

FINANČNÍ MANAGEMENT 20

ELEKTRONICKÝ NEWSLETTER TITULU FINANČNÍ MANAGEMENT, vydává Economia, a.s.

16. 11. 2006

Právní rozbor a interpretace § 23 odst. 7 ZDP

V tomto článku chceme přiblížit právní rozbor a interpretaci § 23 odst. 7 ZDP, neboť přestože již bylo k této problematice napsáno mnoho informací, je velmi těžké zaujmout jednoznačný postoj. Právním rozбором jsme si chtěli ujasnit smysl zákonné dikce a argumenty, které by mohly být použity v případném daňovém sporu.

Chtěli jsme získat odpověď na dvě konkrétní otázky v souvislosti s § 23 odst. 7 ZDP:

1. Smlouva o půjčce byla dohodnuta v Kč. Můžeme dohodnout úrok vyšší než 140 % diskontní sazby ČNB?

2. Smlouvu o půjčce uzavřeme v cizí měně. Jaké použijeme úroky? Je nutno použít 140% diskontní sazbu ČNB?

Předpokládejme situaci, že společníci poskytli společnosti půjčky, které byly poskytnuty na základě Smlouvy o půjčce ve smyslu občanského zákoníku. Poskytovatelé půjček a společnost je nutné považovat za tzv. spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a tudíž je nutné na transakce mezi společníky a společností aplikovat ustanovení o „obvyklých“ cenách.

§ 23 odst. 7 ZDP zní:

„**Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy; toto se nepoužije v případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky je nižší než úrok ve výši 140 %**

diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy a věřitelem je osoba s bydlištěm nebo se sídlem v zahraničí nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3.

Aplikace jednotlivých právně-hermeneutických metod

Otázka 1

Aplikace jazykového výkladu

Při jazykovém rozboru ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je velmi důležité všimnout si skladby vět v souvětech tvořících daný paragraf. Věty: „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen*

... a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen ...“ musíme vnímat v jedné rovině. Výkladový rozpor vzniká z nesprávného gramatického výkladu, pokud bychom přehlédli spojitost těchto dvou vět spojkou **a**.

Abychom text tohoto paragrafu lépe pochopili,

můžeme si ho přeformulovat:

1. *Pokud se ceny (myšleno i úroků) nelíší od běžných cen (140 % diskontu) a není-li rozdíl uspokojivě doložen, neupraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

2. *Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a je-li tento rozdíl uspokojivě doložen, neupraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

Dojdeme tak k závěru, že pokud chceme dosáhnout cíle, aby správce daně neupravil základ daně, musíme splnit jednu nebo druhou podmínku, kterou jsme si lépe odvodili přeformulováním textu. Nesmí se nám lišit ceny úroků, nebo musíme důvod doložit. Je tedy správná domněnka, že z pohledu jazykového výkladu může být úrok vyšší než 140 % diskontní sazby ČNB, že tato možnost není a priori vyloučena.

(Pokračování na stránce 2)



PRÁVNÍ RÁDCE **HRM** HUMAN RESOURCES MANAGEMENT

vás zvou na konferenci

GLOBAL MOBILITY

Vysílání zaměstnanců do zahraničí – daňové a právní aspekty

28. listopadu 2006

v Kongresovém centru Praha

Registrace a více informací:

www.pravniradce.ihned.cz/konference

Uzávěrka pro přihlášky: 22. listopadu 2006

economia
OBSAH ROZHODUJE

DAŇOVÝ KALENDAŘ – LISTOPAD

24. 11.

Spotřební daň – platba spotřeb. daně z lihu za září 2005

27. 11.

DPH – podání přiznání a zaplacení daně za říjen

Spotřební daň – podání přiznání za říjen, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzinu a mazacích olejů za říjen 2005 (pokud vznikl nárok)

30. 11.

Daň z příjmů – a) odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za říjen

Daň z příjmů – b) odvod částek zajištění daně za říjen

Daň z nemovitostí – poslední splátka daně (všichni poplatníci s daňovou povinností vyšší než 1000 Kč)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

• Částka 160, rozeslaná 10. 11. 2006

488. Vyhláška, kterou se stanoví typy přístrojů ke zhotovování rozmnoženin, typy nenahraňných nosičů záznamů a výše paušálních odměn

489. Vyhláška, již se mění vyhl. č. 223/2005 Sb., o některých dokladech o vzdělání

490. Sdělení MPSV, kterým se vyhlašuje částka 50 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství pro účely životního a existenčního minima a částka 40 % průměrné měsíční mzdy v nepodnikatelské sféře pro účely stanovení rodičovského příspěvku

• Částka 159, rozeslaná 9. 11. 2006

484. Nařízení vlády o výši časových poplatků a o výši sazeb mýtného za užívání určených pozemních komunikací

• Částka 158, rozeslaná 6. 11. 2006

481. Vyhláška o náležitostech průkazů zaměstnanců orgánů nemocenského pojištění pověřených kontrolou dodržování režimu dočasné práce neschopného pojištěnce

482. Vyhláška o minimálních náležitostech statutu a povinných náležitostech zjednodušeného statutu fondu kolektivního investování

• Částka 157, rozeslaná 31. 10. 2006

477. Vyhláška o stanovení způsobu rozdělení nákladů za dodávku tepelné energie při společném měření množství odebrané tepelné energie na přípravu teplé užitkové vody pro více odběrných míst

478. Vyhláška o způsobu výpočtu škody vzniklé držiteli licence neoprávněným odběrem tepla

• Částka 156, rozeslaná 2. 11. 2006

476. Vyhláška o Programu statistických zjišťování na rok 2007 + přílohy č. 1 a 2

Čtěte nové číslo odborného měsíčníku

Moderní řízení!

- Vysoké daně MSP – mýtus, nebo realita? • Jak získat maximum z práce poradců • O Balanced Scorecard s otcem zakladatelem



Ukázkové číslo ZDARMA na tel.: 800 110 022 nebo na www.ManagerWeb.cz.

economia
OBSAH ROZHODUJE

(Pokračování ze stránky 1)

Aplikace logických metod

• *Argumentum a simile (důkaz podobnosti)*

Tento argument lze použít pro domněnku, kdy chceme použít vyšší úrok. Budeme argumentovat podobností půjčky a úvěru, kdy z aplikace zákona vyplývá použití vyššího úroku jako povinné, neboť u úvěrů je obvykle vyšší cena.

• *Argumentum per analogiam iuris (důkaz podobnosti práva)*

Podobně jako zákon o daních z příjmů zmiňuje se o podmínkách uzavření smlouvy o půjčce i obchodní zákoník v § 196a odst. 1. Požaduje uzavřít tuto Smlouvu o půjčce mezi společností a členem představenstva, dozorčí radou, prokuristou nebo jinou osobou, která je oprávněna takovou smlouvu uzavřít, či osobami jim blízkými za podmínek obvyklých v obchodním styku. Tedy za běžnou cenu úroku.

• *Argumentum reduktione ad absurdum (důkaz dovedením k nesmyslnému závěru)*

Zákon nám stanovuje, že obvyklou cenou úroku u půjčky mezi spojenými osobami bude 140 % diskontní sazby ČNB, což v současnosti znamená úrok 2,1 %. Přestože zákon pevně stanovuje obvyklou výši úroku, říká zároveň, že nebude sankcionováno použití jiné výše úroku za předpokladu, že doložíte rozdíl. Pokud použijí např. úrok 6 % a zároveň platí, že cena obvyklá je 2 %, tak na první pohled neplatí, že $6 = 2$. Pokud mi zákon umožňuje a priori dokládat rozdíl, těžko můžu doložit že $6 = 2$. Z výše uvedeného lze dovodit, že použitý úrok může být i vyšší než obvyklý, a pokud ho použijí, tímto uspokojivě doložit, proč jsem použil tento jiný úrok, který se podle znění zákona liší od „obvyklé ceny úroku“, která je ale zcela odlišná od obvyklé ceny úroku v praxi.

Aplikace teleologického výkladu

Co je spravedlivým smyslem právních norem? Zde si musíme odpovědět na otázku, proč je v našem paragrafu uvedena teze o 140% diskontu, jejímž smyslem bylo zřejmě zajistit, aby nedocházelo ke spekulativním převodům peněz mezi spojenými osobami a aby držela úroky spíše na nižší úrovni. Dnes však po vývoji diskontní sazby je situace opačná a toto ustanovení účastníky nutí použít úrok neobvykle nízký.

Pokud budeme argumentovat pravidlem (in bonam partem) dovolenost analogie ve veřejném právu, lze argumentovat pro vyšší cenu úroku u půjčky analogií u vyšší ceny úroku u úvěru.

V této souvislosti nelze nepřipomenout také názor vyslovený Ústavním soudem, podle kterého „není nutné být absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž je možné se od něj odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně-konformním právním řádu jako významovém celku“ (pl.us 2196 ze dne 4. 2. 1997).

Aplikace historického výkladu

Při zkoumání úmyslu zákonodárce lze bezpochyby vycházet z faktu, že ustanovení o 140% diskontu bylo vloženo do § 23 odst. 7 ZDP proto, aby se cena úroků držela na relativně

stabilní úrovni, a hranice 140% diskontu měla zamezit spíše diskusím o výši úroků. Z tabulky vývoje diskontní sazby od roku 1990 vidíme, že v roce 1996, kdy bylo ustanovení vloženo zákonem č. 316/1996 Sb., byla úroková míra kolem 10 %. Je zřejmé, že se její funkce zcela změnila a diskontní sazba tak nutí účastníky smlouvy o půjčce sjednávat úroky nevýhodně nízké a zcela jistě se lišící od ceny úroků, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Pokud však pojmem ustanovení o 140% diskontu jako **kogentní ustanovení**, musíme jej brát jako závazné, a tudíž nelze dokazovat, že se nejedná o cenu běžnou, neboť zákon o tomto ustanovení nepřipouští pochybnosti.

Otázka 2

Aplikace jazykového výkladu

Při jazykovém rozboru ustanovení § 23 odst. 7 ZDP použijeme stejnou argumentaci a stejný výsledek jako u rozboru otázky 1. Dojdeme tak k závěru, že pokud chceme dosáhnout cíle, aby správce daně neupravil základ daně, musíme splnit jednu nebo druhou podmínku, kterou jsme si lépe odvodili přeformulováním textu u první otázky, nesmí se nám lišit ceny úroků nebo musíme důvod doložit.

Jelikož zákon nemluví o měně půjčky, pouze o ceně při stanovení výše úroků u půjček, museli bychom použít stejnou cenu úroků pro půjčku například v eurech, jakou ČNB vyhláší pro diskontní úvěry v korunách, nebo musíme doložit, že cena 140 % diskontní sazby ČNB není běžnou cenou úroků v cizí měně. V případě zmíněného eura vyhláší diskontní sazbu Centrální evropská banka. Úroková míra Centrální evropské banky je pak určující pro cenu eura na mezibankovním trhu.

Diskontní sazba je vlastně úrok z diskontního úvěru. Banky totiž mají možnost uložit přes noc u ČNB bez zajištění svoji přebytkovou likviditu, když o to požádají 15 minut před uzavěrkou účetního dne v Zúčtovacím centru ČNB. Minimální objem je 300 mil. Kč a dále celé násobky 100 mil. Kč.

Aplikace logických metod

• *Argumentum per analogiam iuris (důkaz podobnosti práva)*

Podobně jako zákon o daních z příjmů zmiňuje se o podmínkách uzavření smlouvy o půjčce i obchodní zákoník v § 196a odst. 1, lze jistě argumentovat celou řadou podobných právních předpisů týkajících se cizích měn. Určitě například diskontní sazbou CEB.

• *Argumentum reduktione ad absurdum (důkaz dovedením k nesmyslnému závěru)*

Zákon mi prikazuje, že obvyklou cenou úroku u půjčky mezi spojenými osobami bude 140% diskontní sazba ČNB, což v současnosti znamená úrok 2,1 %. V tomto bodě dojdeme ke stejným závěrům jako v případě první otázky. Navíc nesmyslnost vyplývá z dalšího faktu, kdy porovnáváme dvě odlišné hodnoty, a to 140% diskontní úrokové sazby vyhlášené ČNB pro korunové diskontní úvěry s úrokovou sazbou pro jinou měnu.

Docházíme tak k závěru, že běžný úrok může být podstatně vyšší. Pokud ho použijí, musím uspokojivě doložit, proč jsem použil tento jiný úrok, který se podle znění zákona liší od „obvyklé ceny úroku“, která je ale prakticky zcela odlišná od obvyklé ceny úroku. Navíc

jestliže existují diskontní sazby pro cizí měny, je nevhodné použít sazbu ČNB. U půjček například v eurech rozhodně není obvyklou cenou úroků cena, která vyplývá ze 140% diskontní sazby ČNB.

Závěry z aplikace teleologického a historického výkladu jsou stejné pro použití obou měn při stanovení ceny úroků u půjčky.

Interpretační závěr:

Pokud bude mezi společníky a společností uzavřena smlouva o půjčce v Kč a sjednaný úrok bude stanoven ve výši 140 % diskontní sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy o půjčce, bude tento postup v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a nelze předpokládat žádné komplikace při daňovém řízení.

Pokud bude mezi společníky a společností uzavřena smlouva o půjčce v Kč a sjednaný úrok bude vyšší a bude se lišit od úroku obvyklého podle § 23 odst. 7 ZDP (při současné výši 1,5 % diskontní sazby ČNB bude 140 % z ní znamenat 2,1 % úroku pro smlouvy o půjčce), musí být společnost připravena uspokojivě doložit správcí daně oprávněné důvody pro uplatnění vyšší úrokové sazby.

Samotné dokládání obvyklé ceny lze uchopit ze dvou rovin. Dokládat, že nemohla být použita obvyklá cena úroku ze specifických důvodů obchodních, tržních či jiných na straně dotčeného subjektu, nebo dokazovat, že cena 140 % diskontní sazby ČNB není cenou obvyklou na trhu, což lze doložit například několika potvrzeními od českých bank. Tato varianta bude bez významu, pokud bude správce daně vykládat § 23 jako **kogentní** ustanovení.

Vzhledem k tomu, že znění § 23 odst. 7 ZDP nerozlišuje úroky z půjčky sjednané v české měně a zahraniční měně, platí obecně o argumentaci to, co bylo řečeno při interpretaci první otázky. Samozřejmě při uplatnění vyššího úroku, než je 140 % diskontní sazby ČNB, je možné při uspokojivém doložení rozdílu využít právě faktor poskytnutí půjčky v cizí měně, kdy cítíme větší sílu argumentace pro neobvyklost ceny úroků stanovenou § 23 ZDP než v českých korunách.

Musíme však konstatovat, že **zákon nemluví zcela jasně, je možno vyložit jej různě a nejsme schopni předjímat jeho aplikaci pracovníky finančních úřadů**. Tudíž stále hrozí riziko, že pokud nepoužijeme na cenu úroků u půjčky mezi spojenými osobami cenu obvyklou, tedy 140 % diskontní sazby ČNB, správce daně upraví základ daně. Pokud se rozhodnete smluvit odlišnou cenu úroku od ceny obvyklé, doporučujeme mít připravený dostatek argumentů a podkladů pro dokládání v daňovém řízení.

Irena Plášková, plaskova@fucik.cz

Ing. Ivan Fučík, ff@fucik.cz

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


Fučík & partneři
www.fucik.cz

Ocenění reálnou hodnotou v českém účetnictví

Metoda oceňování majetku a závazků v účetních výkazech patří mezi jednu ze základních problematických otázek v účetnictví. Rozdílný způsob ocenění vede nejen k vykazání různé výše aktiv a závazků, ale může vést v řadě případů k naprosto rozdílným dopadům do vlastního kapitálu účetní jednotky, zejména do hospodářského výsledku. V tomto článku bychom se chtěli zabývat jednou z oceňovacích metod, která se snaží ocenit majetek a závazky na principu tržního ocenění, a to oceněním reálnou hodnotou a souvisejícími účetními a daňovými dopady.

Co rozumíme reálnou hodnotou?

Pojem reálná hodnota je definován zákonem o účetnictví v § 27 zejména jako tržní hodnota – tj. hodnota, která je vyhlášena na tuzemské nebo zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato tržní hodnota nedostatečně zobrazuje reálnou hodnotu, lze použít pro vyjádření reálné hodnoty i ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Nelze-li stanovit reálnou hodnotu ani tímto způsobem, stanoví se tato hodnota na základě zvláštních právních předpisů – zákona o oceňování.

Není-li objektivně možné stanovit reálnou hodnotu žádným z výše uvedených způsobů, považuje se hodnota v účetnictví za reálnou hodnotu. K této situaci by však mělo docházet jen zcela výjimečně.

Jaké rozvahové položky oceňujeme reálnou hodnotou?

Ke dni sestavení účetní závěrky má účetní jednotka povinnost ocenit reálnou hodnotou především následující položky majetku a závazků:

- cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů představujících účast s podstatným nebo rozhodujícím vlivem a cenných papírů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování,
- deriváty a část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- finanční umístění a technické rezervy pojišťoven,
- pohledávky nabyté a určené k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

Kromě ocenění výše uvedených položek reálnou hodnotou k okamžiku sestavení účetní závěrky oceňují rovněž reálnou hodnotou veškerá aktiva a závazky někteří účastníci přeměny společnosti. Pokud se společnost účastní přeměny (např. fúze) s výjimkou změny právní formy, ukládá obchodní zákoník a zákon o účetnictví u některých účastníků přeměny povinnost ocenit reálnou hodnotou veškerý majetek a závazky (pozn.: obchodní zákoník používá pojem obchodní jmění) k rozhodnému dni, a to na základě znaleckého posudku. Při fúzi sloučením se oceňuje reálnou hodnotou majetek a závazky zanikající společnosti, pokud nástupnická společnost bude emitovat nové akcie nebo obchodní podíly. Při fúzi splynutím je oceňován reálnou hodnotou majetek a závazky u každé zúčastněné společnosti.

V případě rozdělení společnosti je oceňován reálnou hodnotou majetek a závazky u rozdělované společnosti, v posudku však musí být oceněno i jmění, jež má přejít na jednotlivé nástupnické společnosti. Dochází-li k rozdělení odštěpením, je oceňována reálnou hodnotou pouze odštěpovaná část majetku a závazků, má-li tato část přejít na jedinou nástupnickou společnost. Přejíždí-li odštěpovaná část jmění na více nástupnických společností, ocení se odštěpovaná část majetku a závazků pro každou nástupnickou společnost samostatně.

S reálnou hodnotou (i když ji takto v tomto případě zákon o účetnictví nedefinuje) se můžeme rovněž setkat při nabytí podniku nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku. Nabyvatel podniku se může v souladu s ustanovením § 24 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví rozhodnout, zda při ocenění nabytých majetkových položek použije ocenění z účetnictví převodce nebo při ocenění jednotlivých položek majetku použije ocenění podle zákona o oceňování majetku, který při ocenění používá úroveň ceny obvyklé (tj. ceny dosažitelné mezi nezávislými stranami), která svou výší odpovídá reálné hodnotě. V souvislosti s nabytím podniku nebo jeho části pouze upozorňujeme, že na rozdíl od přeměny jsou reálnou hodnotou oceňovány pouze položky majetku, závazky jsou převzaty v účetních hodnotách převodce.

Oceňovací rozdíl a jeho účtování

Při přecenění na reálnou hodnotu k okamžiku sestavení účetní závěrky vzniká oceňovací rozdíl mezi původním oceněním a reálnou hodnotou. Tento rozdíl je v českém účetnictví vykázan buď ve vlastním kapitálu (účtová skupina 41), nebo ve výsledku hospodaření (finanční náklady). Způsob účtování oceňovacích rozdílů z titulu změny reálné hodnoty ukazuje následující tabulka:

přeceňovaná položka	způsob účtování oceňovacího rozdílu
cenné papíry určené účetní jednotkou k obchodování	finanční náklad / výnos
ostatní cenné papíry oceňované reálnou hodnotou	vlastní kapitál – účtová skupina 41
deriváty zajišťující reálnou hodnotu rozvahového aktiva nebo závazku + reálná hodnota tohoto aktiva nebo závazku	finanční náklad / výnos
deriváty zajišťující očekávané peněžní toky deriváty k obchodování	vlastní kapitál – účtová skupina 41 finanční náklad / výnos
pohledávky určené účetní jednotkou k obchodování	finanční náklad / výnos

Při přecenění aktiv a závazků při přeměně společnosti se oceňovací rozdíl mezi původním oceněním a oceněním reálnými hodnotami u zanikajících účetních jednotek účtuje do vlastního kapitálu prostřednictvím účtové skupiny 41 s výjimkou příslušných složek majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad/výnos (viz tabulka výše).

(Pokračování na stránce 4)

KRÁTCE

Služby daňového portálu

Od 1. 10. 2006 je plně otevřen veřejnosti Daňový portál České daňové správy (<http://cds.mfcr.cz>). Tato služba byla dostupná od 3. 7. 2006 v tzv. testovacím provozu. Daňový portál umožňuje přístup k osobnímu daňovému účtu, tedy k informacím, zda finanční úřad eviduje k určitému dni na osobním daňovém účtu nedoplatek, přeplatek nebo zda je tento účet vyrovnan.



Poskytování služeb prostřednictvím Daňového portálu je legislativně upraveno zákonem o elektronickém podpisu a zákonem o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 267/2006 Sb. s účinností od 1. 7. 2006 (§ 34d Elektronické podávání informací).

K tomu, aby poplatník mohl elektronicky komunikovat se správcem daně, musí vlastnit tzv. kvalifikovaný certifikát tedy elektronický podpis. Pokud certifikát nevlastní, může se obrátit na akreditované poskytovatele certifikačních služeb, jejich seznam je na webu Ministerstva informatiky (<http://www.micr.cz>).

Se správcem daně může komunikovat poplatník sám jako fyzická osoba, v případě právnické osoby pověřený pracovník nebo lze na základě plné moci pověřit zástupce (např. daňového poradce). Poplatník či jeho zástupce elektronicky požádá o zřízení informační schránky u správce daně, která bude obsahovat informace z daňového řízení, tedy i informace o stavu osobního daňového účtu. Finanční úřad rozhodne do 15 dnů od obdržení žádosti o zřízení daňové informační schránky. Posledním krokem je, že poplatník či jeho zástupce musí podat přihlášku k nahlížení do této schránky, a to opět prostřednictvím Daňového portálu. Pak je schránka zpřístupněna.

V průběhu roku 2007 státní správa počítá s dalším rozšířením funkcí Daňového portálu. Patří k nim elektronické doručování, osobní daňový kalendář, nahlížení do spisové evidence či personalizovaná elektronická podání.

Mgr. Jitka Ďulíková

dulikova@fucik.cz

Omezení pokynů D-279 a D-280

Do konce roku 2004 bylo pro určení poplatníka daně z pozemků u pronajatých zemědělských pozemků stěžejní, zda vlastnické hranice pozemků v terénu existovaly, či byly sloučeny do celků s jinými pozemky. Pokud vlastnické hranice v terénu existovaly, byl u pronajatých zemědělských pozemků poplatníkem daně jejich vlastník. Nájemce byl poplatníkem daně u pronajatých zemědělských pozemků, když jejich vlastnické hranice v terénu neexistovaly, protože byly sloučeny do pozemků s hranicemi v terénu reálně existujícími.

Po změně zákona o dani z nemovitostí od 1. 1. 2005 se poplatníky daně z pozemků stali

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

Kurzové rozdíly cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne považují za součást ocenění reálnou hodnotou.

Přecenění na reálnou hodnotu a daně

Při vyhodnocení dopadů změny reálné hodnoty do základu daně vychází poplatník ve většině případů ze záúčtování v účetnictví. To znamená, že náklady a výnosy zachycené v účetnictví jsou náklady a výnosy daňově účinnými a základ daně se již dále neupravuje. Tento postup se uplatní u následujících položek:

- cenného papíru s výjimkou směnky,
- derivátu a části majetku a závazku zajištěného derivátem,
- závazku vrátit cenný papír, který poplatník

zcičil a do okamžiku ocenění jej nezískal zpět, – finančních umístění a technických rezerv u pojišťoven a zajišťoven.

Na rozdíl od výše uvedených titulů se však do základu daně nezahrnují změny reálné hodnoty u pohledávek, které poplatník nabyl a určil k obchodování. Tyto změny se v souladu s účetními předpisy účtují do finančních nákladů nebo výnosů. Tyto náklady nebo výnosy jsou však z hlediska daně z příjmů nerelevantní a je třeba je ze základu daně vyloučit.

Samostatně je třeba zkoumat daňové dopady z titulu koupě, vkladu podniku nebo přeměn, kterými se však již v rámci tohoto článku nezbýváme.

Ing. Milan Pašek, pasek@fucik.cz

Poslední vývoj v offshore společnostech

Od 1. září měl mezinárodní tlak proti praní špinavých peněz značný vliv na oblast offshore společností po celém světě, zvláště v zemích, které se snaží dodržovat nový mezinárodní standard předpisu proti praní špinavých peněz. Hnací motorem této revoluce je hlavně „Financial Action Task Force“ (FATF – zvláště jednotka pro finanční úkony), která byla zřízena v zemích G7. Tato organizace je vládním úřadem s cílem vytvořit a propagovat politiku k zachycení teroristického financování a praní špinavých peněz po celém světě. Není překvapující, že problémů s provozováním mezinárodního obchodu přibývá. Navíc zvyšování výměny informací mezi různými zeměmi tento obchodní model změní. Současná vzájemně dohodnutá Směrnice EU na úsporu daní (EU Saving Tax Directive) bude mít značný vliv na offshore společnosti.

Před Daňovou směrnicí EU neexistovala žádná výměna informací v rámci Evropy, pokud nebyly obavy z nelegálních transakcí na bankovním účtu. Avšak po zavedení této směrnice je pravděpodobné, že společnosti v Evropě se těchto otázek budou držet. Společnosti jsou nuceny buď k výměně informací, anebo k zaplacení srážkové daně. Nová směrnice bude mít vliv nejen na členy EU, ale také na oblasti pod jejich kontrolou, např. USA a Švý-

carsko. Spojené království prohlásilo, že nové předpisy a pravidla uzákoní jménem Kajmanských ostrovů, nebudou-li je dodržovat.

Hongkong zaznamenal zvýšení registraci offshore společností, jelikož se stává stále důležitější jurisdikcí pro Mezinárodní daňové plánování. Hongkong společně s Londýnem, New Yorkem a Tokiem je uznáván jako jedno z nejrespektovanějších finančních center na světě. Je to rovněž vedoucí centrum Asie pro finanční i obchodní funkce. Minulý rok byl třetím největším finančním centrem pro Initial Public Offering (IPO – první veřejná nabídka). Jelikož Hongkong nebude automaticky podřízen nové Směrnici EU o úsporách daní, co se týče výměny informací a srážkové

daně, budou o něm vážně uvažovat mezinárodní klienti, kteří chtějí založit offshore společnost v zemi, která je uznávána jako jedna z mála respektovaných míst s daněmi na „teritoriální bázi“. Daně z příjmů právnických osob se totiž v Hongkongu vyměňují jen z příjmů vzniklých z obchodu zrealizovaného v Hongkongu. Příjmy ze zdrojů z jiných míst, jako je Čína, Evropa nebo Amerika, i když jsou fakturovány, posílány z nebo do Hongkongu a v Hongkongu vykazovány, se považují za příjmy osvobozené od daní.

Simon Cheung



(Pokračování ze stránky 3)

u pronajatých pozemků jejich nájemci, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem. Poplatníka lze tedy určit na základě údajů obsažených v katastru nemovitostí. Poplatníky se tedy nově stali i vlastníci nemovitostí, kteří zpravidla do konce roku 2004 nepodávali přiznání k této dani.

MF vydalo pokyn D-280, kterým prodloužilo lhůtu pro podání daňového přiznání u těchto poplatníků. Podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí je řádný termín pro podání daňového přiznání do 31. 1. zdaňovacího období. Pokynem D-280 byl prodloužen termín pro podání přiznání o 3 měsíce, tj. do 30. 4. Pokynem D-279 bylo dále prominuto zvýšení daně za opožděné podání daňového přiznání, tj. po 30. 4., a penále u uvedených nových poplatníků, jež vznikne kvůli opožděnému uhrazení daně z nemovitostí nebo její části, tj. po 31. 5.

Dnem 1. 1. 2007 nabývá účinnosti novela zákona o dani z nemovitostí zákonem číslo 545/2005 Sb. Ta obsahuje zvláštní úpravu pro podání daňového přiznání u spoluvlastníků pozemku podle § 13a odst. 5 zákona o dani z nemovitostí. Pokud přiznání podá alespoň jeden ze spoluvlastníků pozemku za svůj spoluvlastnický podíl, má povinnost podat daňové přiznání každý poplatník samostatně. Za nepřiznané spoluvlastnické podíly vyměří správce daně až i bez předchozí výzvy. Dále zákon o dani z nemovitostí ve znění od roku 2007 stanoví zvláštní lhůtu pro podání daňového přiznání podle § 13a odst. 9 a 10 zákona o dani z nemovitostí, pokud do konce roku nebylo rozhodnuto o povolení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. V těchto případech se přiznání podává do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž byl vklad zapsán. Pokud dědické řízení není pravomocně ukončeno do 31. 12. roku, v němž zemřel poplatník, je dědic povinen na nemovitost v dědickém řízení podat přiznání nejpozději do konce 3. měsíce následujícího po měsíci nabytí právní moci rozhodnutí o ukončení dědického řízení. Pro tyto případy je upravena v § 15 odst. 5 a 6 zákona o dani z nemovitostí splatnost daně z nemovitostí. Lhůta pro platbu daně se shoduje s lhůtou pro podání přiznání.

Pokyny D-279 a D-280 vydané na počátku roku 2005 jsou formulovány tak, že by mohly vzniknout pochybnosti ohledně jejich aplikace i na případy nově upravené od 1. 1. 2007. Sdělením MF vydaným ve Finančním zpravodaji č. 9-10/2006 byla proto platnost výše uvedených pokynů D-279 a D-280 omezena. Na uvedené případy, kdy je povinnost podat daňové přiznání a platit daň od 1. 1. 2007 speciálně upravena, není možné dříve vydané pokyny MF použít. Poplatníci jsou povinni podat přiznání a zaplatit daň z nemovitostí v souladu se zákonem o dani z nemovitostí ve znění účinném od 1. 1. 2007. Pozdní podání přiznání nebo pozdní platba daně budou sankcionovány. *Novele zákona o dani z nemovitostí účinné od 1. 1. 2007 se budeme věnovat v dalších vydáních Finančního Managementu.*

ZAJÍMÁ VÁS ...

Změny v novém systému nemocenského pojištění

Poslanecká sněmovna schválila novelu zákona o pojistném na sociální zabezpečení, která mění více než deset právních předpisů včetně nového zákona o nemocenském pojištění č. 187/2006 Sb. Podle tohoto navrhovaného znění by v roce 2007 měla být sazba pojistného na nemocenské pojištění pro zaměstnavatele 3,3 % z vyměřovacího základu, tj. ve výši stejné jako letos. Snižovat se bude až v dalších letech. Stát by měl podle tohoto návrhu v roce 2007 refundovat zaměstnavatelům náhrady mzdy, které bude vyplácet po dobu prvních 14 dnů nemoci zaměstnance. V následujících letech se refundace bude snižovat a počínaje rokem 2009 má náhradu mzdy plně nést zaměstnavatel. Novelu musí ještě schválit Senát a podepsat prezident republiky.