrokovou platbu se nepovažuje penále ukládané za pozdní platbu.

V souladu s článkem 7 se směrnice vztahuje na úroky vyplacené platebním zprostředkovatelem usazeným na území libovolného členského státu Evropského společenství.

6.2.4 Výměna informací

Základní prvek zajištění zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb u fyzických osob představuje výměna informací. Článek 8 směrnice stanoví rozsah informační povinnosti platebního zprostředkovatele. Informační povinnosti podléhá úroková platba, kterou platební zprostředkovatel usazený v jednom členském státě provádí ve prospěch skutečného vlastníka – fyzické osoby s bydlištěm v jiném členském státě. Platební zprostředkovatel obecně oznamuje příslušnému daňovému orgánu ve svém členském státu minimálně své jméno a adresu, totožnost a bydliště skutečného vlastníka úroku, jeho číslo účtu, popř. označení pohledávky, z níž úroky plynou a výši vyplacených či připsaných úroků.

Výše uvedené informace předává příslušný orgán členského státu platebního zprostředkovatele příslušnému orgánu členského státu, v němž má fyzická osoba, která je skutečným vlastníkem, bydliště, a to nejméně jednou ročně, do šesti měsíců po skončení daňového roku v členském státě platebního zprostředkovatele. Oproti klasické výměně informací upravené směrnicí Rady 77/799/EHS nemohou členské státy odmítnout poskytnutí informací o úrokových platbách s odkazem na prozrazení

obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství, obchodního postupu nebo pokud by poskytnutí daného údaje odporovalo veřejnému pořádku. Taktéž nemůže příslušný orgán členského státu odmítnout poskytnutí informací, pokud dožadující členský stát není z faktických nebo právních důvodů schopen informace stejného druhu sám poskytovat.

6.2.5 Srážková daň v přechodném období

Na základě přechodných ustanovení nejsou Belgie, Lucembursko a Rakousko povinny poskytovat informace o úrokových platbách, které vyplácí nebo připisuje platební zprostředkovatel se sídlem v těchto zemích ostatním státům, a to po dobu přechodného období. Přechodné období začalo 1. července 2005 (v původním znění směrnice dnem 1. ledna 2005) a skončí dnem, kdy bude uzavřena dohoda o výměně informací na základě žádosti mezi Evropským společenstvím a posledním z pěti evropských států, které nejsou členy evropské unie (Andorra, Lichtenštejnsko, Monako, San Marino a Švýcarsko) nebo až bude odsouhlasen závazek Spojených států amerických k výměně informací na obdobném principu, a to tím dnem, který nastane později. Ostatní členské státy však Belgii, Lucembursku a Rakousku musí poskytovat výše uvedené informace.

Po dobu přechodného období Belgie, Lucembursko a Rakousko vybírají při poukázání nebo připsání úrokové platby platebním zprostředkovatelem usazeným v jednom z těchto tří států skutečnému vlastníku s bydlištěm v jiném členském státu srážkovou daň od 1. července 2005 do 30. června 2008 ve výši 15%, od 1. července 2008 do 30. června 2011 ve výši 20% a od 1. července 2011 ve výši 35%. Článek 12 upravuje sdílení výnosů tak, že stát zdroje si ponechá 25% výnosů z této daně a stát, v němž má skutečný vlastník úroků své bydliště obdrží zbylých 75% výnosů.

Výše uvedené tři členské státy jsou povinny implementovat, alespoň jeden ze dvou postupů, který umožní skutečným vlastníkům žádat, aby srážková daň nebyla uplatněna. První možnost je, že skutečný vlastník výslovně zmocní platebního zprostředkovatele k předkládání informací o příjemci a o veškerých jemu vyplacených úrocích. Alternativně může skutečný vlastník předložit svému platebnímu

zprostředkovateli potvrzení vydané na jméno skutečného vlastníka příslušným orgánem členského státu, v němž má bydliště. Toto potvrzení je příslušný orgán členského státu povinen vystavit na žádost skutečného vlastníka a musí obsahovat identifikační údaje skutečného vlastníka, platebního zprostředkovatele a číslo účtu skutečného vlastníka, popř. označení cenného papíru. Potvrzení je platné nejdéle po dobu tří let.

Členský stát, v němž má skutečný vlastník bydliště je povinen zajistit, aby bylo zamezeno jakémukoliv dvojímu zdanění v souvislosti s touto srážkovou daní na úrokové platby. Směrnice stanoví, že zamezení dvojího zdanění má být provedeno metodou plného zápočtu. Pokud by výše sražené daně přesáhla daň, kterou úroky podléhají ve státě skutečného vlastníka, je tento stát povinen rozdíl skutečnému vlastníkovi vrátit. Mechanismus zápočtu daně může být nahrazen tím, že stát, v němž má skutečný vlastník bydliště, mu po splnění vnitrostátních daňových povinností srážkovou daň vrátí.

Směrnice obsahuje specifické ustanovení pro úroky plynoucí fyzických osobám z obchodovatelných dluhových cenných papírů, které byly poprvé emitovány před 1. březnem 2001. Obecně se na úroky plynoucí z nich před 31. prosincem 2010 požadavky směrnice ohledně informační povinnosti, popř. srážkové daně neuplatní. Specifická pravidla platí pro emise obchodovatelných cenných papírů vydaných vládou či obdobným subjektem jednajícím jako orgán veřejné moci nebo subjektem, jehož úloha je uznána mezinárodní smlouvou. Tyto subjekty jsou uvedeny v příloze, která byla v důsledku přistoupení nových členů dvakrát novelizována. Česká republika žádný takový subjekt neuvádí.

6.3 Zhodnocení transformace směrnice 2003/48/ES do zákona

Do zákona o daních z příjmů byla tato Směrnice implementována především prostřednictvím § 38fa, možnost zápočtu daně je obsahem § 38f odst. 11 zákona.

K uveřejnění rozsahu požadovaných údajů, tvaru a formátu hlášení, stejně tak jako sjednocení postupů při aplikaci ustanovení § 38fa zákona a směrnice vydalo české ministerstvo financí pokyn D-282.

6.3.1 Skutečný vlastník

Zákon o daních z příjmů definuje skutečného vlastníka úroků z úvěrů a půjček obecně v ustanovení § 19 odst. 6. Skutečným vlastníkem je takový příjemce úroků, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Tato definice je pro potřeby Směrnice příliš úzká, protože směrnice vyžaduje, aby fyzická osoba, která není skutečným vlastníkem, označila za skutečného vlastníka jinou osobu, jinak ji směrnice za skutečného vlastníka považuje, i když jím reálně není. Z tohoto důvodu obsahuje zákon další definici skutečného vlastníka příjmu úrokového charakteru v § 38fa odst. 3, která je převzata z článku 2 směrnice. Zvláštností je, že český zákon o daních z příjmů používá anglickou zkratku subjektu kolektivního investování do převoditelných cenných papírů UCITS[37], zatímco české znění směrnice českou zkratku SKIPCP.

6.3.2 Platební zprostředkovatel

Vymezení platebního zprostředkovatele je uvedeno v § 38fa odst. 1 zákona. Platebním zprostředkovatelem zákon rozumí fyzickou nebo právnickou osobu, která vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhradu příjmu úrokového charakteru nebo zajišťuje výplatu, poukázání nebo připsání úhrady takového příjmu pro třetí osobu. Toto vymezení odpovídá požadavku článku 4 směrnice.

6.3.3 Příjem úrokového charakteru

Definice úrokové platby je implementována pod termínem příjem úrokového charakteru jako součást definice platebního zprostředkovatele v § 38fa odst. 1 písm. a) body 1 až 3 zákona. Příjmem úrokového charakteru jsou myšleny nejen úroky z úvěrů a půjček, z běžných a vkladových účtů, ale i příjmy odvozené od úroků z úvěrů a půjček vyplácené otevřeným podílovým fondem nebo obdobným fondem kolektivního investování v zahraničí, je-li alespoň 15% hodnoty majetku v tomto fondu tvořeno investičními nástroji, z nichž jsou vypláceny příjmy úrokového charakteru. Dále jsou za příjmy úrokového charakteru považovány příjmy z prodeje podílového listu nebo

[37] Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities

obdobného zahraničního investičního nástroje, pokud alespoň 40% hodnoty majetku v otevřeném podílovém fondu nebo obdobném zahraničním fondu kolektivního investování je tvořeno investičními nástroji, z nich že vyplácen úrokový příjem. S účinností od 1. ledna 2011 bude toto ustanovení zákona vyžadovat novelizaci, jež sníží 40% podíl na požadovaných 25%.

Poněvadž investiční fond a uzavřený podílový fond neodkupují své akcie ani podílové listy od akcionářů, resp. podílníků, a své výnosy vyplácejí ve formě dividendy, postačí pod příjem úrokového charakteru podřadit pouze příjem z odkupu podílového listu otevřeného podílového fondu.

Definice příjmu úrokového charakteru, která je vložená do definice platebního zprostředkovatele činí celé ustanovení § 38fa odst. 1 poměrně nepřehledným. *De lege ferenda* by bylo vhodné obě definice od sebe oddělit a uvést je v samostatném paragrafu spolu s ostatními definicemi.

6.3.4 Výměna informací

Česká republika patří mezi většinu zemí Evropského společenství, kterým směrnice ukládá povinnost poskytovat informace o úrokových platbách vyplacených nebo připsaných fyzickým osobám z jiných členských států platebními zprostředkovateli se sídlem, popř. bydlištěm v daném členském státě. Zákon o daních z příjmů ukládá takovou informační povinnost českému platebnímu zprostředkovateli v § 38fa odst. 2. Informační povinnost plní český platební zprostředkovatel podáním hlášení svému místně příslušnému správci daně. Vzor hlášení platebního zprostředkovatele o příjmech úrokového charakteru obdržených skutečným vlastníkem (rezidentem EU, závislých území nebo třetích zemí) je uveden v příloze 1 pokynu D-282 ministerstva financí.

Rovněž je platební zprostředkovatel povinen prostřednictvím hlášení oznámit svému místně příslušnému správci daně výplatu, poukázání, připsaní úhrady příjmu úrokového charakteru nebo zajištění těchto činností ve prospěch jakékoliv jiné osoby

nebo jednotky bez právní subjektivity zřízené v jiném členském státě, není-li tato osoba právnickou osobou[38] a nezahrnuje-li tento příjem do základu daně, který podléhá dani obdobné české dani z příjmů právnických osob, ani není otevřeným podílovým fondem nebo subjektem kolektivního investování do převoditelných cenných papírů.

Rozsah informací, které je platební zprostředkovatel o skutečném vlastníkovi povinen zjistit podle § 38fa odst. 6 korespondují s údaji, jejichž zjištění požaduje článek 3 odst. 2 a 3 směrnice.

Platební zprostředkovatel podává hlášení o všech výplatách provedených za zdaňovací období nejpozději do patnáctého dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období v elektronické podobě. Správce daně je povinen předávat získané údaje v souladu se zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní příslušnému orgánu jiného členského státu Evropské unie, a to nejméně jedenkrát ročně, nejpozději do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období platebního zprostředkovatele. Takto nastavená procedura mezistátního předávání je v souladu s článkem 9 směrnice. Obdobně postupuje český správce daně i vůči příslušným orgánům Andorry, Lichtenštejnska, Monaka, San Marina a Švýcarska. Tato povinnost plyne z rozhodnutí Rady o podpisu dohod Evropského společenství s těmito třetími zeměmi, kterými se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí[39].

6.3.5 Srážková daň v přechodném období

V oblasti přechodné srážkové daně je Česká republika, jakožto členský stát poskytující informace o úrokových platbách vyplacených nebo připsaných fyzickým osobám, povinna pouze transformovat ustanovení článku 14 směrnice týkající se účinného zamezení dvojího zdanění. To bylo provedeno v § 38f odst. 11 zákona, který umožňuje započítat srážkovou daň vybranou v souladu se směrnicí v částce, v níž převyšuje srážkovou daň stanovenou příslušnou mezinárodní smlouvou o zamezení

[38] Výjimka platí pro finské a švédské právnické osoby, které jsou obdobami české veřejné obchodní společnosti a české komanditní společnosti, což je vyžadováno v čl. 4 odst. 5 směrnice

[39] Andorra rozhodnutí Rady 2004/828/ES, Lichtenštejnsko rozhodnutí Rady 2004/897/ES, Monako rozhodnutí Rady 2005/35/ES, San Marino rozhodnutí Rady 2004/903/ES a Švýcarsko rozhodnutí Rady 2004/911/ES

dvojího zdanění (do výše srážkové daně uvedené v příslušné mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění se uplatní postup zamezení dvojího zdanění stanovený v této smlouvě a podpůrně v ustanoveních § 38f odst. 1 až 10 zákona). Obecně je smlouvami o zamezení dvojího zdanění používaná metoda prostého zápočtu, při níž lze českou daňovou povinnost snížit o daň sraženou v zahraničí pouze do výše odpovídající české dani připadající na příslušný příjem. Na rozdíl od metody prostého zápočtu umožňuje § 38f odst. 11 zákona v poslední větě v souladu s požadavkem článku 14 odst. 2 směrnice využít metodu plného zápočtu. V případě, že daňová povinnost české fyzické osoby, která je skutečným vlastníkem příjmu úrokového charakteru ze státu, který uplatňuje sankční srážkovou daň, bude nižší než výše sražené daně, vznikne této fyzické osobě v České republice vratitelný přeplatek ve výši rozdílu.

7. Závěr

Porovnání právní úpravy zákona o daních z příjmů s požadavky všech čtyř směrnic, které se týkají přímých daní ukazuje, že Česká republika je schopna dostát požadavku na jejich plnou implementaci. Jak je zřejmé z letošní novelizace ustanovení zákona, které implementuje směrnici 90/435/EHS, kontroluje Česká republika úroveň implementace a zjištěné chyby v implementaci odstraňuje.

Obecně však lze říci, že implementace směrnic výrazně zvyšuje již tak značnou nepřehlednost celého zákona o daních z příjmů a orientace v jeho textu je velmi náročná i pro daňové odborníky. Do dnešního dne byl zákon o daních z příjmů novelizován téměř jedním stem zákonů a pokračování v jeho další novelizaci je podle mého názoru neúnosné. Jediným možným řešením do budoucna se tedy jeví jen nová kodifikace a to buď samostatně novým zákonem o daních z příjmů nebo zahrnutím všech daní do daňového kodexu. Pro srovnání na Slovensku byl do současné doby původní zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů účinný při vzniku Slovenské republiky nahrazen novým zákonem již dvakrát, a to s účinností od 1. ledna 2000 zákonem č. 36/1999 Z.z. a od 1. ledna 2004 nyní účinným zákonem č. 595/2003 Z.z.

Oproti současné struktuře zákona o daních z příjmů, který upravuje specifika daně z příjmů fyzických osob, specifika daně z příjmů právnických osob a teprve následně společná ustanovení by v novém zákoně o daních z příjmů bylo vhodné uvést nejprve legální definice používaných pojmů tak, aby byly odstraněny rozdílné definice podobných pojmů, např. definice skutečného vlastníka úroků z úvěrů a půjček v § 19 odst. 6 a skutečného vlastníka příjmů úrokového charakteru v § 38fa odst. 3 současného zákona. Dále by bylo vhodné upravit specifika daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, a přitom v nejvyšší míře odkazovat na úpravu ve společných ustanoveních. Například osvobození určitých příjmů od daně uvést u příslušné daně pouze výčtem těchto příjmů spolu s odkazem na příslušnou úpravu ve společných ustanoveních, která by teprve stanovila podmínky konkrétního osvobození. Společná ustanovení by bylo vhodné rozdělit na ta, která upravují „každodenní život“ poplatníka, zdanění se zahraničním prvkem a samostatně vyčlenit zdanění podnikových kombinací.

Vzhledem ke svému rozsahu tato práce poskytuje pouze základní obrys způsobu, jakým jsou do českého zákona implementovány jednotlivé směrnice. V návazné práci by podle mého názoru bylo vhodné věnovat se praktickým otázkám, které vznikají použitím implementačních ustanovení.

Dojde-li k přijetí směrnice upravující společný korporátní základ daně, dá se předpokládat, že její implementaci nebude již možno provést novelizací současného zákona o daních z příjmů, ale bude nutno ji provést buď samostatným zákonem nebo v rámci nového daňového zákona. V takovém případě by bylo vhodné posoudit tuto „čerstvou“ implementaci a identifikovat případné problémy především z hlediska daňové praxe.

8. Použitá literatura

Publikace

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. vydání, Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-386-7

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, 3. vydání, Praha: Linde Praha, 2009, ISBN 978-80-7201-746-5

RIHS, M. EU-Zinsbesteuerung Auswirkungen auf die Schweiz, Swiss Papers on European Integration, Bern: Stämpfli Verlag AG, 2001, ISBN 978-3-7272-1728-6

Články

KUBÁTOVÁ, K. Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, 1998, č. 7 – 8 str. 2 – 7, ISSN 1210-8103

NERUDOVÁ, D. Harmonizace přímého zdanění, Daně a právo v praxi, Praha: ASPI, roč. 10, č. 7, str. 30-34, ISSN 1211-7293

BĚHOUNEK, P. Směrnice Evropské unie týkající se daní z příjmů, Daně a právo v praxi 2005, Praha: ASPI č. 11, ISSN 1211-7293

BELL, S. Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations?, Derivatives and Financial Instruments, IBFD č. 5, 6/2004, str. 119-127, ISSN 1389-1863

RANDZIO-PLATH, Ch. – Tax Coordination in the Enlarged European Union – EC Tax Review 2004 sv. 13, č. 4, str. 128, ISSN 0928-2750

TYKVOVÁ T., Harmonizace daní, ekonom 1998, č. 44 příloha s. II – 111, ISSN 1210-0714

NESROVNAL, J., NESROVNALOVÁ, I. Stabilizace veřejných rozpočtů a daně z příjmů právnických osob – vybrané části, 1. část, Daňový expert 2008, Praha: ASPI, č. 1 str. 2, ISSN 1801-2779

NERUDOVÁ D. Zdaňování korporací v Evropské unii – 1. část, Daně a právo v praxi 2008, Praha: ASPI, č.2 str. 43, ISSN 1211-7293

HOUŽVIČKA, J. Zdanění mateřských a dceřiných společností v evropském regionu, Daňová a hospodářská kartotéka 1999, č. 6, ISSN 1210-6739

Důvodové zprávy

Důvodová zpráva k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, tisk 222/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 2007

Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o daní z příjmů a některé další zákony, tisk 402/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 2003

Implementation of EC Directives in the area of direct taxation into Czech law.

Abstract

The purpose of the thesis is to assess the current status regarding an implementation of EC Directives harmonising direct taxes into the Czech Income Tax Act. The thesis is composed of seven chapters.

The chapters One is introductory and deals with basics of EU tax policy and their reflections in Treaty Establishing the European Community. A brief history of direct tax harmonisation within European Community follows in chapter Two. This chapter also outlines a proposed Directive on Common Consolidated Corporate Tax Base.

Chapters Three, Four Five, and Six concentrate on implementation of the following directives as amended: Council Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office, of an SE or SCE, between Member States; Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States; Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States; and Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments. Each Chapter describes the content of the respective Directive with explanation of the background concerning the legal instruments regulated by the Directive from legal and economic perspectives. The text is focused on implementation of requirements of each Directive in specific provisions of the Czech Income Tax Act, discussing potential weak points in respect of correctness and arrangement of the wording.

Conclusions are drawn in Chapter Seven. Although the implementation does not show significant lapses and is subject to on-going revision by the Czech Authorities, it significantly contributes to disorganised wording of the already heavily amended Czech Income Tax Act. The thesis recommends enacting new Czech Income Tax and provides basic outline of its structure. The potential ideas for further analyses in the area of direct tax harmonisation are also presented.

Klíčová slova: daně z příjmů, implementace, právo evropského společenství

Keywords: EC law, implementation, income taxes,