

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Daň z příjmů právnických osob a implementace
směrnic Evropského společenství**

Diplomová práce

Martin Pech

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Petr Novotný

Praha, prosinec 2008

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 15.12.2008

Martin Pech



Obsah:

| | |
|--|----|
| Úvod: | 0 |
| 1. Směrnice – součást evropského práva | 1 |
| 2. Směrnice implementované do Zákona o daních z příjmů | 2 |
| 2.1. <i>Směrnice o fúzích</i> | 3 |
| 2.1.1. Aplikace směrnice při fúzi | 6 |
| 2.1.2. Aplikace směrnice při rozdělení a částečném rozdělení | 12 |
| 2.1.2.1. Rozdělení | 13 |
| 2.1.2.2. Částečné rozdělení (rozdělení odštěpením) | 15 |
| 2.1.2.2.1. Nabývací cena | 17 |
| 2.1.2.2.2. Daňová ztráta | 17 |
| 2.1.2.2.3. Zálohy | 18 |
| 2.1.2.2.4. Ocenění převáděné části | 18 |
| 2.1.2.2.5. Rozdělení odštěpením - schéma | 18 |
| 2.1.2.2.6. Užití odštěpení v České republice | 20 |
| 2.1.3. Aplikace směrnice při převodech aktiv (podniku) | 20 |
| 2.1.4. Evropský soudní dvůr a Směrnice o fúzích | 34 |
| 2.2. <i>Směrnice o zdanění podílů</i> | 36 |
| 2.2.1. Předmět Směrnice o zdanění podílů | 36 |
| 2.2.2. Definice mateřské a dceřiné společnosti | 38 |
| 2.2.3. Daňově transparentní společnosti | 39 |
| 2.2.4. Náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti | 39 |
| 2.2.5. Rozšíření aplikace směrnice | 40 |
| 2.3. <i>Směrnice o zdanění úspor</i> | 41 |
| 2.3.1. Předmět zdanění | 42 |
| 2.3.2. Srážková daň namísto poskytnutí informací | 42 |
| 2.3.3. Uplatnění směrnice v praxi | 43 |
| 2.4. <i>Směrnice o licencích a úrocích</i> | 44 |
| 2.4.1. Předmět osvobození | 44 |
| 2.4.2. Subjekty aplikující osvobození | 45 |
| 2.4.3. Povolení aplikace osvobození dle Směrnice | 47 |
| 2.4.4. Účinnost Směrnice | 48 |
| 3. Přehled směrnic implementovaných do ZDP | 49 |
| Závěr: | 50 |
| Seznam zkratk: | 52 |
| Literatura: | 53 |
| The Corporate Income Tax and the European Community Directives Implementation | 54 |
| Seznam klíčových slov / Key words list | 55 |

Úvod:

Daně jsou neoddělitelnou součástí systému lidského společenství a to už od jeho prvopočátků. Kdy započala dělba práce a za účelem lepšího fungování společenství si nejen jednotlivé subjekty mezi sebou navzájem předávali vytvořené přebytky (směna, prodej), ale tyto přebytky dále víceméně nedobrovolně postupovali samotnému společenství resp. jeho představitelům.

Využitím těchto přebytků, ať už šlo o zboží, peníze či služby ve prospěch společenství, získávala tato společenství na síle a bohatství. To následně mohla prezentovat navenek, jako dobovatelské ambice nebo pouze pro svůj vlastní blahobyt a obchod.

V minulosti i dnes získávají státy (dnešní forma uspořádání jednotlivých společenství) prostředky pro svou činnost prostřednictvím složitých daňových systémů. Tyto systémy jsou upraveny, jak vnitrostátními právními akty, tak mezinárodní právní úpravou.

V mé diplomové práci bych rád rozebral relativně novou a velmi zajímavou a progresivní součást daňového práva, a to Směrnice Evropského společenství, které jsou implementovány do českého Zákona o daních z příjmů.

Tyto směrnice jsou primárně součástí evropského práva, avšak jejich prvotním účelem je implementace pravidel v nich obsažených do vnitrostátního práva. Jejich implementace je prováděna především za účelem aplikace společného přístupu ve zdaňování konkrétních příjmů v jednotlivých státech Evropského společenství, tak aby byla zachována daňová neutralita a zabráněno dvojímu zdanění napříč Evropským společenstvím.

Rád bych zde kriticky rozebral, jak samotné relevantní Směrnice Evropského společenství, tak úpravu implementovanou na základě těchto Směrnic v českém vnitrostátním právu a její dopady na samotné daňové subjekty a daňovou správu.

1. Směrnice – součást evropského práva

Směrnice je právním pramenem sekundárního práva spolu s nařízením, rozhodnutím, doporučením a stanoviskem. Dle čl. 249 Smlouvy o Evropském společenství (dále jen „SES“) je směrnice závazná pro každý stát, jemuž je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba forem a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Tyto formy dle Evropského soudního dvora musí mít minimálně formu obecně závazného předpisu.

V praxi jsou směrnice nejčastěji transponovány přímo do zákona. Není výjimkou ani doslovné převzetí směrnice do obecně závazného předpisu. Je však nutné, nejen aby směrnice byla náležitě transponována, ale také aby relevantní konkrétní aplikace odpovídala znění a především účelu dané směrnice.

U směrnice je klíčové aby její adresáti - členské státy, splnily její zamýšlený účel/výsledek. Ten jsou členské státy povinny dosáhnout jak z hlediska formálně právního, tak z hlediska aplikačně praktického. V případě jeho nedodržení resp. správného neprovedení směrnice může být přímá aplikovatelnost směrnice, nepřímý účinek směrnice, podání žaloby na náhradu škody členskými státy nebo podání žaloby na porušení Smlouvy.

Pokud používám termín transpozice, je tím myšleno dosažení výsledku konkrétní směrnice z pohledu formálně právního. Pojmem implementace pak dosažení směrníci požadovaného výsledku jak z pohledu formálně právního, tak z pohledu aplikačně praktického.

Z výše zmíněného tedy vyplývá, že členský stát je povinen danou směrnici náležitě implementovat, tj. nejen formálně promítnout její znění do závazného právního předpisu, ale také aplikovat relevantní praxi vymezenou směrníci. Za nedodržení této povinnosti nese následně plnou odpovědnost.

2. Směrnice implementované do Zákona o daních z příjmů

Do českého Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) byly transponovány ke dni vstupu České republiky do Evropského společenství, tj. k 1.4.2004, následující směrnice ES:

- Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2005/19/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (dále jen „Směrnice o fúzích“);
- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (dále jen „Směrnice o zdanění podílů“);
- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (dále jen „Směrnice o zdanění úspor“);
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2007/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (dále jen „Směrnice o licencích a úrocích“);

Výše uvedené směrnice byly transponovány do ZDP zákonem č. 438/2003 Sb., a dále jejich novelizace byla postupně ve stanovených lhůtách promítána do ZDP. Ve své práci se budu zabývat především prvními dvěma zmíněnými směrnicemi, Směrnicí o fúzích a Směrnicí o zdanění podílů, které sami o sobě poskytují rozmanitou možnost uplatnění. Zbylé dvě Směrnice o zdanění úspor a o licencích a úrocích, již spíše představují vymezení formálních podmínek k aplikaci osvobození od daně úrokových a licenčních příjmů v rámci Evropské unie.

2.1. *Směrnice o fúzích*

Hlavním účelem Směrnice o fúzích je podpora a odstranění daňových překážek přeshraničním fúzím, odštěpením a jiným podnikovým transakcím. Tato směrnice byla přijata po 21 letech vyjednávání. Což může být zapříčiněno jak komplikovaností předmětu směrnice, tak komplikovaným byrokratickým procedurálním postupem.

Směrnice o fúzích upravuje fúze, rozdělení, převody aktiv, výměny podílů u společností ze dvou nebo více členských států, dále přesun sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Tyto transakce nesmí zakládat zdanění kapitálových zisků, vzniklých z rozdílných hodnot reálného ocenění převáděných aktiv a jejich hodnot pro daňové účely (tj. daňových zůstatkových hodnot). Kapitálové zisky mohou být zdaněny až při jejich skutečné realizaci, tj. při jejich převodu. Dále při těchto transakcích nesmí zúčastněné společnosti přijít o daňovou výhodu vyplývající z tvorby daňových opravných položek a rezerv a daňových odčitatelných položek.

Směrnici o fúzích je povinen aplikovat, každý členský stát u fúzí, rozdělení, částečných rozdělení, převodů aktiv a výměny akcií, jichž se účastní společnosti ze dvou nebo více členských států. Tato směrnice se také aplikuje na přemístění sídla evropských společností a evropských družstevních společností z jednoho členského státu do jiného členského státu.

Ve všech případech, kromě fúze společnosti se svou 100% dceřinou společností, společníci převádějící společnosti vymění své podíly za podíly na přijímající společnosti. Jakýkoliv podíl přijímající společnosti držený v převádějící společnosti zaniká. V těchto případech také společníci převádějící společnosti mohou obdržet platbu v hotovosti jako příplatek na dorovnání k obdrženým podílům na přijímající společnosti.

Směrnice o fúzích podrobněji specifikuje subjekty (obchodní společnosti) na které se aplikuje a to následovně:

- jde o residenty členských států Evropské Unie (duální residentství ve třetí zemi neumožňuje aplikovat Směrnici pokud dle definice residentství ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma členskými státy definuje residentství ve třetí zemi)
- subjekty které podléhají vymezeným daním z příjmů právnických osob (bez možnosti volby nebo osvobození)
- mají právní formu specifikovanou v příloze ke Směrnici (v ČR jde o akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva a samozřejmě nově definované společnosti evropským právem jako evropská společnost a evropská družstevní společnost)

Směrnice nevyžaduje aby výše zmíněná kritéria byla splněna v jednom členském státě, navíc není ani požadováno aby subjekt výše zmíněné daně z příjmů právnických osob, byl zároveň rezidentem v zemi, která tuto daň vyměřuje. V drtivé většině případů však bude společnost, která má danou formu identifikovanou ve Směrnici, zároveň i rezidentem tohoto státu, ke kterému dané právní formy náleží. Na společníky převádějící společnosti se aplikuje Směrnice o fúzích i pokud nejsou rezidenty členského státu a jsou rezidenty jiného členského státu resp. třetí země.

U původních společností definovaných ryze českým právem tj. společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti a akciové společnosti (kromě evropských společností) není dle českého obchodního práva možná přes hraniční fúze.

Tj. před zavedením evropských společností do českého práva prakticky tato Směrnice nemohla být aplikována, i když byla transponována do českého ZDP. Prakticky se v této době přes hraniční fúze dala nahradit následující transakcí. Na tu se ale Směrnice neaplikuje, jelikož subjekty fúze jsou dvě společnosti ze stejného členského státu.



Jde o to, že pokud chtějí dvě společnosti z různých členských států fúzovat, aniž by jim to umožňovalo obchodní právo těchto členských států, nabízí se možnost znázorněná výše na schématu.

Celá transakce začíná tím, že společnost B převede své vedení nebo se přeregistruje ze státu B do státu A. Tím vznikne nová společnost ve státě A a ve státě B zbylá aktiva (podnik) vytvoří stálou provozovnu. Společnosti A a B nyní, jelikož podléhají stejnému právu, mohou fúzovat a nově vzniklá společnost (při sloučení) resp. pokračující společnost A při (splynutí) nyní vlastní všechna aktiva, včetně stálé provozovny v členském státě B.

Jak již bylo výše zmíněno Směrnice o fúzích má zajistit aby samotné fúze, převody aktiv a rozdělení nebyly předmětem zdanění v okamžiku fúze, převodů aktiv a rozdělení, ale až při následné dispozici s relevantními aktivy. Tento odklad zdanění je aplikován jak na úrovni samotných společností, tak na úrovni jejich společníků.

Především jde o odklad zdanění zisků naběhlých na aktivech a závazcích převáděných z převádějící společnosti do přijímající společnosti a zisků naběhlých na podílech držených společníky převádějící společnosti.

Tento odklad by však neměl znamenat finální ztrátu možnosti zdanění členským státem převádějící společnosti. Proto je tento odklad aplikován za podmínky, že aktiva a závazky zůstanou efektivně spojeny se stálou provozovnou v členském státě, který má právo na zdanění těchto zisků spojených s výše zmíněnými přeměnami.

Není ale nutné aby tato aktiva byla přímo fyzicky umístěna v členském státě této stále provozovny. Pokud generované zisky z těchto aktiv a závazků zůstanou zdaňovány

v členském státě převádějící společnosti z jiného důvodu, např. protože dané aktivum je nemovitý majetek, tento odklad zdanění se neaplikuje.

2.1.1. Aplikace směrnice při fúzi

Fúzi se pro účely této směrnice rozumí operace při které:

- Jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost (splynutí) a jako protihodnotu dostanou společníci těchto společností podíl na této jiné společnosti. Případně jim může být vyplacena hotovost nepřesahující 10% jmenovité hodnoty nabytého podílu.
- Dvě nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na nově vzniklou společnost (sloučení), jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nové společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10% jmenovité hodnoty resp. účetní hodnoty těchto cenných papírů.
- Společnost, která se ruší bez likvidace, převádí svá veškerá aktiva a pasiva na společnost vlastníci veškeré cenné papíry představující její základní kapitál.

V článku 4 je definován kapitálový zisk, jehož zdanění je odloženo. Nejde pouze o užší definici kapitálového zisku, ale jde o jakýkoliv příjem, výnos a kapitálový zisk vzniklý při převodu, který by byl bez aplikace Směrnice zdaněn.

Pro aplikaci odložení daňové povinnosti je nutno splnit následující kritéria:

- převáděná aktiva musí fakticky fungovat v rámci stálé provozovny umístěné v členském státě převádějící společnosti (nesmí být fyzicky převedena do jiného státu);
- a musí být použita pro generaci zdanitelných příjmů.

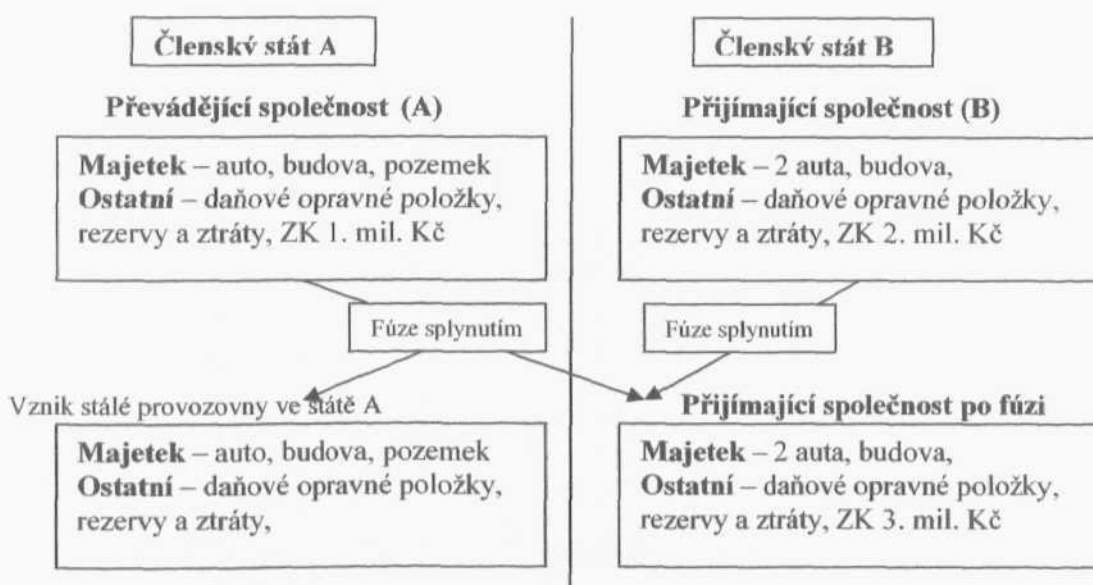
U převedených aktiv má dle Směrnice přijímající společnost pokračovat v odpisování. Toto však není možné brát doslova, jde pouze o to, aby přijímající společnost vycházela při

zahájení daňových odpisů z daňové hodnoty převáděných aktiv a následný typ odpisů by již měl odpovídat lokálním daňovým pravidlům pro odpisování.

Článek 11 Směrnice dovoluje členským státům, aby neaplikovaly Směrnici u transakcí, jejichž účelem je vyhnout se daním. Nejasný je však rozsah v rámci kterého mohou členské státy omezit účinky Směrnice. Odůvodněné vyloučení aplikace Směrnice u konkrétních případů je umožněna, co však umožněno není umožněno, je plošná aplikace vyloučení resp. možnost aplikace Směrnice jen na základě povolení daňové správy.

Níže je uvedeno schéma fúze splynutím, kdy převádějí společnost v členském státě A „fúzuje“ do přijímající společnosti v členském státě B, následkem čehož vzniká v členském státě A stálá provozovna přijímající společnosti. Fúzí splynutím převádějí společnosti získají podíl na přijímající společnosti a to v hodnotě reálného ocenění vkladu (tedy převádějí společnosti).

Klíčovým pro Směrnici o fúzích je pak rozdíl mezi hodnotou ocenění vkladu (většinou aktuální reálná hodnota, resp. hodnota oceněná znalcem) a daňovou hodnotou tohoto vkladu (daňová nabývací cena, resp. zůstatková hodnota vkládaných aktiv v případě převodů aktiv). Tento rozdíl nabývá zpravidla významných kladných hodnot a bez existence směrnice by bylo povinností původních společníků převádějí společnosti a následně nových společníků přijímající společnosti zdanit tento rozdíl.



V případě, že by nebyla aplikována daňová zvýhodnění obsažená ve směnici, stálá provozovna přijímající společnosti by nemohla využívat a dále tvořit daňové opravné položky a rezervy a nebylo by jí umožněno odečíst daňovou ztrátu od případných budoucích daňových základů stálé provozovny.

Navíc by tyto opravné položky a rezervy byla nucena v režimu před implementací Směrnice o fúzích rozpustit, což by znamenalo jejich dodanění.

Níže si ukážeme na názorném příkladu provedení fúze bez aplikace Směrnice o fúzích a s aplikací této Směrnice.

a) Fúze splynutím bez aplikace Směrnice o fúzích

stav před fúzí -

| Společnost A | hodnoty v tis. Kč | daň. zůstatková cena |
|----------------------|-------------------|----------------------|
| auto | 500,00 | 200,00 |
| budova | 1 500,00 | 400,00 |
| pozemek | 1 000,00 | 1 000,00 |
| daň. opravné položky | 200,00 | 200,00 |
| daň. rezervy | 300,00 | 300,00 |
| daň. Ztráty | 1 000,00 | 1 000,00 |

fúze -

| Společník společnosti A | nabývací hodnota | |
|-----------------------------|------------------|----------------------------------|
| podíl na společnosti A | 3 000,00 | |
| nový podíl na společnosti B | 5 000,00 | (aktuální ocenění společnosti A) |
| kapitálový zisk | 2 000,00 | |

daň. implikace související s fúzí

| | | |
|------------------------------------|-----------------|----------------------|
| předpokládaný zisk společnosti | 1 500,00 | |
| rozpuštění opravných položek | 200,00 | přičitatelná položka |
| rozpuštění rezerv | 300,00 | přičitatelná položka |
| nevyužitě daň. Ztráty | 1 000,00 | nemožnost odečíst |
| předpokládaný daňový základ | 2 000,00 | |
| sazba daně | 24% | |
| daň | 480,00 | |

| | |
|-----------------------------------|-----------------|
| kapitálový zisk společníka | 2 000,00 |
| sazba daně | 15% |
| daň | 350,00 |

| | |
|-----------------------------|---------------|
| celková daňová zátěž | 830,00 |
|-----------------------------|---------------|

Pokud z jakýchkoliv důvodů není možné aplikovat Směrnici o fúzích, může to mít pro daňové subjekty značné negativní důsledky. Především není možné pokračovat v tvorbě daňových opravných položek a rezerv, ty je nutno rozpustit do daňových výnosů, což znamená zvýšení daňového základu v období bezprostředně před fúzí. Dále není možné využít daňovou ztrátu natvořenou zanikající společností.

Na úrovni společníka převádějící (zanikající) společnosti je také nutno počítat s okamžitým zdaněním (dle Směrnice je toto zdanění odloženo) kapitálového zisku, který tento společník realizuje nabytím nových cenných papírů (podílu) ve vyšší nabývací hodnotě než byla nabývací hodnota původních cenných papírů (podílu).

b) Fúze splnutím s využitím Směrnice o fúzích

stav před fúzí -

| Společnost A | hodnoty v tis. Kč | daň. zůstatková cena |
|----------------------|-------------------|----------------------|
| auto | 500,00 | 200,00 |
| budova | 1 500,00 | 400,00 |
| pozemek | 1 000,00 | 1 000,00 |
| daň. opravné položky | 200,00 | 200,00 |
| daň. rezervy | 300,00 | 300,00 |
| daň. Ztráty | 1 000,00 | 1 000,00 |

fúze -

| Společník společnosti A | nabývací hodnota |
|-----------------------------|---|
| podíl na společnosti A | 3 000,00 |
| nový podíl na společnosti B | 5 000,00 (aktuální ocenění společnosti A) |
| kapitálový zisk | 2 000,00 |

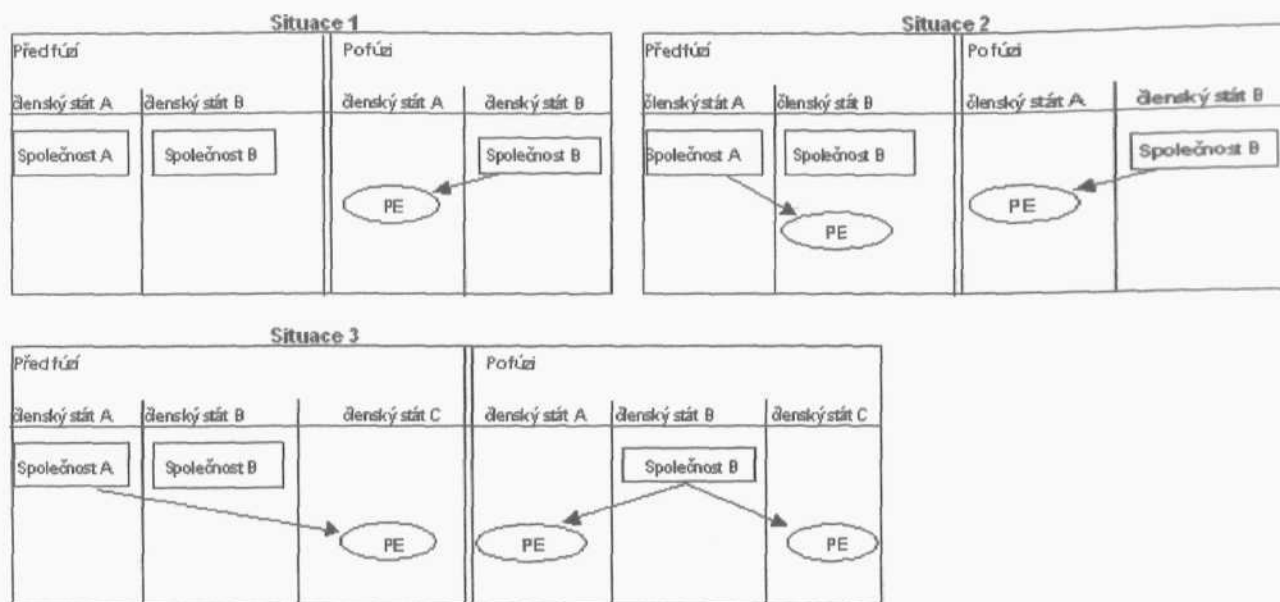
daň. implikace související s fúzí

| | | |
|------------------------------------|---------------|-----------------------------|
| předpokládaný zisk společnosti | 1 500,00 | |
| rozpuštění opravných položek | 0,00 | Směrnice umožňuje ponechání |
| rozpuštění rezerv | 0,00 | Směrnice umožňuje ponechání |
| využití daň. ztráty | 1 000,00 | možno odečíst |
| předpokládaný daňový základ | 500,00 | |
| sazba daně | 24% | |
| daň | 120,00 | |

| | | |
|-----------------------------------|-----------------|-------------------------------------|
| kapitálový zisk společníka | 2 000,00 | Směrnice odsouvá zdanění až |
| sazba daně | 0% | k budoucímu převodu nabytého podílu |
| daň | 0,00 | |

| | |
|-----------------------------|---------------|
| celková daňová zátěž | 120,00 |
|-----------------------------|---------------|

Níže uvedené schéma vykresluje tři základní možné situace při fúzi splynutím. První situace znázorňuje základní variantu fúze, kdy převádějící společnost rezident členského státu A fúzuje do přijímající společnosti rezidenta státu B s tím, že činnost převádějící společnosti ve státě A je dále provozována prostřednictvím stále provozovny v členském státě A. Zkratka PE je zde použita ve smyslu stále provozovny, vycházející z anglického termínu „Permanent establishment“.



Společníci jsou dle schématu rezidenty stejného státu, kde je rezidentem společnost. Pro účely aplikace Směrnice o fúzích, však toto rezidenství společníků není podstatné, tj. není rozhodné zda jsou společníci rezidenty členského státu převádějící společnosti, jiného členského státu nebo třetí země.

Pouze společníci převádějící společnosti provádí výměnu svých podílů (podíly na převádějící společnosti mění na podíly přijímající společnosti) a společníci přijímající dále drží své podíly, ty jsou však fúzí rozředěny.

U první situace členský stát A je povinen aplikovat článek 4,5 a 6 Směrnice o fúzích u stále provozovny zde umístěné, která vznikla důsledkem fúze, a to v rozsahu, ve kterém je dále uskutečňována činnost v členském státě A prostřednictvím stále provozovny přijímající společnosti.

Členský stát A je dle Směrnice o fúzích povinen povolit odklad zdanění kapitálových zisků generovaných aktivy a závazky stálé provozovny zde umístěné, dále musí povolit efektivní převod daňových rezerv a opravných položek z převádějící společnosti na stálou provozovnu přijímající společnosti. Pokud členský stát A umožňuje převod daňové ztráty při domácích fúzích, musí převod ztrát umožnit také při této transakci.

Členský stát B je na druhé straně povinen umožnit přijímající společnosti ocenit převáděná aktiva a závazky stálé provozovny v hodnotě oceněné pro účely vkladu/převodu. Použití této hodnoty je nutné, protože v opačném případě, pokud by byla použita daňová hodnota, znamenalo by to dvojí zdanění rozdílu mezi daňovou hodnotou a hodnotou ocenění pro účely vkladu, jak v členském státě přijímající společnosti, tak v členském státě převádějící společnosti.

Při druhé a třetí situaci převádějící společnost navíc provádí činnost v členském státě B resp. v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny, která po fúzi splyne s přijímající společností resp. se stane stálou provozovnou přijímající společnosti.

Tato situace je tedy obdobná s první situací s tím rozdílem, že na stálou provozovnu převádějící společnosti umístěnou mimo členský stát A nemusí tento stát aplikovat zvýhodnění dle Směrnice o fúzích, jelikož tato stálá provozovna se zcela vymaní z jeho rozsahu zdanění a nešlo by tedy pouze o odložení zdanění ale o jeho následnou absolutní neproveditelnost.

Fúze sloučením, tj. když fúzí vznikne nová společnost, bude mít obdobné daňové dopady jako výše probíraná fúze splynutím. Tyto dvě formy fúze Směrnice o fúzích, pokud jde o daňové dopady nerozlišuje.

Zvláštním typem fúze je pak splynutí mateřské společnosti se svou 100% dceřinou společností. V tomto případě mateřská společnost představující přijímající společnost vlastní veškeré podíly na převádějící společnosti, proto tento typ transakce nezahrnuje výměnu podílů. Všechny podíly v dceřiné společnosti jsou bez dalšího zrušeny. Jakýkoliv zisk ze zrušení podílů v převádějící společnosti musí být osvobozen od daně.

Pokud tedy budou mateřská společnost a dceřiná společnost rezidenty různých členských států, Směrnice o fúzích bude aplikována obdobně jak je vysvětleno v prvním případě fúze splynutím. Při této transakci se prakticky pouze změní nepřímé vlastnictví (mateřská společnost vlastní dceřinou společností) na přímé vlastnictví (mateřská společnost vlastní všechna aktiva přímo a nikoliv přes dceřinou společnost, ty však dají vzniknout stále provozovně ve státě původní dceřiné společnosti).

2.1.2. Aplikace směrnice při rozdělení a částečném rozdělení

Rozdělením se pro účely této směrnice rozumí operace, při které společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na dvě nebo více existující nebo nově vytvořené společnosti, přičemž jejím společníkům jsou poměrným dílem vydány cenné papíry představující základní kapitál společností přijímajících tato aktiva a pasiva a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů.

Částečným rozdělením pak operace, při které společnost, aniž by byla zrušena, převádí jednu nebo více oblastí činnosti na jednu nebo více existujících nebo nově vytvořených společností, přičemž v převádějí společnosti zůstává nejméně jedna oblast činnosti, přičemž jejím společníkům jsou poměrným dílem vydány cenné papíry představující základní kapitál společností přijímajících tato aktiva a pasiva a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10% jmenovité hodnoty nebo, pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů.

Částečné rozdělení jako transakce bylo přidáno do Směrnice o fúzích v roce 2006 a to novelou Směrnice číslo 2005/19/EC, která vešla v platnost 24.3.2005 a členskými státy měla být implementována k 1.1.2006 resp. 1.1.2007.

Touto novelou byla také přidána do Směrnice o fúzích úprava přemístění sídla evropské společnosti a evropské družstevní společnosti z jednoho členského státu do druhého členského státu. Byla přidána úprava transparentních společností a rozšířeny formy společností, na které se Směrnice vztahuje. Novela mimo jiné měla přinést vyjasnění aplikace Směrnice u konverzí

stálých provozoven resp. organizačních složek podniku v dceřiné společnosti. Dále byla změněna definice výměny podílů.

Vyjasnění aplikace Směrnice u konverzí stálých provozoven v dceřiné společnosti, potvrdilo výklad, dle kterého přeměna stálé provozovny umístěné v jiném členském státě v dceřinou společnost zde umístěnou spadá, jakožto převod aktiv, pod rámec Směrnice o fúzích.

2.1.2.1. Rozdělení

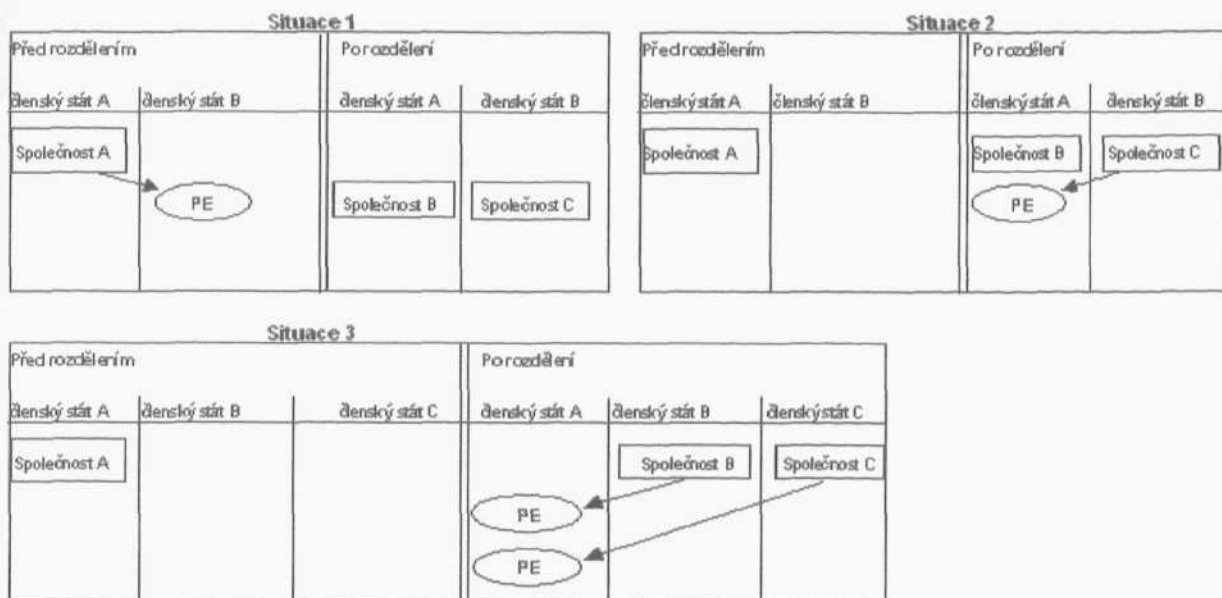
Dále si rozvedeme různé příklady úplného rozdělení a pro jednoduchost budeme předpokládat, že přijímající společnosti jsou vždy nově vzniklé společnosti. Jako v předcházejících příkladech zkratka „PE“ představuje stálou provozovnu.

Níže je zobrazeno schéma tří základních příkladů přes hraničního rozdělení.

V první situaci je podnikatelská činnost prováděna jak v členském státě A (samotnou společností), tak v členském státě B (stálou provozovnou této společnosti). Společnost A se z různých důvodů rozhodla, že svou činnost v každém státě bude provádět zvláštní společnosti. Jedna z variant jak toho dosáhnout je úplné rozdělení. Tím vzniknou jednotlivé společnosti, Společnost B v členském státě A a společnost C v členském státě B.

Členský stát A je povinen aplikovat zvýhodnění Směrnice o fúzích v rámci převodu podnikatelské činnosti z převádějící Společnosti A na nově vzniklou Společnost B. Dále členský stát B je také povinen aplikovat zvýhodnění Směrnice o fúzích v rámci převodu podnikatelských aktivit ze stálé provozovny původní společnosti A na nově vzniklou Společnost C.

Členské státy A a B jsou mimo jiné povinny umožnit odložení zdanění na úrovni společníků převádějící společnosti Společnosti A.



Ve druhé situaci Společnost A podniká pouze v členském státě A s tím, že tuto činnost zastává více samostatných podnikových složek. Společnost A resp. její společníci si z jistých důvodů přejí, aby tyto složky podnikaly samostatně pod záštitou Společnosti B a Společnosti C z jiného členského státu. Společnost A je tedy rozdělena a nově vzniká Společnost B v členském státě A a Společnost C v členském státě B, která má stálou provozovnu v členském státě A.

Směrnici o fúzí je nutno aplikovat jak pro přechod aktiv a závazků z původní Společnosti A na nově vzniklou Společnost B, tak pro jejich přechod z původní Společnosti A na nově vzniklou stálou provozovnu v členském státě A (de facto přechod na nově vzniklou Společnost C). Stejně jako při první situaci jsou členské státy A a B mimo jiné povinny umožnit odložení zdanění na úrovni společníků převádějící společnosti Společnosti A.

Situace číslo 3 je příkladem, kdy převádějící společnost je rezidentem členského státu A a je rozdělena do dvou nově vzniklých společností, které však jsou rezidenty jiných členských států, v našem případě členského státu B a členského státu C. Třetí situace předpokládá, že veškerá podnikatelská činnost je provozována v členském státě A. Tato podnikatelská činnost přejde ze Společnosti A na dvě stálé provozovny společností B a C umístěné v členském státě A.

Členský stát A je povinen aplikovat zvýhodnění Směrnice o fúzích v rámci veškerého převodu podnikatelské činnosti z převádějící Společnosti A na obě stálé provozovny zde vzniklé a to za podmínky, že tyto činnosti budou dále provozovány v členském státě A skrze tyto stálé provozovny.

Zvýhodněním je zde myšleno (i v předchozích dvou situacích) odložení zdanění zisků vzniklých převodem aktiv a závazků na stálé provozovny, umožnění převzetí daňových opravných položek a rezerv. A také umožnění převzetí daňových ztrát, pokud členský stát A toto umožňuje při obdobných domácích transakcích (převodech).

Členský stát A je mimo jiné povinen umožnit odložení zdanění na úrovni společníků převádějící společnosti Společnosti A. Tato možnost musí být poskytnuta bez ohledu na to, do jaké míry je na převáděnou činnost aplikováno zvýhodnění Směrnice, tj. do jaké míry je tato činnost dále provozována prostřednictvím stálých provozoven umístěných v členském státě A.

Toto zvýhodnění je členský stát A povinen poskytnout na úrovni společníků i v případě, že členský stát A je pouze státem zdroje těchto příjmů, tj. že tito společníci jsou rezidenty jiného členského státu případně rezidenty třetí země.

2.1.2.2. Částečné rozdělení (rozdělení odštěpením)

Jak již bylo zmíněno výše, částečné rozdělení jakožto nová forma přeměn společností, byla do Směrnice o fúzích přidána novelou Směrnice číslo 2005/19/EC. Zároveň byla tato forma přeměn přidána do českého Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Obchodní zákoník“).

Úprava přeměn společností obsažená v § 69 – 69h Obchodního zákoníku, však v roce 2008 nově přešla do zákona č. 125/2003 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o přeměnách“). V tomto zákoně jsou upraveny fúze splynutím a sloučením, rozdělení úplné a částečné, převod jmění na společníka a změna právní formy. Tento zákon nabyl účinnosti dnem 1. července 2008.

Úprava přeměn společností byla tedy k tomuto datu převedena z Obchodního zákoníku do Zákona o přeměnách bez významných faktických změn s tím, že částečné rozdělení je v Zákoně o přeměnách definováno jako rozdělení odštěpením, které může mít formu:

- rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nových obchodních společností nebo družstev
- rozdělení odštěpením sloučením, nebo
- kombinací rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nových obchodních společností nebo družstev a rozdělení odštěpením sloučením.

Rozdělení odštěpením je tímto zákonem vymezeno jako přeměna, kdy se rozdělovaná společnost neruší ani nezaniká, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na existující nebo vznikající jednu nebo více nástupnických obchodních společností, a společníci rozdělované společnosti se stávají společníky jedné nebo více nástupnických obchodních společností.

Tento typ přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a aby tudíž nadále existovala. Dochází pouze k odštěpení části rozdělované společnosti resp. jejího jmění. Toto odštěpení může být realizováno jak do již existující společnosti nebo také do nově vzniklé společnosti.

ZDP na zahrnutí této přeměny reagoval se zpožděním, kdy tuto přeměnu zahrnul do § 23c odst. 2 písm. b) ZDP. Nyní ZDP rozumí rozdělením společnosti dle § 23c odst. 2 ZDP postup, při kterém:

- veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na 2 nebo více existujících nebo nově vzniklých společností, přičemž společníci zanikající společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnických společnostech při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání, nebo
- vyčleněná část jmění společnosti, která nezaniká přechází na jednu nebo více nástupnických společností při rozdělení, přičemž společníci rozdělované společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnické společnosti při rozdělení nebo nástupnických společnostech při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání.

Stejně jako výše zmíněných přeměn je možné i u rozdělení odštěpením pokračovat v daňovém odpisování hmotného a nehmotného majetku započatého původní společností,

nezahrnování potencionálních zisků vzniklých díky přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti atd.

Časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Podle těchto ustanovení se při fúzi a rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Do těchto testů se proto započítává i doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (tj. časový test zde uvedený se přeměnou nepřerušuje).

2.1.2.2.1. Nabývací cena

Určení daňové nabývací ceny u rozdělení není konkrétně upraveno ani ve Směrnici ani v ZDP. Jde o to jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které nově vzniknou rozdělením.

Po rozdělení odštěpením má původní společník místo jednoho podílu, podíly dva resp. více. Ministerstvo financí České republiky souhlasilo s výkladem, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu.

Pokud jde o rozpočítání poměru nových nabývacích cen, je dle Ministerstva financí použít jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu (např. rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění atd.).

2.1.2.2.2. Daňová ztráta

Stejně jako nabývací cenu obchodního podílu je nutné patřičně rozdělit i případnou nevyužitou daňovou ztrátu. Podobně jako tomu bylo i v předchozím případě, souhlasí Ministerstvo financí s rozdělením nevyužitě daňové ztráty na základě jakéhokoliv ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

2.1.2.2.3. Zálohy

Pokud jde o stanovení záloh bezprostředně po rozdělení odštěpením, Ministerstvo financí souhlasilo s převzetím postupu, který se již v praxi uplatňuje u úplného rozdělení, tj. že stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společností bude provedeno rozhodnutím správce daně.

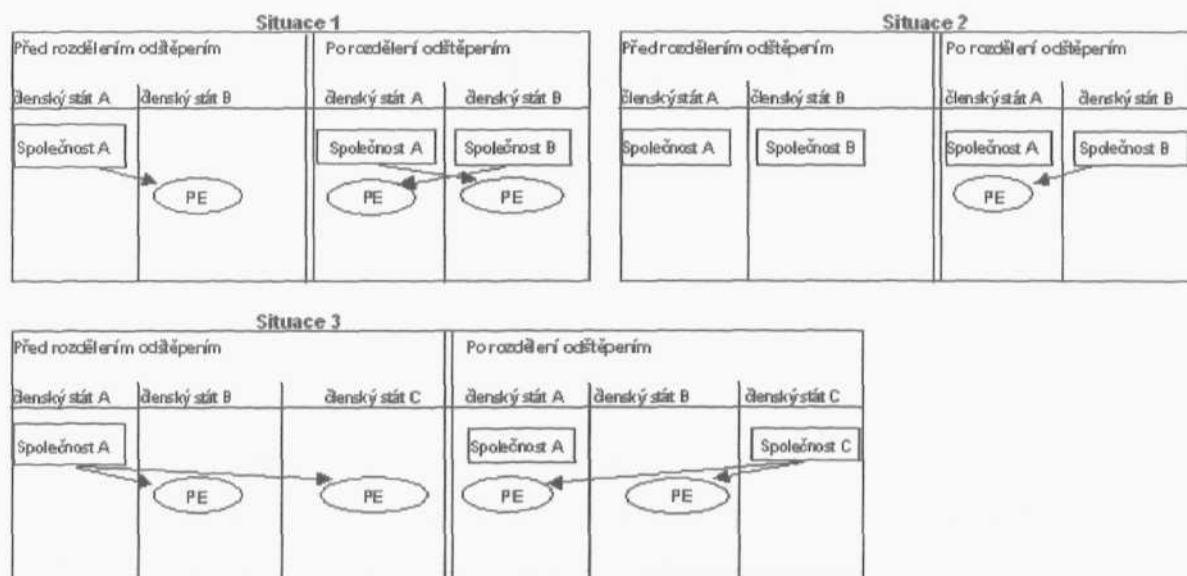
2.1.2.2.4. Ocenění převáděné části

Pokud jde o povinnost ocenění svého jmění, je v případě kapitálových společností (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) stanoveno, že rozdělovaná společnost nechá ocenit posudkem znalce pouze odštěpovanou část svého jmění, má-li tato část přejít na jedinou nástupnickou společnost.

Přechází-li však odštěpovaná část jmění na více nástupnických společností, ocení se v posudku znalce odštěpovaná část jmění pro každou jednotlivou nástupnickou společnost samostatně.

2.1.2.2.5. Rozdělení odštěpením - schéma

Níže je uvedené schéma základních druhů rozdělení.



V první situaci Společnost A podniká ve dvou členských státech, v členském státě A má své sídlo a v členském státě B podniká prostřednictvím stále provozovny. Pokud se rozhodne

odštěpit část svého podniku fungující v členském státě A a převést ji do nově vzniklé Společnosti B se sídlem a rezidenstvím v členském státě B, nová Společnost B následně bude provozovat svou podnikatelskou činnost v členském státě A prostřednictvím stálé provozovny zde umístěné. Společnost A dále podniká jak v členském státě A, tak v členském státě B prostřednictvím své stálé provozovny zde umístěné.

Členský stát A je povinen aplikovat zvýhodnění pokud jde o stálou provozovnu Společnosti B zde umístěnou a na druhé straně členský stát B je povinen aplikovat tato zvýhodnění na samotnou nově vzniklou Společnost B. Obdobným způsobem jako u fúzí a úplného rozdělení je řešeno i zdanění společníků zúčastněných společností, ať už jsou rezidenty členského státu A, jiného členského státu či třetí země.

Ve druhé situaci je znázorněna obdobná situace, kdy před odštěpením Společnost A podniká v členském státě A, Společnost B podniká v členském státě B, přitom žádná z nich nemá stálou provozovnu. Společnost A následně odštěpí svou část do již existující Společnosti B. Za tento převod odštěpené části obdrží společníci Společnosti A podíl ve Společnosti B.

Po převodu vznikne Společnosti B stálá provozovna v členském státě A, která pokud tu bude dále provádět svou činnost je oprávněna využít zvýhodnění dle Směrnice o fúzích.

Třetí situace vychází z pozice, kdy Společnost A podnikající v členském státě A podniká mimo jiné i v členských státech B a C prostřednictvím stálých provozoven zde umístěných. Předpokládejme, že stálé provozovny jsou tvořeny stálým obchodním zastoupením v těchto členských státech.

Takovéto zastoupení funguje i v členském státě A jen logicky nedává vzniknout stálé provozovně. Tato obchodní zastoupení se Společnost A rozhodla provozovat pod záštitou další samostatné společnosti, která má mít z různých důvodů sídlo v členském státě C. Jako v předešlých případech přeměn, společníci Společnosti A za odštěpená obchodní zastoupení obdrží jako protihodnotu podíly v nově vzniklé Společnosti B.

Výsledkem odštěpení pak bude stav, kdy Společnost A dále funguje bez stálých obchodních zastoupení v členských státech B a C, tj. zaniknou ji zde stálé provozovny. Obchodní zastoupení v členském státě A bude také od Společnosti A odděleno a nově se stane stálou

provozovnou Společností B v členském státě A. Odštěpením vznikne Společnost B v členském státě C společně s jejími stálými provozovny v členských státech A a B.

Obdobně jako v předchozích případech odštěpení je nutno aplikovat zvýhodnění Směrnice o fúzích u odštěpených částí (stálých provozoven) Společnosti A a to tím členským státem, ve kterém tato stálá provozovna dále vyvíjí činnost generující zdanitelné příjmy. Obdobná aplikace Směrnice jako v předchozích případech bude pak i na úrovni společníků Společnosti A.

2.1.2.2.6. Užití odštěpení v České republice

Rozdělení odštěpením je v praxi používáno především při domácích přeměnách, tj. při přeměnách společností se sídlem na území České republiky. Je využíváno především při převodech většího majetku a to hned z několika důvodů.

Jelikož Směrnice o fúzích byla implementována nejen pro přes-hraniční přeměny, ale i pro případy vnitrostátních přeměn, tzv. extenzivní transpozice směrnice, je možné její daňová zvýhodnění aplikovat i při vnitrostátních přeměnách, které jinak splní podmínky specifikované ve Směrnici (kromě té, že přeměny se účastní společnosti ze dvou či více členských států).

2.1.3. Aplikace směrnice při převodech aktiv (podniku)

Převodem aktiv rozumí Směrnice operace, při které společnost, aniž by byla zrušena, převádí veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jiné společnosti výměnou za cenné papíry představující základní kapitál společnosti přijímající převáděnou činnost.

Nemohou být převedena jakákoliv nezávislá aktiva, nýbrž tato aktiva musí tvořit jakýsi fungující celek, který je schopen fungovat jako nezávislá organizační jednotka. V ostatních daňových ohledech je převod aktiv (podniku) obdobný s odštěpením, viz. výše.

Český ZDP upravuje převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost v § 23a, s tím že subjektům této transakce umožňuje využití všech daňových výhod (viz. výše) specifikovaných ve Směrnici o fúzích.

2.1.3.1. Výměna akcií (podílů)

Výměnou akcií Směrnice o fúzích rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti nebo, drží-li tuto většinu, nabývá další podíl, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry představující základní kapitál první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty nebo, pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou.

Český ZDP upravuje výměnu podílů v § 23b, s tím že subjektům této transakce umožňuje využití všech daňových výhod (viz. výše) specifikovaných ve Směrnici o fúzích. Dle ZDP se většinou hlasovacích práv rozumí více než 50% všech hlasovacích práv. Dále ZDP uvádí fakt, že nabytí podílu v nabyté společnosti provedené nabývající společností prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí se posuzuje jako jedna transakce, a to za předpokladu, že se uskuteční v rámci šestiměsíčního období.

Obdobně i zde Směrnice o fúzích umožňuje subjektům této transakce využití všech daňových výhod (viz. výše).

Evropský Soudní dvůr v případě *Leur v. Bloem* judikoval, že nabývající společnost nemusí být obchodní společností ani nemusí provádět jakoukoliv obchodní činnost. V tomto případě byla nabývající společnost pouze holdingovou společností, která pouze držela podíly v ostatních aktivních společnostech. Požadováno je pouze, aby nabývající společnost kontrolovala nabytou společnost. I na tyto holdingové společnosti je tedy nutno aplikovat Směrnici o fúzích.

Dále zde bylo také judikováno, že není překážkou fakt, že jediný společník (akcionář) nabyté společnosti se stane jediným společníkem nabývající společnosti.

2.1.3.2. Srovnání různých typů převodů/přeměn

Ve srovnání s ostatními typy přeměn rozdělení odštěpením ovlivní pouze převáděnou část aktiv a pasiv. Není tedy zahrnut celý zbytek společnosti do náročného administrativního procesu, ať už jde o oceňování, vlastnické převody, rušení společnosti atd.

Ve srovnání s klasickým převodem aktiv, v drtivé většině realizovaných prostřednictvím kupní smlouvy je možno u rozdělení odštěpení využít daňová zvýhodnění dle Směrnice o fúzích jako je odložení zdanění kapitálových zisků, možnost přenosu, daňových odpočtů, daňových opravných položek u pohledávek a rezerv u hmotného majetku, dále přenos nevyužitých daňových ztrát atd.

Samozřejmě, že převod odštěpením znamená větší administrativní zatížení, než klasický prodej. Ať už jde o formální právní kroky, které jsou s odštěpením spojeny je nutno také brát v úvahu, že odštěpením převádějící společnost neobdrží jako protihodnotu přímo peníze, což je nejčastější případ pokud jde o prodej, ale protihodnotu zde představují podíly na přijímající společnosti, které jsou poskytnuty společníkům převádějící společnosti a nikoliv tedy přímo převádějící společnosti.

Pokud např. společnost plánuje převést větší strojní zařízení, areál, pohledávky aj. je v dnešní praxi užitečné zhodnotit všechny možnosti, které nabízí obchodní a daňové právo ať už evropské či vnitrostátní.

Můžeme vzít v úvahu tyto dva modelové příklady na kterých si ukážeme převod majetku prostřednictvím klasického prodeje, převodu podniku nebo jeho části, vkladu podniku do společnosti nebo odštěpením.

Společnost A disponuje s níže vymezenými aktivy a pasivy:

| Aktiva | | Pasiva | |
|--------------------------|-----------|---------------------------|-----------|
| Pozemek | 1.000.000 | Vlastní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 2.000.000 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 4.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | | |
| Pohledávky | 2.000.000 | | |
| Daňové náklady | | Výnosy | |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | | |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | | |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | |

Společnost A plánuje vzhledem k nedostatku peněžních prostředků převést polovinu výrobních linek, polovinu pohledávek i s budovou na Společnost B, která má sídlo ve stejném/jiném členském státě.

Předpokládejme, že majetek (budova i výrobní linky) jsou z poloviny daňově i účetně odepsané a že jejich hodnota aktuálně určená pro účely převodu je na úrovni tří čtvrtin jejich původní hodnoty. To platí i pro pohledávky.

Pokud vezmeme v úvahu výše zmíněné způsoby převodů těchto aktiv, dopady budou následující:

a) prodej těchto aktiv

Při klasickém prodeji jednotlivých výše vymezených aktiv, bude situace následující.

| Prodej | Prodejní cena | Daň. hodnota | Rozpuštění rezerv, opr. položek | Daňový výnos |
|---------------------|------------------|------------------|------------------------------------|------------------|
| Budovy | 1.500.000 | 1.000.000 | 500.000 | 1.000.000 |
| Polovina vyr. linek | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 500.000 |
| Polovina pohled. | 750.000 | 1.000.000 | 400.000 | 150.000 |
| Celkem | 3.750.000 | 3.000.000 | 900.000 | 1.650.000 |

Pokud jde o daňové dopady, je nutno brát v potaz daňovou hodnotu (daňovou zůstatkovou cenu) prodávaných aktiv a porovnat ji s prodejní cenou. Rozdíl mezi těmito dvěma položkami pak podléhá zdanění.

U budovy je to například rozdíl mezi 1,5 mil. a 1 mil., tj. 0,5 mil. Kč. K tomu je ještě nutno připočítat vliv rozpuštění daňových rezerv ve výši 0,5 mil. Kč na prodávané aktivum (v tomto případě budovu), které je také nutno připočítat k daňovému základu. Tyto daňové rezervy je při prodeji, na rozdíl od přeměny upravené ve Směrnici o fúzích, rozpustit do daňových výnosů.

Daňovou ztrátu při prostém prodeji aktiv nelze přesouvat, proti budoucím daňovým výnosům generovaným převáděnými aktivy si ji již nemůžeme uplatnit. Celkový dopad na daňový základ je potom 1 mil. Kč.

Pokud jde o administrativní zátěž, je u této varianty asi nejmenší, protože je fakticky nutné pouze zpracovat a podepsat jednotlivé kupní smlouvy resp. smlouvu o postoupení pohledávek. Prodejem těchto aktiv získá Společnost A finanční prostředky ve výši 3,75 mil. Kč a zároveň je nutno podotknout, že neproběhl žádný převod pasiv, ani se nezměnila jejich struktura. Výsledná situace resp. rozvaha u Společnosti A bude vypadat následovně:

| Aktiva | | Pasiva | |
|---|-----------|---------------------------|------------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 0 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 2.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | Zisk(+)/Ztráta(-) | -1.250.000 |
| Pohledávky | 1.000.000 | | |
| Finanční prostředky | 3.750.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| Rezerva na opravy budovy | 0 | Rozpuštění rezerv na opr. | 500.000 |
| Opravné položky k pohl. | 400.000 | Rozpuštění opr. položky | 400.000 |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | Prodej aktiv | 750.000 |
| Daňový základ z těchto operací je roven 1.650.000 Kč (500.000+400.000+750.000) | | | |

Pokud by kupující společnost měla sídlo v jiném členském státě, rozdíl oproti variantě s pouze vnitrostátním převodem, by spočíval v tom, že by zahraniční společností vznikla ve státě působení Společnosti A stálá provozovna.

b) prodej části podniku

Prodej podniku resp. jeho části je upravena v § 476 Obchodního zákoníku, kdy prodávající se zavazuje smlouvou o prodeji podniku odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlatnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem (přechází pouze soukromoprávní závazky, nikoliv tedy např. daňové závazky, závazky na soc. a zdrav. pojištění atd.) a zaplatit kupní cenu. K datu účinnosti smlouvy o prodeji podniku přechází právo k movitým věcem, pohledávkám a závazkům. K nemovitostem toto právo přechází až k datu zápisu převodu nemovitosti do Katastru nemovitostí.

Na prodej podniku resp. jeho části se nevztahuje Směrnice o fúzích, je proto nutno postupovat čistě podle národní legislativy, tj. dle českého obchodního, účetního a daňového práva. Prodávající dle těchto předpisů při prodeji podniku provede následující operace:

- vyúčtuje prodáváný majetek na účet ostatních mimořádných nákladů,
- tržbu z prodeje vyúčtuje na účet ostatních mimořádných výnosů,
- předávané závazky vyúčtuje ve prospěch ostatních mimořádných nákladů (tj. snížení nákladů),
- zruší ve prospěch nákladů rezervy a opravné položky, které se váží prodávánému majetku,
- zruší oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo goodwill podle povahy na vrub nebo ve prospěch výsledku hospodaření.

Při prodeji podniku nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku se od roku 2004 nepoužijí ustanovení § 24 odst. 2 ZDP omezující uplatnění nákladů výší souvisejících výnosů u jednotlivě prodáváných majetků (jako např. prodej pozemků, akcií nepřeceňovaných reálnou hodnotou, převod technického zhodnocení u najatého majetku atd.).

Kupující pak provede tyto operace:

- kupní cenu zaeviduje v účetnictví jako svůj závazek a dále ostatní soukromoprávní závazky spojené s podnikem,

- převzatý majetek zaeviduje účetně i daňově v ocenění stanoveném znalcem pro účely prodeje podniku (tj. odlišně od transakcí upravených ve Směrnici o fúzích, ve kterých jsou pro daňové účely přebírány původní daňové hodnoty – zůstatkové ceny),
- vzniklý rozdíl proúčtuje podle jeho povahy jako aktivní nebo pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který se účetně odpisuje 15 let do nákladů/výnosů, v případě individuálního přecenění složek majetku jako goodwill, který je účetně odpisován pět let a z hlediska daňového je odpisován 15 let.

Počáteční rozvaha Společnosti A je stejná jako v předcházejícím příkladu, převodu jednotlivých vymezených aktiv standardním způsobem - koupí.

| Aktiva | | Pasiva | |
|--------------------------|-----------|---------------------------|-----------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 2.000.000 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 4.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | | |
| Pohledávky | 2.000.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | | |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | | |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | |

Nicméně při prodeji podniku je na rozdíl od pouhého prodeje aktiv nutno s aktivy obsažených v podniku převést i související závazky na straně pasiv.

Předpokládejme, že aktiva budeme převádět stejná jako v předchozím případě, tj. půjde o polovinu výrobních linek, polovinu pohledávek i s budovou na Společnost B, která má sídlo ve stejném/jiném členském státě. Dále bude zároveň s aktivy převeden i bankovní úvěr ve výši 1,5 mil. Kč a zaplacená kupní cena podniku ve výši 1,5 mil. Kč.

Převáděné položky jsou znázorněny níže v tabulce.

| Prodej | Cena pro účely prodej | Daň. hodnota | Rozpuštění rezerv, opr. položek | Daňový výnos |
|----------------------|--------------------------|------------------|------------------------------------|------------------|
| Budovy | 1.500.000 | 1.000.000 | 500.000 | 500.000 |
| Polovina výr. linek | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Polovina pohled. | 750.000 | 1.000.000 | 400.000 | 400.000 |
| Aktiva celkem | 3.750.000 | 3.000.000 | 900.000 | 900.000 |
| Bankovní úvěr | 1.500.000 | 1.500.000 | 0 | 0 |
| Kupní cena | 2.250.000 | 2.250.000 | 0 | 0 |
| Pasiva celkem | 3.750.000 | 3.000.000 | 0 | 1.650.000 |

Stejně jako při prodeji jednotlivých aktiv, tak i v případě prodeje podniku je nutno u převáděných aktiv rozpustit do daňových výnosů daňové rezervy a opravné položky.

| Aktiva | | Pasiva | |
|---|------------------|----------------------------------|------------------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 0 | Bank. úvěry na výr. linky | 1.500.000 |
| Výrobní linky | 2.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | Zisk(+)/Ztráta(-) | -1.250.000 |
| Pohledávky | 1.000.000 | | |
| Finanční prostředky | 2.250.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| <i>Hodnota prodan. majetku</i> | <i>3.000.000</i> | <i>Hodnota předan. závazků</i> | <i>1.500.000</i> |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | <i>Prodej aktiv (kupní cena)</i> | <i>2.250.000</i> |
| Opravné položky k pohl. | 400.000 | Rozpuštění opr. položky | 400.000 |
| Rezerva na opravy budovy | 0 | Rozpuštění rezerv na opr. | 500.000 |
| Daňový základ z těchto operací je roven 1.650.000 Kč (3.750.000-3.000.000+400.000+500.000) | | | |

Pro určení daňové povinnosti při prodeji podniku musíme porovnávat daňové hodnoty vkládaného majetku s výnosy z prodeje podniku a se snížením závazků. V našem případě

daňová hodnota prodaného majetku je rovna účetní (viz. původní předpoklad) 3 mil. Kč a na druhé straně byla zaplacená kupní cena za podnik ve výši 2,25 mil. Kč a sníženy závazky Společnosti A o 1,5 mil. Kč (dohromady tedy 3,75 mil. Kč v daňových výnosech).

Daňový základ z této operace, stejně jako v předchozím případě, tvoří rozdíl mezi daňovými výnosy (3,75 mil. Kč) a daňovou hodnotou převáděného majetku (3 mil. Kč), ke kterému je dále nutno připočítat rozpuštění daňových opravných položek a rezerv v celkové výši 0,9 mil. Kč. Výsledný daňový základ ve výši 1,65 mil. Kč je stejný jako v předchozím případě prodeje jednotlivých aktiv s tím rozdílem, že:

- místo části kupní ceny jsme se zbavily bankovního úvěru ve výši 1,5 mil. Kč,
- tyto převody by nebyly předmětem DPH (na rozdíl od předchozího případu), protože prodej podniku dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o DPH“), není předmětem daně z přidané hodnoty,
- pokud by byl převáděn majetek, u kterého je omezeno uplatnění daňových nákladů vyšší souvisejících příjmů dle § 24 odst. 2 ZDP (např. pozemky), toto omezení by se při prodeji podniku neuplatnilo.

Pokud by kupující společnost měla sídlo v jiném členském státě, rozdíl oproti variantě s pouze vnitrostátním převodem, by spočíval v tom, že by zahraniční společnosti vznikla ve státě působení Společnosti A stálá provozovna.

c) vklad podniku do společnosti

Vkladem podniku převádějící společnost vkládá podnik do jiné společnosti, bez toho aby zanikla a jako protihodnotu získává podíl na přijímající společnosti. V případě vkladu podniku se přiměřeně použijí ustanovení upravující prodej podniku, pokud jde např. o převod vlastnictví, nepřevoditelnost daňové povinnosti atd. Z daňového pohledu je od roku 2004 řešen v § 23a ZDP.

Z pohledu účetního postupuje vkladatel obdobně jako při prodeji podniku jen s tím rozdílem, že předaný majetek a závazky neúčtuje do mimořádných nákladů nebo výnosů, ale jako pořízení dlouhodobého finančního majetku (podílu).

Z daňového pohledu je tento postup již však značně odlišný a to z toho důvodu, že tato transakce je v podmínkách České republiky od roku 2004 upravena Směrnicí o fúzích. Nabyvatel proto z daňového pohledu postupuje následovně:

- je oprávněn převzít daňové rezervy a opravné položky,
- daňovou ztrátu resp. část daňové ztráty vyměřené od roku 2004,
- je oprávněn převzít další odčitatelné položky jako odčitatelnou položku na projekty výzkumu a vývoje atd.,
- pokračovat v odpisování hmotného a nehmotného majetku, tj. pokračovat v odpisování z daňové resp. účetní (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP) zůstatkové ceny,
- odpis oceňovacího rozdílu nebo goodwillu k vloženému podniku nelze zahrnout do daňově účinných nákladů nebo výnosů podle § 23 odst. 3 a 15 ZDP,
- je nutno respektovat limitaci daňových nákladů do výše s nimi souvisejících výnosů dle § 24 odst. 2 ZDP,

Pokud tento postup promítneme do našeho příkladu, bude vypadat následovně:

Výchozí přehled aktiv, pasiv a daňových nákladů resp. odčitatelných položek –

| Aktiva | | Pasiva | |
|--------------------------|-----------|---------------------------|-----------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 2.000.000 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 4.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | | |
| Pohledávky | 2.000.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | | |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | | |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | |

Pokud jde o vklad podniku budeme dále vycházet z faktu, že jde o obdobný postup jakožto prodej podniku s dále vyčíslenými rozdíly, které jsme již výše zmínili. Dále budeme předpokládat, že převádějící Společnost A jako protihodnotu obdržela od přijímající společnosti podíly v hodnotě 3,75 mil. Kč.

| Prodej | Cena pro účely vkladu | Daň. hodnota | Rozpuštění rezerv, opr. položek | Daňový výnos |
|----------------------|-----------------------|------------------|---------------------------------|----------------|
| Budovy | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Polovina výr. linek | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Polovina pohled. | 750.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Aktiva celkem | 3.750.000 | 3.000.000 | 0 | 750.000 |

Na rozdíl od prodeje jednotlivých aktiv a prodeje podniku není nutno u převáděných aktiv rozpustit do daňových výnosů daňové rezervy a opravné položky. Navíc je možno si v budoucnu uplatnit daňovou ztrátu (počítáme dopad 1 mil. Kč).

| Aktiva | | Pasiva | |
|---|------------------|-------------------------------|------------------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 0 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 2.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | Zisk(+)/Ztráta(-) | -1.250.000 |
| Pohledávky | 1.000.000 | | |
| Podíly ve společnostech | 3.750.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| <i>Hodnota prodan. majetku</i> | <i>3.000.000</i> | <i>Hodnota předan. podílů</i> | <i>3.750.000</i> |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | 0 |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | Rozpuštění opr. položky | 0 |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | Rozpuštění rezerv na opr. | 0 |
| Aktuální daňový základ z těchto operací je roven 0 Kč (3.750.000-3.000.000, ten odložen) | | | |

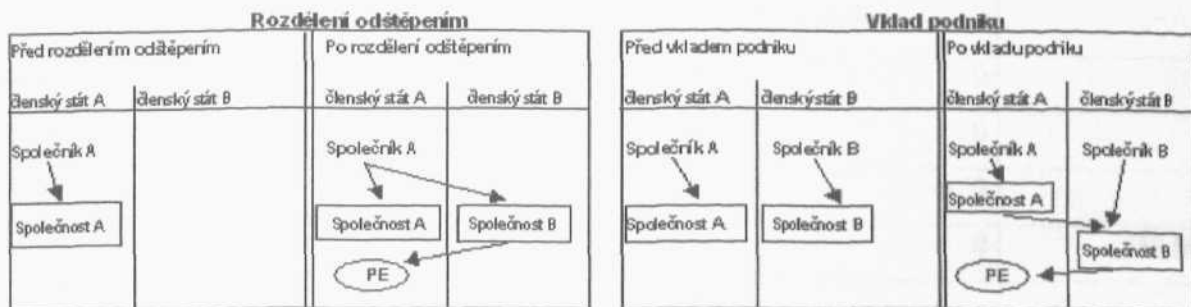
Finální daňový základ je rozdíl mezi hodnotou předaných podílů a hodnotou převáděného majetku tj. 3,75 mil. Kč bez 3 mil. Kč (750 tis. Kč) bez vlivu rozpouštění daňových rezerv a opravných položek. Zdanění tohoto daňového základu je však dle Směrnice o fúzích odloženo až do převodu získaných podílů na nabývací společnosti. Při tomto finálním převodu se jako daňová nabývací cena, která je pak odečtena od výnosů z této operace, považována původní nabývací cena vkládaného majetku. V našem případě tedy půjde o částku 3 mil. Kč.

Při srovnání s předchozími variantami je nyní aktuální daňový základ o 1.650 tis. Kč menší. Pokud ještě započítáme dopad nemožnosti převést daňovou ztrátu (předpokládejme, že Společnost A, která je v problémech nebude sama schopna tuto ztrátu do pěti let využít ke snížení daňového základu), pak by se nám rozdíl oproti předchozím variantám zvýšil na 2.650 tis. Kč. Na tomto případě jsme si jasně ukázali jak může být využití Směrnice o fúzích při podnikových transakcích výhodné. Samozřejmě nesmíme zapomenout na vyšší administrativní nákladnost operací, které Směrnice upravuje na rozdíl od předchozích transakcí (prodej jednotlivých aktiv, prodej podniku). Tyto dva ukazatele, tj. finanční výhodnost daná Směrnicí a náklady vyšší administrativní nákladnosti, musíme porovnat a dle toho pak určit tu správnou transakci.

Jak již bylo řečeno výše, Směrnice byla implementována v takovém rozsahu, že platí i pro vnitrostátní transakce v rámci České republiky. Tj. stejný postup bude aplikován při vkladu podniku v rámci společností se sídlem na území České republiky, tak u transakcí, kdy jedna ze zúčastněných společností má sídlo (je rezidentem) jiného členského státu. Pouze s tím rozdílem, že by této společnosti vznikla na území České republiky stálá provozovna z titulu vlastnictví podniku na území České republiky.

d) Rozdělení odštěpením

Rozdělení odštěpením bude v mnoha ohledech identické s předchozím příkladem vkladu podniku. Na obě operace se aplikuje Směrnice o fúzích, tj. výše vyčíslená daňová výhodnost bude odpovídat i pokud jde o rozdělení odštěpením. Mezi hlavní rozdíly, které lze mezi oběma transakcemi identifikovat patří fakt, že podíly v přijímající společnosti (tam, kam převádíme podnik) neobdrží samotná převádějící společnost, nýbrž společníci této převádějící společnosti, viz. níže vysvětlující schéma. Dále to může být fakt, že přijímající společnost může v případě odštěpení teprve nově vzniknout.



Toto schémátka znázorňuje přes hraniční transakce, tj. kdy zúčastněné společnosti jsou z různých členských států. Pokud by se jednalo o vnitrostátní transakce, tj. zúčastněnými společnostmi by byly pouze společnosti se sídlem na území České republiky, rozdíl by byl v tom, že Společnosti B by nevznikla stálá provozovna. Protože jak převáděný podnik, tak Společnost B by byly umístěné na území České republiky.

Výchozí přehled aktiv, pasiv a daňových nákladů resp. odčitatelných položek –

| Aktiva | | Pasiva | |
|--------------------------|-----------|---------------------------|-----------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 3.000.000 |
| Budova | 2.000.000 | Bank. úvěry na výr. linky | 3.000.000 |
| Výrobní linky | 4.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 3.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | | |
| Pohledávky | 2.000.000 | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | | |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | | |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | |

Pokud od této společnosti odštěpíme do nově vzniklé Společnosti B jako v předchozích variantách následující část jmění společnosti:

| Prodej | Cena pro účely odštěpení | Daň. hodnota | Rozpuštění rezerv, opr. položek | Daňový výnos |
|----------------------|--------------------------|------------------|---------------------------------|----------------|
| Budovy | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Polovina výr. linek | 1.500.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Polovina pohled. | 750.000 | 1.000.000 | 0 | 0 |
| Aktiva celkem | 3.750.000 | 3.000.000 | 0 | 750.000 |
| Základní kapitál | 250.000 | 250.000 | | |
| Bankovní úvěr | 1.500.000 | 1.500.000 | 0 | 0 |
| Úvěr od mateř. spol. | 2.000.000 | 2.000.000 | 0 | 0 |
| Pasiva celkem | 3.750.000 | 3.750.000 | 0 | 0 |

Tímto převodem, se na rozdíl od předchozí varianty (vlození podniku), vyjmou položky jak z aktiv tak z pasiv. V převádějící společnosti se tedy sníží hodnota na obou stranách rozvahy.

| Aktiva | | Pasiva | |
|---|---------------------|-------------------------------|------------------|
| Pozemek | 1.000.000 | Základní kapitál | 2.750.000 |
| Budova | 0 | Bank. úvěry na výr. linky | 1.500.000 |
| Výrobní linky | 2.000.000 | Úvěr od mateřské společ. | 1.500.000 |
| Zásoby | 500.000 | Zisk(+)/Ztráta(-) | -1.250.000 |
| Pohledávky | 1.000.000 | | |
| Podíly ve společnostech | -ty mají společníci | | |
| Daňové náklady | | Daňové výnosy | |
| <i>Hodnota prodan. majetku</i> | <i>3.000.000</i> | <i>Hodnota předan. podílů</i> | <i>3.750.000</i> |
| Nevyužitá daň. ztráta | 1.000.000 | | 0 |
| Opravné položky k pohl. | 800.000 | Rozpuštění opr. položky | 0 |
| Rezerva na opravy budovy | 500.000 | Rozpuštění rezerv na opr. | 0 |
| Aktuální daňový základ z těchto operací je roven 0 Kč (3.750.000-3.000.000, ten odložen) | | | |

Stejně jako u vkladu podniku, finální daňový základ je rozdíl mezi hodnotou předaných podílů a hodnotou převáděného majetku tj. 3,75 mil. Kč bez 3 mil. Kč (750 tis. Kč) bez vlivu rozpouštění daňových rezerv a opravných položek.

Zdanění tohoto daňového základu je však dle Směrnice o fúzích odloženo až do převodu získaných podílů na nabývací společnosti. Při tomto finálním převodu se jako daňová nabývací cena, která je pak odečtena od výnosů z této operace, považována původní nabývací cena vkládaného majetku. V našem případě tedy půjde o částku 3 mil. Kč.

Dále bude platit možnost přesunu nevyužitě daňové ztráty jako u vkladu podniku a samozřejmě také administrativní náročnost této transakce je náročnější než ty předchozí. Mezi vkladem podniku a odštěpením se společníci Společnosti A budou rozhodovat, vzhledem k obdobnému daňovému zacházení, především s ohledem na jimi požadovanou výslednou strukturu společností. Tj. zda pro ně bude výhodnější varianta, kdy převádějící Společnost přímo vlastní podíl v přijímající společnosti nebo zde tento podíl vlastní přímo společníci Společnosti A.

Jak již bylo řečeno výše, Směrnice byla implementována v takovém rozsahu, že platí i pro vnitrostátní transakce v rámci České republiky. Tj. stejný postup bude aplikován při vkladu podniku v rámci společností se sídlem na území České republiky, tak u transakcí, kdy jedna ze zúčastněných společností má sídlo (je rezidentem) jiného členského státu. Pouze s tím rozdílem, že by této společnosti vznikla na území České republiky stálá provozovna z titulu vlastnictví podniku na území České republiky.

2.1.4. Evropský soudní dvůr a Směrnice o fúzích

Evropský soudní dvůr se přímo aplikací Směrnice o fúzích zabýval konkrétně v následujících případech.

V prvním případě šlo o rozhodnutí v případě „Commission v. Greece, č. C-8/97“, který řešil nedostatečnou implementaci Směrnice o fúzích Řeckem v roce 1992. V srpnu roku 1992 požádala Komise Řecko o vysvětlení nedostatečné implementace a jelikož se jí nedostalo žádného dostatečného vysvětlení, požádala v červenci roku 1994 Řecko o řádnou implementaci Směrnice o fúzích do dvou měsíců.

V září 1994 Řecko přiznalo nedostatečnou implementaci s tím, že jí odůvodnilo těžkostmi ve svém legislativním procesu a čekáním na související Směrnici o přes hraničních fúzích. V lednu 1997 Komise pak formálně deklarovala, že Řecko nedostatečně implementovalo Směrnici o fúzích a trvala na svém názoru, že členský stát nemůže odůvodňovat dostatečné neimplementování směrnice vnitřním legislativním procesem i u Evropského soudního dvora. Ten dal v tomto případě za pravdu Komisi.

Dalším rozsudkem týkajícím se Směrnice o fúzích je Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 8. května 2008 – Komise v. Belgické království č. C-392/07, také se zabývající nesplnění povinnosti řádné implementace směrnic členským státem. Tentokrát šlo o nedostatečnou implementaci novely Směrnice o fúzích č. 2005/19/ES. Evropský soudní dvůr také v tomto případě uznal, že členský stát porušil ustanovení směrnice.

Třetím rozsudkem týkajícím se Směrnice o fúzích je Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 5. července 2007 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Ostre Landsret – Dánsko) – Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Předmětem věci byl výklad článku 2 písm. d) Směrnice o fúzích, konkrétně výměny akcií bezprostředně následované rozdělením dividend nabývajících společností, jejichž výše přesahuje 10% jmenovité hodnoty převáděných akcií.

Šlo o to jestli nelze takovou dividendu zahrnout do výpočtu vyplacené hotovosti dle článku 2 písm. d) Směrnice o fúzích, a že potom by tato výměna podílů představovala výměnu akcií ve smyslu čl. 2 písm. d) této Směrnice. Článek 8 odst. 1 Směrnice o fúzích by tedy v zásadě bránil zdanění této výměny podílů.

Evropský Soudní dvůr rozhodl, že za těchto okolností nelze takovou dividendu, jaká byla zaplacená, zahrnout do výpočtu „vyplacené hotovosti“ stanovené v čl. 2 písm. d) Směrnice o fúzích, a že tudíž předmětná výměna podílů představuje „výměnu akcií“ ve smyslu čl. 2 písm. d) této směrnice.

Článek 8 odst. 1 Směrnice o fúzích tedy v zásadě brání zdanění takovéto výměny podílů, ledaže by mohly být normy vnitrostátního práva týkající se zneužití práva, daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem vykládány v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice, a z tohoto důvodu odůvodňovat její zdanění.

2.2. Směrnice o zdanění podílů

Hlavním účelem Směrnice o zdanění podílů je zabránění dvojímu zdanění při distribuci podílů mezi dceřinými a mateřskými společnostmi různých členských států. Tím má být odstraněna další překážka fungování vnitřního trhu. Jde o to, že fungování holdingových struktur přináší dle názoru zástupců Evropského společenství větší efektivitu do podnikání a tím i větší konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni, proto se je snaží podporovat i touto cestou, tj. odstraněním administrativních a daňových překážek.

Dle českého ZDP byly, před implementací Směrnice o zdanění podílů, převody těchto podílů zdaněny 15% srážkovou daní, na každé úrovni převodu. Tzn. že docházelo ke dvojímu resp. vícenásobnému zdanění těchto podílů v závislosti na počtu stupňů (společností), skrze které byl tento podíl převáděn. Tomu bylo zabráněno právě Směrnicí o zdanění podílů a to pouze u vymezených společností ve Směrnici, nikoliv např. u fyzických osob.

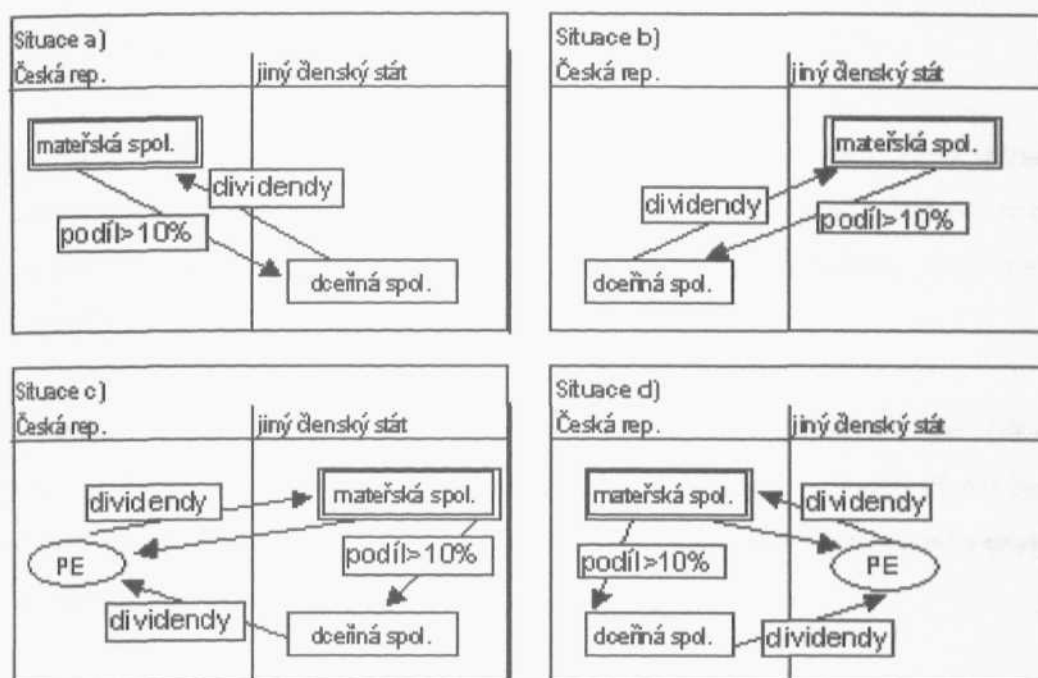
2.2.1. Předmět Směrnice o zdanění podílů

Členské státy jakožto adresáti směrnic jsou povinni aplikovat Směrnici o zdanění podílů na:

- a) na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států (implementováno v § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP – mateřská společnost v ČR, dceřiná v EU),
- b) na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společností ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi (implementováno v § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP – dceřiná společnost v ČR, mateřská v EU),
- c) na rozdělování zisku obdrženého v tomto státě se nacházejícími stálými provozovny společností jiných členských států, který pochází od jejich dceřiných společností jiného členského státu, než ve kterém se stálá provozovna nachází (implementováno v § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP – PE mateřské spol. v ČR od dceřiných společností v EU),
- d) na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu v jiném členském státě se nacházejícím stálým provozovným společností stejného členského státu, jichž jsou

dceřinými společnostmi (implementováno v § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP – dceřiná společnost v ČR rozděluje podíl PE umístěné v EU mateřské spol. v ČR).

Jelikož pouze slovní definice struktur, na které je nutno Směrnicí aplikovat, není zrovna nejpřehlednější, je níže ke každému bodu zobrazeno schéma společností, na které se daný bod aplikuje.



Zde je nutno připomenout, že stejně jako Směrnice o fúzích, tak i osvobození dle této směrnice je aplikováno dle znění ZDP i na vnitrostátní převody podílů (dividend), ovšem za předpokladu, že splní ostatní podmínky vymezené ve Směrnici o zdanění podílů. Po splnění těchto podmínek jsou všechny takovéto převody dividend a jiných podílů osvobozeny od srážkové daně, ať už na úrovni dceřiné společnosti, tak na úrovni mateřské společnosti.

Pro účely této směrnice se "společností členského státu" dle článku 2 rozumí každá společnost, která:

- má některou z forem uvedených v příloze této směrnice (v rámci České republiky jde o společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, družstvo, evropskou společnost a evropskou družstevní společnost),

- je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství,
- podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z vymezených daní (jde o daně z příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech).

2.2.2. Definice mateřské a dceřiné společnosti

Mateřskou společností se rozumí každá společnost členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 (viz. výše – forma společnosti, subjekt daně a daňový rezident) a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 10%.

Za stejných podmínek postavení mateřské společnosti přiznává též společnosti členského státu, která drží na základním kapitálu některé společnosti stejného členského státu podíl nejméně 10 %, přičemž tento podíl drží zcela nebo zčásti stálá provozovna první společnosti nacházející se v jiném členském státě.

Od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008 činil tento minimální podíl dle této směrnice 15 %. Český ZDP však snížení tohoto podílu na 10% implementoval již od roku 2007. To znamená, že v českých podmínkách se pro poplatníky použije ta výhodnější varianta mezi českým ZDP a Směrnicí o zdanění podílů, tj. v tomto případě 10% hranice minimálního podílu již od roku 2007 a nikoliv od roku 2009, jak to definuje tato směrnice.

Dceřinou společností se pak pro účely směrnice rozumí společnost, která splňuje výše vymezené podmínky dle článku 2 Směrnice o zdanění podílů a navíc na jejímž základním kapitálu je držen výše vymezený podíl mateřské společnosti.

Členské státy jsou oprávněny nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedoručí takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let. Česká republika využila tohoto

ustanovení a implementovala toto omezení do českého ZDP, nicméně aktuálně pouze s 12 měsíčním časovým testem.

2.2.3. Daňově transparentní společnosti

Tato směrnice nebrání státu mateřské společnosti považovat na základě svého posouzení právní charakteristiky dané dceřiné společnosti vyplývající z právních předpisů, podle kterých je založena, dceřinou společností za daňově transparentní, a tedy zdaňovat u mateřské společnosti její podíl na zisku dceřiné společnosti v okamžiku, kdy tento zisk vzniká. V takovém případě stát mateřské společnosti upustí od zdanění rozděleného zisku dceřiné společnosti. Český ZDP prozatím neobsahuje žádnou takovou úpravu zdanění transparentních společností.

2.2.4. Náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti

Každý členský stát si nicméně dle této směrnice smí ponechat možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

Česká republika využila této možnosti a náklady související s držbou podílu na dceřiné společnosti vyloučila z daňově uznatelných nákladů ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

Dle tohoto ustanovení se za daňově neuznatelné náklady považují mimo jiné náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Přitom 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. Případné režijní (nepřímé) náklady související s touto držbou se omezují výší 5% příjmů z dividend a

jiných podílů, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto nepřímých nákladů je nižší.

Tyto náklady jsou tedy rozděleny na náklady přímé (např. cestovní náhrady na cestu na valnou hromadu dceřiné společnosti, hodnocení dceřiné společnosti, úroků z úvěrů na financování koupě podílu v dceřiné společnosti atd.) a nepřímé (např. mzdové náklady a jiné režijní náklady střediska, zabývající se mimo jiné i řízením, hodnocením dceřiné společnosti). Tyto náklady je nutno dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP považovat za daňově neuznatelné, na druhou stranu § 24 odst. 7 ZDP umožňuje zvýšit nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu o náklady přímo související s držbou podílu v obchodní společnosti nebo družstvu pokud poplatník prokáže, že podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nebyly uznány jako daňové náklady. Tj. tyto původně neuznatelné daňové náklady lze dodatečně promítnout do základu daně při prodeji tohoto podílu v dceřiné společnosti.

2.2.5. Rozšíření aplikace směrnice

Nově od 1.1.2008 bylo rozšířeno uplatnění osvobození dle Směrnice o zdanění podílů i na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí tuzemské mateřské společnosti nebo stále provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky. Při aplikaci zásady daňové souvztažnosti není na druhou stranu možné daňově uplatnit při prodeji těchto podílů hodnotu těchto podílů či cenných papírů. Na jedné straně je tedy osvobozen zisk z převodu těchto podílů, ale na druhé straně není možné uplatnit ztrátu z tohoto prodeje ke snížení základu daně. Toto osvobození se nepoužije, pokud je dceřiná společnost tuzemskou společností v likvidaci.

Dále se uplatnění tohoto osvobození také rozšiřuje na společnosti třetích zemí (zemí mimo Evropské společenství). Osvobození dle § 19 odst. 9 ZDP nově platí i pro příjmy plynoucí z tuzemské společnosti a stále provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky, z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených společnostmi a z převodu podílu ve společnosti, pokud tato společnost:

- je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a
- má právní formu srovnatelnou se společností s ručením omezeným, akciovou společností a družstvem,
- je v obdobném vztahu vůči danému poplatníkovi jako vztah dceřiné a mateřské společnosti, a
- podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob s tím, že sazba není nižší než 12%. Za společnost podléhající této dani se nepovažuje společnost od této daně osvobozena nebo která si může zvolit toto osvobození resp. obdobnou úlevu od této daně. Prakticky jsou tedy vyloučeny především společnosti z tzv. daňových rájů.

2.3. Směrnice o zdanění úspor

Směrnice o zdanění úspor byla přijata v červnu 2003. Původně měla být směrnice aplikována již k 1. lednu 2005. Její účinnost však byla odložena až na 1. července 2005, především vzhledem k neuzavření potřebných smluv k bezproblémové aplikaci této směrnice s třetími zeměmi a závislými teritorii členských států.

Do českého ZDP byla tato směrnice implementována ustanovením § 38fa. Podrobnější postup při aplikaci tohoto ustanovení především pak rozsah požadovaných informací o daňových poplatnících, způsobu hlášení byl Ministerstvem financí České republiky vydán Pokyn D-282. Směrnice se tedy u nás začíná v praxi aplikovat od 1. července 2005. Jejím základním přínosem je zajištění efektivního zdanění příjmů z úspor pouze ve státě, kde jsou fyzické osoby – skuteční vlastníci těchto příjmů, rezidenty. To má za následek nutnost výměny mezi státy rezidence daňových subjektů – fyzických osob a státy zdroje, tj. ty státy ve kterých má daný úrokový příjem zdroj. Stát zdroje je povinen informovat členský stát rezidence o příjmech z úspor, které zde realizoval.

Platební zprostředkovatelé vyplácející úrok jsou povinni poskytovat informace daňovým správám ostatních zemí alespoň jednou za rok, v opačném případě jsou povinni aplikovat srážkovou daň na vyplácené úroky. Platební zprostředkovatel podává hlášení o všech platbách

dvojitého zdanění (smlouva o zamezení dvojímu zdanění obvykle stanoví srážkovou daň pro úroky v nulové výši).

Poplatník (český daňový rezident) zahrne úrokový příjem do daňového přiznání a svou vypočtenou daňovou povinnost v České republice sníží o daň sraženou v zahraničí dle této směrnice. Je-li celková daňová povinnost nižší než srážková daň zaplacená v souladu s touto směrnicí vzniká poplatníkovi ve výši rozdílu přeplatek na dani.

2.4. Směrnice o licencích a úrocích

Z důvodu podpory efektivního fungování vnitřního trhu a odstranění veškerých překážek tohoto fungování, vydala Rada dne 3. června 2003 Směrnici o licencích a úrocích. Překážkou je v tomto případě zdanění plateb úroků a licenčních poplatků jdoucích mezi různými členskými státy.

Směrnice o licencích a úrocích proto povoluje zdanění plateb úroků a licencí mezi propojenými osobami z různých členských států pouze ve státě, kde je příjemce úroků a licencí rezidentem. Ve státě zdroje musí být tyto platby od zdanění osvobozeny. To v praxi znamená nemožnost uvalení srážkových daní ve státě zdroje na takové platby.

2.4.1. Předmět osvobození

Předmětem osvobození jsou platby úroků a licencí z jednoho smluvního státu do druhého prováděné mezi propojenými osobami.

Úroky jsou směrnicí definovány jako příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje.

Licenční poplatky jsou zde definovány jako platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a počítačových programů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za licenční poplatky se považují platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Tyto definice jsou převzaty i českým ZDP a to v ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP a § 19 odst. 7 ZDP. Samotné osvobození je pak uvedeno v § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP pokud jde o licenční poplatky a v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP pokud jde o úrokové platby.

2.4.2. Subjekty aplikující osvobození

Subjekty, které jsou oprávněny aplikovat osvobození, jsou společnosti členských států, které:

- mají některou z forem uvedených v příloze této směrnice (v rámci České republiky jde o společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, evropskou společnost a evropskou družstevní společnost),
- je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství,
- podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z vymezených daní (jde o daně z příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech).

Mimo výše uvedených podmínek je důležitý vztah mezi společnostmi vyplácející úroky a mezi společnostmi, která úroky přijímá. Jak bylo uvedeno výše, musí jít o propojené osoby. Směrnice definuje tuto propojenost jako:

- přímou držbu na základním kapitálu druhé společnosti minimálně ve výši 25% (ať už podíl drží společnost vyplácející úroky nebo přijímající úroky), nebo

- jiná společnost drží na základním kapitálu obou společností vyplácející i přijímající úroky přímý podíl nejméně 25% (jde o případ, kdy třetí společnost je mateřskou společností těchto dvou subjektů vyplácejících si úroky, resp. licenční poplatky)

Směrnice navíc umožňuje členským státům, aby neaplikovali toto osvobození ve vztahu ke společnosti jiného členského státu nebo ke stálé provozovně společnosti jiného členského státu v případě, že výše uvedené podmínky držby podílů nebudou dodržovány bez přerušení nejméně po dobu dvou let.

Český ZDP tuto možnost využil a definoval v § 19 odst. 5 podmínky uplatnění osvobození úrokových a licenčních plateb mezi propojenými osobami následovně:

- plátce úroků nebo licenčních poplatků a jejich příjemce jsou osobami přímo kapitálově spojenými (viz. § 23 odst. 7 ZDP) po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a
- příjemce úroků nebo licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem (tj. pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu, viz. § 19 odst. 6 ZDP) a
- úroky nebo licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné ve třetím státě nebo na území České republiky a
- příjemci úroků nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb ZDP.

Pokud společnost plátce nebo stálá provozovna provedly srážku daně u zdroje v případě, kdy mělo dojít k osvobození od daně dle této směrnice, vzniká nárok na vrácení takto sražené daně.

Tuto směrnici je nutné aplikovat i pokud jde o stálé provozovny, tj. jestliže stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka těchto úroků či licenčních poplatků nebo jestliže je stálá provozovna společnosti členského státu považována za plátce úroků nebo licenčních poplatků. Pokud je plátcem úroků resp. licenčních poplatků stálá provozovna pak se pro účely směrnice nepovažuje žádná jiná část této společnosti za plátce ani za skutečného vlastníka těchto úroků nebo licenčních poplatků.

Směrnice se však nepoužije, pokud jsou úroky nebo licenční poplatky placeny ve třetím státě umístěnou stálou provozovnou nebo ve třetím státě umístěné stálé provozovně společnosti členského státu a pokud se podnikání této společnosti uskutečňuje částečně nebo úplně prostřednictvím této stálé provozovny.

2.4.3. Povolení aplikace osvobození dle Směrnice

Směrnice umožňuje členským státům, aby možnost využití osvobození vážali na povolení daným členským státem. Jak jsme výše zmínili, Český stát využil této možnosti a jako podmínku uplatnění tohoto osvobození, definoval i nutnost vydání rozhodnutí podle § 38nb ZDP.

Dle tohoto ustanovení musí poplatník splňující podmínky pro osvobození požádat svého místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků. Žádost je možno podat i prostřednictvím plátce, avšak rozhodnutí bude vždy vydáno pouze místně příslušnému poplatníkovi.

Povinnými náležitostmi žádosti o vydání rozhodnutí jsou:

- potvrzení o daňovém rezidentství příjemce licenčních poplatků nebo úroků vydané zahraničním správcem daně,
- informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků je jejich skutečným vlastníkem,
- potvrzení zahraničního správce daně, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků podléhá některé z daní uvedených ve směrnici mající stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů,
- informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků nebo úroků má právní formu uvedenou v příloze směrnice,
- informace prokazující, že příjemce a plátce licenčních poplatků nebo úroků jsou osobami přímo kapitálově spojenými a po jak dlouhou dobu,
- právní titul pro výplatu licenčních poplatků nebo úroků.

Tyto informace musí platit nejméně po dobu jednoho roku a nesmí být jak 3 roky. Dojde-li ke změně, která může mít vliv na splnění podmínek pro osvobození je poplatník povinen informovat o tom bez zbytečného odkladu plátce a svého místně příslušného správce daně.

Správce daně je povinen na základě řádně podané žádosti vydat rozhodnutí o přiznání osvobození, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) a odst. 5 a § 23 odst. 7 (tj. jedná se o cenu obvyklou, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty). Správce daně je povinen toto rozhodnutí vydat do tří měsíců od okamžiku, kdy poplatník poskytl všechny informace a důkazy nutné pro prokázání, že podmínky pro osvobození jsou splněny. Toto rozhodnutí je závazné i pro plátce daně.

2.4.4. Účinnost Směrnice

Obecná účinnost Směrnice je stanovena k 1. lednu 2004, do kdy ji musí členské státy řádně implementovat a uvědomit o řádné implementaci neprodleně Komisi.

V přechodných ustanoveních je však obsažena i speciální úprava účinnosti této směrnice pro jednotlivé členské státy, které si většinou s odvoláním na negativní rozpočtové dopady osvobození, dohodli odklad aplikace této směrnice.

Mezi tyto státy patří Řecko, Lotyšsko, Polsko a Portugalsko, které mají právo neaplikovat osvobození u úrokových a licenčních plateb mezi přidruženými společnostmi v rámci osmiletého přechodného období (tj. období od počátku aplikace Směrnice o zdanění úspor, tj. od 1. července 2005). Během tohoto období nesmí sazba daně z úroků či licenčních poplatků placených přidružené společnosti z jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěné stálé provozovně přidružené společnosti členského státu překročit 10 % v průběhu prvních čtyř let a 5 % v průběhu dalších čtyř let. Litva má obdobné šestileté přechodného období.

Španělsko a Česká republika mají právo nepoužít osvobození licenčních poplatků mezi propojenými společnostmi do dne použitelnosti uvedeného v čl. 17 odst. 2 a 3 Směrnice o zdanění úspor, tj. do 1. července 2005 – datum účinnosti této směrnice). Během šestiletého přechodného období od uvedeného data nesmí sazba daně z licenčních poplatků placených

přidružené společnosti jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěné stálé provozovně přidružené společnosti členského státu překročit 10%. Slovensko má právo nepoužít osvobození licenčních poplatků během dvouletého přechodného období počínaje dnem 1. května 2004.

Česká republika si tedy vyjednala šestileté přechodné období počínající 1. červencem 2005, tj. od 1. července 2011, by mělo být aplikováno osvobození licenčních plateb mezi propojenými společnostmi upravené v § 19 odst. 1 písm. z) ZDP. Nicméně dle poznámky u tohoto ustanovení jeho účinnost počíná běžet od 1. ledna 2011, tedy o půl roku dříve, než si Česká republika vyjednala konec přechodného období. Zůstává otázkou, zda je toto záměrem zákonodárce, nebo pouze chybná transpozice.

Použití těchto přechodných ustanovení a 10% limitace srážkové daně je však dále podmíněno pokračujícím uplatňováním relevantních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi členskými státy. To znamená že pokud tato smlouva stanoví nižší zdanění, bude aplikováno snížení zdanění dané touto smlouvou.

3. Přehled směrnic implementovaných do ZDP

| Směrnice | implementována k | účinnost i pro vnitrostátní transakce | hlavní přínos (FO - fyzická osoba, PO - právnická osoba) |
|--------------------------------|--------------------|---------------------------------------|--|
| Směrnice o fúzích | 1.5.2004 | ANO | odložení zdanění, převod odčit. položek |
| Směrnice o zdanění podílů | 1.5.2004 | ANO | osvobození převodu podílů a dividend |
| Směrnice o zdanění úspor | 1.7.2005 | ANO | zdanění pouze ve státě rezidence FO |
| Směrnice o licencích a úrocích | úroky - 1.5.2004 | ANO | osvobození úrokových plateb PO spojené |
| | licence - 1.7.2011 | ANO | osvobození licenčních plateb PO spojené |