

SMĚRNICE RADY

ze dne 23. července 1990

o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

(90/434/EHS)

RADA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství, a zejména na článek 100 této smlouvy,

s ohledem na návrh Komise¹,

s ohledem na stanovisko Evropského parlamentu²,

s ohledem na stanovisko Hospodářského a sociálního výboru³,

vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých členských států mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a účinné fungování společného trhu; že těmito operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto nezbytné zavést pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni;

vzhledem k tomu, že daňové předpisy tyto operace znevýhodňují oproti obdobným operacím, které se týkají společností ve stejném členském státě; že je nezbytné tato znevýhodnění odstranit;

vzhledem k tomu, že tohoto cíle nelze dosáhnout tím, že by se stávající systémy platné v členských státech rozšířily na úroveň Společenství, neboť rozdíly mezi těmito systémy mohou vyvolávat narušení hospodářské soutěže; že uspokojivé řešení může v tomto ohledu přinést pouze společný daňový systém;

vzhledem k tomu, že společný daňový systém musí zamezit ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom

¹ Úř. věst. C 39, 22. 3. 1969, s. 1.

² Úř. věst. C 51, 29. 4. 1970, s. 12.

³ Úř. věst. C 100, 1. 8. 1969, s. 4.

zajišťovat finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost;

vzhledem k tomu, že co se týče fúzí, rozdělení nebo převodů aktiv, vedou tyto operace zpravidla k přeměně převáděné společnosti ve stálou provozovnu společnosti přijímající aktiva nebo k připojení aktiv ke stálé provozovně společnosti přijímající aktiva;

vzhledem k tomu, že systém odložení zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převáděným aktivům až do jejich skutečného převodu, jenž je uplatňován vůči aktivům, která jsou převáděna na takovou stálou provozovnu, umožňuje zamezit zdanění dotyčných kapitálových zisků a přitom zaručuje jejich konečné zdanění státem převádějící společnosti ke dni jejich vzniku;

vzhledem k tomu, že je rovněž nezbytné vymezit daňový systém pro určité opravné položky, rezervy nebo ztráty převádějící společnosti a vyřešit daňové obtíže vznikající v případě, že jedna z obou společností má podíl na základním kapitálu druhé společnosti;

vzhledem k tomu, že přidělení cenných papírů přijímající nebo nabývající společnosti společníkům převádějící společnosti by nemělo samo o sobě vést k žádnému zdanění vůči těmto společníkům;

vzhledem k tomu, že je nezbytné dát členským státům možnost odmítnout použití této směrnice v případech, kdy cílem fúze, rozdělení, převodu aktiv nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem, nebo přestane-li v důsledku takové operace některá společnost, ať už se této operace sama účastní nebo ne, splňovat podmínky požadované pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti,

PŘIJALA TUTO SMĚRNICI:

HLAVA I

Obecná ustanovení

Článek 1

Každý členský stát použije tuto směrnici na fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií, jichž se účastní společnosti ze dvou nebo více členských států.

Článek 2

Pro účely této směrnice se:

- a) „fúzí“ rozumí operace, při které

- jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této jiné společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů,
 - dvě nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, kterou vytvoří, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nové společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů,
 - společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, jež vlastní veškeré cenné papíry představující její základní kapitál,
- b) „rozdělením“ 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,
- c) „převodem aktiv“ rozumí 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,
- d) „výměnou akcií“ rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou,
- e) „převádějící společností“ rozumí společnost převádějící svá aktiva a pasiva nebo převádějící veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti,
- f) „přijímající společností“ rozumí společnost přijímající aktiva a pasiva nebo veškeré nebo jednu nebo více oblastí činnosti převádějící společnosti,
- g) „nabytou společností“ rozumí společnost, na niž jiná společnost nabývá podíl prostřednictvím výměny cenných papírů,
- h) „nabývací společností“ rozumí společnost, jež nabývá podíl prostřednictvím výměny cenných papírů,

- i) „oblastí činnosti“ rozumějí veškerá aktiva a pasiva části společnosti, jež z organizačního hlediska představuje samostatný podnik, tj. jednotku schopnou provozu vlastními prostředky.

Článek 3

Pro účely této směrnice se „společností členského státu“ rozumí každá společnost, která

- a) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice,
- b) 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,
- c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:
- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés v Belgii,
 - selskabsskat v Dánsku,
 - Körperschaftsteuer v Německu,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα v Řecku,
 - impuesto sobre sociedades ve Španělsku,
 - impôt sur les sociétés ve Francii,
 - corporation tax v Irsku,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche v Itálii,
 - impôt sur le revenu des collectivités v Lucembursku,
 - vennootschapsbelasting v Nizozemsku,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas v Portugalsku,
 - corporation tax ve Spojeném království,
- nebo jakékoli jiné daní, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí.

HLAVA II

Pravidla platná pro fúze, rozdělení a výměnu akcií

Článek 4

1. Fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely.

Následujícími výrazy se rozumí:

- hodnotou pro daňové účely: hodnota, na jejímž základě by byl vypočítán zisk nebo ztráta pro účely zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků převádějící společnosti, pokud by tato aktiva a pasiva byla prodána současně s fúzí nebo rozdělením, ale nezávisle na této operaci,
- převedenými aktivy a pasivy: aktiva a pasiva převádějící společnosti, která jsou v důsledku fúze nebo rozdělení fakticky spojena se stálou provozovnou přijímající společnosti v členském státě převádějící společnosti a podílejí se na vytváření hospodářského výsledku, jenž je brán v úvahu pro daňové účely.

2. Členské státy podmíní použití odstavce 1 tím, že přijímající společnost vypočítá všechny nové odpisy a zisky nebo ztráty vztahující se k převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, jimž by podléhala převádějící společnost nebo společnosti, kdyby k fúzi nebo rozdělení nedošlo.

3. Může-li přijímající společnost podle právních předpisů členského státu převádějící společnosti provést výpočet nových odpisů a zisků nebo ztrát vztahujících se k převedeným aktivům a pasivům na jiném základě, než je uvedeno v odstavci 2, nepoužije se odstavec 1 na aktiva a pasiva, u nichž přijímající společnost tuto možnost uplatnila.

Článek 5

Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby v případech, kdy jsou opravné položky nebo rezervy řádně vytvořené převádějící společností částečně nebo plně osvobozeny od daně a nepocházejí ze stálé provozovny v zahraničí, mohly být tyto opravné položky a rezervy převedeny se stejným osvobozením od daně na stálou provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějící společnosti, s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějící společnosti.

Článek 6

Pokud některý členský stát používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný stát v případech, kdy jsou operace uvedené v článku 1 uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějící společnosti, působnost těchto předpisů ve stejné míře tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovnami přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území.

Článek 7

1. Drží-li přijímající společnost podíl na základním kapitálu převádějící společnosti, nepodléhá zdanění žádné zisky přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu.
2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1, pokud podíl přijímající společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti nepřesahuje 25 %.

Článek 8

1. Přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývací společnosti společníku převádějící nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka.
2. Členské země podmíní použití odstavce 1 tím, že společník nepřičte obdrženým cenným papírům vyšší hodnotu pro daňové účely, než byla hodnota vyměněných cenných papírů bezprostředně před fúzí, rozdělením nebo výměnou.

Odstavec 1 nebrání členským státům, aby zdaňovaly zisky plynoucí z následného převodu obdržených cenných papírů stejným způsobem, jakým by byl zdaněn zisk z převodu cenných papírů existujících před nabytím.

„Hodnotou pro daňové účely“ se rozumí částka, na jejímž základě by byl vypočten zisk nebo ztráta pro účely zdanění příjmu, zisku nebo kapitálových zisků společníka společnosti.

3. Má-li společník podle právních předpisů členského státu, jehož je daňovým rezidentem, právo zvolit si daňové zacházení odlišné od zacházení uvedeného v odstavci 2, nepoužije se odstavec 1 na cenné papíry, u kterých společník toto právo uplatní.
4. Odstavce 1, 2 a 3 nejsou překážkou toho, aby členské státy braly při zdanění společníků v úvahu jakoukoliv výplatu hotovosti provedenou při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií.

HLAVA III

Pravidla pro převody aktiv

Článek 9

Články 4, 5 a 6 se použijí na převody aktiv.

HLAVA IV

Zvláštní případ převodu stálé provozovny

Článek 10

1. Zahrnují-li aktiva převáděná při fúzi, rozdělení nebo převodu aktiv stálou provozovnu převádějící společnosti, jež se nachází na území jiného členského státu než převádějící společnost, vzdá se tento jiný stát práva na zdanění této stálé provozovny. Stát převádějící společnosti však může do zdanitelného příjmu této společnosti zahrnout ty ztráty stálé provozovny, které mohly být dříve odečteny od zdanitelných příjmů společnosti v tomto státě a dosud nebyly vyrovnány. Stát, v němž se stálá provozovna nachází, a stát přijímající společnosti použijí na převod ustanovení této směrnice tak, jako by první z těchto států byl státem převádějící společnosti.

2. Pokud členský stát převádějící společnosti uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků, je tento členský stát oprávněn odchýlně od odstavce 1 zdanit jakékoliv zisky nebo kapitálové zisky stálé provozovny plynoucí z fúze, rozdělení nebo převodu aktiv, avšak jen za podmínky, že na daních, které by, nebýt této směrnice, byly vyměřeny ze zisků nebo kapitálových zisků v členském státě, v němž se stálá provozovna nachází, poskytne úlevu stejným způsobem a o stejnou částku, jako by tato daň byla skutečně vyměřena a zaplacená.

HLAVA V

Závěrečná ustanovení

Článek 11

1. Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odeprít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že

- a) hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů, např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem,
- b) v důsledku fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií přestane některá společnost, ať už se této operace účastní nebo ne, splňovat podmínky požadované pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti podle pravidel platných před takovou operací.

2. Ustanovení odst. 1 písm. b) se použijí tak dlouho a do té míry, dokud se na společnosti spadající do působnosti této směrnice nebudou vztahovat žádné právní předpisy Společenství obsahující obdobná pravidla o zastoupení zaměstnanců v orgánech společností.

Článek 12

1. Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 1. ledna 1992 a neprodleně o nich uvědomí Komisi.

2. Odchylně od odstavce 1 může Portugalská republika odložit účinnost ustanovení týkajících se převodu aktiv a výměny akcií do 1. ledna 1993.

3. Členské země sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.

Článek 13

Tato směrnice je určena členským státům.

V Bruselu dne 23. července 1990.

*Za Radu
předseda
G. CARLI*

PŘÍLOHA

Seznam společností zmíněných v čl. 3 písm. a)

- a) společnosti podle belgického práva nazvané „société anonyme“/ „naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/ „commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“/ „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“ a veřejnoprávní subjekty řídící se soukromým právem,
- b) společnosti podle dánského práva nazvané „aktieselskab“, „anpartsselskab“,
- c) společnosti podle německého práva nazvané „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „bergrechtliche Gewerkschaft“,
- d) společnosti podle řeckého práva nazvané „ανώνυμη εταιρία“,
- e) společnosti podle španělského práva nazvané „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria per acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“ a veřejnoprávní subjekty řídící se soukromým právem,
- f) společnosti podle francouzského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ a veřejná zařízení a podniky průmyslové a obchodní povahy,
- g) společnosti podle irského práva nazvané „public companies limited by shares or by guarantee“, „private companies limited by shares or by guarantee“, zařízení registrovaná podle „Industrial and Provident Societies Act“ nebo „building societies“ registrované podle „Building Societies Act“,
- h) společnosti podle italského práva nazvané „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“ a veřejné a soukromé subjekty provozující průmyslovou a obchodní činnost,
- i) společnosti podle lucemburského práva známé jako „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“,
- j) společnosti podle nizozemského práva nazvané „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“,
- k) obchodní společnosti nebo společnosti občanského práva obchodní povahy nebo jiné právnické osoby, které jsou průmyslovými a obchodními podniky a které jsou vytvořeny v souladu s portugalským právem,
- l) společnosti vytvořené podle práva Spojeného království.