

Příspěvek uzavřen

324/26.01.11 - Odstupné u cese leasingové smlouvy

*Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680*

1. Popis problému:

V rámci novely ZDP zákona č. 346/2010 Sb. dochází mimo jiné ke změně v ustanovení § 25 odst.1 písm. ze) ZDP, do kterého se doplňuje, že odstupné v případě cese leasingové smlouvy není daňově neuznatelným nákladem pokud je součástí vstupní ceny majetku. Daná úprava obsahuje přechodné ustanovení, které uvádí, že ji lze aplikovat až na cese leasingových smluv uzavřené po 31.12.2010 (čl. II bod 8 uvedené novely). V souvislosti s touto změnou se KDP ČR obrátila na MF s dotazem, zda je MF názoru, že z hlediska účetního je předmětné odstupné součástí vstupní ceny účetní majetku. Odpověď MF se jednoznačně kloní k tomu, že dle názoru odboru účetnictví MF se o součást vstupní ceny majetku jedná (viz. dopis od Ing. Špringla ze dne 25.11.2010, jež je součástí zápisu z jednání KV ze dne 1.12.2010):

...2. k odstupnému v případě leasingu

Přijetím novely ZDP bude u smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku případné odstupné při postoupení těchto smluv na základě smlouvy o postoupení uzavřené po 31.12.2010 možné uplatnit v základu daně prostřednictvím daňových odpisů za předpokladu, že bude součástí vstupní ceny hmotného majetku. Odstupné bude představovat výdaj související s pořízením předmětu finančního leasingu, a proto zde bude možné aplikovat režim jiného hmotného majetku, tj. postupovat obdobně jako v případě cla a montáže při pořízení hmotného majetku na finanční leasing.

Odbor účetnictví se „podle ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 47 odst. 1 písm. e), přiklání k názoru, že se jedná o postoupení práva a „odstupné“ při postoupení leasingové smlouvy je součástí pořizovací ceny“....“.

Na základě výše uvedeného tak vzniká otázka, zda skutečně nebylo možné zahrnovat předmětné odstupné do vstupní ceny majetku i v případě cesí leasingových smluv uzavřených před 1.1.2011. To prakticky znamená, že by leasingový nájemce, jež předmětné odstupné hradí, mohl toto odstupné s účinností od uzavření (účinnosti) cese leasingové smlouvy daňově relevantně odepisovat dle § 26 odst.3 písm.c) ZDP jakožto jiný majetek před 1.1.2011.

Domníváme se, že tento postup by možný byl, a to na základě těchto skutečností:

a) Vyjdeme – li z definice jiného majetku dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jde o výdaje, které jsou dle účetních předpisů součástí ocenění vstupní ceny hmotného majetku. Z výše uvedeného stanoviska je zřejmé, že MF souhlasí s tím, že uvedené odstupné je dle účetních předpisů součástí vstupní ceny majetku - § 47 odst. 1 písm. e) vyhlášky. V této oblasti nedošlo od 1.1.2011 k žádné změně, tzn., že předmětné odstupné bylo součástí účetní pořizovací ceny a tedy i daňové vstupní ceny majetku i před 1.1.2011. To, že předmětné odstupné bylo z daňově relevantních nákladů vyloučeno na základě § 25 odst.1 písm. ze) ZDP na této skutečnosti nemůže nic změnit. Toto ustanovení předmětnou částku vylučuje z přímých daňově uznatelných nákladů, nevylučuje však možnost jejího zahrnutí do nákladů prostřednictvím daňových odpisů. Obdobně jsou z daňově uznatelných nákladů obecně vyloučeny veškeré náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm.

a) ZDP, což ale neznamená vyloučení těchto částek z daňově uznatelných nákladů prostřednictvím daňových odpisů (viz. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP).

b) Pak samozřejmě vzniká otázka významu výše popisované změny v § 25 odst. 1 písm. ze) ZDP. Domníváme se, že tuto změnu je nutné vnímat jako potvrzující změnu odstraňující jakékoliv výkladové pochybnosti, a to především proto, že jde o změnu ve prospěch daňových subjektů. Potvrzující změnu v určitých případech připouští i judikatura NSS (viz. rozsudek NSS 5 Afs 103/2005-81 ze dne 20.12.2006 či 5 Afs 114/2006-5 ze dne 20.12.2007). Domníváme se tedy, že pokud nejde o změnu v neprospěch daňových subjektů, je možné potvrzující změnu ZDP připustit. Pak samozřejmě vzniká otázka, jak vyložit výše zmíněné přechodné ustanovení. V souladu s výše uvedeným jsme názoru, že praktický význam tohoto přechodného ustanovení bude nulový nebo-li půjde o mrtvé ustanovení, které nebude mít praktický dopad na zdaňování.

c) Domníváme se, že navrhovaný výklad je i v souladu s ekonomickou podstatou daného případu, kdy např. sjednání odstupného je z hlediska § 23 odst.7 ZDP zcela nezbytné v případě cese leasingové smlouvy mezi spojenými osobami. Z hlediska ekonomického by pak nedávalo žádný smysl, aby tuto částku nebylo na straně příjemce možné zahrnout prostřednictvím daňových odpisů do daňově uznatelných nákladů. Tuto ekonomickou logiku ve zdanění podporuje při výkladu ZDP i judikatura NSS - viz. např. 2 Afs 147/2005-58 ze dne 27.7.2006 či 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS)).

2. Závěr - návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že i v případech, kdy byla smlouva o cese leasingové smlouvy uzavřena před 1.1.2011 bylo možné případné odstupné posoudit na straně nájemce, který je hradil, jako jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm.c) ZDP s možností zahájit daňové odpisy počínaje účinností smlouvy o cese leasingové smlouvy.

Pokud toto odstupné v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýšilo částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jednalo se o přímý daňově uznatelný náklad a to ve

zdaňovacím obdobím, kdy nabyla účinnosti smlouva o cesi leasingové smlouvy (§ 24 odst. 2 písm.zl) ZDP).

V souladu s právní úpravou obsaženou v ZDP byl a je i postup, kdy poplatník nevyužije postup upravený ve dvou předchozích odstavcích a předmětné odstupné zahrne do pořizovací /vstupní/ ceny majetku, až po ukončení leasingu a odkupu předmětu leasingu.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden výše, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko GFŘ:

Ve věci posouzení odstupného při cesi smlouvy o pronájmu s následnou koupí hmotného majetku souhlasíme se závěrem, že i před účinností zákona č. 346/2010 Sb. bylo možné posoudit zmíněné odstupné jako jiný majetek při dodržení podmínek uvedených v ustanovení § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

Tento závěr vyplývá:

- z aplikace § 23 odst. 10 ZDP, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak,
- z ustanovení § 47 odst. 1 písm. e) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se stanoví některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví, vyplývá, že součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku jsou mimo jiné i náklady na práva využitá při pořizování majetku,
- z § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, který definuje jako jiný majetek výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštního předpisu nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Pozn.: Podotýkáme, že z pohledu účetního lze zahájit účetní odpisování až okamžikem pořízení a uvedení předmětného majetku do užívání, daňově lze uplatnit odpis jiného majetku již v průběhu nájmu.

Z uvedeného je zřejmé, že pokud i v době před účinností zákona č. 346/2010 Sb. (nejdéle však od roku 2003) poplatník postupoval v souladu s výše uvedenými předpisy, mohl zmíněné odstupné zahrnout do jiného majetku a zahrnout do základu daně formou daňových odpisů.

Závěr: V této části souhlas se stanoviskem předkladatele.

Nesouhlas s daňovou uznatelností odstupného ve vazbě na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP sice umožňuje náklady spojené s pořízením leasovaného majetku jednorázově zahrnout do základu daně v případě, že nevznikl jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. c), avšak s výjimkou odstupného, které je z jednorázového daňového odpisu vyloučeno ustanovením § 25 odst. 1 písm. ze) ZDP. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP může být v průběhu nájmu uplatněno pouze u takových „vedlejších výdajů“, které nejsou limitovány jiným ustanovením ZDP. Tímto způsobem tedy lze uplatnit např. dopravu či montáž najatého majetku, ale nikoliv odstupné.

Pokud by poplatník odstupné, které v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýšilo částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, účetně zachytil jako součást vstupní ceny majetku, který ve smyslu ZDP není hmotným majetkem („podlimitní majetek“), mohl by po ukončení nájmu odkoupením jednat uplatňovat daňově účetní odpisy podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ZDP, nebo pořizovací náklady na tento majetek při vydání do spotřeby účtovat přímo do nákladů, a to daňově uznatelných (je odvislé od postupů upravených ve vnitřním předpise samotnou účetní jednotkou).

Závěrem lze shrnout, že doplněním textu zmiňovaného ustanovení § 25 odst. 1 písm. ze) ZDP došlo pouze k utvrzení poplatníka o správnosti postupu, který v předchozích letech bylo třeba odvozovat obecně od ustanovení § 23 odst. 10 ZDP.