

Příspěvek uzavřen

323/26.01.11 - Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren (dále také jen „FTV“) od 1.1.2011

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 175

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

1. Popis problému

S účinností od 1.1.2011 dochází ke změně v oblasti leasingu technologické části FTV (tato změna je zavedena novelou ZDP - zákonem č. 346/2010 Sb. (dále jen „novela – nebo „příslušná novela“)). Na základě nového ustanovení § 24 odst.16 ZDP je stanovena minimální doba trvání leasingové smlouvy v těchto případech na 240 měsíců. Tato úprava vyvolává některé výkladové problémy, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku.

1.1. Leasingové smlouvy uzavřené do 31.12.2010

První otázkou, která v této souvislosti vzniká, je jakým způsobem budou posuzovány leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010. K předmětnému ustanovení absentuje výslovné přechodné ustanovení v čl. II uvedené novely. Na druhé straně se domníváme, že dopad této změny na leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010 by představoval zcela nepřijatelnou pravou retroaktivitu (*např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69 (Sbírka rozhodnutí NSS, 2005, č. 1, s. 60), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2006, čj. 1 Afs 147/2004-50, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2006, čj. 7 Afs 151/2006-67, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. června 2008, čj. 9 Afs 122/2007-88 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. června 2008, čj. 1 Afs 87/2008-46, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109*). Takový zpětný dopad by ve své podstatě nutil smluvní strany uzavírat dodatky, kterými by byly prodlužovány již uzavřené leasingové kontrakty, což je nepřijatelné.

Poznámka:

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že v tomto příspěvku neřešíme další možné otázky potencionální nepřijatelné pravé retroaktivity předmětné novely, které v dané souvislosti mohou připadat do úvahy. Z tohoto hlediska odkazujeme na náš názor k otázce jakékoliv retroaktivity v oblasti ZDP, který byl již dříve projednáván v rámci KV a kdy nedošlo ke shodě s tím, že náš názor zůstává v této věci neměnný, to je že v oblasti ZDP nemůže obecně dojít k nepravé retroaktivitě, a proto změny v neprospěch poplatníků typu změn v oblasti daňových odpisů s dopadem i na majetek zaevidovaný před účinností předmětné změny jsou nepřijatelné (viz. *NESROVNAL, J., TKÁČ, R.*

128/31.05.06 – Technické zhodnocení na nehmotném majetku podle právní úpravy platné od zdaňovacího období započatého v roce 2006, koordinační výbor ze dne 31. května 2006 až 4. října 2006, Bulletin KDP ČR, 2006, č. 12, str. 30 – 36).

Mimoto se domníváme, že v daném případě je také možné využít ustanovení čl. II bodu 6 a 7 novely, byť tato ustanovení nejsou dle důvodové zprávy mířena přímo na problematiku FTV. Na základě těchto ustanovení je tedy možné dovodit, že v případě leasingových smluv, které byly uzavřeny (popř. byl i předán předmět leasingu ve stavu způsobilém k obvyklému užívání – toto předání však již není nezbytnou podmínkou, i když je v předmětném přechodném ustanovení uvedeno, protože pokud vyjdeme z výše uvedeného, mohlo by v případě trvání na podmínce předání předmětu leasingu docházet k výše uvedeným nepřipustným situacím, kdy by smluvní strany byly nuceny k uzavírání dodatků k leasingovým smlouvám v důsledku změny zákona; tento dílčí závěr analogicky dovozujeme např. z přechodného ustanovení předchozích novel, ve kterých docházelo k prodlužování doby trvání leasingové smlouvy – viz. např. čl. II bod 9 zákona č. 545/2005 Sb.) do konce roku 2010, se bude tato leasingová smlouva posuzovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do konce roku 2010. Domníváme se, že z hlediska těchto ustanovení není relevantní, zda bude či nebude následně leasingová smlouva dodabována resp. zda dojde případně k cesi této smlouvy. Předmětná přechodná ustanovení žádné takové omezení nestanovují.

1.1.1. Dílčí závěr

V případě leasingových smluv na majetek specifikovaný v § 30b ZDP ve znění platném od 1.1.2011, kdy byla leasingová smlouva uzavřena do konce roku 2010 (vycházíme z toho, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok), se z hlediska posuzování této leasingové smlouvy na straně nájemce bude postupovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31.12.2010. Takto bude předmětná leasingová smlouva posuzována po celou dobu jejího trvání, a to bez ohledu na uzavření případných dodatků k této leasingové smlouvě po 31.12.2010 resp. bez ohledu na případnou cesi této leasingové smlouvy po 31.12.2010. Toto posouzení znamená nejenom otázku stanovení minimální doby trvání leasingové smlouvy dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP ve znění platném do 31.12.2010, ale i výpočet podmínky kupní ceny dle § 24 odst. 4 písm. b) ZDP, resp. § 24 odst. 5 ZDP (v případě předčasného ukončení této smlouvy, resp. v případě smlouvy na kratší dobu než je doba dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP), oboje ve znění platném do 31.12.2010.

Stanovisko GFŘ k dílčímu problému 1.1.1

Souhlas s předkladatelem.

1.2. Leasing technologické části FTV od 1.1.2011 na dobu kratší než je 240 měsíců

Druhým problémem, kterému by jsme se chtěli věnovat, je otázka uzavření leasingové smlouvy na leasing technologické části FTV po 31.12.2010 na dobu kratší než je 240 měsíců. Předmětná novela sice obsahuje ustanovení § 24 odst. 5 písm. d) ZDP, ve kterém se vychází z toho, že kupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena

vypočtená dle § 30b ZDP, ale s tím, že na rozdíl od obecné úpravy leasingu v § 24 odst.4 ZDP není na toto ustanovení odkazováno v § 24 odst. 16 ZDP. Přesto se domníváme, že pokud vyjdeme ze záměru a cíle předmětné úpravy dle důvodové zprávy k novele, měl by být finanční leasing technologické části FTV na dobu kratší než je 240 měsíců umožněn za splnění podmínky výše kupní ceny po skončení leasingu dle § 24 odst. 5 písm.d) ZDP.

1.2.1. Dílčí závěr

V případě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci technologické části FTV (§ 30b ZDP) bude v případě uzavření takové smlouvy na dobu kratší než 240 měsíců nájemné daňově uznatelným nákladem v průběhu trvání takové smlouvy za podmínky, že kupní cena po skončení takové smlouvy nebude nižší než zůstatková cena daňová stanovená dle § 30b ZDP (§ 24 odst. 5 písm.d) ZDP).

2. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v jednotlivých dílčích závěrech v části *1. Popis problému*, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko GFŘ k dílčímu problému 1.2

Ve věci „zkráceného leasingu“ ve vazbě na ustanovení § 24 odst. 5 písm. D) ZDP souhlas s návrhem předkladatele.