

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

385/28.11.12 Změny v režimu zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her od 1. ledna 2012 – odpisování hmotného a nehmotného majetku

Předkládá: Ing. David Kužela, daňový poradce, č. osvědčení 4130

Cílem tohoto příspěvku je zodpovězení vybraných otázek v souvislosti se stanovením daňové zůstatkové ceny majetku k 1. lednu 2012, který byl před tímto dnem využíván k dosahování příjmů z provozování loterií a jiných podobných her.

Tento příspěvek se nezabývá časovou působností související novely ZDP. Tato otázka již byla řešena v příspěvku 371/02.05.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011.

Použité zkratky:

ZDP - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZJIM - zákon č. 458/2011 Sb., změna zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

A. Úvod – popis problému

Dne 1. ledna 2012 nabyla účinnosti novela ZDP, kterou došlo ke zrušení osvobození příjmů z poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her podle dosavadního § 19 odst. 1 písm. g).

Nově jsou tedy uvedené příjmy podrobeny zdanění. Zároveň jsou dotčení poplatníci oprávněni uplatnit související výdaje jako daňově uznatelné, mimo jiné i daňové odpisy majetku využívaného k dosahování příjmů z loterijní činnosti.

ZJIM zároveň v přechodných ustanoveních (viz bod 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první) stanoví, že:

„Na hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona^[1] a využívaný před tímto dnem k dosahování příjmů z provozování loterií a jiných podobných her osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona hledí, jako by byl před tímto dnem od jeho zaevidování odpisován bez přerušení a odpisy byly stanovovány v maximální výši. Ve zdaňovacím období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona, lze jako výdaj (náklad) uplatnit pouze poměrnou část odpisu, která odpovídá části zdaňovacího období ode dne nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona.“

Podle důvodové zprávy je smyslem přijetí tohoto přechodného ustanovení:

^[1] Pozn.: Čl. VII ZJIM (změna zákona o loteriích a jiných podobných hrách) nabyl účinnosti 1. ledna 2012.

„[V]yloučit neodůvodněné zvýhodnění dotčených poplatníků, aby uplatňovali po zrušení osvobození příjmů od daně odpisy z hmotného majetku zohledňující již skutečnou dobu jeho používání“.

B. Vybrané interpretační otázky

B1. Uplatnění metody odpisování u hmotného majetku (rovnoměrný vs. zrychlený odpis)

V souladu s § 30 odst. 2 ZDP si poplatník u každého nově pořízeného hmotného majetku může zvolit, zda uplatní rovnoměrné nebo zrychlené odpisy (s výjimkou § 30 odst. 10 ZDP, kdy je poplatník v uvedených případech povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem). Jednou zvolený způsob odpisování nelze změnit po celou dobu odpisování daného majetku.

Domníváme se, že možnost této volby by neměla být povinností odečíst pro účely stanovení zůstatkové ceny dotčeného majetku fiktivní historické odpisy v maximální výši nijak dotčena.

Pojem „v maximální výši“ směřuje k využití všech ustanovení ZDP stanovující daňový odpis za období před 1. lednem 2012 v nejvyšší možné výši, u kterých by měl poplatník před tímto datem jinak (i) povinnost dané ustanovení uplatnit, případně (ii) možnost dané ustanovení buď uplatnit, nebo neuplatnit při absenci volby mezi více rovnocennými alternativami. Výklad tohoto pojmu by tedy neměl dopadat na ustanovení ZDP, která by byla předmětem volby mezi několika rovnocennými alternativami, a měl by tudíž být bez vztahu k uplatnění rovnoměrného či zrychleného způsobu odpisování^[2].

Závěr

Požadavek na uplatnění odpisů v maximální výši za období před 1. lednem 2012 neomezuje poplatníka v jeho volbě uplatnit rovnoměrný či zrychlený způsob odpisování dotčeného majetku. Volba způsobu odpisování zůstává i nadále výhradně na rozhodnutí poplatníka.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B2. Použití tzv. mimořádných odpisů dle § 30a ZDP

^[2] Obdobně v režimu příjemců investičních pobídek - viz dílčí závěr k části 2.3. příspěvku 195/27.11.07 - *Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)*.

Uplatnění § 30a ZDP bylo řešeno v rámci příspěvku 284/16.09.09 *Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů*, a sice v souvislosti s režimem investičních pobídek.

V rámci tohoto příspěvku byl Ministerstvem financí přijat závěr, že nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP poplatníkem čerpajícím investiční pobídky formou slevy na dani se nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP (tj. povinnosti uplatnit všechny odpisy podle § 26 až 33 ZDP vedoucí ke snížení základu daně v nejvyšší možné míře). Ministerstvo financí rovněž odsouhlasilo závěr, že mimořádný odpis je nutné chápat jako rovnocenný způsob odpisování vedle běžného režimu rovnoměrných, resp. zrychlených odpisů, jehož uplatnění je čistě volbou poplatníka.

Domníváme se, že s ohledem na podobnost legislativní úpravy by výše uvedené závěry měly být uplatněny analogicky pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM.

Závěr

Nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP u majetku využívaného před 1. lednem 2012 k dosahování příjmů z loterií a jiných podobných her se nepovažuje za porušení podmínky stanovené v bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B3. Využití zvýšení odpisů u hmotného majetku v prvním roce

Dle § 31 odst. 4 (resp. 2 a 3) ZDP může poplatník při splnění uvedených podmínek použít v prvním roce rovnoměrného odpisování sazbu zvýšenou o 10% (resp. 20 % a 15 %). Vystává tedy otázka, zda má poplatník povinnost tento zvýšený odpis pro účely stanovení zůstatkové ceny majetku podle bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM zohlednit či nikoli.

Obdobně jako v případě volby mezi (i) rovnoměrným způsobem odpisování, (ii) zrychleným způsobem odpisování a (iii) uplatněním odpisu podle § 30a ZDP má poplatník možnost (nikoli povinnost) zvýšení odpisu v prvním roce odpisování využít. Na druhou stranu lze argumentovat, že rovnoměrné odpisování se zvýšením odpisu v prvním roce a bez tohoto zvýšení nepředstavují z pohledu systematiky ZDP rovnocenné alternativy, jako je tomu v případech (i), (ii) a (iii).

S ohledem na jazykový výklad pojmu „v maximální výši“ se domníváme, že poplatník by měl zvýšený odpis v prvním roce pro dané účely zohlednit^[3].

^[3] Obdobně v režimu příjemců investičních pobídek – např. viz dílčí závěr k části 2.3.1. příspěvku 195/27.11.07 - *Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)*.

Závěr

Pojem „v maximální výši“ v bodě 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM je třeba vykládat jako povinnost poplatníka stanovit zůstatkovou cenu majetku se zohledněním sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce podle § 31 odst. 1 písm. d (resp. b a c) ZDP.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B4. Stanovení poměrné části daňově uznatelných odpisů pro zdaňovací období, které započalo před 1. lednem 2012 - obecně

Ve zdaňovacím období, které započalo před 1. lednem 2012, uplatní poplatník v souladu s přechodným ustanovením jako daňově uznatelný výdaj pouze poměrnou část odpisů stanovenou za část tohoto období počínaje 1. lednem 2012. Přechodné ustanovení výslovně neupravuje způsob, jak by měla být poměrná část odpisů stanovena.

Domníváme se, že obecně by vhodným poměrovým kritériem mohla být délka trvání části období od 1. ledna 2012 vůči celkové délce (zdaňovacího) období stanovená například s přesností na celé měsíce.

Příklad B4.1:

Zdaňovací období společnosti A započalo 1. prosince 2011 a končí 30. listopadu 2012. Část období po 1. lednu 2012 tedy zahrnuje 11 měsíců, zatímco část před tímto datem 1 měsíc.

Jako daňově uznatelný odpis lze uplatnit pouze $\frac{11}{12}$ (jedenáct dvanáctin) ročního odpisu.

Správci daně by vzhledem a k absenci výslovné zákonné úpravy nicméně neměli zpochybňovat ani stanovení poměru na základě jiného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria (např. s přesností na dny).

Poplatník by měl uplatňovat zvolený způsob výpočtu konzistentně u všech evidovaných hmotných majetků, ekonomicky zdůvodnitelné kritérium by se pro jednotlivé majetky nemělo lišit.

Závěr

Pro zdaňovací období, která započala před 1. lednem 2012, lze daňově uznatelnou poměrnou část odpisu stanovit například dle poměru délky trvání části období od 1. ledna 2012 vůči celkové délce (zdaňovacího) období s přesností na celé měsíce.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele.

Pro stanovení poměrné části odpisů, která odpovídá části zdaňovacího období od 1.1.2012 je nejprve nutné určit celý odpis, který by mohl poplatník uplatnit za dané zdaňovací období, pokud by nebylo omezení dané zmíněným přechodným ustanovením. Takto stanovený odpis je poté nutné rozdělit na část, která odpovídá části zdaňovacího období do 31.12.2011 a od 1.1.2012, kdy kritériem pro rozdělení může být počet měsíců.

B5. Stanovení poměrné části daňově uznatelných odpisů pro zdaňovací období, které započalo před 1. lednem 2012 – ve specifických případech

Domníváme se, že v případě kdy jsou obě části příslušného (zdaňovacího) období delší než 6 měsíců měl být správcem daně akceptován jako daňově uznatelný náklad ve výši $\frac{1}{2}$ (jedné poloviny) ročního odpisu.

Hlavním důvodem pro tento zjednodušený postup je především snadnější implementace výpočtu daňových odpisů do informačních systémů poplatníků - tyto systémy standardně umožňují uplatňovat poloviční odpisy, použití složitých zlomků, které nelze vyjádřit celým procentem (např. $\frac{8}{23}$), by nicméně mohlo vyžadovat nestandardní zásahy do systémů, případně rozsáhlé manuální zásahy, které často vedou k chybám.

Navrhovaná podmínka (obě části období delší než 6 měsíců) navíc zamezuje získání neoprávněné výhody na straně poplatníků. Výše uvedený přístup je plně v souladu s principy ZDP, obdobný postup (odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu) je uplatňován například v § 26 odst. 7^[4].

Příklad B5.1:

Zdaňovací období společnosti B započalo 1. října 2010 a končí 31. srpna 2012 (tj. celkem 23 měsíců).

Protože obě části tohoto období (část do 31. prosince 2011 a část od 1. ledna 2012) jsou delší než 6 měsíců, jako daňově uznatelný odpis může společnost B uplatnit $\frac{1}{2}$ (jednu polovinu) ročního odpisu.

Závěr

V případě, kdy jsou obě části příslušného (zdaňovacího) období delší než 6 měsíců, může být jako daňově uznatelný náklad uplatněn odpis ve výši $\frac{1}{2}$ (jedné poloviny) ročního odpisu.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Postup při stanovení poměrné části odpisů, která odpovídá části zdaňovacího období od 1.1.2012 musí být shodný jako v případě uvedeném pod bodem B4.1

^[4] V tomto ustanovení se uplatní i pro období, která jsou kratší než 6 měsíců.

B6. Uplatnění historických odpisů ve vztahu k výhradě vlastnického práva

Dle § 28 odst. 1 ZDP odpisuje hmotný majetek poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo.

V případě pořízení majetku s výhradou vlastnictví, kdy je vlastnické právo na kupujícího převedeno až v okamžiku úplného zaplacení kupní ceny, není kupující až do okamžiku převodu vlastnického práva (zaplacení poslední splátky kupní ceny) oprávněn uplatňovat daňové odpisy.

Závěr

V případě výhrady vlastnictví je maximální výše odpisů pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM nulová ve všech (zdaňovacích) obdobích, která předchází (zdaňovacímu) období, ve kterém došlo k převodu vlastnického práva.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B7. Uplatnění historických odpisů ve vztahu k technickému zhodnocení na pronajatém majetku, u kterého doposud neexistoval souhlas s odpisováním nájemce

Dle § 28 odst. 3 ZDP může nájemce odpisovat technické zhodnocení provedené na pronajatém hmotném majetku, a to na základě písemného souhlasu^[5] pronajímatele (za splnění dalších podmínek).

Z tohoto ustanovení je zřejmé, že až do získání písemného souhlasu pronajímatele není nájemce oprávněn technické zhodnocení odpisovat. ZDP nicméně nevyžaduje, aby byl písemný souhlas pronajímatele získán již při uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Domníváme se tedy, že odpisování technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku může nájemce zahájit až ve zdaňovacím období, ve kterém splní všechny podmínky stanovené ZDP, včetně získání písemného souhlasu pronajímatele.

Příklad B7.1:

Nájemce provedl technické zhodnocení pronajatých prostor ve zdaňovacím období roku 1995. Písemný souhlas pronajímatele byl získán formou dodatku k nájemní

^[5] Ve formě písemné smlouvy.

smlouvě v roce 2000. Ostatní podmínky pro uplatnění daňových odpisů byly splněny již dříve.

Pro účely stanovení maximální výše odpisů před 1. lednem 2012 tedy poplatník vypočte odpisy za roky 2000 až 2011.

Závěr

V případě technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku je u nájemce maximální výše odpisů pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM nulová ve všech (zdaňovacích) obdobích, která předchází (zdaňovacímu) období, ve kterém došlo ke splnění všech podmínek stanovených ZDP, zejména získání písemného souhlasu pronajímatele.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B8. Stanovení daňové báze nehmotného majetku

Úprava v bodě 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM se explicitně vztahuje pouze na hmotný majetek.

Při absenci specifické úpravy v ZJIM pro nehmotný majetek je proto třeba vyjít z obecných pravidel stanovených ZDP, především:

- Podle § 32a odst. 4 ZDP nelze odpisování nehmotného majetku pro daňové účely přerušit.
- Podle § 32a odst. 5 ZDP se odpisy nehmotného majetku stanoví počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.
- Podle § 32a odst. 7 ZDP není-li v ZDP stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro hmotný majetek.

Z výše uvedeného vyplývá, že – přestože se přechodná ustanovení ZJIM neuplatní na nehmotný majetek – u nehmotného majetku odpisovaného dle § 32a je dosaženo obdobného výsledku, neboť daňový odpis je uplatňován „automaticky“ od měsíce následujícího po splnění podmínek a tento odpis nejde přerušit.

Přechodná ustanovení ZJIM nicméně neřeší ani nehmotný majetek evidovaný v majetku poplatníka před 1. lednem 2004. U tohoto nehmotného majetku se tedy uplatní obecná ustanovení ZDP (a příslušných novel), a to až do doby vyřazení z majetku poplatníka:

- U nehmotného majetku zaevidovaného v období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2003 se za daňově uznatelný považuje účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v ZDP ve znění k 31. prosinci 2003^[6];
- U nehmotného majetku zaevidovaného v období do 31. prosince 2000 se daňový odpis stanoví podle § 31 a § 32 ZDP ve znění k tomuto datu^[7];

Závěr

Při absenci specifické úpravy v ZJIM pro nehmotný majetek je proto třeba vyjít z obecných pravidel, především § 32a ZDP a přechodných ustanovení příslušných novel ZDP.

Stanovisko GFŘ

Závěr předkladatele je třeba zpřesnit v tom smyslu, že i při absenci přechodných ustanovení pro nehmotný majetek obecně platí podle § 32a ZDP, že poplatník je v případě nehmotného majetku povinen zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, a odpisování nelze přerušit. To znamená, že odpisy z dotčeného majetku za období do 31.12.2011 poplatník v základu daně již neuplatní.

^[6] Viz bod 25 přechodných ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

^[7] Viz bod 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.