

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

321/26.01.11 - Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny

Předkládá: Ing. Daniel Šváb, daňový poradce, č. osvědčení 232

Dotčená ustanovení obecně závazných předpisů:

- § 38n zákona 586/1992Sb v platném znění (ZDP)
- § 34 ZDP
- § 38f ZDP
- Příslušné články Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ)

I. Popis problému:

Na základě příslušných ustanovení SZDZ u některých států (např. Německo, Rakousko, Francie atd.) se při stanovení základu daně, resp. k zamezení dvojího zdanění u zisků stálých provozoven aplikuje tzv. metoda vynětí s výhradou progresu. Tedy na příkladu stálé provozovny české obchodní společnosti umístěné v SRN se postupuje tak, že zisk stálé provozovny v SRN podléhá tamnímu zdanění, přičemž ale hospodářský výsledek této provozovny je ale současně i součástí účetnictví společnosti v ČR. Zisk stálé provozovny, tedy příslušné nákladové a výnosové účty, je pak vyloučen ze zdanění v ČR v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob na ř. 210. Obdobně se postupuje v případě daňové ztráty, s tím, že v případě uplatnění případného odečtu daňové ztráty stálé provozovny v SRN se postupuje dle tamních (německých) předpisů. *Příklad č. 1 Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN zisk 500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk před zdaněním ve výši 1500, tento bude na ř. 210 snížen o zisk vyňatý ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane 1000. V SRN pak dle tamních předpisů bude zdaněn zisk ve výši 500.*

Příklad č. 2

Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN ztrátu ve výši -500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk ve výši 500, tento bude na ř. 210 zvýšen o ztrátu vyňatou ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane opět 1000. V SRN pak dle tamních předpisů bude vykázána ztráta ve výši 500, která je obecně uplatnitelná tamtéž v budoucím období (Verlustvortrag)

Problém nastává v okamžiku, kdy objektivně nelze daňovou ztrátu stálé provozovny v daném státě uplatnit – tzv. finální ztráta. Např. z důvodu ukončení činnosti (zániku) této stálé provozovny. Na základě národních obecně závazných předpisů nelze v současné době takovou ztrátu uplatnit ani v ČR ani např. v SRN, tudíž je reálné riziko jejího propadnutí.

Jak ale vyplývá z vícera rozsudků Soudního dvora, např. C-446/03 (Marks & Spencer), C-414/06 (Lidl Belgium), C-157/07 (Kankenheim Ruhesitz) není v rámci zachování svobody usazování přípustné, aby vnitrostátní daňové orgány neumožnily uplatnit daňovou ztrátu stálé provozovny, pokud společnost prokáže, že nebyla a nebude možnost zohlednit ztrátu uvedené stálé provozovny ve státě, kde se tato provozovna nacházela nebo nachází.

II. Citace:

Judikát C-414/06:

■ Bod 47: K tomuto Soudní dvůr v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer uvedl, že opatření, které omezuje svobodu usazování, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, v situaci, kdy dceřiná společnost nerezident vyčerpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejícího zdaňovacího období, možnost zohlednit ztráty, které existují v členském státě, kde se nachází, a kdy v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období ■ Bod 48: Soudní dvůr v bodě 56 uvedeného rozsudku dále upřesnil, že prokáže-li v členském státě mateřská společnost-rezident vnitrostátním daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě. Judikát C-446/03:

■ Bod 55: V tomto ohledu Soudní dvůr usuzuje, že omezující opatření dotčené ve věci v původním řízení překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy:

- Dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení dní, jakož i v rámci předcházejících období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a - Neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

■ Bod 56: Prokáže-li tedy v členském státě mateřská společnost-rezident daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s čl. 43 ES a 48 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé v její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

III. Návrh řešení:

Pokud obchodní společnost-rezident v ČR prokáže správci daně, že neexistuje možnost odečíst daňovou ztrátu stálé provozovny se sídlem v jiném smluvním státě (EU), pro který je sjednána metoda vynětí s výhradou progresu, v tomto smluvním státě z důvodu finální ztráty, je možné uplatnit v tuzemsku v daňovém přiznání takovou ztrátu. Předpokladem je obecné splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty dané ZDP.

■ Definice podmínek pro uplatnění ztráty

1. Finální ztrátou se rozumí:

Ztráta (kumulované ztráty) vykázané ve zdaňovacím období stálou provozovnou (daňovým rezidentem smluvního státu EU), kdy stálá provozovna vyčerpala všechny možnosti pro uplatnění daňové ztráty v zemi jejího sídla, zejména když dojde k zrušení (likvidace) stálé provozovny, zejména z důvodů:

- Ukončení činnosti stálé provozovny
- Prodej stálé provozovny (prodej podniku, části podniku), přičemž kupující je třetí osobou a tato nemá možnost uplatnit ztrátu vykázanou stálou provozovnou - Přeměna stálé provozovny, pokud nástupnický subjekt nemá možnost uplatnit ztrátu dosaženou stálou provozovnou

Finální ztrátou není zejména daňová ztráta, která nemohla být zohledněna z důvodu, že v zemi sídla stálé provozovny uplynula národní lhůta pro uplatnění takových ztrát.

2. Období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku snižující základ daně bude období platné v zemi, kde bude finální ztráta uplatňována, tedy v případě přenosu daňové ztráty ze SRN do ČR bude platit lhůta 5 let dle § 34 odst. 1 ZDP v platném znění

3. Daňová ztráta bude uplatněna ve výši, v jaké byla původně v zemi tvorby vytvořena, neboť taková daňová ztráta by byla za standardních podmínek uplatněna.

4. Přenos daňové ztráty by byl v souladu s § 23 odst.7 ZDP – tedy jednalo by se o ztrátu vzniklou z obchodních vztahů při dodržení obvyklých podmínek, tedy nešlo by o ztrátu vytvořenou ze spekulativních důvodů na základě vykonstruovaných operací – viz bod 57 rozsudku ESD C-446/03 (Marks&Spencer)

5. Daňový subjekt skutečnosti uvedené v bodech 1-5 prokáže nejpozději k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, ve kterém finální ztrátu uplatňuje.

IV. Závěr

Výše uvedený návrh je jednoznačně veden a iniciován kromě snahy sladit postupy při uplatňování daňových zákonů v tuzemsku s pravidly platnými v EU ještě následujícím zásadním důvodem:

■ Napravuje se tím nespravedlivý rozdíl ve zdanění subjektu v tuzemsku, vznikající na základě sjednání rozdílných způsobů zdanění v rámci konkrétních SZDZ. Při použití metody zápočtu (např. Slovensko) jsou totiž příslušné zisky a tedy i ztráty dosažené stálou provozovnou v zahraničí okamžitě uplatňovány v rámci příslušného přiznání k dani z příjmů jako součást celkového hospodářského výsledku před zdaněním, tedy pokud takové ztráty dosažené stálou provozovnou se sídlem ve státě, s kterým je sjednána metoda zápočtu, neprekludují z důvodu obecné tuzemské lhůty 5 let, jsou tyto vždy v tuzemsku uplatnitelné.

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Problematika je řešena především v intencích zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Daňová ztráta je vymezena v ustanovení § 38n ZDP. Dále je však nutno vycházet z úpravy § 34 odst. 1 ZDP, který říká, že od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Citované ustanovení je zapotřebí číst ve spojení s § 38f odst. 3 ZDP.

V případě aplikace metody vynětí jsou zisky a ztráty realizované stálou provozovnou vyjímány na ř. 210 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (DaP), proto dále neovlivňují základ daně, respektive daňovou ztrátu na ř. 220 DaP, z něhož se daňová ztráta vyměřuje.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že při metodě vynětí, kdy předmětem vyměření není ztráta stálé provozovny, ale pouze ztráta z dalších činností daňového subjektu (pokud splňuje definici § 38n ZDP), by nesplňovala ztráta stálé provozovny v zahraničí z předchozích let zákonné podmínky zákona pro její uplatnění jako odčitatelné položky v časovém testu stanoveném v § 34 odst. 1 ZDP. Umoření daňové ztráty jako takové v aktuálním roce, tj. v roce jejího vzniku, ZDP vůbec nepřipouští – není vyměřena.

Současná interpretace daňové správy v kontextu stávající platné právní úpravy ČR a závěrů uvedených ve zmiňovaných rozsudcích ESD (C-446/03 (Marks & Spencer) a C-414/06 (Lidl Belgium)) zcela odpovídá bodu 3 shrnutí rozsudku C-414/06 (Lidl Belgium). Nutno poznamenat, že rozsudek C-446/03 (Marks & Spencer) na problematiku stálé provozovny přímo nedopadá (pouze v určitých souvislostech na něj rozsudek Lidl Belgium poukazuje), jelikož se dotýká objektivně jiné situace, a to možnosti mateřské společnosti odečíst ze svého zdanitelného příjmu ztráty dceřiné společnosti umístěné v jiném členském státě. A to navíc za podmínky, kdy členský stát mateřské společnosti stanoví povinnost k dani z příjmů na příjmy společnosti včetně příjmů jejich poboček se sídlem v jiném členském státě (tzv. skupinové zdanění).

Poukazujeme tedy na uvedený výrok Lidl Belgium, kdy čl. 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud je to v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Nelze totiž za současného stavu právní úpravy vyloučit, že společnost uplatní v členském státě, kde se nachází její sídlo, ztráty své stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě a že i přes toto započtení budou tytéž ztráty zohledněny později v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, když stálá provozovna vytvoří zisk, a zároveň bude členskému státu, ve kterém má hlavní společnost své sídlo, zabráněno ve zdanění tohoto zisku.

Tato skutečnost je dána zejména rozdílností právních úprav členských států, co se délky období, za které lze daňovou ztrátu uplatnit, a délky lhůty pro samotné stanovení daně (prekluzivní lhůta) týče.

Nebezpečí dvojího zohlednění ztrát je současně s účelem ochrany rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi jednotlivými zúčastněnými členskými státy také pojímáno jako fakt sledující legitimní cíle uznané právem ES.

Proto cíl spočívající v ochraně dělby zdaňovací pravomoci mezi oba dotčené státy, který se odráží v ustanoveních smlouvy, může také odůvodnit existenci daňového režimu neumožňujícího uplatnit ztrátu stálé provozovny, neboť tento zachovává symetrii mezi zdaňovací pravomocí a možností odečítat ztráty. Pokud tedy smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznala členskému státu, v němž se nachází stálá provozovna, pravomoc zdaňovat příjmy této stálé provozovny, byla by poskytnutím možnosti hlavní společnosti zvolit si, zda zohlední ztráty této stálé provozovny v členském státě, kde se nachází její sídlo, nebo v jiném členském státě, značně narušena vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy.

Případné zakotvení principů navrhovaných v příspěvku týkajících se tzv. finální ztráty by mělo být řešeno pro účely aplikace práva, v níž je spatřován zásadní problém (např. s ohledem na potenciální riziko kumulace ztrát do tzv. finální ztráty, dále pak otázka toho, na jaké lhůty by případná finální ztráta měla být vázána či řešení potenciální změny výše daňové ztráty na základě uskutečněné daňové kontroly ve státě, ve kterém se nachází stálá provozovna po uplynutí prekluzivních lhůt ve státě sídla hlavní společnosti apod.), případnou specifickou právní úpravou, která bude zvažena při přípravě nové právní úpravy daní z příjmů.

Ve smyslu výše uvedeného je tedy zřejmé, že principy zohledňování ztrát stálých provozoven nacházejících se v jiném členském státě jsou v legitimní pravomoci jednotlivých členských států a že existuje významné riziko dvojího uplatnění daňové ztráty, kterému za současných podmínek nelze předcházet.

Z výše uvedených důvodů nelze s navrhovaným řešením souhlasit.