

# Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů

ID:	284/16.09.09	Stav:	Ukončený
Datum:	16.09.2009	Autor:	Simona Hornochová, Libor Frýzek

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 30a a souvisejícího ustanovení § 24 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro uplatnění tzv. mimořádných odpisů, resp. tzv. mimořádných leasingových splátek.

## A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP

### 1.1. Výklad pojmu pořízení

§ 30a ZDP podmiňuje uplatnění mimořádných odpisů splněním následujících základních podmínek:

- hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině musí být pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a poplatník musí být jeho prvním vlastníkem a
- odpisování musí být zahájeno počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

ZDP ani účetní předpisy pojem pořízení přímo nedefinují. V účetních předpisech se význam pojmu pořízení mění dle kontextu a v závislosti na vidu slovesa, předpisy rozlišují mezi pořízením a pořizováním. Používání tohoto pojmu však nemá výsledovatelnou logiku.[1]

Pojem pořízení tak lze v zásadě vykládat dvěma základními způsoby:

#### (i) Jazykový výklad

Při použití jazykového výkladu lze pojem pořízení chápat obecně jako okamžik nabytí majetku. Majetek nabytý v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, ale uvedený do užívání až po 30. 6. 2010, by při takovém výkladu splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

#### Argumenty pro výklad (i)

- § 30a ZDP používá v odst. 1 resp. 2 a 3 dva různé pojmy - pořízení a splnění podmínek pro odpisování. Zákon tedy předpokládá splnění dvou rozdílných podmínek. Ztotožnění obou pojmů by znamenalo porušení předpokladu racionality právní normy a úspornosti množství pojmů používaných zákonodárcem pro označení téže skutečnosti.

- Formulace podmínky v § 30a odst. 3 ZDP („poplatník má povinnost zahájit odpisování...“) indikuje, že mezi pořízením a splněním podmínek pro odpisování (tj. uvedením do užívání) může dojít k časové prodlevě. Při ztotožnění obou pojmů by podmínka v § 30a odst. 3 byla nadbytečná, resp. by mohla být racionálně řešena odkazem na (nemožnost uplatnění) § 26 odst. 8 ZDP.
- Výklad pojmu pořízení ve smyslu prvotního nabytí je v souladu se smyslem novely deklarovaným v důvodové zprávě, která jako hlavní cíl zdůrazňuje stimulaci daňových poplatníků k pořízení hmotného majetku (a tím i zvýšení odbytu u výrobců). Pokud by režim odpisů byl vázán až na okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, tento cíl by byl naplněn pouze nepřímo, v případě majetku nabytého ještě v roce 2008 a uvedeného do užívání až po 1. 1. 2009 pak zřejmě vůbec.

## (ii) Výklad ve smyslu účetních a daňových předpisů

Pojem pořízení lze chápat, v návaznosti na způsob jeho používání v účetních a daňových předpisech[2], jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Majetek nabytý před 1. 1. 2009, ale uvedený do užívání až v období 1. 1. 2009 - 30.6. 2010, by v takovém případě splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

## Argumenty pro výklad (ii)

- V souvislosti s hmotným majetkem účetní i daňové předpisy zavádějí množství pojmů, které se v závislosti na kontextu částečně překrývají (pořizování i pořízení majetku, uvedení do užívání, splnění podmínek pro odpisování atd.). Zdánlivá pojmová nejednotnost § 30a ZDP proto odráží celkovou terminologickou nejednotnost daňových a účetních předpisů v této oblasti a nelze ji považovat za zásadní argument pro použití prvního výkladu.
- Naplnění smyslu novely deklarovaného v důvodové zprávě lze spatřovat i v podpoře poplatníků formou umožnění urychleného zohlednění vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku v nákladech, tedy možnosti snížení daňové povinnosti a zmírnění negativních vlivů ekonomické krize zlepšením finanční situace v daném období.
- Podmínku v § 30a odst. 3 ZDP lze chápat jako povinnost zahájit odpisování a vyloučit tak možnost mimořádné odpisy „spekulativně“ odložit do budoucích zdaňovacích období.
- Chápání pojmu pořízení ve smyslu nabytí otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů, zejména v případě složitějších způsobů nabytí majetku (např. postupné budování majetku, pořízení vlastní činností, dílčí dodávky, postupná instalace apod.). Výklad založený na ztotožnění pojmu pořízení s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání proto vede k jednoznačnému, objektivnímu a racionálnímu výsledku. Správci daně i poplatníci jsou obecně s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání dobře obeznámeni a jeho použití by proto v praxi nemělo způsobovat interpretační problémy. Tento výklad tak značně zvyšuje právní

jistotu poplatníků a je zároveň snadno spravovatelný pro správce daně.

Struktura ustanovení § 30a ZDP zároveň nepodporuje kombinovaný výklad, který by vedl k nutnosti současného splnění obou výše popsanych interpretací (tedy nabytí i uvedení do užívání) ve lhůtě stanovené v odst. 1 pro pořízení majetku, když splnění podmínek pro odpisování je upraveno v jiném odstavci bez jakékoli vazby na zmíněnou lhůtu. Takový restriktivní výklad by byl zároveň v rozporu se záměrem vlády a zákonodárců v rámci národního protikrizového plánu stimulovat prostřednictvím daňové úlevy poplatníky zasažené důsledky ekonomické krize.

## 1.2. Shrnutí a závěr

Klíčový pro správnou aplikaci ustanovení § 30a ZDP je pojem pořízení, který účetní ani daňové předpisy jednoznačně nedefinují. Existují dva základní možné výklady, a to výklad jazykový a výklad založený na používání pojmu v účetních a daňových předpisech.[3]

Výklad ztotožňující pořízení s prvotním nabytím vede při přihlédnutí k dalším interpretačním prostředkům k logičtějšímu výsledku, zároveň ale otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů.

Naopak výklad pojmu ztotožňující pořízení s uvedením majetku do užívání vede k objektivnějšímu výsledku, který zvyšuje právní jistotu poplatníka a z pohledu následné kontroly splnění podmínek je spravovatelnější i z hlediska správců daně.

Navrhujeme proto přijmout závěr, že pojem pořízení je nutné vykládat ve světle účetních a daňových předpisů pouze jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

## Stanovisko Ministerstva financí:

**Souhlas se závěrem předkladatele. Jednoznačným záměrem úpravy bylo umožnit mimořádné odpisy pouze u hmotného majetku, který ve vymezeném období splňuje definici § 26 odst. 10 ZDP.**

## B. Další interpretační otázky

### B.1. Opakované technické zhodnocení téhož majetku v režimu § 30a ZDP

§ 30a odst. 5 ZDP stanoví, že technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 ZDP.

Vzhledem ke speciální úpravě v § 30a ZDP představuje technické zhodnocení majetku odpisovaného

v režimu mimořádných odpisů „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP (tedy hmotný majetek podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP), a to včetně technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování.

V návaznosti na podmínku § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje každé další technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP vstupní (zůstatkovou) cenu prvního technického zhodnocení („jiného majetku“). Pro výpočet daňového odpisu při následném technickém zhodnocení se použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu, s výjimkou technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování tohoto „jiného majetku“.

## Závěr

Technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu mimořádných odpisů představuje „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP. U toho majetku se uplatní standardní pravidla pro hmotný majetek, tedy i možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. Opakované technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu samostatně evidovaného technického zhodnocení tohoto majetku. Pro výpočet výše daňového odpisu při následném technickém zhodnocení se použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu, s výjimkou následného technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování prvního technického zhodnocení.

## Stanovisko Ministerstva financí:

**Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že poslední 2 věty závěru budou pro větší srozumitelnost a jednoznačnost výkladu upraveny, resp. změněno pořadí takto:**

**Technické zhodnocení, které je provedeno na hmotném majetku odpisovaném podle § 30a ZDP, nezvyšuje vstupní cenu tohoto hmotného majetku. Součet výdajů (hodnot) na provedená technická zhodnocení, která budou dokončena a uvedena do stavu způsobilého k užívání v prvním roce odpisování, bude vstupní cenou samostatně evidovaného technického zhodnocení jako jiného hmotného majetku a při jeho odpisování se použije sazba (koeficient) pro první rok odpisování tj. § 31 odst. 1 ZDP a § 32 odst. 1 ZDP.**

**V případě zvýšení vstupní ceny samostatně evidovaného technického zhodnocení hmotného majetku v důsledku opakovaného technického zhodnocení provedeného v dalších letech, se pro odpisování tohoto technického zhodnocení použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu resp. zvýšenou zůstatkovou cenu.**

B.2. Zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku z jiného důvodu než technické zhodnocení v režimu dle § 30a ZDP

§ 29 odst. 7 ZDP stanoví, že při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32 ZDP.

§ 30a ZDP problematiku upravenou v § 29 odst. 7 ZDP speciálně neřeší.

Změna vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP může v praxi způsobit komplikace u majetku odpisovaného dle § 30a ZDP zařazeného ve 2. odpisové skupině. V důsledku změny vstupní ceny by mohlo být prakticky obtížné zachovat rozvržení odpisů v poměru 60 / 40 ve dvou zdaňovacích obdobích. Za účelem zachování konzistentnosti přístupu k zohledňování následných změn a s cílem omezení administrativní zátěže vyvolané nutností podávat dodatečná daňová přiznání proto navrhuje potvrdit, že v případě změny vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP se nová (změněná) zůstatková cena majetku zařazeného v 1. i 2. odpisové skupině odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování.

Zároveň navrhuje potvrdit, že pokud ke změně vstupní (zůstatkové) ceny majetku z důvodu jiného než je jeho technické zhodnocení dojde až v době, kdy je majetek zcela odepsán, celková částka změny vstupní ceny se odepíše jednorázově. Zákon pro takový případ neobsahuje žádné prodloužení či určení nové doby odpisování.

## Závěr

V případě změny vstupní (zůstatkové) ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP z důvodu jiného než je technické zhodnocení se uplatní zásada uvedená v § 29 odst. 7 ZDP. Při změně vstupní ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP se zůstatková cena majetku doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování (případně jednorázově, je-li majetek již plně odepsán), a to jak v případě majetku zařazeného v 1. odpisové skupině, tak u majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině.

Příklad k bodu B.2. Zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku z jiného důvodu než technické zhodnocení v režimu dle § 30a

Postup při změně vstupní ceny navrhovaný v závěru předkladateli:

- zůstatková cena majetku (dosud neodepsaná část vstupní ceny) se změní (zvýší či sníží v závislosti na druhu změny) počínaje měsícem následujícím poté, co ke změně došlo
- změna nebude zohledňována zpětně, změněná zůstatková cena se doodepíše rovnoměrně po dobu, která ještě zbývá z celkové doby odpisování příslušného majetku (ve zbývajících měsících)
- poměr odpisů 60/40% v případě majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině musí být splněn

při zahájení odpisování, následná změna vstupní ceny zohledněná spolu s dosud neodepsanou částí vstupní ceny rovnoměrně ve zbývajících měsících odpisování (a tím i změna ve výši a poměru odpisů) nebude považována za porušení této podmínky

Příklad:

Majetek zařazený ve 2. odpisová skupině, uvedený do užívání v únoru 2009, v červnu 2009 dojde ke snížení vstupní ceny v důsledku reklamace.

Vstupní cena (VC) v okamžiku uvedení do užívání 120 000 Kč

Měsíční odpis od března 2009 6 000 Kč

(odpis do 60 % VC za prvních 12 měsíců;  $120\,000 \times 0,6 / 12$ )

Snížení vstupní ceny v červnu 2009 - 16 000 Kč

Do doby snížení vstupní ceny uplatněny 4 měsíční odpisy - 24 000 Kč

(březen – červen 2009)

Změněná zůstatková cena od července 2009 80 000 Kč

( $120\,000 - 24\,000 - 16\,000$  Kč)

Měsíční odpis od července 2009 (zbývá 20 měsíců) 4 000 Kč

**Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele i s dodatečně předloženým příkladem na snížení vstupní ( zůstatkové) ceny hmotného majetku. Pro úplnost navrhuje doplnit první větu závěru takto:**

**V případě změny vstupní (zůstatkové) ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP z důvodu jiného než je technické zhodnocení, se uplatní zásada uvedená v § 29 odst. 7 ZDP s ohledem na měsíční způsob odpisování (tj. odpis se stanoví ze změněné vstupní ( zůstatkové ) ceny od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém ke zvýšení nebo snížení vstupní ( zůstatkové) ceny hmotného majetku došlo) .**

**MF upřednostňuje z důvodu jednoduchosti postup podle příkladu s tím, že pro účely zjištění základu daně budou akceptovány i případné další možné postupy v souladu s platnou právní úpravou.**

B.3. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na režim odpisů dle § 30a ZDP u vlastníka (pronajímatele)



§ 24 odst. 15 ZDP mj. stanoví, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30a ZDP se uznává jako daňově uznatelný náklad za podmínky, že doba nájmu u hmotného majetku odpisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30a ZDP trvá 12, resp. 24 měsíců.

Odkaz na majetek odpisovaný dle § 30a ZDP lze vykládat dvojím způsobem:

- (i) podmínkou pro uplatnění režimu dle § 24 odst. 15 ZDP je využití odpisů dle § 30a ZDP vlastníkem (pronajímatelem);
- (ii) odkaz na § 30a racionálním způsobem vymezuje okruh majetku, u kterého je možné využít režim dle § 24 odst. 15 ZDP.

Výklad (i) vede k neracionálním a nelogickým důsledkům. S ohledem na deklarovaný smysl a dobrovolnost uplatnění výhod právní úpravy není logické, aby zákonodárce nutil pronajímatele uplatnit režim zvýhodněných odpisů dle § 30a ZDP. Zároveň nelze za racionální označit výklad, který by zakládal povinnost nájemce prokazovat podmínku, u níž by mu zároveň zákon nedával právně vymahatelnou možnost její splnění ověřit. Nájemce by tak pozbyl jakoukoliv právní jistotu, neboť splnění podmínky § 24 odst. 15 ZDP, resp. ověření, že pronajímatel režim odpisů dle § 30a ZDP skutečně uplatňuje, by bylo závislé na subjektu, jehož chování nájemce nemůže ovlivnit. Tento výklad by byl také diskriminační pro nájemce, kteří by uzavřeli smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se zahraničním vlastníkem (pronajímatelem), který neuplatňuje odpisy podle českých daňových předpisů.

Z výše uvedených důvodů je podmínku „hmotného majetku odpisovaného podle §30a ZDP“ nutné vykládat v kontextu objektivního vymezení majetku, tj. musí se jednat o majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině pořízený pronajímatelem v příslušném období, jehož je pronajímatel prvním vlastníkem. Nájemce by měl mít zachovanou možnost uplatnit mimořádné leasingové splátky dle § 24 odst. 15 ZDP bez ohledu na způsob uplatňování odpisů pronajímaného majetku vlastníkem (pronajímatelem).

## Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku lze u nájemce uplatnit jako daňově uznatelný náklad způsobem stanoveným v § 24 odst. 15 ZDP u majetku vymezeného v § 30a ZDP. Není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP. Pronajímatelem může být i zahraniční subjekt, který neeviduje majetek a neuplatňuje jeho odpisy podle českého zákona o daních z příjmů.

## Stanovisko Ministerstva financí:

U pronajímatelů, kteří nejsou daňovým rezidentem ČR, není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP, avšak je třeba zkoumat, zda pronajímatel je ve srovnatelném postavení, v jakém by byl pronajímatel, který odpisuje dotčený majetek podle § 30a ZDP.

Příkladem pronajímatele, který není daňovým rezidentem ČR a je plně ve srovnatelném postavení jako pronajímatel, který je daňovým rezidentem ČR, je pro účely § 30a ZDP pronajímatel, který má na území ČR stálou provozovnu, majetek pronajímá prostřednictvím této stálé provozovny a majetek odpisuje podle § 30a ZDP.

Podmínka srovnatelného postavení však může být splněna i u pronajímatelů, kteří stálou provozovnu na území ČR nemají nebo předmětný majetek stálé provozovně na území ČR nepřipisují.

Na základě výše uvedeného lze přijmout závěr, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku vymezeného v § 30a ZDP (nový hmotný majetek pořízení od 1.1.2009 do 30.6.2010, zařazený v prvních dvou odpisových skupinách, odpisovaný poplatníkem, který je jeho prvním vlastníkem) lze u nájemce uplatnit jako daňově uznatelný náklad, způsobem stanoveným v § 24 odst. 15 ZDP i v případě, že pronajímatelem je zahraniční subjekt, a to pouze za podmínky, že :

1. bude zachována věcná a časová souvislost v širším slova smyslu,
2. bude zachována rovnováha mezi uplatněním nájemného u pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku na straně nájemce a odpisů na straně pronajímatele a
3. majetek bude evidován a odpisován po stejnou dobu, jako je uvedeno v § 30a ZDP

To vše platí pouze pro pronajímatele, kteří jsou daňovými rezidenty států, které garantují bezproblémovou a efektivní spolupráci mezi daňovými správami v plném rozsahu čl. 26 Modelové smlouvy OECD, resp. aktuálního ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejíž aplikace připadá v úvahu.

B.4. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na splnění podmínky prvního vlastnictví u vlastníka (pronajímatele)

Možnost uplatnění mimořádných leasingových splátek podle § 24 odst. 15 ZDP je obecně dána u majetku odpisovaného podle § 30a ZDP. Jednou ze základních podmínek zařazení majetku do této kategorie je skutečnost, že jde o majetek prvního vlastníka pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6.



2010. Zákon v § 24 odst. 15 nestanoví obdobnou podmínku „prvního nájemce“, v přechodných ustanoveních pouze uvádí, že toto ustanovení nelze použít na dodatky ke smlouvám o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřeným do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

## Závěr

Pokud je pronajímatel prvním vlastníkem majetku zařazeného v 1. resp. 2. odpisové skupině a tento majetek pořídil v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, pro možnost uplatnění § 24 odst. 15 ZDP nájemcem není rozhodující, zda se jedná o první pronájem nebo byl předmětný majetek již nějakou formou užíván či pronajat.

## Stanovisko Ministerstva financí:

**Souhlas se závěrem předkladatele, byť se nejedná o záměr zákonodárce.**

### B.5. Uplatnění § 30a ZDP v režimu investičních pobídek

V souvislosti se zavedením možnosti použití mimořádných odpisů může vyvstat otázka, zda je poplatník, který čerpá investiční pobídky formou slevy na dani, povinen tento režim využít na základě podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

Stejně jako v případě volby mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování by i režim mimořádných odpisů měl být čistě volbou poplatníka.

## Závěr

Mimořádné odpisy dle § 30a ZDP je nutné chápat jako rovnocenný způsob odpisování vedle běžného režimu rovnoměrných, resp. zrychlených odpisů. Nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP poplatníkem čerpajícím investiční pobídky formou slevy na dani se proto nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

## Stanovisko Ministerstva financí:

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### B.6. Souvislost ustanovení § 24 odst. 4 ZDP a § 24 odst. 15 ZDP

V souvislosti se zavedením možnosti uplatnění mimořádných leasingových splátek dle § 24 odst. 15 ZDP bylo novelizováno i ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2, které nově stanoví, že nájemné u finančního leasingu lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad při splnění podmínek v § 24

odst. 4 a 15.

Vzhledem k odlišným a vzájemně se vylučujícím pravidlům pro uplatnění nájemného dle § 24 odst. 4 a § 24 odst. 15 není možné docílit splnění podmínek obou ustanovení zároveň. Proto je zřejmé, že cílem novelizace § 24 odst. 2. písm. h) bodu 2 bylo stanovit možnost uplatnění nájemného na základě podmínek dle § 24 odst. 4 nebo § 24 odst. 15 ZDP.

## Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku, který lze odpisovat dle ZDP, představuje daňově uznatelný náklad ve výši a za podmínek uvedených v odstavci § 24 odst. 4 nebo 15 ZDP.

## Stanovisko Ministerstva financí:

### Souhlas se závěrem předkladatele.

#### B.7. Předčasné ukončení finančního leasingu podle § 24 odst. 15 ZDP

Ustanovení § 24 odst. 6 ZDP v části před středníkem obecně uvádí, že pokud je smlouva o finančním pronájmu předčasně ukončena, považuje se od data uzavření za nájemní smlouvu, kdy se po skončení najatý majetek vrací pronajímateli. Nájemné je pak daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. ZDP. § 24 odst. 5 ZDP dále stanoví podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného v případě, kdy se najatý majetek po ukončení nájemní smlouvy prodává nájemci.

§ 24 odst. 6 ZDP v části za středníkem dále obsahuje omezující podmínku, podle níž „výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je pouze poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající ze sjednané doby nájmu na skutečnou dobu nájmu nebo skutečně zaplacené nájemné, je-li nižší než poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající na skutečnou dobu nájmu“.

Podle § 29 odst. 1 ZDP pak lze do vstupní ceny hmotného majetku při nesplnění podmínek podle § 24 odst. 4 a 5 ZDP zahrnout veškeré uhrazené nájemné, které nebylo výdajem podle § 24 ZDP.

Jazykovým výkladem zmíněných ustanovení lze dospět k závěru, že část § 24 odst. 6 ZDP uvedená za středníkem se nevztahuje na situaci, kdy bude předčasně ukončena smlouva o finančním pronájmu, u níž je nájemné výdajem podle § 24 odst. 15 ZDP. Lze tak dospět k závěru, že v případě nerovnoměrně rozložených leasingových splátek (například z důvodu vyšší první splátky) by pak bylo daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku, i když by neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu. Nájemce, který vede účetnictví, by tak v případě předčasného ukončení smlouvy rozpustil případné

časově rozlišené nájemné (náklady příštích období) na vrub nákladů, v případě daňové evidence by považoval veškeré zaúčtované náklady z titulu leasingových splátek za daňově uznatelné.

V případě následného odkoupení majetku, při kterém by nebyly splněny podmínky uvedené v § 24 odst. 5 ZDP, by pak bylo veškeré nájemné nedaňovým nákladem, který by zvyšoval vstupní cenu majetku pořízeného nájemcem.

Podle důvodové zprávy však úmyslem zákonodárce zjevně nebylo zavést „nový druh“ finančního pronájmu, který bude podléhat odlišným daňovým pravidlům, navržené ustanovení § 24 odst. 15 ZDP mělo za cíl pouze v rámci protikrizových opatření umožnit sjednání kratší doby finančního pronájmu. Výše zmíněný jazykový výklad by tak podle našeho názoru nebyl v souladu se smyslem a cílem navržené úpravy ani legitimně očekávanou racionalitou zákonodárce.

S ohledem na úmysl deklarovaný v důvodové zprávě a racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu si lze podle našeho názoru představit alternativní výklad, podle něhož budou obecné principy zakotvené v § 24 odst. 6 a navazujícím ustanovení § 29 odst. 1 ZDP aplikovány shodně pro oba druhy finančního pronájmu, tedy jak pro případ, kdy se nájemné uznává jako výdaj podle § 24 odst. 4, tak v pro případ nájemného podle § 24 odst. 15 ZDP. V případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP by se pak jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 6 ZDP (část za středníkem) uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, i když se tato podmínka na nájemné podle odst. 15 výslovně nevztahuje. O případnou daňově neuznatelnou část nájemného by zároveň mohla být navýšena vstupní cena najatého majetku, přestože z hlediska čistě jazykového ani toto ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahuje.

## Závěr

Podle jazykového výkladu je v případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP (a splnění podmínek § 24 odst. 5 ZDP při odkoupení majetku nájemcem) daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku (evidoval jako výdaj v případě daňové evidence), i by když neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu.

S ohledem na smysl a cíl navržené úpravy, racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu a zejména z důvodu aplikace shodných daňových principů na všechny smluvní vztahy, které mají povahu finančního pronájmu, by však podle našeho názoru bylo vhodné přijmout alternativní výklad. Podle tohoto výkladu by se stejně jako v případě smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP jako výdaj uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, o případnou daňově neuznatelnou část nájemného ve smyslu § 24 odst. 6 část za

středníkem by zároveň mohla být navýšena vstupní cena majetku, přestože příslušná ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahují.

#### **Stanovisko Ministerstva financí :**

**Souhlas se závěry předkladatele. V případě, že na smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP i podle § 24 odst. 15 ZDP bude při předčasném ukončení těchto smluv aplikováno ustanovení § 24 odst. 5 ZDP nebo § 24 odst. 6 ZDP, ale jen v případě ustanovení § 24 odst. 5 lze navýšit vstupní cenu hmotného majetku o daňově neuznatelnou část uhrazeného nájemného do data ukončení smlouvy podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.**

#### **B.8. Rezervy na opravy majetku odpisovaného dle § 30a ZDP**

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ("ZoR") stanoví v § 7, že rezervu lze tvořit na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovená v ZDP je pět a více let. Podmínku doby odpisování je třeba chápat jako obecnou charakteristiku majetku s ohledem na jeho očekávanou průměrnou životnost a tedy racionalitu tvorby rezervy na jeho opravy. Průměrná životnost majetku je v zásadě zohledněna jeho zařazením do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP.

Ustanovení § 30a ZDP představuje speciální (dočasný) režim vůči ostatním ustanovením ZDP. Proto v případě majetku zařazeného v 2. odpisové skupině odpisovaného dle § 30a ZDP zůstává možnost tvorby rezerv na opravy zachována.

#### **Závěr**

Rezervy na opravy dle § 7 ZoR lze tvořit k hmotnému majetku zařazenému ve 2. odpisové skupině, odpisovanému dle § 30a ZDP.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele. MF pouze připomíná, že dotčená tvorba rezerv na opravy se již bude řídit novým režimem (povinnost deponování prostředků na samostatném účtu) platným pro rezervy, jejichž tvorba bude zahájena v roce 2009.**

#### **B.9. Uplatnění mimořádného odpisu v měsíci vyřazení majetku**

V případě vyřazení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP např. v důsledku škody může nastat otázka, kdy uplatnit poslední mimořádný odpis.

§ 30a ZDP v odst. 3 stanoví povinnost zahájit odpisování v měsíci následujícím po dni, kdy došlo ke splnění podmínek pro odpisování. Obdobné pravidlo by se proto mělo uplatnit i při vyřazení takto odpisovaného majetku (tj. neuplatnění odpisu až od měsíce následujícího po vyřazení).

## Závěr

V případě vyřazení majetku odpisovaného dle § 30a ZDP lze poslední odpis uplatnit v měsíci, ve kterém je majetek vyřazen (v celkové poměrné měsíční výši).

## Stanovisko Ministerstva financí:

### Souhlas se závěrem předkladatele.

B.10. Použití režimu dle § 30a ZDP v období, které není zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, v hospodářském roce a v případě přeměny

§ 30a odst. 3 ZDP stanoví, že při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.

Vyvstává otázka, zda lze režim dle § 30a ZDP použít v případě, že ke splnění podmínek pro odpisování příslušného majetku dojde v období, za které se podává přiznání, které ale není zdaňovacím obdobím. V praxi se může jednat např. o období od prvního dne zdaňovacího období do rozhodného dne přeměny (pokud nepřipadá na první den následujícího zdaňovacího období). Možnost použití režimu dle § 30a ZDP by měla být v této situaci zachována, v opačném případě by došlo k diskriminaci určité skupiny poplatníků, která by byla v rozporu s deklarovaným účelem zákona.

Podle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje právní nástupce poplatníka v odpisování započatém původním vlastníkem, a to ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování. Toto ustanovení lze považovat za speciální k § 30a ZDP pro případ přeměny. Pokud tedy zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro odpisování podle § 30a ZDP (majetek pořídila v příslušném období a byla jeho prvním vlastníkem), nástupnická společnost v případě fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení bude u daného majetku pokračovat v odpisování podle § 30a ZDP (přestože se od rozhodného dne považuje pro účely ZDP za vlastníka hmotného majetku nabytého zanikající nebo rozdělovanou společností a je tedy druhým vlastníkem)[4].

## Závěr

B.10.1 Režim odpisů dle § 30a ZDP lze použít i v období, které není vymezeno jako zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, pokud dojde ke splnění všech ostatních podmínek pro uplatnění těchto odpisů.

B.10.2 Pokud období, které není vymezeno jako zdaňovací, skončilo před datem účinnosti novely, může poplatník při splnění všech podmínek odpisy dle § 30a ZDP uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

B.10.3 Totéž platí pro uplatnění odpisů dle § 30a ZDP u poplatníka, jehož zdaňovacím obdobím je hospodářský rok, který je stanovený odlišně od roku kalendářního, a to i v případě hospodářského roku započatého v roce 2008.

B.10.4 Pokud zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro uplatnění odpisů v režimu § 30a ZDP, nástupnická společnost jako právní nástupce bude ve smyslu § 30 odst. 10 ZDP u příslušného majetku uplatňovat od rozhodného dne fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení odpisy podle § 30a ZDP.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**K závěru B.10.1 a B.10.4 souhlas se závěrem předkladatele.**

**K závěru B.10.2 a B.10.3 nesouhlas se závěrem předkladatele.** Pokud poplatník uplatní prostřednictvím daňového přiznání odpisy hmotného majetku podle § 31 nebo § 32 ZDP, nelze již uplatnit odpisy hmotného majetku podle § 30a ZDP formou dodatečného daňového přiznání. Možnost podání dodatečného daňového přiznání je výslovně zamezena ustanovením § 30 odst. 2 ZDP, podle kterého nelze v průběhu odpisování měnit zvolený způsob odpisování hmotného majetku. Skutečnost, že novela umožňuje odpisovat hmotný majetek pořízený od 1.1.2009, přičemž tato novela nabyla účinnosti až 20. 7. 2009, nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a ZSDP.

**Pro úplnost uvádíme následující příklad:**

Hospodářský rok začíná 1.4.2008 a končí 31.3.2009, majetek pořízen a zároveň uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání dne 5.1.2009, vstupní cena 120 000Kč, odpisová skupina 1.

a) Pokud poplatník nemá daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.6.2009 a uplatní roční odpis hmotného majetku podle § 31 (24 000Kč) nebo § 32 (40 000Kč) ZDP. Na základě výše uvedeného v tomto případě nelze uplatnit odpisy podle § 30a ZDP formou dodatečného daňového přiznání.

b) Pokud poplatník má daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.9.2009 a má možnost uplatnit odpisy hmotného majetku podle § 30a ZDP za měsíc únor a březen 2009 v celkové výši 20 000Kč v tomto „řádném“ daňovém přiznání.



Navrhujeme, aby byl přijat sjednocující výklad dle výše uvedených závěrů a případně tyto závěry byly publikovány v pokynu řady D nebo ve sdělení Ministerstva financí.