

## **Příspěvek 315/13.10.10 – MF předkládá stanovisko**

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

#### **315/13.10.10 - Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP**

Předkládá: Ing. Marie Konečná, daňová poradkyně č. osvědčení 294  
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osvědčení 3466

Tento příspěvek se zabývá otázkou splnění podmínky minimální doby trvání finančního pronájmu podle § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (dále jen „finanční pronájem“) odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

#### Východisko

Ustanovení § 24 odst. 4 ZDP vymezuje podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného u finančního pronájmu. Jednou z podmínek je i splnění časového testu:

*„...nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že*

- a) doba nájmu hmotného movitého majetku zařazeného podle přílohy č. 1 k zákonu v odpisové skupině 1 trvá nejméně 36 měsíců, v odpisové skupině 2 nejméně 54 měsíců a v odpisové skupině 3 nejméně 114 měsíců. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání a*
- b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a)...*“

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. (dále jen „Důvodová zpráva“), kterým došlo s platností od 1. 1. 2008 k prodloužení minimální doby trvání finančního pronájmu z původních 36 měsíců, respektive 8 let v případě nemovitostí, bylo účelem novelizace ZDP sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing).

V souladu s Důvodovou zprávou došlo následně zákonem č. 216/2009 Sb. k úpravě minimální doby nájmu v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30a ZDP, opět s odůvodněním, že by podmínky pro uplatnění hodnoty těchto mimořádně odepisovaných majetků v základu daně měly být shodné, jako v případě nákupu z vlastních zdrojů nebo na úvěr.

#### Analýza problému

Nejasnosti ohledně splnění podmínky minimální doby trvání nájmu mohou vzniknout v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP. Jedná se například o otvírky nových lomů, technické rekultivace, dočasné stavby, matrice, formy atd. U těchto majetků je vzhledem k jejich omezené době trvání, případně omezené době životnosti,

stanoven speciální způsob výpočtu daňových odpisů. Poplatník neodepisuje tyto majetky po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě zatřídění majetků do odpisových skupin, ale roční daňový odpis vypočte jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání nebo doby použitelnosti.

Otázkou tedy je, zda se podmínka minimální doby trvání nájmu stanovená v § 24 odst. 4 písm. a ZDP uplatní i v případě finančního pronájmu majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

Vzhledem k tomu, že ZDP řeší pouze stanovení minimální doby trvání nájmu u majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě jejich zatřídění do odpisových skupin, můžeme vyjít z textu Důvodové zprávy, která uvádí, že smyslem novelizace ZDP bylo sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing). Z tohoto důvodu byla minimální doba trvání nájmu prodloužena na dobu odpovídající době odepisování pro daňové účely. Následně došlo ke zkrácení minimální doby nájmu o 6 měsíců, čímž byla zohledněna varianta pořízení majetku, respektive uzavření smlouvy o finančním pronájmu v průběhu roku.

Pokud by podmínky pro minimální dobu trvání finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP měly být shodné jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP, může v praxi dojít k situaci, poplatník bude platit nájemné za finanční pronájem majetku, který vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti již nebude využitelný.

Navrhujeme proto, aby stejné podmínky pro stanovení minimální doby trvání nájmu byly aplikovány i v případě majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP – tedy aby minimální doba trvání smlouvy o finančním pronájmu byla shodná s dobou, po kterou jsou tyto majetky s ohledem na jejich omezenou dobu trvání, případně použitelnosti, odepisovány.

Stejně tak i stanovení výše kupní ceny najatého majetku jak uvedeno v § 24 odst. 4 písm. b) ZDP by mělo reflektovat zůstatkovou cenu při odepisování podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP.

### Závěr

Domníváme se, že by v souladu se záměrem důvodové zprávy měla minimální doba trvání finančního pronájmu a výše kupní ceny majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP respektovat jejich omezenou dobu trvání, případně dobu použitelnosti, tak, aby podmínky pro uplatňování hodnoty majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP v základu daně byly shodné, jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP.

### Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. V případě souhlasného názoru MF navrhujeme zpracovat změnu do připravované novely ZDP nebo do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas se závěry.

Z projednání příspěvku s legislativními odbory MF vyplývá, že platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (ZDP) neobsahuje vazbu mezi daňovou uznatelností nájemného u finančního pronájmu a způsobem odpisování (tzv. časová metoda) majetku uvedeného v § 30 odst. 4 a 5 ZDP. Platná úprava ZDP pro majetek odpisovaný podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku stanoví, že minimální doba trvání nájmu je doba stanovená v § 24 odst. 4 písm. a) ZDP. Minimální doba nájmu tak musí v uvedených případech odpovídat minimální době odpisování stanovené ZDP pro odpisovou skupinu, do které lze tento hmotný majetek dle kódu Standardní klasifikace produkce zařadit.

Z praktického hlediska lze obecně přisvědčit tomu, že není ekonomicky opodstatněné, aby nájemné z finančního pronájmu hmotného majetku bylo daňovým výdajem v době, kdy již tento majetek vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti není využíván. Naproti tomu, na základě získaných informací (Asociace leasingových společností), leasing výše uvedeného majetku představuje pouze zcela nepatrný zlomek z majetkových hodnot pořízených touto formou.

Přestože se jedná o marginální problém, v zájmu jednotných podmínek (daňových dopadů) všech forem pořízení majetku, MF předpokládá provedení odpovídající legislativní úpravy v novém zákonu o daních z příjmů s účinností od roku 1.1.2013 .