

Oceňovací rozdíly u derivátů, cenných papírů, pohledávek

Zveřejňujeme článek, jehož spoluautorkou je naše kolegyně Mgr. Edita Ševcovicová. Tento článek bude zveřejněn také v dalších odborných časopisech.

Dne 23. května 2005 zveřejnilo Ministerstvo financí ČR (dále jen MF) na svých internetových stránkách (www.mfcr.cz) nové stanovisko k problematice oceňovacích rozdílů a způsobu zdaňování derivátů (text tohoto sdělení je uveden na konci tohoto pojednání). Byla tak ukončena téměř rok trvající odborná diskuse k této poměrně komplikované daňové otázce.

V oblasti zdaňování derivátů je možné závěry MF v této otázce stručně shrnout následovně:

1) Pro účely zdanění je nutné deriváty rozlišovat na sjednané prokazatelně za účelem zajištění a ostatní deriváty (viz § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP). Za deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění jsou považovány nejen deriváty, u nichž je vedeno zajišťovací účetnictví, ale také veškeré ostatní deriváty, u nichž v rámci daňového řízení poplatník prokáže správci daně, že derivát byl sjednán za účelem zajištění.

2) V případě derivátů prokazatelně sjednaných za účelem zajištění se bude při zdaňování obecně vycházet z toho, že z hlediska ZDP bude relevantní, jak bude daná operace zaúčtována. Tzn. že veškeré účetní náklady a výnosy (ať již z titulu vypořádání či přecenění na reálnou hodnotu) budou jak u těchto derivátů, tak u majetku a závazků zajištěných těmito deriváty, plně daňově relevantní. To samozřejmě platí i pro deriváty zajišťující budoucí peněžní tok, kdy daňově relevantní budou i náklady a výnosy vzniklé při vypořádání těchto derivátů, a to v souladu s účetní metodikou.

3) U ostatních derivátů (s výjimkou těch, jež jsou popsány výše v bodu 2) se při zdaňování bude postupovat dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Tzn. že případná celková ztráta z těchto derivátů za dané zdaňovací období bude daňově neuznatelná. Tuto celkovou ztrátu bude možné uplatnit proti případným celkovým ziskům z těchto derivátů, a to nejpozději ve třech následujících zdaňovacích obdobích.

V této souvislosti bychom chtěli s povděkem kvitovat výše stručně popsané stanovisko MF k této věci. Považujeme za velmi dobré, že po dlouhých debatách a diskusích se MF nakonec přiklonilo k výkladu, který ctí a respektuje

ekonomickou podstatu a princip daných derivátových operací a je v souladu se základními principy zdaňování. Domníváme se, že přestože právní úprava v této věci není zcela jednoznačná, nejde výše uvedené stanovisko nad rámec platné právní úpravy při zohlednění některých výkladových postupů a přístupů k výkladu právní normy. V této souvislosti se dlouhou dobu vedla diskuse, zda pojem oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP nezahrnuje také obecně náklady a výnosy na přecenění majetku na reálnou hodnotu.

Považujeme za velmi správné, že MF se nakonec ve výše zmíněném stanovisku přiklonilo k rozumnému výkladu vycházejícím z toho, že v předchozí větě zmíněná ustanovení pouze vylučují z nákladů a výnosů odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (dle definice uvedené v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) vzniklého z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo z titulu přeměny dle § 69 ObchZ). Jsme přesvědčeni, že pro tento závěr je možné použít následující právní argumenty (možné argumenty nejsou seříděny dle důležitosti):

1) Předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP vycházejí z toho, že existují dva oceňovací rozdíly,

a sice oceňovací rozdíl vzniklý koupí a oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí. Je tedy otázkou, ve kterých případech může vzniknout oceňovací rozdíl koupí. Ten může vzniknout pouze v případě oceňovacího rozdílu dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pouze v tomto případě totiž existuje jak oceňovací rozdíl vzniklý koupí (tj. oceňovací rozdíl vzniklý na základě koupě podniku nebo jeho části), tak oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí (tj. oceňovací rozdíl vzniklý na základě vkladu podniku nebo jeho části nebo na základě jeho přeměny).

V případě nákladů a výnosů z titulu přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu principiálně nemůže vzniknout oceňovací rozdíl koupí. Případy, kdy jsou majetek a závazky oceňovány k rozvahovému dni dle § 27 ZoÚ reálnou hodnotou se vyznačují právě tím, že nejde o operace, které by měly cokoliv společného s koupí. Pak by se tato část předmětných

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDAŘ – ČERVEN

15. 6.

Daň z příjmů – čtvrtletní záloha na daň u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 tisíc Kč, a pololetní záloha na daň u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 tisíc Kč, avšak nepřesáhla 150 tisíc Kč

27. 6.

DPH – podání přiznání a zaplacení daně za květen

Spotřební daň – podání přiznání za květen, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzinu a mazacích olejů za prosinec 2004 (pokud vznikl nárok)

KRÁTCE

Pozitivní hodnocení

Česká republika zaznamenala v mezinárodním srovnání konkurenceschopnosti významný posun. Podle výroční knihy konkurenceschopnosti švýcarského institutu IMD, která je světově uznávanou zprávou o konkurenceschopnosti jednotlivých států, se nyní ČR nachází na 36. místě.

Oproti předešlému roku si polepšila o 7 míst a mezi deseti novými členy EU se umístila po Estonsku (26. místo) na druhém místě. Vedle Maďarska (37.), Slovenska (40.), Slovinska (52.) nebo Polska (57.) za sebou nechala i země původní evropské 15 jako Španělsko (38.), Portugalsko (45.) či Řecko (50.).

Index konkurenceschopnosti se neomezuje pouze na hrubý domácí produkt a produktivitu, ale bere v potaz i politické, sociální a kulturní souvislosti daného prostředí. Do výpočtu indexu vstupuje více než 300 kritérií včetně názorů podnikatelské a akademické veřejnosti.

Průměrná mzda roste

Český statistický úřad (ČSÚ) uveřejnil údaje týkající se průměrné mzdy za 1. čtvrtletí tohoto roku. Lidé tak měli v 1. čtvrtletí tohoto roku o 970 Kč vyšší plat než ve stejném období roku 2004. Průměrná mzda vzrostla o 5,8 % a dostala se na 17 678 Kč. Reálné mzdy rostly v porovnání s loňským 1. čtvrtletím o 4,1 %, přitom na průměrnou mzdu dosáhne jen jedna třetina obyvatel ČR.

Nejvyšší mzdy dosahují lidé pracující ve společnostech vlastněných zčásti či zcela zahraničními subjekty či lidé pracující ve finančních institucích, v pojišťovacích společnostech či penzijních fondech.

Nejistota inflačního vývoje ovlivňuje kapitálové trhy

Akcíe na amerických kapitálových trzích zaznamenaly v měsíci dubnu opětovný propad způsobený nejistotou inflačního vývoje, makroekonomickými daty a varováními týkajícími se některých globálních firem. Za nejhorší týden tohoto roku byl označen druhý dubnový týden. Největší pokles zaznamenaly blue-chip a technologické tituly. V posledních dnech měsíce dubna však rostly firemní zisky, což by mělo mít pozitivní dopad na výsledky 2. čtvrtletí. Cena ropy za duben poklesla z počátečních 57 USD za barel na cca 50 USD za barel. Pokud se cena udrží pod úrovní 50 USD za barel, zmírní se obavy z inflace.



Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, vedoucí sekce účetnictví KDP ČR, Fučík & partneři, s.r.o.

(Pokračování ze stránky 1)

ustanovení stala de facto nadbytečnou, což je výklad, který je nutno v souladu s tím, co je uvedeno výše pod bodem 3) odmítnout. Na základě toho je tedy nutné vyjít (v souladu s možnostmi výkladu veřejnoprávní normy) z restriktivního (nerozšiřujícího) výkladu právní normy, to je, že předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP dopadají pouze na případy popsané ve stanovisku MF.

2) Výše popsaný výklad uvedený ve stanovisku MF je v souladu se dvěma důvodovými zprávami (to je důvodová zpráva k novele ZDP – zákonu č. 438/2003 Sb. – Parlamentní tisk č. 402/0 a důvodová zpráva k novele ZDP – zákonu č. 669/2004 Sb. – Parlamentní tisk č. 718/0), které vycházejí z toho, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP dopadají pouze na odpis oceňovacího rozdílu dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vzniklého z titulu přeměny či vkladu podniku nebo jeho části.

Z předmětných důvodových zpráv vyplývá, že důvodem zavedení těchto ustanovení byla změna v účetních předpisech upravujících tuto problematiku (to je problematiku popsanou v současné době v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), ke které došlo od 1. ledna 2003. Z předmětných důvodových zpráv vyplývá, že uvedená ustanovení nemají dopadat obecně na náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu. Z obecné právní teorie vyplývá, že důvodová zpráva je důležitá pro výklad práva a jde o podstatnou výkladovou pomůcku, protože ukazuje úmysl zákonodárce. V daném kontextu je tento význam o to vyšší, že v případě obou výše citovaných novel nebylo v průběhu celého legislativního procesu jakkoliv zasahováno do návrhů MF (doplnění poslední věty do § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP je z tohoto pohledu nerelevantní).

Z poslední judikatury, a to včetně judikatury Ústavního soudu a NSS, vyplývá, že okolnosti, za nichž je právní norma schvalována (mezi něž bezpochyby důvodová zpráva patří), je nutné při výkladu právní normy také zohlednit (viz např. rozsudky NSS čj. 3 Afs 24/2004-55 ze dne 16.12.2004, čj. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23. listopadu 2004 nebo rozsudek Ústavního soudu ČR Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. prosince 1997). V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že samozřejmě nechceme tímto argumentem říci, že při výkladu právní normy je vždy a za všech okolností jedině směřodatný text důvodové zprávy, respektive cíl zákonodárce. Nicméně jsme přesvědčeni, že v daném konkrétním případě je důvodová zpráva při zohlednění dalších skutečností popsaných dále jedním

z velmi důležitých, minimálně podpůrných argumentů, potvrzujících správnost komentovaného výkladu MF.

3) Pokud by měl platit výklad, že by ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla dopadat obecně na náklady a výnosy z titulu přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, stala by se některá ustanovení či jejich části v ZDP nadbytečnými. Jde například o § 23 odst. 4 písm. k) ZDP, § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 (konkrétně o první větu tohoto ustanovení), případně o další ustanovení ZDP (podrobněji viz dále bod 6) a dokonce i o části předmětných komentovaných ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP (podrobně viz dále bod 4).

Základním postulátem pro výklad jakékoliv právní normy je, že každá část textu právní



normy má způsobovat právní důsledky a následky, tzn. je nutné odmítnout takový výklad právní normy, který by vedl k závěru, že některá její část je zbytečná, respektive nadbytečná. Jde o jeden ze základních pilířů výkladu jakékoliv právní normy, z kterého vychází právní teorie i praxe. Jinak řečeno, pokud je několik možností výkladu právní normy, vždy je nezbytné odmítnout takový výklad, na základě něhož by bylo možné prohlásit některou část právní normy za nadbytečnou či zbytečnou.

4) V souladu s výše uvedeným je při výkladu zákona nutno také zohlednit cíl, proč takový zákon společnost přijala. Pokud by předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla dopadat obecně na náklady a výnosy z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, daňový režim oceňovacích rozdílů z derivátů spadajících pod § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP by byl paradoxně výhodnější než daňový režim oceňovacích rozdílů z derivátů pod toto ustanovení nespádajících, tj. sjednaných za účelem zajištění. Vzhledem ke

znění důvodové zprávy lze konstatovat, že takový daňový režim nebyl cílem přijetí tohoto ustanovení (podrobněji výše viz bod 2)). Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP by pak de facto zcela ztrácelo smysl (bylo by jednoznačně v rozporu s cílem, proč bylo přijato) a jeho praktická aplikace by mohla také vést k různým absurdním výkladům (například možnost „generovat“ daňovou ztrátu bez pohybu peněz). De facto by předmětné ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP v konečném důsledku bylo v podstatě nadbytečné (podrobněji viz výše bod 3).

5) Je nutné vnímat, že v otázce oceňovacího rozdílu není terminologie v účetních předpisech a ZDP zcela sjednocena. V této situaci je však nutné vycházet z přesné struktury a způsobu formulace jednotlivých ustanovení, které se v ZDP dané problematiky dotýkají. Je patrné, že pokud zákonodárce chtěl vyloučit náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu, používá zcela jiný způsob formulace daných ustanovení (srovnání textace § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 a § 23 odst. 4 písm. k) ZDP se zněním § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP). Pokud by ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP skutečně měla dopadat na veškeré náklady a výnosy z titulu přecenění majetku na reálnou hodnotu, musela by tato ustanovení znít, pokud by se měla zachovat struktura ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP ve znění platném v roce 2004 a § 23 odst. 4 písm. k) ZDP tak, že jde o „změnu reálné hodnoty, o které je účtováno jako o nákladu, respektive jako o výnosu“. Takto však předmětná ustanovení nejsou formulována a je tedy nutné vycházet z toho, že různým způsobem formulovaných předmětných ustanovení chtěl zákonodárce vymezit různé případy, na něž mají dopadat. Jde o obdobnou situaci, jaká zde byla do konce roku 2002, kdy na jedné straně byl obecný pojem opravná položka a na druhé straně zde byl speciální pojem opravná položka k nabytému majetku vzniklá z titulu vkladu a přeměny. Také v té době byly uvedené dva případy z hlediska daňových dopadů výkladově odlišovány.

6) Jestliže by úprava § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP měla skutečně dopadat také na náklady a výnosy vzniklé z přecenění majetku na reálnou hodnotu, mohl by vzniknout vážný výkladový problém, zda je možno tuto úpravu vztáhnout na ten případ, na který má dle důvodové zprávy (viz výše bod 2)) dopadat, tj. na odpis oceňovacího rozdílu dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vzniklého z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo

(Pokračování na stránce 3)

POINT
CONSULTING

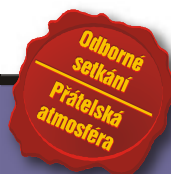
**Prestižní výroční setkání controllerů
a top manažerů podniků z ČR a SR**

9. CONTROLLINGOVÉ FÓRUM
Aktivní zvyšování výkonnosti

■ Přednášející z podniků Škoda Auto • T-Mobile • DELL Computer • Kofola • KPMG • Linde
Technoplyn • Linet • Papirius • Zentiva a další

POINT Consulting s.r.o. | tel.: + 420 225 096 418 | e-mail: info@point-consulting.cz

www.point-consulting.cz



9.–10. 6. 2005, Praha

(Pokračování ze stránky 2)

jeho přeměny. Z hlediska účetního jde i typově (a to i například z hlediska posuzování z pohledu umístění ve výsledovce) o odlišné náklady a výnosy, které nejsou rozhodně z hlediska účetních předpisů označeny souhrnným pojmem „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupi“. Při tomto výkladu by pak zřejmě muselo platit, že daný pojem de facto dopadá na jakékoliv případy, kdy je tzv. „přečehovací efekt“ vznikající z titulu přeměny či vkladu posléze promítnut do účetních nákladů.

Pak by ale byla duplicitní, respektive nadbytečná některá ustanovení, která za stanovených speciálních podmínek tzv. „přečehovací efekt“ vylučují ze základu daně (viz např. § 30 odst. 12 písm. a) a b) ZDP, § 24 odst. 2 písm. t) a w) ZDP, příp. § 24 odst. 11 ZDP a podobně).

Je možné samozřejmě namítnout, že předmětná ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP počítají s tím, že ZDP může danou problematiku upravit odlišně. Pak by ale samozřejmě mohlo být logickou otázkou, jaký význam a smysl mělo to, že v jedné novele (tj. v zákoně č. 438/2003 Sb.) byl předmětný přečehovací efekt vyloučen jednak obecně, a pak duplicitně speciálně v ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, a to ještě ve spojení s konkrétním přechodným ustanovením (viz Čl. II bod 23 zákona č. 438/2003 Sb.).

Z výše uvedeného nám vychází, že komentovaná ustanovení musejí logicky dopadat pouze na jeden z typů popsanych účetních nákladů s tím, že v souladu s předchozími body je nutné preferovat ten typ nákladů a výnosů, který je popsán v důvodové zprávě, tj. náklad a výnos z odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části nebo přeměny.

Příloha:

Nové stanovisko Ministerstva financí k problematice oceňovacích rozdílů

V návaznosti na otázky poplatníků k problematice zdaňování nákladů a výnosů z titulu přečehování některých složek majetku a závazků na reálnou hodnotu v souvislosti s výkladem pojmu „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupi“, který je uveden v § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) – z hlediska výnosů a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP – z hlediska nákladů a k zajištění právní jistoty poplatníků zaujímá Ministerstvo financí ČR, po projednání s Komorou daňových poradců ČR, v této věci sjednocující výklad, který nahrazuje veškerá dosavadní stanoviska Ministerstva financí ČR k dané problematice.

1. Výklad pojmu oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupi

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP vylučuje v souladu s důvodovou zprávou z daňově uznatelných nákladů a výnosů odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části (§ 59 odst. 5 ObchZ),

respektive přeměny (§ 69 ObchZ), a to v souladu s tím, jak je pojem oceňovací rozdíl definován v § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z hlediska současné legislativy výše uvedená ustanovení nedopadají na jiný typ účetních nákladů a výnosů.

2. Náklady a výnosy z titulu derivátů a majetku a závazků zajištěných deriváty

2.1. Deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění

Za deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění v souladu s poslední větou § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP je možné považovat deriváty, u kterých poplatník správci daně prokáže (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZSDP“), že jde o deriváty, které prokazatelně sjednal za účelem zajištění svých rizik. Důkazním prostředkem v této věci bude účtování o těchto derivátech jakožto o zajišťovacích derivátech dle účetních předpisů, a to minimálně na počátku zajišťovacího vztahu.

Na druhé straně i v případě, kdy o daných derivátech nebude poplatník účtovat jakožto o zajišťovacích derivátech, může doložit a prokázat správci daně (§ 31 odst. 9 ZSDP) při využití všech přípustných důkazních prostředků dle § 31 odst. 2 ZSDP, že se jedná o deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění.

Jinak řečeno, nelze omezit deriváty splňující podmínky poslední věty pouze na ty, o nichž je dle účetních předpisů účtováno jako o zajišťovacích.

V případě derivátů, které splní podmínky poslední věty § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP platí, že veškeré náklady a výnosy vzniklé z titulu těchto derivátů a případně majetku a závazků zajištěného těmito deriváty (ať již jde o náklady a výnosy z titulu přecenění na reálnou hodnotu nebo o náklady a výnosy z titulu vypořádání) budou ponechány ve výsledku hospodaření a z hlediska daně z příjmů bude plně akceptováno účetní zachycení, a to v souladu s § 23 odst. 2 a 10 ZDP (tzn. tyto náklady a výnosy budou plně daňově relevantní).

3. Cenné papíry

3.1. Právní stav platný v roce 2004 (respektive ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004)

Náklady a výnosy z titulu přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu jsou v souladu s § 23 odst. 4 písm. i) ZDP vylučovány z výsledku hospodaření s výjimkou nákladů a výnosů z titulu přecenění na reálnou hodnotu u:

- cenného papíru, který je obchodovatelný na veřejném trhu, a to i zahraničním, nachází-li se tento zahraniční trh v členském státě Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, nebo bylo-li obchodování prostřednictvím zahraničního trhu schváleno Komisí pro cenné papíry
- dluhopisu
- podílového listu
- cenného papíru představujícího účast na základním kapitálu investičního fondu, u nichž jsou náklady a výnosy z titulu přecenění na reálnou hodnotu ponechány ve výsledku hospodaření dle zaúčtování (tj. tyto náklady a výnosy jsou daňově relevantní).

V případě prodeje cenných papírů přečehovaných na reálnou hodnotu je postupováno podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

3.2. Právní stav platný od 1. ledna 2005

S účinností od 1. ledna 2005 již ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP nedopadá na náklady a výnosy z titulu přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu. To znamená, že veškeré náklady a výnosy z titulu přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu jsou ponechány ve výsledku hospodaření v souladu s § 23 odst. 2 a 10 ZDP podle zaúčtování, tzn. jsou plně daňově relevantní.

V případě prodeje cenných papírů přečehovaných na reálnou hodnotu je postupováno podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

4. Pohledávky přečehované na reálnou hodnotu

Náklady a výnosy z titulu přecenění pohledávek na reálnou hodnotu jsou vylučovány z výsledku hospodaření, a to na základě § 23 odst. 4 písm. k) ZDP.

Kolektiv autorů:

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
auditorka, členka Rady KA ČR
AUDIT HABR, s.r.o.

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
vedoucí katedry finančního
účetnictví VŠE Praha,
auditorka, členka Rady KA ČR

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, prezident
KDP ČR, Euro-Trend, s.r.o.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal
daňový poradce, vedoucí sekce
DPPO KDP ČR, N-Consult, s.r.o.

Ing. Pěva Pokorná, daňová poradkyně
a auditorka, členka Rady KA ČR Oswald, a.s.

Ing. Petr Ryneš, auditor, člen Rady KA ČR
EURO-Trend Audit, a.s.

Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně
a auditorka, členka prezidia
KDP Horwath TPA Notia Tax, s.r.o.

Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně
vedoucí sekce účetnictví KDP ČR
Fučík & partneři, s.r.o.

Ing. Jiří Škampa, daňový poradce a auditor,
viceprezident KDP ČR, Škampa a spol., s.r.o.

Newsletter Finanční Management
vydává Economia, a.s.,
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



Fučík & partneři

www.fucik.cz, tel. 234 035 600

e-mail: ff@fucik.cz

Areál Zálesí, Pod Višňovkou 33
140 00 Praha 4

Zdanění dividend od švýcarské společnosti

Ministerstvo financí vydalo pokyn D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. Účinnost novelizovaného znění Smlouvy nastala od 1. ledna 2005.

Obecně lze říci, že dividendy vyplácené švýcarskou společností českému daňovému rezidentovi podléhají zdanění v ČR. Takto vyplácené dividendy mohou být zároveň zdaněny ve Švýcarsku. Sazba daně podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění může v takovém případě činit max. 5 či 15 % podle výše podílu na majetku švýcarské společnosti. Sazba daně z dividend podle švýcarských právních předpisů může být odlišná.

Předmětem Pokynu D-254 je způsob vypořádání daně podle švýcarských předpisů, resp. zdaněním dividend, které mají zdroj na území Švýcarska. Novelizované znění Smlouvy se vztahuje pouze na situace, kdy společnost (právnícká osoba) se sídlem na území ČR vlastní alespoň 25 % majetku švýcarské společnosti, která vyplácí dividendy.

Dividendou se rozumějí příjmy z akcií nebo jiných práv s podílem na zisku, s výjimkou pohledávek, a dále také příjmy z práv na společnost, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií.

Stav platný do 31. prosince 2004

Do konce roku 2004 byl uplatňován u srážkové daně z dividend tzv. refundační systém. Srážková daň z dividend, které měly zdroj na území Švýcarska, se uplatnila v plné výši ve Švýcarsku a skutečný vlastník dividendy (český daňový rezident) musel žádat o vrácení daně. Tento postup se vztahuje naposledy na dividendy vyplácené v roce 2004.

Např. Česká společnost CZ vlastní 25% podíl na švýcarské společnosti CH. Společnost CZ byl vyplacen podíl na zisku ve výši 100 tisíc Kč. Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude tato částka zdaněna v ČR. Zároveň může

být podíl na zisku zdaněn ve Švýcarsku. Sazba daně podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění činí maximálně 5 % podílu na zisku pro dividendy vyplácené společností, která vlastní více než 25 % majetku švýcarské společnosti. Sazba daně podle švýcarských daňových předpisů může být vyšší.

Podle stavu platného do konce roku 2004 byl postup takový, že společnosti CZ byla sražena daň podle švýcarských daňových předpisů a společnost CZ mohla požádat o její částečnou refundaci, tak aby sazba daně činila max. 5 %.

Žádost musela být podána na formuláři švýcarské federální daňové správy a musela být potvrzena českým místně příslušným finančním úřadem, že žadatel byl v době výplaty dividend daňovým rezidentem ČR.

Stav platný od 1. ledna 2005

Od začátku roku 2005 je možné použít ve výše uvedeném případě automaticky nižší sazbu, tj. 5 % sazbu

daně vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Pro uplatnění nároku na automatické uplatňování snížené sazby daně z dividend zavedla švýcarská daňová legislativa nový speciální formulář. Švýcarská společnost vyplácející dividendy musí švýcarské federální daňové správě předložit žádost na formuláři 523 B, a to předtím, než se dividendy stanou splatnými. Informace, které jsou obsahem tohoto formuláře, musí být včas potvrzeny i místně příslušným správcem daně v ČR (např. potvrzení o rezidentství příslušné společnosti v ČR).

Pokud švýcarská federální daňová správa žádost schválí, bude uděleno oprávnění k aplikaci daného postupu na dobu tří let. Během posledního roku platnosti je možno požádat o prodloužení platnosti na další období. Bude-li žádost zamítnuta, postupuje se při zdanění dividend stejným způsobem jako do konce roku 2004.

Ing. Mariana Havelková

havelkova@fucik.cz



Nájemce stále poplatníkem daně

Novela zákona o dani z nemovitostí umožňuje u pronajatých zemědělských pozemků ve zdaňovacím období roku 2005 až 2007 postupovat podle právní úpravy platné do konce roku 2004.

V řadě případů, kdy má nájemce pronajaty pozemky od většího počtu vlastníků (pronajímatelů) a byl do loňského zdaňovacího období poplatníkem daně z nemovitostí, stal se po novele od roku 2005 poplatníkem daně z nemovitostí vlastník (pronajímatel).

Pro usnadnění přechodu na vlastníka pozemku jako poplatníka daně je možné, aby se nájemce a vlastník pozemku dohodli, že po výše uvedená zdaňovací období bude nájemce poplatníkem daně z pozemků se všemi právy a povinnostmi z toho vyplývajících.

Dohoda může být součástí nájemní smlouvy a musí být předložena správci daně, a to nejpozději do 150 dnů ode dne nabytí účinnosti novely zákona o dani z nemovitostí. Novelu, která nabude účinnosti dnem vyhlášení, již podepsal prezident republiky a v nejbližších dnech vyjde ve Sbírce zákonů.

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

• Částka 74, rozeslaná 27. 5. 2005

Zákon, kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů

Zákon, kterým se mění zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška o formě a obsahu plnění informační povinnosti k poskytnuté veřejné podpoře

• Částka 73, rozeslaná 26. 5. 2005

Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 199/2004 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona a kterou se ruší některé vyhlášky upravující osvobození od dovozu cla a nepreferenční původ zboží Vyhláška o statistice vyvážení a dovážení zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropského společenství.

• Částka 70, rozeslaná 23. 5. 2005

Vyhláška, kterou se mění vyhláška Českého úřadu bezpečnosti práce č. 48/1982 Sb., kterou se stanoví základní požadavky k zajištění bezpečnosti práce a technických zařízení, ve znění pozdějších předpisů

• Částka 69, rozeslaná 18. 5. 2005

Vyhláška, již se mění vyhláška č. 223/1995 Sb., o způsobilosti pravidel k provozu na vnitrozemských vodních cestách, ve znění vyhlášky č. 83/2000 Sb. 187/2005

Sdělení Ministerstva práce a sociálních věcí o rozhodné částce pro určení celkové výše mzdových nároků vyplacených jednomu zaměstnanci podle zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele a o změně některých zákonů 189/2005



JEDINÝ ČASOPIS PRO VRCHOLOVÉ FINANČNÍ ŘÍZENÍ FIREM

- strategické finanční řízení, zejména řízení kapitálu, peněžních toků a řízení rizik, a jeho vliv na výsledky firmy
- audit, daně a právo, lidské zdroje, informační technologie
- analýzy a trendy ve finančním řízení, novinky a informace pro finanční specialisty
- praktické příklady a zkušenosti pro zvyšování efektivity práce a pro růst hodnoty firmy

Ukázkové číslo ZDARMA si objednejte na **233 071 197** nebo na predplatne@economia.cz

FINANČNÍ MANAGEMENT - PDF servis vydavatelství ECONOMIA a auditorské firmy FUČÍK & partneři, s.r.o. Registrován pod ISSN 1214-9799. Kontakt: <http://www.fucik.cz>, ff@fucik.cz, Pod Višňovkou 33, 140 00 Praha 4, tel.: 234 035 600, fax: 234 035 601. Vychází jednou za 14 dní. Redakce: On-line divize odborného tisku, Economia, a.s., Dobrovského 25, 170 55 Praha 7. Michal Fialka, šéfredaktor, tel.: 233 071 416, fax: 233 072 012, michal.fialka@economia.cz, Lukáš Zita, manažer inzerce, tel.: 233 071 781, lukas.zita@economia.cz, Renata Němcová, sekretariát, tel.: 233 071 471, fax: 233 072 015, renata.nemcova@economia.cz. PŘIHLÁŠENÍ-ODHLÁŠENÍ PDF SERVISU: pdf.financnimanagement@economia.cz. © Všechna práva vyhrazena. Bez předchozího písemného souhlasu Economia, a.s., je zakázána jakákoli další publikace, přetištění nebo distribuce (tištěnou i elektr. formou) jakéhokoli materiálu nebo části materiálu zveřejněného v tomto PDF servisu.