

Hospodářská krize, daňové souvislosti v rámci EU a koncept Evropské společnosti

EU OFFICE

Česká spořitelna, a.s.

Poláčkova 1976/2

140 00 Praha 4

tel.: +420 261 073 308

fax: +420 224 641 301

EU_office@csas.cz

<http://www.csas.cz/eu>

Petr Zahradník

+420 261 073 019

pzahradnik@csas.cz

Jan Jedlička

+420 261 073 484

jjedlicka@csas.cz

Alena Smolíková

+420 261 073 308

asmolikova@csas.cz

Petr Zahradník

EU Office České spořitelny

Není zřejmě náhodou, že mezi podpůrnými protikrizovými fiskálními opatřeními, která byla v průběhu letošního roku v jednotlivých zemích EU implementována, významněji dominovala opatření na příjmové straně veřejných financí, tedy právě nejrůznější typy daňových úlev či zjednodušení, přestože větší mediální pozornosti se dostalo – zejména zásluhou nepříliš blahého šrotovného – opatřením na straně výdajové.

Daňové zjednodušení či ulevění je v krizových časech relevantně posuzováno nejen v teritoriích národních ekonomik, ale zejména pro mezinárodně aktivní firmy platí, že budou usilovat (či již usilují) o naplnění možných – dodejme zcela legálních – daňových výhod v rámci celého regionu EU.

Pokud budeme za možnost legální daňové optimalizace v rámci podnikatelského sektoru v EU zvažovat nejvíce přístupné a nejzřejmější se nabízející varianty, budou jimi patrně buď založení společnosti v daňově nejpříhodnější zemi nebo založení tzv. evropské společnosti.

Evropská společnost

Vymezení a definice

Evropská společnost představuje subjekt založený podle evropského práva, který dává možnost podnikat v každém členském státě EU prostřednictvím nadnárodní akciové společnosti. Hlavní motiv při zakládání právní formy evropské společnosti je poskytnutí jednotné právní úpravy subjektům, které působí v rámci vnitřního trhu, a těmto subjektům nabídnout právní možnost reorganizovat, kombinovat či vytvářet celoevropské struktury aktivit a umožnit těmto společnostem bez dodatečných legislativních překážek přesouvat sídlo této evropské společnosti a flexibilně přizpůsobovat a měnit její organizační strukturu.

Vznik evropské společnosti v jednom z členských států ovšem automaticky neznamená možnost vykonávat činnost i v dalších členských státech EU bez toho, že je tato společnost zbavena nutnosti získat příslušné oprávnění k podnikání, která platí v souladu s vnitrostátní úpravou každého jednotlivého konkrétního členského státu EU. To kupříkladu znamená, že oprávnění k podnikání, které obdrží například česká evropská společnost na území České republiky, automaticky neumožňuje výkon podnikatelské činnosti v ostatních členských státech EU. Pro výkon podnikatelské činnosti této společnosti například na Slovensku je ještě nutné zřídit zde organizační složku této evropské společnosti nebo založit její dceřinou společnost.

Na výše zmíněnou oblast zdanění má v porovnání s národními právními formami podnikání největší vliv právě jedna z největších dosud vyhodnocených výhod evropské společnosti – přemístění sídla evropské společnosti.

Sídlo a ústředí evropské společnosti a jejich přemístění do jiného členského státu EU

Hlavní výhoda evropské společnosti v porovnání s běžnými právními formami podnikání spočívá právě v možnosti přesunu sídla v rámci EU bez provedení likvidace a bez ztráty právní subjektivity (právě proces ukončení činnosti firmy v České republice patří mezi největší a nejvíce akcentované překážky v podnikání v naší zemi). Pro porovnání, v případě přesunu sídla běžné obchodní společnosti do jiného členského státu by mu musela nejprve předcházet likvidace společnosti v původní zemi a následné založení nové společnosti v nové cílové zemi.

Předností migrace sídla evropské společnosti v rámci členských států je právě možnost volby nejhodnějšího daňového systému v rámci EU a tím možnost daňové optimalizace aktivit této společnosti (tzv. proces country shopping).

V rámci evropské společnosti není možné umístění skutečného ústředí (vedení společnosti) a formálního sídla do různých členských států. Umístění ústředí do jiného členského státu, než je registrované sídlo společnosti, by vedlo k výzvě ze strany příslušného soudu ohledně nápravy vzniklého stavu, tedy výzvě přemístit sídlo společnosti do země ústředí, či naopak. Případné neuposlechnutí výzvy soudu by vedlo následně k rozhodnutí o zrušení příslušné evropské společnosti.

Pojem sídlo evropské společnosti má důležité postavení také z pohledu daní. Evropská společnost se v daňových otázkách (zejména v oblasti přímého zdanění) řídí národními daňovými zákony každého členského státu. Propojenost sídla společnosti a jejího ústředí má za následek to, že evropská společnost bude daňovým rezidentem (poplatníkem

daně s neomezenou daňovou povinností) vždy ve státě sídla. Z toho vyplývá, že přemístění sídla z jednoho členského státu EU do jiného musí být doprovázeno i skutečným přesunem řídicího aparátu společnosti a také změnou daňové rezidence.

Z pohledu zdanění daní z příjmů je nutné konstatovat, že právní úprava evropské společnosti je v zásadě velice obecná a málo podrobná. Do českého zákona o daních z příjmů bylo zakomponováno pouze ustanovení, že evropská společnost postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost. Mimo to je již zákonem o daních z příjmů řešena problematika podávání daňového příznání za evropskou společnost pouze v případě přemístění jejího sídla mimo území České republiky. Z tohoto důvodu mohou v praxi vznikat situace, jejichž řešení může být vzhledem k nedostatečné právní úpravě značně komplikované. Jen pro úplnost je uvedeno, že obdobné problémy mohou nastat i v oblasti vedení účetnictví, a to z důvodu zcela chybějící právní úpravy.

Čtyři mýty týkající se evropské společnosti

Mýtus 1

Propojení sídla a ústředí evropské společnosti jsou v rozporu s představami části podnikatelské veřejnosti, která vidí ve změně sídla možnost čerpat výhody daňového systému v zemi sídla evropské společnosti při současném zachování skutečného vedení evropské společnosti v jiném státě.

Požadavek propojení sídla evropské společnosti a jejího ústředí byl již kritizován i ze strany Evropského parlamentu. Důvodem této kritiky byl rozpor tohoto požadavku s judikaturou Evropského soudního dvora o svobodě usazení se, čímž tedy dochází k porušení právních předpisů Evropského společenství.

Mýtus 2

Druhý mýtus souvisí s představou o existenci speciálního daňového režimu pro evropské společnosti při vzniku stálých provozoven v jiných členských státech.

Pojem evropská společnost není, až na výjimky, ve většině zemí doposud implementovaný. Principiálně by však tento stav neměl způsobit problémy, neboť evropská společnost je v EU definována jako akciová společnost, pro níž neexistuje zvláštní režim. V tomto duchu byla do zákona o daních z příjmů zakomponována i již zmíněná ustanovení. Praxe však může být poněkud odlišná. Zároveň však tak, jako v případě běžné akciové společnosti platí, že příjmy, které zakládají vznik stálé provozovny v jiném státě, budou podléhat zdanění lokální daní z příjmů v tomto státě. Metody zamezení dvojího zdanění se uplatní na základě jejich úpravy v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi státem rezidence (sídla) evropské společnosti a státem, kde vznikla stálá provozovna.

Mýtus 3

Třetím mýtem je možnost tzv. „spekulativního“ přemístění před uskutečněním různých transakcí do zemí s lepším režimem zdanění.

Tzv. „country shopping“ je sice jednou z výhod evropské společnosti, avšak rozhodně není nástrojem pro vyhýbání se placení daní. Směrnice EU o přeshraničních fúzích dává jednotlivým členským státům právo odmítnout uplatnění výhody daně touto směrnicí, mimo jiné i při přemístění sídla evropské společnosti, pokud je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů přemístění sídla daňový únik nebo vyhnutí se placení daně. Skutečnost, že přemístění sídla evropské společnosti není provedeno z řádných obchodních důvodů, jako například restrukturalizace či racionalizace činnosti, může vést k tomuto závěru. Pokud však nebude přesun sídla evropské společnosti spojen se spekulativními důvody, ale za těmito důvody bude stát obchodní stránka věci (= core business), tak pochopitelně tento přesun může vyvolané vést i k daňové optimalizaci.

Příklad:

Akciová společnost na Slovensku od roku 2000 vlastní 100% podíly ve třech projektových společnostech na Slovensku, v České republice a Maďarsku (SPV CZ; SPV SR; SPV HU), jejichž předmětem činnosti je výstavba obchodních center a jejich správa. Má zájem na rozšíření svých podnikatelských aktivit. Zároveň se naskytla možnost využít výhodný bankovní úvěr na financování svých podnikatelských aktivit od kyperské banky, přičemž podmínkou pro získání úvěru je, aby dlužníkem byl subjekt kyperského práva. Současně by však i umístění holdingové společnosti mohlo být pro vlastníka skupiny daňově výhodné. V případě existence zájmu o koupi například 100% obchodního podílu společnosti

SPV SR ze strany třetího subjektu by zisk z této transakce v původní struktuře podléhal zdanění podle legislativy ve státě rezidence vlastníka obchodního podílu (zdanění v rámci daňového příznání slovenské akciové společnosti sazbou daně z příjmů ve výši 19 %). Vznikem holdingové evropské společnosti se sídlem a ústředím na Kypru, do které by slovenská akciová společnost v roce 2007 vložila svoje akciové podíly na SPV SR, SPV CZ a SPV HU, by mohlo vést k významné daňové úspoře ze strany vlastníka holdingu. Vlastník by následně ovládal svoje původní společnosti prostřednictvím takto vzniklého holdingu. Celkový efekt by nastal v roce 2009 při prodeji uvedené SPV SR třetímu subjektu, při kterém by byl zisk z převodu obchodního podílu osvobozený od zdanění podle kyperské legislativy, jako legislativy státu rezidence evropské (holdingové) společnosti. Následná výplata dividend kyperské společnosti kyperskému nerezidentovi – slovenské akciové společnosti, nepodléhá srážkové dani na Kypru, ani není předmětem zdanění u slovenské a.s.

Mýtus 4

Čtvrtým mýtem souvisejícím s přemístěním evropské společnosti je nezdaňování převodu aktiv a pasiv v zemi původního sídla při jejich přesunu do nového cílového státu.

V této souvislosti je potřeba upozornit na skutečnost, že v souladu se Směrnicí o přeshraničních fúzích existuje možnost uplatnění výhody v podobě nezdaňování daného přesunu aktiv a pasiv ve státě, ze kterého je sídlo přemístěno. Tato výhoda se však týká pouze té části aktiv a pasiv, které následně prokazatelně zůstávají spojené se stálou provozovnou, prostřednictvím které evropská společnost nadále vykonává svoji činnost v původním státě, kde bylo sídlo společnosti umístěno před jeho přemístěním.

Výhody Směrnice tedy nelze uplatnit v případě přemístění sídla evropské společnosti, které je doprovázeno celkovým přesunem všech aktiv a pasiv do jiného členského státu, při současném ukončení činnosti v původním státě umístění sídla.

Příklad

Evropská společnost se sídlem v Bratislavě přemístí s účinností od 1.7. 2009 svoje sídlo do Prahy. Za předcházející roky dosáhla daňové ztráty. V období před přemístěním sídla vykonávala evropská společnost svoji činnost pouze na území Slovenska, a to prostřednictvím dvou samostatných obchodních provozoven. V souvislosti s přemístěním sídla společnost jednu z provozoven zrušila a odpovídající část obchodního majetku přesunula do Prahy. Po přemístění sídla společnost pokračuje v podnikatelské činnosti na území Slovenska pouze prostřednictvím druhé provozovny.

Z ohledem na změnu rezidence v průběhu roku 2009 (do 30.6.) bude evropská společnost na Slovensku zdaňována jako poplatník daně s neomezenou daňovou povinností a počínaje 1.7. již jen jako poplatník s omezenou daňovou povinností. V souvislosti s uvedeným trvalým přeshraničním přemístěním části obchodního majetku ze Slovenska do České republiky se daný přesun bude pro daňové účely považovat za prodej majetku, který je předmětem slovenské daně z příjmů. Základ daně v tomto případě nesmí být nižší, než by byl základ daně dosažený stálou provozovnou jako nezávislou osobou na osobě poplatníka při podobném přesunu majetku. Zároveň se jednotlivé složky majetku v účetnictví evropské společnosti nepřeceňují.

Současně by byla evropská společnost povinna upravit vyčíslený základ daně o zůstatky vytvořených rezerv, opravných položek a účtů časového rozlišení, a to pokud se tyto zůstatky vztahují k majetku provozovny přesunutému do zahraničí. Tato úprava základu daně se však neprovede v případě zůstatků účtů vztahujících se k majetku obchodní provozovny (stálé provozovny) zůstávající na Slovensku. Uplatnění daňové ztráty by pak bylo následně možné pouze v rozsahu, ve kterém lze část daňové ztráty přiřadit stálé provozovně umístěné v SR.

Daňové problémy společností (včetně Evropských) v mezinárodním prostředí

Také z důvodu, že na evropské úrovni neexistuje samostatná úprava evropských společností v oblasti zdanění, budou se tyto společnosti potýkat a čelit obdobným problémům, se kterými jsou konfrontovány běžné obchodní společnosti, které působí v mezinárodním prostředí. Jmenovat lze následující tři.

1) Problémy s tzv. CFC pravidly (Control Foreign Corporation)

Problémem je praxe některých států (v České republice daná pravidla neplatí), které vyžadují dodatečnou daň z příjmů po mateřských společnostech, jejichž zahraniční dceřiné společnosti hradí nižší daň, než-li by byla hrazena v případě, že by dceřiná společnost byla rezidentem stejného státu jako mateřská společnost. Určité pozitivní světlo v této věci přinesl

rozsudek Evropského soudního dvora v kauze Cadbury Schweppes, kdy byla pravidla CFC uplatňovaná ve Velké Británii označena za pravidla, která jsou v rozporu s právem EU na svobodu usazení se pro podnikatelské účely. Tento rozsudek by měl mít uplatnění i v jiných státech, které využívají obdobná pravidla, čímž by mohlo dojít k odstranění dané překážky i pro samotné evropské společnosti.

2) Pravidla nízké kapitalizace

Z důvodu odlišných daňových režimů při zdanění vlastního kapitálu a dluhů je pro některé mezinárodní skupiny výhodnější financovat společnosti prostřednictvím půjčky, což má za následek výpadek příjmů ve státních financích zemí dlužníků. Pro některé státy, mimo jiné i pro ČR, bylo přistoupeno k zavedení pravidel tzv. nízké kapitalizace jako nástroje omezujícího daňovou znatelnost úroků z těchto půjček (úvěrů). V této souvislosti stojí za zmínku i rozsudek Evropského soudního dvora (v případě Lankhorst-Hohorst), kdy bylo rozhodnuto, že daňové posouzení plateb dceřiné společnosti nemá být podmíněno sídlem mateřské společnosti. Tento rozsudek má však využití pouze tam, kde lokální právní úprava diskriminačně aplikuje pravidlo nízké kapitalizace na základě skutečnosti, zda věřitel je rezidentem země dlužníka či nikoliv.

3) Transfer pricing, resp. možnosti započítávání ztrát a zisků mezi podniky v rámci jedné skupiny

Z důvodu, že je evropská společnost vždy společností s mezinárodním prvkem, je a nadále bude pro ní problematika transfer pricingu velmi aktuální. Z pravidel transfer pricingu vyplývá, že v obchodních vztazích mezi evropskou holdingovou společností a jejími dceřinými společnostmi, resp. ve vztazích mezi evropskou společností a jejími stálými provozovny, musí být ceny stanoveny na úrovni tzv. cen obvyklých. Problematika transfer pricingu je tedy také překážkou v chápání evropské společnosti jako jednoho velkého daňového subjektu, působícího v různých zemích, kde je zisk generován za entitu jako celek z aktivit provozovaných vůči třetím subjektům bez ohledu na úroveň vnitropodnikových cen mezi jednotlivými organizačními částmi evropské společnosti.

Dalším problémem spojeným s problematikou transfer pricingu je nemožnost úplného nebo alespoň částečného zápočtu ztrát dosažených z aktivit v jednom členském státě oproti ziskům dosažených v jiném členském státě (například ztráty dosažené dceřinou společností vůči zisku slovenské mateřské společnosti, pokud jsou jejich aktivity propojené). Tato skutečnost vychází ze současného chápání principu daňové suverenity jednotlivých členských států. V současné době je očekáváno rozhodnutí Evropského soudního dvora v obdobném případě, který se může stát podnětem pro prosazování jednotného konsolidovaného základu daně, nebo na druhou stranu také motivem k odmítnutí harmonizace přímého zdanění.

Dílčí závěr

Výše uvedené problémy, se kterými se evropská společnost setkává, do značné míry kopírují problémy klasických obchodních společností v rámci lokálních právních předpisů. V současnosti evropská společnost postrádá více prvků, vyjma možnosti přemístění sídla do jiného členského státu, které by výrazně zvýšily efektivnost podnikání prostřednictvím této právní normy. Podnikání formou evropské společnosti je nyní podmíněno zejména právními důvody. Je potřeba si uvědomit, že důvodem vzniku této právní normy nebylo dát podnikatelským subjektům nástroj k vyhýbání se placení daní. Navzdory této skutečnosti se však může evropská společnost v určitých případech stát dobrým nástrojem daňové optimalizace.

Za přednost evropské společnosti v oblasti daňové optimalizace je považováno její využití ve formě evropské holdingové společnosti, spojené s jejím umístěním do země s vhodným daňovým režimem (například Kypr, Malta, Nizozemsko). Zejména Kypr se jeví jako vhodná země pro umístění sídla evropské holdingové společnosti pro případ převodů obchodních podílů dceřiných společností, které jsou na Kypru osvobozené od daně z příjmů, nebo pro případ vyplácených dividend kyperskému nerezidentovi. Možné situování sídla evropské společnosti do Nizozemska může mít pozitivní daňové dopady na příznivější zdanění úrokových příjmů. Zajímavou možností v neposlední řadě představuje i umístění do Estonska, což v konečném důsledku může vést až k úplnému nezdanění zisků, pokud nedojde k jejich rozdělení společníkům a jsou použity k následným reinvesticím.

Právě přetrvávání daňové suverenity jednotlivých členských států EU v oblasti přímého zdanění vede k existenci rozličných daňových systémů, v rámci nichž každý má určité výhody i nevýhody oproti ostatním. Právě EU je vnímána jako vhodnější oblast pro daňové optimalizace v porovnání s jurisdikcemi tzv. off-shore center (zvláště nyní, kdy řada vyspělých států začíná zpřísňovat restriktce i celkový postoj vůči daňovým rájům), které jsou považovány ze strany daňové správy v jednotlivých zemích EU za země, jež mohou zakrývat daňové podvody a zneužívat podmínky pro vyhnutí se placení daní v jiných státech. Právě rozpoznání výhod a nevýhod v oblasti zdanění v každém členském státě je považováno za nástroj možné daňové optimalizace, současně s nastavením vhodných mezinárodních struktur, jejichž prvkem může být i evropská společnost.

Daňové parametry a trendy v rámci EU

Ať se již konkrétní podnikatel či firma rozhodnou pro založení evropské společnosti, či dají přednost „pouhému“ přestěhování sídla jejich společnosti do daňově příznivější lokality, či v drtivé většině případů zůstanou i nadále daňovými rezidenty ve své domovině, pro všechny tyto případy se lze domnívat, že může být poučný a inspirativní stručný přehled aktuálních daňových sazeb přímých daní v rámci jednotlivých zemí EU.

Nejvyšší sazba daně z osobních příjmů v roce 2008

Dánsko	59,0%	Maďarsko	40,0%
Švédsko	56,4%	Polsko	40,0%
Belgie	54,0%	Velká Británie	40,0%
Nizozemsko	52,0%	Ø EU-27	37,8%
Finsko	50,1%	Lucembursko	39,0%
Rakousko	50,0%	Malta	35,0%
Německo	47,5%	Kypr	30,0%
Francie	45,8%	Lotyšsko	25,0%
Itálie	45,0%	Litva	24,0%
Španělsko	43,0%	Estonsko	21,0%
Portugalsko	42,0%	Slovensko	19,0%
Irsko	41,0%	Rumunsko	16,0%
Slovinsko	41,0%	ČR	15,0%
Řecko	40,0%	Bulharsko	10,0%

Zdroj: Evropská komise

V oblasti přímého zdanění především platí, že jeho váha (jak v případě osobního, tak korporátního) je obvykle nižší v nových členských státech EU (které jsou obvykle iniciátory procesu tzv. daňové konkurence napříč EU).

Celkově významně klesá daňová míra v případě osobní daně z příjmů (když v rámci celé nynější EU-27 tato poklesla ze 47,3 % v roce 1995 na 37,8 % v roce 2008). Současně podstatně klesá i daňová míra v případě korporátního zdanění napříč EU (jež se opět podstatně urychlilo po vstupu nových zemí v letech 2004 a 2007) – tato se snížila z 35,3 % v roce 1995 na 23,5 % v roce 2009.

Pro účely srovnatelnosti přizpůsobená sazba daně z korporátních příjmů v roce 2009

Malta	35,0%	Rakousko	25,0%
Francie	34,4%	Ø EU-27	23,5%
Belgie	34,0%	Maďarsko	21,3%
Itálie	31,0%	Estonsko	21,0%
Španělsko	30,0%	Slovinsko	21,0%
Německo	29,8%	ČR	20,0%
Lucembursko	28,6%	Litva	20,0%
Velká Británie	28,0%	Polsko	19,0%
Portugalsko	27,0%	Slovensko	19,0%
Švédsko	26,0%	Rumunsko	16,0%
Finsko	26,0%	Lotyšsko	15,0%
Nizozemsko	26,0%	Irsko	13,0%
Dánsko	25,0%	Bulharsko	10,0%
Řecko	25,0%	Kypr	10,0%

Zdroj: Evropská komise