KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV

Brusel, 19.12.2006
KOM(2006) 824 v konečnom znení

OZNÁMENIE KOMISIE RADE, EURÓPSKEMU PARLAMENTU A EURÓPSKEMU HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU

Daňové zaobchádzanie so stratami v cezhraničných prípadoch

{SEK(2006) 1690}

1. CEZHRANIČNÉ VYROVNÁVANIE STRÁT A VNÚTORNÝ TRH

1.1. Úvod

Oznámenie sa prestavuje v rámci oznámenia o „Koordinovaní systémov priamych daní členských štátov na vnútornom trhu“ a poskytuje ukážku oblasti, ktorá môže získať prínos z takéhoto koordinovaného prístupu.[1]

Komisia sa zaviazala, že bude zlepšovať konkurencieschopnosť podnikov v Európskej únii, ktorej prekáža okrem iného aj nejestvujúce cezhraničné vyrovnávanie strát.[2] Vo svojom oznámení v roku 2005 „Prínos daňových a colných politík pre Lisabonskú stratégiu“ [3] boli kroky na zmiernenie tohto problému uvedené ako jedno z cielených opatrení, ktoré možno prijať v krátkodobom horizonte, aby sa mohli odstrániť daňové prekážky, ktorým čelia firmy v EÚ. Vo svetle nedávneho súdneho rozsudku Európskeho súdneho dvora (ESD) v prípade *Marks & Spencer* case[4] je na prijatie takýchto krokov vhodná doba. Keďže neexistuje cezhraničné vyrovnanie strát, možnosť kompenzácie strát sa všeobecne obmedzuje na výšku zisku vytvoreného v tých členských štátoch (ČŠ), kde sa príslušná investícia realizuje. Dochádza tak narušeniu podnikateľských rozhodnutí v rámci vnútorného trhu.

V tomto oznámení[5] sú vysvetlené základné princípy a problémy týkajúce sa cezhraničného vyrovnávania strát. Sú tu navrhnuté spôsoby, ktorými ČŠ môžu umožniť cezhraničné vyrovnávanie strát, ktoré vzniknú buď:

- **v rámci jednej spoločnosti** (t.j. straty, ktoré vznikli inej pobočke alebo „stálej prevádzke“ (sp) inej spoločnosti nachádzajúcej sa v inom ČŠ); alebo
- **v rámci skupiny spoločností** (t.j. straty, ktoré vznikli členovi skupiny v inom ČŠ).

1.2. Stanovenie problému

Hoci spoločnosti očakávajú, že budú rentabilné, môžu im vzniknúť straty. Prakticky všetky daňové systémy v EÚ zaobchádzajú so ziskami a stratami asymetricky: zisky sú zdaňované za daňový rok, keď sú vytvárané, ale keď vznikne strata, daňovú hodnotu straty daňová správa nenahrádza. Je preto nevyhnutné odpočítať straty od iného pozitívneho daňového základu v rámci príslušnej spoločnosti alebo skupiny spoločností, aby nedošlo k „nadmernému zdaneniu“. Zabráni sa tým nevýhodnému peňažnému toku vyplývajúcemu z oneskorenia pri zohľadňovaní straty, t.j. keď sa strata prenáša do ďalších období a odpočítava sa od budúcich ziskov, v porovnaní s okamžitým odpočítaním od iného pozitívneho daňového základu[6]. Cezhraničným vyrovnávaním strát by sa predchádzalo tomu, aby sa straty zachytili v rôznych subjektoch.

---

1 KOM (2006) 823,konečné znenie.

2 KOM(2001) 582 konečné znenie, „Smerom k vnútornému trhu bez daňových prekážok“, s.12)

3 KOM(2005) 532 konečné znenie, s. 8.

4 Vec C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], ešte nepublikované.

5 Pracovný dokument Komisie SEK(2006)1690 obsahuje technické prílohy s ďalšími vysvetleniami a príkladmi.

6 Vo veci C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] ECR I-1727 ESD prijal názor, že znevýhodnenie v oblasti peňažných tokov, ku ktorému dochádza v situáciách, keď neexistuje okamžité vyrovnanie za straty, stačí na vznik rozporu s právnymi predpismi EÚ.

Spoločnosť s niekoľkými domácimi pobočkami sa automaticky zdaní na základe čistého výsledku, t.j. automaticky a okamžite sa zohľadňujú zisky aj straty týchto pobočiek. Vo väčšine ostatných prípadov je vyrovnanie strát možné len, keď je povolené zvláštnym ustanovením, ktoré prijali príslušné členské štáty.

	Vnútroštátne vyrovnávanie strát	**Cezhraničné vyrovnávanie strát**
V rámci jednej spoločnosti („stálej prevádzke“)	automaticky k dispozícii	vo väčšine prípadov k dispozícii
V rámci skupiny spoločností („materská" a „dcérska“)	vo väčšine ČŠ k dispozícii podľa špecifických pravidiel	v zásade **nie je** k dispozícii, okrem zopár výnimiek

1.3. Vútorný trh a dosah na podnikateľské rozhodnutia

Odlišné zaobchádzanie s cezhraničnými stratami v ČŠ má dosah na fungovanie vnútorného trhu. Otázky cezhraničného vyrovnávania strát ovplyvňuje podnikateľské rozhodnutia o tom, či sa má vstúpiť na nový trh a ako. Nedostatok (alebo obmedzenie) cezhraničného vyrovnávania strát vytvára prekážku pri vstupovaní na iné trhy, čo spôsobuje zachovávanie umelého členenia vnútorného trhu podľa národných línií.

Výsledkom je, že spoločnosti vo veľkých členských štátoch, ktoré sú schopné na svojom trhu dosiahnuť úspory z veľkosti trhu a rozsahu úspor, sú zvýhodnené oproti potencionálnej konkurencii z menších členských štátov, i v prípadoch, keď sú tieto spoločnosti z menších členských štátov inovačnejšie a účinnejšie. Väčšie spoločnosti mávajú za normálnych okolností viac činností v rôznych ČŠ ako malé spoločnosti, čo zaručí, že väčšie spoločnosti ľahšie absorbujú straty. Podobne aj ČŠ s väčšími domácimi trhmi majú výhodu pretože je pravdepodobnejšie, že tieto spoločnosti už na týchto trhoch investovali a teda sú schopné odpočítať akékoľvek straty z určitých činností od pozitívneho daňového základu ostatných. Táto záležitosť je významná najmä v súvislosti s MSP vo vzťahu k začiatočným stratám pri investíciách v zahraničí[7]. Nedostatok alebo obmedzenosť cezhraničného vyrovnávania strát preto:

- zvýhodňuje domáce investície a pôsobí odradzujúco pri investovaní v iných ČŠ;
- zvýhodňuje cezhraničné investície vo väčších ČŠ;
- zvýhodňuje veľké spoločnosti v porovnaní MSP, pokiaľ ide o cezhraničné investície; a
- ovplyvňuje rozhodovanie medzi stálou prevádzkou a dcérskou spoločnosťou pri výbere formy prevádzky.

Tieto rozpory majú za následok vyššie ceny pre podniky aj spotrebiteľov a sprievodné straty v prosperite. V prípade, keď obmedzená dostupnosť vyrovnania strát vedie k menšej konkurencii v rámci trhov členských štátov, budú dominantné spoločnosti v dlhodobom horizonte poškodené, pretože sa na ne bude vyvíjať menej intenzívny tlak, aby sa inovovali a fungovali účinnejšie.

---

[7] Konkrétnymi ťažkosťami, ktorým čelia malé a stredné podniky v súvislosti s cezhraničnými hospodárskymi činnosťami (nedostatok cezhraničného vyrovnania strát a vysoké náklady na plnenie požiadaviek), sa zaoberá oznámenie Komisie o možnej pilotnej schéme zdaňovania v domovskom štáte (KOM(2005) 702 konečné znenie).

1.4. Cezhraničné vyrovnávanie strát a judikatúra ESD

Cezhraničné vyrovnávanie strát a judikatúra ESDESD sa zaoberal odpočtom cezhraničných strát v súvislosti so stálymi prevádzkami vo veciach *Futura*[8] a *AMID*[9].

Vo veci *Futura* súd zvažoval situáciu z pohľadu **hostiteľského štátu** stálej prevádzky a zistil, že na základe zásady územnej príslušnosti možno ospravedlniť obmedzenia vo výške straty, ktorú možno v danom štáte preniesť do ďalších období, na tie straty, ktoré mali hospodársky súvis s príjmami získanými v tomto štáte.

Vo veci *AMID* prijal súd pohľad **domovského štátu** a zistil, že oslobodenie ziskov luxemburskej stálej prevádzky od dane na základe belgickej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia (DZDZ) uzavretej s dotyčnou krajinou nevytvára vo vzťahu k úľavám za straty objektívny rozdiel medzi situáciou belgickej spoločnosti so stálou prevádzkou v Luxembursku a situáciou belgickej spoločnosti (pobočky) v Belgicku[10]. Bez odôvodnenia bolo rôzne zaobchádzanie s dotyčnými dvoma spoločnosťami, pokiaľ ide o odpočítanie strát, v rozpore so slobodou usadiť sa, a nie je možné ho akceptovať[11].

Prvýkrát sa záležitosť cezhraničného vyrovnávania strát **medzi spoločnosťami** stala predmetom rozsudku ESD vo veci *Marks & Spencer*. Bolo uvedené, že odmietnutie povoliť materskej spoločnosti zo Spojeného kráľovstva odpočítavať zo svojich ziskov straty svojich zahraničných dcérskych spoločností v EÚ, ktoré nepodnikali v Spojenom kráľovstve, predstavuje porušenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva zo Zmluvy o ES. Obchodné straty nakoniec viedli k úplnému ukončeniu činnosti väčšiny dcérskych spoločností.

Spojené kráľovstvo poskytlo niekoľko hľadísk v súvislosti s týmto obmedzením: a) potreba vyváženého rozdelenia právomocí v daňovej oblasti medzi členskými štátmi, b) potreba predchádzať tomu, aby sa straty zohľadňovali dvakrát a c) riziko daňových únikov. ESD súhlasil, že tieto tri faktory spolu by mohli predstavovať odôvodnenie pre obmedzovanie slobody usadiť sa[12]. ESD však zistil, že v schéme zníženia daní skupiny, ktorá platí v Spojenom kráľovstve, sa nerešpektuje princíp proporcionality tam, kde sa vyčerpali možnosti zohľadniť straty v štáte, kde má príslušná dcérska spoločnosť sídlo.

2. STRATY V RÁMCI JEDNEJ SPOLOČNOSTI – PROBLÉM STRÁT, KTORÉ VZNIKLI STÁLYM PREVÁDZKAM

Straty v rámci spoločnosti možno definovať ako straty, ktoré vznikli v závislých súčastiach určitej spoločnosti, napr. samostatných oddeleniach, pobočkách alebo stálych prevádzkach.

2.1. Daňové zaobchádzanie so stratami vo vnútroštátnych prípadoch

Úľavy za straty, ktoré vznikli pri vnútroštátnych operáciách v rámci jedinej spoločnosti, sa udeľujú automaticky vo všetkých členských štátoch, čím sa zaručuje, že straty vzniknuté v rámci spoločnosti, sa zohľadňujú okamžite. Keďže sa spoločnosť zdaňuje na základe čistého

---

8 Vec 250/95 *Futura* [1997] I-2492
9 Vec C-141/99 *AMID* [2000] I-11621.
10 Vec C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, ods. 28 a 29.
11 Ibid, ods. 30 a 31.
12 Vec C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], ods. 51

hospodárskeho výsledku činností všetkých vnútroštátnych pobočiek, úľavy sa znovu automaticky získajú, keď sa tá súčasť spoločnosti, pri ktorej vznikla strata, znovu stane ziskovou.

2.2. Daňové zaobchádzanie so stratami v cezhraničných prípadoch

Spoločnosť, ak nie je rezidentom, býva obyčajne zdaňovaná na základe hospodárskeho výsledku stálej prevádzky v tom členskom štáte, v ktorom pôsobí stála prevádzka. Podľa právnych predpisov ES sa so stálou prevádzkou musí zaobchádzať rovnako podľa vnútroštátnych predpisov ako s rezidenčnými subjektami: napríklad pri prevode straty alebo odpočtu straty[13]

Hospodárske výsledky stálej prevádzky tak tvoria súčasť celkových výsledkov spoločnosti v členskom štáte, kde sídli ústredie. V dohode o zamedzení dvojitého zdanenia sa hostiteľskému štátu za normálnych okolností poskytujú primárne práva na zdanenie ziskov stálej prevádzky. Členský štát, v ktorom sídli ústredie, máva zvyčajne len sekundárne práva na zdanenie takýchto ziskov. Výber techniky, ktorou členský štát eliminuje dvojité zdanenie, záleží od toho, ktorá z metód uvedených v článku 23 vzorového dohovoru OECD (metóda započítania alebo metóda výnimky) bola prijatá v DZDZ uzavretej s iným členským štátom.

a) Metóda započítania

Metóda započítania zohľadňuje celosvetové príjmy spoločnosti v štáte jej sídla. Dane zaplatené v zahraničí sa započítavajú oproti časti vnútroštátnych daní uvalených na príjmy zdanené v zahraničí. Metóda započítania preto funguje podobne ako zaobchádzanie so stratami pri vnútroštátnych prevádzkach. Akákoľvek strata sa zohľadní pri určovaní celosvetových príjmov.

b) Metóda výnimky…

Metóda výnimky obyčajne vylučuje príjmy zo zahraničia zdanené v zdrojovej krajine z daňového základu ústredia.

(1) … bez odpočítania straty

Keďže hospodárske výsledky stálej prevádzky nie sú zohľadnené na úrovni ústredia spoločnosti, nie je k dispozícii vyrovnanie strát. Tento prístup využíva sedem členských štátov.

(2) … s (dočasným) odpočítaním straty

V súčasnosti umožňuje päť členských štátov odpočítanie strát, ktoré vznikajú v stálych prevádzkach so sídlom v inom členskom štáte napriek tomu, že zisky sú vyňaté. Tieto straty sa znovu získajú, akonáhle sa stála prevádzka opäť stane ziskovou (zaručí sa tým súdržnosť v daňovej oblasti)

---

[13] napr. vec C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] Zb.s. I-2651.

2.3. Sloboda usadiť sa a straty v rámci jednej spoločnosti

V prípadoch, keď nie je možné straty vzniknuté stálou prevádzkou započítať oproti ziskom ústredia („vertikálny zápočet smerom hore“), dôjde v porovnaní s čisto vnútroštátnou situáciou k rozdielnemu zaobchádzaniu. Znižuje sa tým atraktívnosť využívania slobody usadiť sa a spoločnosť to preto môže odradiť od zakladania stálych prevádzok v inom členskom štáte. Takýto rozdiel pri zaobchádzaní predstavuje prekážku slobode usadiť sa, ktorá je zakázaná článkom 24 Zmluvy o ES. ESD vo veci *AMID* výslovne uviedol, že situácia spoločnosti so stálou prevádzkou v zahraničí je porovnateľná so situáciou spoločnosti, ktorá žiadnu takúto prevádzku nemá.[14]

Potreba predchádzať tomu, aby sa straty zohľadňovali dvakrát, je možné riešiť pomocou mechanizmu znovunadobudnutia. Zatiaľ čo vo vnútroštátnych podmienkach sa znovunadobudnutie uskutoční automaticky, v prípade cezhraničnej situácie sa mechanizmus znovunadobudnutia musí vyslovene stanoviť. Skutočnosť, že päť členských krajín takto postupuje, dokazuje, že systém zahŕňajúci odpočítanie straty a znovunadobudnutie z budúcich ziskov je možné.

Riziko daňových únikov je veľmi obmedzené v prípade strát, ktoré vznikli v stálej prevádzke, pretože straty sa zohľadňujú len na úrovni ústredia („vertikálny zápočet smerom hore“).

3. STRATY V RÁMCI SKUPINY SPOLOČNOSTÍ – PROBLÉM STRÁT, KTORÉ VZNIKLI ZAHRANIČNÝM DCÉRSKYM SPOLOČNOSTIAM

3.1. Odôvodnenie vyrovnávania strát v rámci skupiny spoločností

Spoločnosti, ktoré majú podľa občianskeho zákonníka štatút právnickej osoby, všeobecne podliehajú dani z príjmu právnických osôb vo všetkých členských štátoch. Registrácia nejakej činnosti má za následok vznik samostatného subjektu, a to nielen z právneho hľadiska, ale aj z daňového. Skupina spoločností nemá právnickú osobu podľa podnikového práva, ani sa takáto skupina nepovažuje za samostatnú zdaniteľnú jednotku samu o sebe. Preto sa v rámci skupiny spoločností straty nezohľadňujú automaticky rovnakým spôsobom ako v rámci jednej spoločnosti. Z hospodárskeho hľadiska však skupinu spoločností možno považovať za jednu hospodársku jednotku. Mnohé členské štáty zaviedli vnútroštátny systém zdanenia skupín, aby sa dalo so skupinou zaobchádzať ako s jednotlivou hospodárskou jednotkou. Avšak len obmedzený počet členských štátov, aj keď ich počet narastá, má systémy vyrovnávania strát, ktoré možno uplatniť v cezhraničných prípadoch.[15]

Chýbajúca vnútroštátna schéma pre zdaňovanie skupín spôsobuje narušanie investorských rozhodnutí, predovšetkým pokiaľ ide o právnu formu investície (zvýhodňuje zakladanie skôr pobočiek ako dcérskych spoločností), neovplyvňuje však rozhodnutia týkajúce sa umiestnenia investície. Neexistujúce cezhraničné vyrovnávanie strát pre skupiny spoločností však môže narušiť nielen obchodné rozhodnutia týkajúce sa právnej formy, ale aj umiestnenia investície.

---

[14] Vec C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, ods. 25.

[15] Dánsko a Francúzsko uplatňujú takéto schémy už mnoho rokov. Taliansko a Rakúsko ich zaviedli od roku 2004 a 2005.

3.2. Vnútroštátne vyrovnávanie strát v rámci skupiny spoločností

Šesť členských štátov nemá stanovený vnútroštátny systém zdaňovania skupiny. Systémy v ostatných devätnástich členských krajinách možno zhruba rozdeliť do týchto troch kategórií:

a) systém „prenosu straty v rámci jednej skupiny" (sedem ČŠ);

b) „zlučovanie" zdaniteľných hospodárskych výsledkov skupiny (jedenásť ČŠ); alebo

c) úplná daňová konsolidácia (jeden ČŠ).

Termín „prenosu straty v rámci jednej skupiny" pokrýva „vyrovnávanie pre skupinu" aj „príspevok v rámci skupiny". Oba typy systémov umožňujú konečný presun príjmu medzi spoločnosťami s cieľom vyrovnať straty započítaním oproti ziskom v rámci skupiny. V rámci systému „vyrovnávania v skupine" je možné preniesť (alebo postúpiť) stratu jednej spoločnosti skupiny druhému, prosperujúcemu členovi skupiny. Podľa pravidiel systému „príspevku v rámci skupiny" možno zisky previesť na toho člena skupiny, ktorý vytvára stratu. V tom rozsahu, do akého sa systém „príspevku v rámci skupiny" využíva na elimináciu strát, má tento systém taký istý hospodársky efekt ako systém „prenosu straty v rámci jednej skupiny".

Systém „zlučovania" zahŕňa zhromažďovanie všetkých jednotlivých zdaniteľných hospodárskych výsledkov (t.j. ziskov a strát) od členov skupiny na úrovni materskej spoločnosti. Toto „zlučovanie" sa nemusí nevyhnutne spájať s existenciou strát, hoci to bude hlavný dôvod na uplatnenie tohto systému. „Úplná daňová konsolidácia" má ešte väčší záber ako systém zlučovania, keďže na účely dane sa právna subjektivita ani žiadne transakcie v rámci skupiny neberú do úvahy. Výsledky skupiny sa určujú na základe jediného výkazu ziskov a strát.

Všetky tieto metódy, keď sa uplatňujú na vnútroštátnej úrovni, poskytujú úplnú vertikálnu kompenzáciu strát smerom nahor/nadol (t.j. medzi materskou a dcérskou spoločnosťou) a horizontálnu kompenzáciu strát (t.j. medzi dcérskymi spoločnosťami) v rámci skupiny. Znamená to, že ak skupina vykazuje celkovú čistú stratu, zisky jednotlivých členov skupiny sa nezdania, ale započítajú sa oproti stratám iných členov skupiny Všetky tieto metódy majú za následok, že poskytujú okamžité vyrovnanie tým, že sa predchádza zachyteniu strát v rôznych subjektoch. Vzhľadom na automatické znovunadobudnutie má táto úľava všeobecne dočasnú povahu, pokiaľ sa dcérska spoločnosť, ktorá vytvára stratu, nestane opäť ziskovou Úľava sa stane trvalou len v prípade, ak sú straty konečným výsledkom.

Jednoduché rozšírenie režimov uplatniteľných vo vnútroštátnych podmienkach na cezhraničné situácie by nebolo ideálnym riešením, hoci by predstavovalo zlepšenie súčasnej situácie. Vo vnútroštátnych podmienkach prebieha znovunadobudnutie strát automaticky: na rozšírenie takéhoto systému na cezhraničné situácie preto treba explicitný mechanizmus znovunadobudnutia. Mohlo by byť rovnako technicky zložité, aby sa uplatnili všetky aspekty vnútroštátneho systému pre vyrovnávanie strát na cezhraničné prípady. Všetky členské štáty so systémom pre vyrovnávanie cezhraničných strát uplatňujú odlišné pravidlá v cezhraničných prípadoch a vnútroštátnych prípadoch.

3.3. Definícia rozsahu pôsobnosti a cieleného opatrenia

3.3.1. Vymedzenie voči spoločnému konsolidovanému základu dane z príjmu právnických osôb (CCCTB)

Akékoľvek cielené opatrenie na zavedenie cezhraničného vyrovnávania strát predstavuje prechodné riešenie, kým sa prijme CCCTB. Bolo by jednoduchšie takéto opatrenie vyvinúť a uplatňovať, ale jeho oblasť pôsobnosti by však nutne musela byť užšia ako v prípade CCCTB pre celú EÚ. Nevyžadovalo by si žiadnu harmonizáciu daňových systémov alebo daňového základu. Na rozdiel od CCCTB, ktorý je založený na „multilaterálnom“ alebo „spoločnom“ prístupe, cielené opatrenie by sa teoreticky mohlo vyvinúť len s cieľom, aby sa požadovala implementácia a operácia len od jedného členského štátu („unilaterálne“). Najvhodnejší prístup by však spočíval v tom, keď by domovský štát i krajina prijímajúca zahraničnú investíciu postupovali v rámci koordinovanej akcie.

3.3.2. Dôsledky rozsudku vo veci C-446/03 Marks & Spencer

Z rozsudku možno odvodiť tieto princípy a všeobecné usmernenie: Po prvé, kvôli ochrane a rovnováhe rozloženia daňových právomocí by v prípade strát, ktoré predstavujú <u>konečný</u> výsledok, poskytol štát materskej spoločnosti len <u>trvalé</u> vyrovnanie strát. Po druhé, nutnosť zabrániť tomu, aby spoločnosti zohľadňovali straty dvakrát, je možné riešiť tak, že by bolo vyrovnávanie podmienené vyčerpaním priamych možností vyrovnávania strát, ktoré má príslušná dcérska spoločnosť k dispozícii v členskom štáte, kde má sídlo. Po tretie, riziko daňového úniku sa zvyšuje, keď má skupina spoločností možnosť určiť kedy a kde chce, aby sa zohľadnili jej straty (a zisky) na daňové účely. Tento problém je o to väčší, čím širší je výber možností spoločnosti na odpočítanie strát horizontálne alebo vertikálne smerom nadol. Spoločnosti by mali prirodzenie tendenciu odpočítavať stratu spoločnostiam, kde je najvyššia hodnota dane.

Podľa Komisie je možné tieto obavy do značnej miery riešiť tým, že sa cezhraničné vyrovnávanie obmedzí na vertikálne prípady v smere nahor. V spojení s ustanovením o znovunadobudnutí a s požiadavkou, aby sa najprv využilo akékoľvek vyrovnávanie dostupné pre dcérsku spoločnosť, čím by sa minimalizovalo riziko daňového úniku.

3.3.3. Koncepčný rámec – hlavné zásady pre cielené opatrenie

Cielené opatrenie, ktoré rieši cezhraničné vyrovnávanie strát, by malo zaručiť, aby sa so skupinami spoločností, ktoré podnikajú v niekoľkých členských štátoch zaobchádzalo do maximálnej možnej miery rovnako ako sa zaobchádza so skupinami, ktoré podnikajú len v jednom členskom štáte. Predovšetkým by malo umožniť, aby sa straty dali odrátať od daňového základu v roku, v ktorom vznikli. Cielené opatrenie by teda:

a) malo umožniť účinný a okamžitý jednorázový odpočet strát,

b) malo umožniť aspoň to, aby sa straty zohľadňovali na úrovni materskej spoločnosti („vertikálny odpočet“ smerom hore);

c) nemalo viesť ku konečnému presunu príjmu z jedného členského štátu do iného, pokiaľ nejde o konečné straty a pokiaľ neexistuje možnosť vyrovnania v štáte, v ktorom straty vznikli;

d) malo predovšetkým vyčerpať vnútroštátne možnosti pri vyrovnávaní aktuálnych strát; a

e) nemalo by poskytovať priestor na zneužívanie.

3.4. Alternatívy cezhraničného vyrovnávania strát

Teoreticky existujú tri možné alternatívy zaisťujúce minimálnu úroveň kompenzácie strát. V týchto alternatívach sa neodlišuje zohľadňovanie strát, ale spôsob zaobchádzania s budúcimi ziskami danej dcérskej spoločnosti na úrovni materskej spoločnosti:

Daňový rok vzniku straty	**Odpočet straty v roku vzniku straty**		
Nasledujúci (-e) daňový (-é) rok (-y)	**Alternatíva 1.** konečný prenos straty budúce zisky nie sú zohľadnené	**Alternatíva 2.** dočasný prenos straty znovunadobudnutie odpočítanej straty	**Alternatíva 3.** hospodársky výsledok dcérskej spoločnosti zdanený v bežnom období zohľadnenie hospodárskeho výsledku subjektu so stratou za určité obdobie

3.4.1. Alternatíva 1. Konečný prenos straty („prenos straty v rámci jednej skupiny")

Tento systém by viedol ku konečnému presunu strát (v rámci systému „vyrovnávanie v skupine“ ako vo veci *Marks & Spencer*) alebo ziskov (v rámci „príspevku v rámci skupiny“), bez znovunadobudnutia, pokiaľ neboli prijaté opatrenia na vyváženie. Jeden zo spôsobov neutralizovania účinku na výnosy členského štátu, v ktorom sídli spoločnosť, ktorá stratu absorbuje, by bolo zavedenie clearingového systému, v rámci ktorého by členský štát, v ktorom sídli spoločnosť, ktorá stratu postupuje, poskytol kompenzáciu členskému štátu, v ktorom sídli spoločnosť absorbujúca stratu. V systéme by bolo treba zohľadniť všetky výrazné rozdiely medzi príslušnými daňovými sadzbami a pravidlami daňového účtovníctva. Zvláštnu pozornosť by bolo treba venovať problematike daňového plánovania.

3.4.2. Alternatíva 2. Dočasný prenos strát („metóda odpočtu/opätovného začlenenia")

V rámci tejto schémy sa strata, ktorá vznikla dcérskej spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte a ktorá sa odpočítala od hospodárskeho výsledku materskej spoločnosti, získa späť potom, čo sa dcérska spoločnosť opäť stane ziskovou. Výsledkom je dočasný prenos strát. Tento prístup bol prijatý v návrhu smernice z roku 1990.[16]

Výhodou tejto metódy je, že je relatívne ľahko použiteľná. Najprv sa odpočítajú straty, neskôr keď je dcérska spoločnosť opäť zisková, sa pred tým odpočítaná strata opätovne nadobudne prostredníctvom príslušného navýšenia daňového zaťaženia na úrovni materskej spoločnosti. Tento mechanizmus by mal preto umožniť okamžitú dočasnú úľavu na úrovni materskej spoločnosti, vďaka čomu by nedošlo k znevýhodneniu v oblasti peňažných tokov, ktoré by sa inak dostavilo.

[16] KOM(90) 595, konečné znenie. Návrh stiahnutý, Ú. v. EÚ C 5, 9.1.2004, s. 20.

3.4.3. Alternatíva 3. Hospodárske výsledky dcérskej spoločnosti sú zdaňované v bežnom období („systém konsolidovaných ziskov“)

Na základe tohto systému sú za daný daňový rok zisky i straty vybraných alebo všetkých členov skupiny zohľadnené za určitý čas na úrovni materskej spoločnosti. S konsolidovanými dcérskymi spoločnosťami by sa zaobchádzalo rovnakým spôsobom ako so stálymi prevádzkami. Metóda započítania sa uplatní ma eliminácii dvojitého zdanenia. Daň platená dcérskou spoločnosťou v štáte, v ktorom sídli, by sa započítavala oproti dani splatnej v členskom štátne materskej spoločnosti vzťahujúcej sa k príjmu príslušnej dcérskej spoločnosti. Rozdeľovanie zisku medzi členov skupiny by sa nezohľadnilo.

Uplatňovanie takéhoto systému nesúvisí s existenciou strát, ani sa na ňu neobmedzuje (hoci toto bude hlavný dôvod na jeho uplatnenie). Potom, čo sa dcérska spoločnosť vyberie na účasť v tomto systéme, bude sa za normálnych okolností uplatňovať na určitú dobu, napr. 3, 5 alebo viac rokov.

Systém konsolidovaných ziskov sa môže navrhnúť, aby zahŕňal buď:

– jednu alebo viac dcérskych spoločností vybraných podľa rozhodnutia daňového poplatníka – **selektívny systém**, alebo

– všetky dcérske spoločnosti v skupine – **komplexný systém**.

Z týchto dvoch systémov by sa v selektívnom systéme požadovalo menej dokumentácie, ale mohol by byť náchylný k agresívnym metódam daňového plánovania zahŕňajúcim sústreďovanie nákladov v dcérskych spoločnostiach, ktoré boli vybrané na konsolidáciu. V komplexnom systéme by zdaneniu podliehala celková finančná pozícia skupiny v štáte, v ktorom má materská spoločnosť sídlo. Metóda započítavania by pomohla eliminovať príležitosti k daňovej arbitráži založenej na výpočte daňového základu a daňových sadzieb. Hlavnou nevýhodou by boli vyššie náklady na plnenie požiadaviek, ktoré vyplývajú z potreby prepočítania príjmov všetkých členov skupiny podľa pravidiel členského štátu, v ktorom sídli materská spoločnosť.[17]

4. ZÁVER

Komisia zdôrazňuje potrebu účinných systémov, ktoré by zabezpečili cezhraničné vyrovnávanie strát v rámci EÚ. Obmedzená dostupnosť cezhraničného vyrovnávania strát je jednou z najvýznamnejších prekážok pri cezhraničnom podnikaní a účinnom fungovaní vnútorného trhu. Zavedením systémov cezhraničného vyrovnávania strát získajú predovšetkým MSP, ktoré v súčasnosti kvôli nedostatku vyrovnávania trpia. Odstráni sa tiež veľká prekážka, ktorá bráni vstupu konkurencieschopnejších firiem EÚ na svetový trh.

Straty v rámci spoločnosti

V prípadoch, keď členské štáty neumožňujú zohľadňovať straty vzniknuté stálou prevádzkou v inom členskom štáte, Komisia tieto členské štáty vyzve k revízii svojich daňových systémov, aby tým podporili slobodu usadiť sa, ktorá je stanovená v Zmluve o ES.

Straty v rámci skupiny spoločností

---

[17] Pre skupiny MSP by sa hlavné nevýhody riešili prostredníctvom zdaňovania v domovskom štáte.

Komisia podporuje, aby členské štáty zaviedli a uplatňovali vnútroštátne daňové systémy pre vyrovnávanie strát v rámci skupiny spoločností, ktoré ponúknu rovnaké zaobchádzanie ako je zabezpečené v prípade vyrovnávania strát v rámci jednej spoločnosti. Eliminovali by sa tak narušenia a posilnila by sa atraktívnosť príslušnej krajiny ako miesta na investíciu, čo by prispelo k napĺňaniu cieľov Lisabonskej stratégie.

Komisia zdôrazňuje potrebu sprístupniť cezhraničné vyrovnávanie v rámci skupiny spoločností vo väčšej miere kvôli rozvoju podnikania v rámci jednotného trhu ako aj v celosvetovom meradle.

V tomto oznámení sa predkladajú tri možné prístupy k vyrovnávaniu cezhraničných strát. V záujme maximalizácie prínosov pre vnútorný trh a zredukovania nepotrebného vynakladania zdvojenej námahy v 25 členských štátov by sa reakcia mala koordinovať.

Komisia vyzýva Radu, Európsky parlament a Európsky hospodársky a sociálny výbor, aby preskúmali návrhy stanovené v tomto oznámení s cieľom povzbudiť členské krajiny:

- k revízii súčasných vnútroštátnych systémov, aby sa zabezpečilo vyrovnávanie strát v rámci spoločnosti v cezhraničných prípadoch;
- k rýchlej implementácii jednej alebo viacerých riešení uvedených v tomto oznámení pre zaobchádzanie so stratami v rámci skupín spoločností; a
- k zváženiu, ako by bolo možné návrhy v tomto oznámení uplatniť pri vnútroštátnych a cezhraničných prípadoch zlepšením súčasných systémov vyrovnávania strát a zavedením nových systémov.