

Příspěvek 289/09.12.09 – MF předkládá stanoviska

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

289/09.12.09 – Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek od *Simony Hornochové, Libora Frýzka, 284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů* (dále jen „Příspěvek 284/16.09.09“). Po projednání původního příspěvku se objevily některé další sporné otázky související s touto problematikou, které chceme řešit v tomto příspěvku.

2. Problémové oblasti

2.1. Novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb.

Po schválení novely ZDP zákonem č. 216/2009 Sb., který zavedl nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP, byla následně schválena a vyšla ve Sbírce zákonů další novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb. („druhá novela“) V rámci této druhé novely bylo podruhé schváleno nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP. Otázkou je, zda druhá novela má nějaký vliv na závěry přijaté v rámci *Příspěvku 284/16.09.09*. Domníváme se, že nikoliv. Určitým problémem může být přechodné ustanovení druhé novely (Čl. II bod 1.) podle něhož bude daná úprava aplikována až na leasingové smlouvy uzavřené (s předměty leasingu předanými) ode dne účinnosti této novely (novela nabývá účinnosti 24.9.2009). Nicméně se domníváme, že v tomto případě bude mít přednost Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb.

Závěr k bodu 2.1.

2.1.1. Na závěrech uvedených v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* novela ZDP zákon č. 326/2009 Sb. nic nemění.

2.1.2. Z hlediska aplikace § 24 odst. 15 ZDP zůstává nadále na základě Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb. relevantní datum 20.7.2009.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

Pro úplnost pouze odkazujeme na § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů, ze kterého vyplývá že právní předpis z hlediska časového nemůže nikdy nabýt účinnosti dříve, než se stane platným a v dotčené situaci se uplatní účinnost 15. dnem po vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů.

2.2 Zpětný leasing

V souvislosti se závěry přijatými v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* vzniká otázka, zda je možné § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP aplikovat v případě tzv. zpětného leasingu. To je v situaci, kdy budoucí leasingový nájemce předmět leasingu:

I/ koupí (přejde na něj vlastnické právo) nebo II/ pořídí (vyrobí) ve vlastní režii

a následně jej prodá leasingovému pronajímateli (vycházíme z toho, že leasingový pronajímatel v souladu se zmíněnými závěry *Příspěvku 284/16.09.09* uvedenými pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* pořídí majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010) a ten jej zpětně pronajme leasingovému nájemci

Otázkou je, zda je v tomto případě možné na straně leasingového pronajímatele aplikovat § 30a ZDP a na straně nájemce § 24 odst. 15 ZDP. Domníváme se, že tato možnost bude ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje nebude daná věc (budoucí předmět leasingu) uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvku 284/16.09.09*. V tomto případě nejde o prodej majetku, ale nedokončené investice, a proto je tedy možné považovat leasingového pronajímatele za prvního vlastníka dané věci. V tomto případě není relevantní, zda bude budoucí leasingový nájemce účtovat o dané věci na účtu nedokončených investic (účtová skupina 04x) nebo v rámci účtové třídy 1 - Zásoby.

b) Pokud bude budoucí leasingový nájemce v souladu s účetními předpisy o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby (samozřejmě vycházíme z toho, že to účtování vyjadřuje ekonomickou podstatu operace, to je že toto účtování představuje správné zachycení skutečnosti). V tomto případě, i pokud budou splněny podmínky pro uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09* bod A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP*), nebude tato skutečnost obecně na závadu toho, aby leasingový pronajímatel následně postupoval dle § 30a ZDP a leasingový nájemce dle § 24 odst. 15 ZDP. Z pohledu budoucího leasingového nájemce se totiž nejedná o majetek, ale zásobu (zboží nebo vlastních výrobků). Podmínkou samozřejmě je, že budoucí leasingový nájemce nebude danou věc jakkoliv užívat pro účely, pro které je pořizována (za užívání nejsou z tohoto hlediska považovány úkony související s převodem a uvedením věci do stavu způsobilého obvyklému užívání - např. převoz automobilu v souvislosti s jeho registrací), neboť pak by se nejednalo dle účetních předpisů o zásobu.

Závěr k bodu 2.2.

Postup dle § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP lze aplikovat i u tzv. zpětného leasingu (viz. výše), kdy pronajímatel pořídil majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010, a to ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje budoucím leasingovým nájemcem nebude daná věc uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvků 284/16.09.09.*

b) Pokud bude v souladu s účetními předpisy budoucí leasingový nájemce o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby, a to i v případě, pokud budou splněny podmínky pro uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09 bod A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP.*)

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele za předpokladu, že v bodu 2.2 písm. a) daná věc objektivně není v okamžiku prodeje ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a proto je nutné ji stále evidovat na účtu 042.

2.3. Zajištění závazku převodem vlastnického práva

Dalším problémem je aplikace § 30a ZDP v případě zajištění závazku:

I/ kupujícího nebo

II/ výrobce (tj. výrobce stroje či zařízení, který za účelem zajištění čerpaného úvěru převede svůj výrobek za účelem zajišťovacího převodu a následně si jej vypůjčí a dále jej používá ve své výrobě) převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude majetek užívat na základě smlouvy o výpůjčce. Právní úprava v tomto případě umožňuje, aby kupující nebo výrobce (v případě movitých věcí, což je tento případ) odpisoval jak účetně (§ 28 odst. 1 ZoÚ), tak daňově (§ 28 odst. 4 ZDP), a to bez ohledu na to, že v dané době není právním vlastníkem předmětného majetku. Domníváme se, že z hlediska uplatnění odpisů dle § 30a ZDP bude kupující za prvního vlastníka považován, protože:

- § 30 odst. 6 ZDP neváže danou podmínku na právní vlastnictví a

- v daném případě budou splněny i podmínky uvedené pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvků 284/16.09.09.*

Závěr k bodu 2.3.

Postup dle § 30a ZDP může použít kupující nebo výrobce i v případě zajištění závazku převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude daný majetek daňově odpisovat dle § 28 odst. 4 ZDP, i když nebude právním vlastníkem daného majetku.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.4. Zahájení odpisování v případě uplatnění výhrady vlastnictví

Vzniká otázka, jakým způsobem by měly být uplatňovány mimořádné odpisy podle § 30a ZDP v případě, že poplatník pořídí hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové

skupině v období od 1.1.2009 do 30.6.2010, avšak vlastnické právo k tomuto majetku přejde na poplatníka až s určitým odstupem po okamžiku pořízení, a to z důvodu uplatnění institutu výhrady vlastnictví podle § 601 občanského zákoníku.

Podle § 30a odst. 1 a 2 ZDP lze mimořádné odpisy uplatnit u hmotného majetku, který byl pořízen ve stanoveném období. V souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvků 284/16.09.09* je pro účely § 30a ZDP za okamžik pořízení majetku považován okamžik, v němž je příslušný hmotný majetek uvedený do stavu způsobilého obvyklému užívání. Pokud tedy příslušný hmotný majetek byl poplatníkem uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání ve smyslu § 26 odst. 10 ZDP ve stanoveném období, jedná se podle názoru předkladatelů o majetek, u něhož může poplatník uplatnit mimořádné odpisy podle § 30a ZDP. Na tento závěr nemá podle názoru předkladatelů vliv, v jakém okamžiku následně dojde k přechodu vlastnického práva na poplatníka, neboť uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání (dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání) je ve své podstatě záležitostí skutkovou a jako takové nezávisí na právním režimu nabytí vlastnického práva.

Vzniká však otázka, v jakém okamžiku by měl poplatník zahájit daňové odpisování podle § 30a ZDP. Podle § 30a odst. 3 ZDP má poplatník povinnost zahájit odpisování počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. ZDP v žádném ustanovení podmínky pro odpisování explicitně a komplexně nedefinuje. Z příslušných ustanovení ZDP lze však dovodit, že základními dvěma podmínkami pro odpisování je (i) uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání a (ii) vlastnictví majetku (s určitými výjimkami uvedenými v § 28 ZDP). Z toho podle názoru předkladatelů vyplývá, že k zahájení odpisování obecně, včetně zahájení odpisování způsobem podle § 30a ZDP, je poplatník oprávněn (a v případě uplatnění odpisů podle § 30a ZDP zároveň i povinen) v okamžiku, kdy se stane vlastníkem daného majetku. To znamená, že v případě uplatnění institutu výhrady vlastnictví při pořízení hmotného majetku je poplatník, který uplatňuje odpisy podle § 30a ZDP, povinen zahájit odpisování tohoto majetku počínaje měsícem následujícím po dni, v němž na poplatníka přešlo vlastnické právo v důsledku úplného zaplacení kupní ceny, a to při respektování způsobu stanoveného v § 30a odst. 1 resp. odst. 2 ZDP.

Pokud tedy například poplatník pořídí (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. odpisové skupiny např. v květnu 2010, ale vlastnické právo na něj v souladu s výhradou vlastnictví sjednanou v kupní smlouvě přejde uhrazením poslední splátky kupní ceny v srpnu 2010, uplatní poplatník při využití způsobu odpisování podle § 30a ZDP daňové odpisy v období září 2010 až srpen 2011, a to ve výši jedné dvanáctiny vstupní ceny za každý kalendářní měsíc.

Závěr k bodu 2.4.

Postup dle § 30a ZDP může použít poplatník, který pořídil (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. nebo 2. odpisové skupiny v období 1.1.2009 až 30.6.2010, a to i v případě, že v důsledku uplatnění institutu výhrady vlastnictví dojde k přechodu vlastnického práva k danému majetku na

poplatníka až po okamžiku jeho pořízení (včetně případu, kdy právní vlastnictví přejde na poplatníka po 30.6.2010).

Odpisování podle § 30a ZDP je poplatník u tohoto majetku povinen zahájit v měsíci následujícím po dni, ve kterém poplatník nabyl k tomuto hmotnému majetku vlastnické právo.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.