

CS

CS

CS



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 19.12.2006
KOM(2006) 824 v konečném znění

**SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU
HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU**

Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích

{SEK(2006) 1690}

1. PŘESHraniční úlevy za ztráty a vnitřní trh

1.1. Úvod

Toto sdělení se předkládá v rámci sdělení „o systémech přímých daní koordinujících členských států na vnitřním trhu“ a uvádí příklad oblasti, která by mohla takovýto koordinovaný přístup využívat¹.

Komise se zavazuje zlepšovat konkurenceschopnost podniků v Evropské unii, které překáží mimo jiné i neexistence přeshraničních úlev za ztráty². V jejím sdělení „Příspěvek daňové a celní politiky k lisabonské strategii“³ z roku 2005 byly kroky, jak odstranit tento problém, uvedeny mezi cílenými opatřeními, jež by bylo možné přijmout v krátkodobém horizontu, a přeshraniční daňové překážky, kterým firmy v EU čelí, tak odstranit. Ve světle nedávného rozhodnutí Evropského soudního dvora (ESD) ve věci *Marks & Spencer*⁴ je nyní pro takové kroky zvláště vhodná doba. Při neexistenci přeshraničních úlev za ztráty se možnost odpočtu ztrát obecně omezuje na výši zisku vytvořeného v těch členských státech, kde se dotyčná investice realizuje. Tím dochází k deformování podnikatelských rozhodnutí v rámci vnitřního trhu.

Toto sdělení⁵ vysvětluje základní zásady a problémy týkající se přeshraničních úlev za ztráty. Navrhuje způsoby, jakými by mohly členské státy umožnit přeshraniční úlevy za ztráty, které vzniknou buď:

- **v rámci jedné společnosti** (tj. jde o ztráty, které vznikly pobočce či „stálé provozovně“ společnosti nacházející se v jiném členském státě); nebo
- **v rámci skupiny společností** (tj. ztráty, které vznikly členu skupiny v jiném členském státě).

1.2. Problém

Přestože společnosti očekávají, že budou rentabilní, mohou jim vzniknout ztráty. Prakticky všechny daňové systémy v rámci EU nakládají se zisky a ztrátami asymetricky. Zisky jsou zdaněny za daňový rok, kdy jsou vytvořeny, když ale vznikne ztráta, není daňová hodnota ztráty správcem daně nahrazena. Je proto nezbytné odpočítávat ztráty od jiného pozitivního daňového základu v rámci dotyčné společnosti nebo skupiny společností, aby nedošlo k „nadměrnému zdanění“. Tím se brání nevýhodnému peněžnímu toku vyplývajícímu z časové prodlevy při zohledňování ztráty, tj. kdy se ztráta přenáší do dalších období a odpočítává se od budoucích zisků, ve srovnání s okamžitým odpočítáním od jiného

¹ KOM(2006) 823 v konečném znění.

² KOM(2001) 582 v konečném znění, „Na cestě k vnitřnímu trhu bez daňových překážek“, s. 12.

³ KOM(2005) 532 v konečném znění, s. 8.

⁴ Věc C-446/03, *Marks & Spencer* [2005], dosud nezveřejněno.

⁵ Pracovní dokument útvarů Komise SEK(2006)1690 obsahuje technické přílohy s dalším vysvětlením a příklady.

pozitivního daňového základu.⁶ Přeshraniční úlevy za ztráty by předcházely zachycení ztrát v různých subjektech.

Společnost s několika vnitrostátními pobočkami se v zásadě zdaňuje na základě čistého výsledku, tj. tak, že se automaticky a okamžitě zohledňují jak zisky, tak ztráty těchto poboček. Ve většině ostatních situací jsou úlevy za ztráty možné pouze tam, kde je to povoleno zvláštním ustanovením přijatým příslušným členským státem:

	<u>Vnitrostátní úlevy</u> za ztráty	<u>Přeshraniční úlevy</u> za ztráty
V rámci jediné společnosti („stálá provozovna“)	Je k dispozici automaticky	Je k dispozici ve většině případů
V rámci skupiny společností („mateřská“ a „dceřiná“ společnost)	Ve většině členských států je k dispozici podle zvláštních pravidel	V zásadě není k dispozici, existuje jen velmi málo výjimek

1.3. Vnitřní trh a dopad na podnikatelská rozhodnutí

Různé zacházení s přeshraničními ztrátami ze strany členských států má dopad na fungování vnitřního trhu. Problémy týkající se přeshraničních úlev za ztráty ovlivňují podnikatelské rozhodování o tom, zda a jak vstoupit na nový trh. Neexistence (nebo omezení) přeshraničních úlev za ztráty vytváří překážku vstupu na jiné trhy, čímž se konzervuje umělé rozdělení vnitřního trhu podél národních linií.

Výsledkem je, že společnosti ve velkých členských státech, které jsou schopny na svém trhu dosahovat úspor z rozsahu trhu a množstevních úspor, jsou zvýhodněny oproti potenciální konkurenci z menších členských států, a to i v těch případech, kdy jsou takové společnosti z menších členských států více inovační a efektivnější. Větší společnosti podnikají za běžných okolností více činností v různých členských státech než společnosti menší, díky čemuž mohou větší společnosti ztráty absorbovat snadněji. Podobně platí, že členské státy s většími domácími trhy mají výhodu, protože je pravděpodobnější, že společnosti na těchto trzích již mají investice, a proto mohou odpočítávat jakékoli ztráty z určitých činností od pozitivního daňového základu ostatních. Zvláště významný je tento problém pro malé a střední podniky, a to ve vztahu k počátečním ztrátám souvisejícím s novými investicemi v zahraničí.⁷ Nedostupnost či omezená dostupnost přeshraničních úlev za ztráty proto:

- zvýhodňuje domácí investice a působí jako prostředek odrazující od investic v jiných členských státech;
- zvýhodňuje přeshraniční investice ve větších členských státech;

⁶ Ve věci C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] Sb. rozh. I-1727 Evropský soudní dvůr již přijal názor, že znevýhodnění v oblasti peněžních toků, k němuž dochází v situacích, kde neexistuje okamžitá úleva za ztráty, dostačuje ke vzniku rozporu s právními předpisy EU.

⁷ Konkrétní potíže, kterým čelí malé a střední podniky ve vztahu k přeshraniční hospodářské činnosti (neexistence přeshraničních úlev za ztráty a vysoké náklady na plnění požadavků) řeší sdělení Komise o pilotním projektu pro zdanění podle domovského státu (KOM(2005) 702 v konečném znění).

- zvýhodňuje velké společnosti ve srovnání s malými a středními podniky, co se týče přeshraničních investic; a
- ovlivňuje rozhodování mezi stálou provozovnou a dceřinou společností coby formou provozovny.

Tyto rozpory mají za následek vyšší ceny jak pro podniky, tak pro spotřebitele, a doprovodné ztráty blahobytu. Tam, kde omezená dostupnost úlev za ztráty vede k menší konkurenci v rámci trhů členských států, budou dominantní společnosti v dlouhodobém horizontu poškozeny, protože na ně bude vyvíjen méně intenzivní tlak, aby inovovaly a fungovaly efektivněji.

1.4. Přeshraniční úlevy za ztráty a judikatura Evropského soudního dvora

ESD se zabýval odpočítáváním přeshraničních ztrát ve vztahu k stálým provozovnám ve věcech *Futura*⁸ a *AMID*⁹.

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

Ve věci *AMID* přijal soud pohled **domovského státu** a shledal, že osvobození zisků lucemburské stálé provozovny od daně na základě belgické smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) uzavřené s dotyčnou zemí nevytváří ve vztahu k úlevám za ztráty objektivní rozdíl mezi situací belgické společnosti se stálou provozovnou v Lucembursku a situací belgické společnosti s provozovnou (pobočkou) v Belgii.¹⁰ Při nedostatečném odůvodnění bylo různé zacházení s dotyčnými dvěma společnostmi, pokud jde o odpočítání ztrát, v rozporu se svobodou usazování a není možné je akceptovat.¹¹

Poprvé byl problém přeshraničních úlev za ztráty mezi společnostmi předmětem rozhodování ESD ve věci *Marks & Spencer*. Bylo uvedeno, že odmítnutí povolit mateřské společnosti ze Spojeného království odpočítávat od svých zisků ztráty svých zahraničních dceřiných společností v EU, které nepodnikaly ve Spojeném království, představuje porušení svobody usazování, jež vyplývá ze Smlouvy o ES. Obchodní ztráty nakonec vedly k úplnému ukončení činnosti většiny dceřiných společností.

Spojené království toto omezení doložilo několika důvody: (a) potřebou vyváženého rozdělení pravomocí v daňové oblasti mezi členskými státy, (b) potřebou předcházet tomu, aby byly ztráty zohledňovány dvakrát, a (c) rizikem vyhýbání se daňovým povinnostem. ESD akceptoval, že tyto tři faktory by společně mohly ospravedlnit omezování svobody usazování.¹² ESD však shledal, že právní režim snížení daní skupiny platný ve Spojeném království nerespektuje zásadu proporcionality tam, kde byly vyčerpány možnosti zohlednit ztráty ve státě, kde má dotyčná dceřiná společnost sídlo.

⁸ Věc C-250/95 *Futura* [1997] I-2492.

⁹ Věc C-141/99 *AMID* [2000] I-11621.

¹⁰ Věc C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, odstavce 28 a 29.

¹¹ Tamtéž, odstavce 30 a 31.

¹² Věc C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], odstavec 51.

2. ZTRÁTY V RÁMCI JEDNÉ SPOLEČNOSTI – PROBLÉM ZTRÁT, KTERÉ VZNIKLY STÁLÝM PROVOZOVNÁM

Ztráty v rámci společnosti je možné definovat jako ztráty, které vznikly závislým součástem určité společnosti, např. jejím samostatným oddělením, pobočkám či stálým provozovnám.

2.1. Daňové zacházení se ztrátami ve vnitrostátních situacích

Úlevy za ztráty vzniklé ve vnitrostátních operacích v rámci jediné společnosti jsou udělovány automaticky ve všech členských státech, díky čemuž jsou ztráty vzniklé v rámci společnosti zohledňovány okamžitě. Protože společnost je zdaněna na základě čistého hospodářského výsledku činnosti všech vnitrostátních poboček, úlevy budou automaticky znovu získány, když se ta součást společnosti, která vytvořila ztrátu, znovu dostane do zisku.

2.2. Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích

Společnost coby nerezident bývá obvykle zdaněna na základě hospodářského výsledku stálé provozovny v tom členském státě, kde stálá provozovna působí. Podle právních předpisů ES je nutné podle vnitrostátních právních předpisů s dotyčnou stálou provozovnou zacházet stejným způsobem jako s rezidentními subjekty: jedná se například o odpočet daňových ztrát v následujících nebo předchozích zdaňovacích obdobích.¹³

Hospodářské výsledky stálé provozovny pak tvoří součást celkových hospodářských výsledků společnosti v tom členském státě, kde sídlí ústředí. SZDZ za normálních okolností poskytují hostitelskému členskému státu primární práva na zdanění zisků stálé provozovny. Členský stát, kde má společnost ústředí, má zpravidla pouze druhotná práva na zdanění takových zisků. Jaké techniky může členský stát volit pro eliminaci dvojího zdanění, závisí na tom, jaká ze dvou metod uvedených v článku 23 vzorové úmluvy OECD (metoda započítání a metoda vyjmutí) byla přijata ve smlouvách SZDZ uzavřených s druhým členským státem.

a) Metoda započítání

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

b) Metoda vyjmutí...

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

(1) ... bez odpočítání ztráty

Protože hospodářské výsledky stálé provozovny nejsou na úrovni ústředí společnosti zohledněny, není k dispozici úleva za ztrátu. Tento přístup využívá sedm členských států.

(2) ... s (dočasným) odpočítáním ztráty

¹³ Např. věc C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651.

Pět členských států umožňuje v současnosti odpočítání ztrát, které vzniknou stálým provozovnám, jež působí v jiném členském státě, přestože zisky jsou vyloučeny. Ztráty jsou znovu získány, jakmile se stálá provozovna vrátí do ziskovosti (čímž se zajišťuje soudržnost v daňové oblasti).

2.3. Svoboda usazování a ztráty v rámci jedné společnosti

V případech, kdy není možné ztráty vzniklé stálým provozovnám započítat proti ziskům ústředí („vertikální zápočet směrem nahoru“), vznikne ve srovnání s čistě vnitrostátní situací rozdílné zacházení. Tím se snižuje přitažlivost využívání svobody usazování a společnost se může vyhýbat zakládání stálých provozoven v jiném členském státě. Takové rozdílné zacházení představuje překážku svobodě usazování zakázanou článkem 43 Smlouvy o ES. ESD ve věci *AMID* výslovně uvedl, že situace společnosti se stálou provozovnou v zahraničí je srovnatelná se situací společnosti, jež žádnou takovou stálou provozovnu nemá.¹⁴

Potřebu předejít tomu, aby byly ztráty zohledněny dvakrát, je možné řešit pomocí mechanismu znovunabytí. Zatímco ve vnitrostátních situacích dochází ke znovunabytí ztráty automaticky, v přeshraničních situacích musí být takový mechanismus znovunabytí výslovně umožněn. Skutečnost, že pět členských států tak již činí, dokládá, že systém zahrnující odpočítání ztráty a její znovunabytí z budoucích zisků je možný.

Riziko vyhýbání se daňovým povinnostem je u ztrát vzniklých stálé provozovně velmi omezené, protože ztráty se zohledňují pouze na úrovni ústředí („vertikální zápočet směrem nahoru“).

3. ZTRÁTY V RÁMCI SKUPINY SPOLEČNOSTÍ – PROBLÉM ZTRÁT, KTERÉ VZNIKLY ZAHRANIČNÍM DCEŘINÝM SPOLEČNOSTEM

3.1. Odůvodnění úlev za ztráty v rámci skupiny společností

Společnosti, které jsou podle občanského práva právnickými osobami, obecně ve všech členských státech podléhají dani z příjmu právnických osob. Založení organizační jednotky má za následek vznik samostatného subjektu, a to nejen z pohledu právního, ale také daňového. Skupina společností nemá podle právních předpisů o obchodních společnostech právní subjektivitu, ani není taková skupina uznávána za jediný zdanitelný subjekt sám o sobě. Proto se v rámci skupiny společností ztráty nezohledňují automaticky stejným způsobem jako v rámci jedné společnosti. Avšak z hospodářského pohledu je možné skupinu společností považovat za jednu hospodářskou jednotku. Mnohé členské státy zavedly vnitrostátní systém zdanění skupin, aby mohly se skupinou zacházet jako s jedinou hospodářskou jednotkou. Avšak pouze omezený počet členských států, byť jejich počet stoupá, má systémy úlev za ztráty, které platí i pro přeshraniční situace.¹⁵

Neexistence vnitrostátního systému zdanění skupin deformuje investiční rozhodnutí, zejména pokud jde o právní formu investice (zvýhodňuje zakládání spíše poboček než dceřiných společností), nikoli však rozhodnutí ohledně umístění dané investice. Neexistence

¹⁴ Věc C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, odstavce 25 a násl.

¹⁵ Dánsko a Francie takové systémy používají již po mnoho let. Itálie a Rakousko je zavedly v roce 2004 a 2005.

přeshraničních úlev za ztráty u skupin společností však může rovněž deformovat podnikatelská rozhodnutí týkající se jak právní formy investice, tak jejího umístění.

3.2. Vnitrostátní úlevy za ztráty v rámci skupiny společností

Šest členských států nemá ustanoven vnitrostátní systém zdanění skupin. Systémy využívané v ostatních devatenácti členských státech mohou být v zásadě rozděleny do následujících tří kategorií:

- (a) systém „přenosu ztráty v rámci skupiny“ (sedm členských států);
- (b) „slučování“ zdanitelných hospodářských výsledků (jedenáct členských států); nebo
- (c) úplná daňová konsolidace (jeden členský stát).

Pojem „přenos ztráty v rámci skupiny“ zahrnuje jak „úlevu v rámci skupiny“, tak „příspěvek uvnitř skupiny“. Oba tyto typy systému umožňují provést přenos příjmů mezi společnostmi, aby bylo možné poskytnout úlevu za ztráty započítáním proti ziskům v rámci skupiny. V systému „úlevy v rámci skupiny“ je možné ztrátu jedné členské společnosti skupiny převést (či „postoupit“) ziskové členské společnosti skupiny. V systému „příspěvek uvnitř skupiny“ je možné zisky jedné členské společnosti skupiny převést na takovou členskou společnost skupiny, která vytváří ztrátu. V míře, v jaké se systém „příspěvek uvnitř skupiny“ využívá pro eliminaci ztrát, má tento tudíž stejný hospodářský účinek jako systém „přenosu ztráty uvnitř skupiny“.

Systém „slučování“ spočívá ve shromáždění všech jednotlivých zdanitelných hospodářských výsledků (tj. zisků a ztrát) od členských společností skupiny na úrovni mateřské společnosti. Toto „slučování“ nemusí nezbytně souviset s existencí ztrát, přestože to je hlavním důvodem používání takového systému. „Úplná daňová konsolidace“ systém slučování ještě překračuje, protože se pro daňové účely přehlíží právní subjektivita členských společností skupiny i jakékoli transakce uvnitř skupiny. Hospodářské výsledky skupiny jsou určeny na základě jediného výkazu zisků a ztrát.

Všechny tyto metody, když se využívají vnitrostátně, zajišťují úplnou vertikální kompenzaci ztrát směrem nahoru/dolů (tj. mezi mateřskou a dceřinou společností) i horizontální kompenzaci ztrát (tj. mezi dceřinými společnostmi) v rámci skupiny. To znamená, že jestliže skupina vykáže celkovou čistou ztrátu, nebudou zisky jednotlivých členských společností skupiny zdaněny, ale budou započteny proti ztrátám jiných členských společností skupiny. Všechny metody mají ten účinek, že poskytují okamžitou úlevu, neboť předcházejí tomu, aby se ztráty zachycovaly v různých subjektech. Vzhledem k automatickému znovunabytí má tato úleva obecně dočasnou povahu, dokud se dceřiná společnost, která vytváří ztrátu, nevrátí opět do zisku. Úleva je trvalá pouze v případech, kdy jsou ztráty konečným výsledkem.

Prosté rozšíření režimů platných pro vnitrostátní situace na přeshraniční situace, přestože by znamenalo zlepšení současné situace, by ideálním řešením nebylo. Ve vnitrostátních situacích probíhá znovunabytí ztrát automaticky: pro rozšíření takového systému na přeshraniční situace je proto třeba explicitní mechanismus znovunabytí. Mohlo by být rovněž technicky obtížné rozšířit aplikaci všech aspektů vnitrostátního systému úlev za ztráty na přeshraniční situace. Všechny členské státy, které mají systém přeshraničních úlev za ztráty, aplikují jiná pravidla v situacích přeshraničních a jiná v situacích vnitrostátních.

3.3. Definování oblasti působnosti cíleného opatření

3.3.1. Vymezení vůči společnému konsolidovanému základu pro daň z příjmu právnických osob (CCCTB)

Jakékoli cílené opatření pro zavedení přeshraničních úlev za ztráty představuje přechodné řešení do přijetí CCCTB. Takové opatření by bylo snadnější vyvinout a uplatňovat, jeho oblast působnosti by však nutně byla užší než v případě přijetí CCCTB pro celou EU. Nevyžadovalo by harmonizaci daňových systémů ani daňového základu. Na rozdíl od metody CCCTB, která je založena na „multilaterálním“ či „společném“ přístupu, by mohlo být cílené opatření teoreticky navrženo i tak, aby vyžadovalo uplatňování a používání pouze jedním členským státem („unilaterálně“). Nicméně nejvhodnější přístup by byl takový, kdy stát domovský i stát přijímající zahraniční investici postupují koordinovaně.

3.3.2. Důsledky rozsudku ve věci C-446/03 Marks & Spencer

Z rozsudku je možné vyvodit následující principy a obecné zásady: za prvé, kvůli ochraně vyváženého rozdělení pravomocí v daňové oblasti by v případě ztrát, které představují konečný výsledek, poskytl stát mateřské společnosti pouze trvalou úlevu za ztrátu. Za druhé, nutnost předcházet tomu, aby společnosti zohledňovaly ztráty dvakrát, je možné řešit tak, že by byla úleva podmíněna vyčerpáním přímých možností úlevy za ztráty, které má dotyčná dceřiná společnost k dispozici v členském státě, kde má sídlo. Za třetí, riziko vyhýbání se daňovým povinnostem roste, jestliže má skupina společností možnost volného rozhodování, kdy a kde si přeje své ztráty (a zisky) pro daňové účely zohledňovat. Tento problém je tím větší, čím širší má společnost výběr možností pro započítání ztrát v horizontálním směru či vertikálně směrem dolů. Společnosti by měly přirozeně tendenci započítávat ztrátu k těm společnostem, kde je hodnota daně nejvyšší.

Komise se domnívá, že tyto obavy je možné do značné míry vyřešit tím, že by se přeshraniční úlevy omezily na vertikální situace ve směru zdola nahoru. Ve spojení s ustanovením o znovunabytí a s požadavkem, aby byla nejprve využita jakákoli úleva, kterou má dceřiná společnost k dispozici, by se tím riziko vyhýbání se daňovým povinnostem minimalizovalo.

3.3.3. Koncepční rámec – Hlavní zásady pro cílené opatření

Cílené opatření řešící přeshraniční úlevy za ztráty by mělo zajistit, aby bylo se skupinami společností podnikajícími v několika členských státech zacházeno v maximální možné míře stejně jako se skupinami podnikajícími v jediném členském státě. Zejména by mělo umožnit, aby se ztráty odečítaly od daňového základu v roce, v němž vznikly. Cílené opatření by tudíž:

- (a) mělo umožnit efektivní a okamžitý jednorázový odpočet ztrát;
- (b) mělo umožnit minimálně to, aby byly ztráty zohledňovány na úrovni mateřské společnosti („vertikální odpočet směrem nahoru“);
- (c) nemělo za běžných okolností vést ke konečnému přesunu příjmu z jednoho členského státu do jiného, pokud nejde o ztráty jako konečný výsledek a pokud neexistuje možnost úlevy ve státě, kde takové ztráty vznikly;
- (d) mělo na prvním místě vyčerpat vnitrostátní možnosti úlevy za ztráty; a
- (e) nemělo by poskytovat prostor pro zneužívání.

3.4. Alternativy přeshraničních úlev za ztráty

Teoreticky existují tři možné alternativy zajišťující minimální úroveň kompenzace ztrát. Tyto alternativy se neliší, co se týče zohledňování ztrát, liší se však, pokud jde o způsob zacházení s budoucími zisky dané dceřiné společnosti na úrovni mateřské společnosti:

Daňový rok vzniku ztráty	<u>Odpočet ztráty v roce vzniku ztráty</u>		
Následující daňový rok/daňové roky	Alternativa 1 <u>konečný</u> přenos ztráty budoucí zisky nejsou zohledňovány	Alternativa 2 <u>dočasný</u> přenos ztráty odpočtená ztráta je získána zpět	Alternativa 3 hospodářský výsledek dceřiné společnosti je <u>zdaněn v běžném období</u> zohlednění hospodářského výsledku subjektu, který vytvořil ztrátu, za určité období

3.4.1. Alternativa 1: Konečný přenos ztráty („přenos ztráty uvnitř skupiny“)

Tento systém by vedl ke konečnému přenosu ztrát (podle systému „úlevy v rámci skupiny“ jako v případě společnosti *Marks & Spencer*) či zisků (podle systému „příspěvku uvnitř skupiny“), bez znovunabytí, pokud by ovšem nebyla přijata vyrovnávací opatření. Jedním způsobem, jak neutralizovat účinek na výnosy členského státu, v němž sídlí společnost, která ztrátu absorbuje, by bylo zavedení clearingového systému, v jehož rámci by členský stát, v němž sídlí společnost, která ztrátu postupuje, poskytl kompenzaci členskému státu, v němž sídlí společnost, která ztrátu absorbuje. Takový systém by také měl zohledňovat podstatné rozdíly mezi příslušnými daňovými sazbami a pravidly daňového účetnictví. Zvláštní pozornost by také bylo třeba věnovat problematice daňového plánování.

3.4.2. Alternativa 2: Dočasný přenos ztráty („metoda odpočtu/opětovného začlenění“)

Podle tohoto systému by byla ztráta, která vznikla dceřiné společnosti sídlící v jiném členském státě a byla odpočtena od hospodářského výsledku mateřské společnosti, následně, poté co se dceřiná společnost vrátí k ziskovosti, získána zpět. Výsledkem by byl dočasný přenos ztrát. Tento přístup byl přijat v návrhu směrnice z roku 1990.¹⁶

Výhodou této metody je, že se používá relativně snadno. Ztráty jsou nejprve odpočteny a následně, když se dceřiná společnost dostane opět do ziskovosti, se dříve odpočtená ztráta získá zpět prostřednictvím odpovídajícího navýšení daňového zatížení na úrovni mateřské společnosti. Tento mechanismus by měl proto umožnit okamžitou dočasnou úlevu na úrovni mateřské společnosti, díky čemuž by nedošlo ke znevýhodnění v oblasti peněžních toků, které by jinak nastalo.

¹⁶ KOM(90) 595 v konečném znění. Návrh stažen, Úř. věst. C 5, 9.1.2004, s. 20.

3.4.3. *Alternativa 3: Hospodářský výsledek dceřiné společnosti je zdaněn v běžném období („systém konsolidovaných zisků“)*

Podle tohoto systému jsou zisky i ztráty vybraných, nebo všech členských společností skupiny za určitý daňový rok zohledněny během určitého časového období na úrovni mateřské společnosti. S konsolidovanými dceřinými společnostmi by se zacházelo stejným způsobem jako se stálými provozovny. Pro eliminaci dvojího zdanění by se využívala metoda započítání. Daň, kterou platí dceřiná společnost ve státě, v němž sídlí, by se započítávala proti dani splatné v členském státě mateřské společnosti vztahující se k příjmu dotyčné dceřiné společnosti. Rozdělování zisku mezi členské společnosti skupiny by se nebralo v úvahu.

Aplikace takového systému nemusí souviset s existencí ztrát ani se na ni neomezuje (přestože ty představují hlavní důvod jeho aplikace). Jakmile je tedy dceřiná společnost zvolena k účasti v takovém systému, aplikuje se tento za běžných okolností po určité období, např. 3, 5 či více let.

Systém konsolidovaných zisků může být navržen, aby zahrnoval buď:

- jednu či více dceřiných společností vybraných dle rozhodnutí daňového poplatníka – systém výběrový, nebo
- všechny dceřiné společnosti skupiny – systém komplexní.

Z těchto dvou systémů by systém výběrový vyžadoval méně dokumentace, ale mohl by být náchylný k agresivním technikám daňového plánování zahrnujícím soustředování nákladů v dceřiných společnostech zvolených ke konsolidaci. V komplexním systému by podléhala zdanění celková finanční pozice skupiny, a to ve státě, kde sídlí mateřská společnost. Metoda započítání by pomohla eliminovat příležitosti k svévoli v daňové oblasti podle výpočtu daňového základu a daňových sazeb. Hlavní nevýhodou by byly vyšší náklady na plnění požadavků vyplývajících z potřeby přepočítávání příjmu všech členských společností skupiny podle pravidel ČS, v němž sídlí mateřská společnost.¹⁷

4. ZÁVĚR

Komise zdůrazňuje potřebu efektivních systémů pro zajištění přeshraničních úlev za ztráty v rámci EU. Omezená dostupnost přeshraničních úlev za ztráty představuje jednu z nejvýznamnějších překážek pro přeshraniční podnikatelské aktivity a efektivní vnitřní trh. Zavedení systémů přeshraničních úlev za ztráty prospěje zejména malým a středním podnikům, které v současnosti neexistence takových úlev poškozuje. Odstraní se tak rovněž významná překážka bránící tomu, aby se konkurenceschopnější firmy z EU objevily na světovém trhu.

Ztráty v rámci společnosti

V případech, kdy členské státy neumožňují zohledňovat ztráty vzniklé stálým provozovnám v jiném členském státě, Komise tyto členské státy vyzývá k revizi jejich daňových systémů, aby podporovaly svobodu usazování, kterou zajišťuje Smlouva o ES.

¹⁷ Pro skupiny malých a středních podniků může hlavní znevýhodnění vyřešit zdanění v domovském státě.

Ztráty v rámci skupiny společností

Komise vyzývá členské státy, aby zavedly a udržovaly vnitrostátní daňové systémy úlev za ztráty v rámci skupiny společností, které budou poskytovat zacházení rovnocenné tomu, které poskytuje úlevy za ztráty v rámci jediné společnosti. Tím by se eliminovaly deformace a zvýšila přitažlivost dotyčné země coby místa pro investice, čímž by se napomohlo plnění cílů lisabonské strategie.

Komise zdůrazňuje, že je třeba, aby byly pro rozvoj podnikání v rámci jednotného trhu i v celosvětovém měřítku přeshraniční úlevy za ztráty v rámci skupiny společností šířeji dostupné.

Toto sdělení předkládá tři možné přístupy, jak poskytovat přeshraniční úlevy za ztráty. Aby bylo možné maximalizovat výhody vnitřního trhu a omezit zbytečné zdvojování úsilí v 25 členských státech, měla by být reakce koordinovaná.

Komise vyzývá Radu, Evropský parlament a Evropský hospodářský a sociální výbor, aby prozkoumaly návrhy uvedené v tomto sdělení a aby následně vybídly členské státy:

- k revizi stávajících národních systémů, aby poskytovaly úlevy za ztráty v rámci společnosti v přeshraničních situacích;
- k rychlému zavedení jednoho nebo více možných řešení, jak nakládat se ztrátami vzniklými v rámci skupin společností, předložených v tomto sdělení; a
- ke zvážení, jak by bylo možné návrhy předložené v tomto sdělení aplikovat jak na vnitrostátní, tak na přeshraniční situace zlepšením stávajících systémů úlev za ztráty a zavedením nových.
