

mo tak nejen reflektuje normativní hodnotu pramenů práva, ale má i prostřednictvím své činnosti značný vliv na její přetváření, což představuje prominentní prvek dynamické úlohy soudnictví ve vymezení své vlastní role v právním systému.

Forma odkazů – tedy citace zdrojů – je pak projevem transparentnosti v rozhodování, protože vedle dalších prvků, jako například srozumitelnosti či publikace rozhodnutí, umožňuje snazší kontrolu soudního rozhodování a ve svém důsledku tedy vyloučení libovůle. Jak uvádí Baňouch, „veřejná kontrola, jež není možná bez informací, je nezbytnou protiváhou nezávislosti justice.“<sup>40</sup>

Odkazování na zdroje daného soudního rozhodnutí (tedy odkazování na prameny práva) je jednou z přesvědčovacích strategií; v přípa-

dech, kdy dané prameny práva nejsou formálně závazné, může svou přesvědčovací roli sehrát i jejich četnost. Četnost odkazů sice nelze *per se* považovat za ukazatel míry normativní hodnoty zdroje, na který se odkazuje (někdy jde jen o jedno zákonné ustanovení vs. několik interpretací obsažených v judikatuře), je ovšem možné tvrdit, že četnost odkazů má symbolickou hodnotu a v kontextu mýtu informovaného rozhodování může napomoci budování legitimacy soudního rozhodování.

<sup>40</sup> Viz Baňouch, H. Jednoduchá řešení zvýšení efektivity českých soudů. In: Kysela, J. [ed.] *Hledání optimálního modelu správy soudnictví pro Českou republiku*. Praha: Kancelář Senátu, 2008, s. 147.

## Daňové aspekty leasingových smluv

ING. BC. JAN HÁJEK, MBA, DiS., DAŇOVÝ  
PORADCE, RÖDL & PARTNER,  
NÁRODOHOSPODÁŘSKÁ FAKULTA VŠE

Když 18. 12. 1992 schválila Česká národní rada zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), nebyl leasing *in genere* zdaleka tak rozšířenou formou pořizování majetku jako je tomu dnes. Tehdejší úprava obsahovala pouze několik málo odstavců, z nichž některé do dnešního dne obsahové změny nenabývaly. V témže roce rovněž došlo k nabytí účinnosti mimo jiné zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“) či platnosti zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně (dále jen „ZOR“), které s leasingem a dalšími situacemi, jež mohou v průběhu plnění leasingové smlouvy nastat, nedílně souvisí. Dle ekonomické teorie<sup>1</sup> je leasing zpravidla rozlišován na operační (taktéž operativní či provozní), který svojí podstatou představuje běžný pronájem, a finanční.

### Operativní leasing

Pravidla pro daňovou uznatelnost nájemného z titulu nájemní smlouvy jsou upravena především v ustanovení § 24 odst. 2 písmene h) bod 1 ZDP. Za daňově účinné nájemné tak lze považovat veškeré částky hrazené pronajímateli za

dočasné přenechání najatého majetku k užívání. V případě nájemní smlouvy uzavřené mezi tzv. osobami spřízněnými je dále nutné dodržet podmínku obvyklosti ceny v místě a čase pro danou transakci (§ 23 odst. 7 ZDP). Tyto osoby jsou přitom zákonem o daních z příjmů *expressis verbis* uvedeny ve dvou rovinách jako osoby přímo kapitálově spojené (podíl na základním kapitálu či hlasovacích právech alespoň 25 %) a osoby jinak propojené (zpravidla stav při kterém jsou různé entity řízeny stejnou osobou či situace obdobné). Bude-li se sjednaná cena odlišovat od ceny obvyklé, je správce daně oprávněn zvýšit u pronajímatele základ daně o rozdíl těchto cen. Na straně nájemce by však mělo v souladu se základním účelem daňového řízení (stanovení daně ve správné výši) dojít k umožnění opravy výše uznatelných nákladů v jednotlivých doměřovaných letech (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, dále jen „DŘ“). Mnohdy se i mezi odbornou veřejností objevuje názor, že neshoduje-li se cena nájemného s cenou obvyklou, vznikne na straně nájemce nepeněžní příjem, o který by mohl správce daně zvýšit příjmy. Tento výklad je však nutné absolutně odmítnout jako *nezákonný*, neboť není v souladu s výše uvedeným účelem správy daní. Nesprávnost lze

<sup>1</sup> Valach, Josef. *Finanční řízení podniku*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 1999, s. 227. ISBN 80-86119-21-1.

spatřovat především v absolutním znemožnění uplatnění nájemného jako uznatelného nákladu.

U pronajímatele jsou výnosy z pronájmu považovány za běžné zdanitelné příjmy, přičemž předmět nájmu musí být daňově odepisován, přesáhne-li hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku (§ 31, 30a, 30b a 32 ZDP).

Při předčasném ukončení nájemní smlouvy je nutné provést test kupní ceny, o kterém bude pojednáno níže v části Předčasné ukončení leasingu.

## Finanční leasing

Jedním ze základních znaků leasingové smlouvy je převod vlastnického práva k najatému majetku za předpokladu splnění smluvně sjednaných podmínek. V zásadě se tedy jedná o formu pořízení majetku podobnou koupi, přičemž odlišnost lze spatřovat pouze ve formě financování. Z daňového hlediska by tak restriktive kladené na tuto metodu pořízení měly plně odpovídat daňovému odepisování (§ 31 ZDP), jež je daňový subjekt povinen aplikovat na jakýkoliv zakoupený majetek s dobou použitelnosti delší jak 1 rok a cenou pořízení vyšší než 40 000 Kč (§ 26 ZDP).<sup>2</sup> Není-li majetek dle zákona o daních z příjmů považován za dlouhodobý, logicky nejsou pro leasingovou formu financování kladeny podmínky, za nichž je nájemné daňově účinným nákladem, a není možné stanovení jakékoliv doby nájmu považovat za *contra legem*.

## Nájemné a akontace

Samotné leasingové nájemné je považováno za daňově účinný náklad pouze při splnění následujících podmínek uvedených v § 24 odst. 4 ZDP:

- a) doba nájmu nesmí být kratší než doba odepisování s výjimkou majetku zařazeného do odpisové skupiny 2 až 6, u nichž lze tuto dobu zkrátit o 6 měsíců;
- b) po ukončení leasingu následuje bezprostřední převod vlastnického práva k předmětu nájmu na leasingového nájemce;
- c) kupní cena majetku, jež byl předmětem leasingové smlouvy, nesmí být vyšší než zůstatková hodnota vypočtená rovnoměrným způsobem odepisování;
- d) poplatníci z řad fyzických osob jsou dále povinni zahrnout majetek do obchodního.

Porušení některé z podmínek *a priori* nevylučuje možnost zahrnutí leasingového nájemného do daňově uznatelných nákladů, neboť v dotčeném ustanovení (§ 24 odst. 4 ZDP) jsou *in fine* definovány výjimky z výše uvedeného.

Nebude-li splněna minimální doba nájemného (viz bod a), je přesto možné považovat ná-

klady za uznatelné, pokud kupní cena majetku bude nižší než zůstatková hodnota vypočtená ze vstupní ceny evidované u pronajímatele rovnoměrným způsobem. V praxi je však tato možnost zcela nepoužitelná, protože zákonodárce v poslední větě tohoto ustanovení používá formulaci *za splnění ostatních podmínek* (b) – d). Tedy kupní cena majetku musí být vyšší (viz bod c) a rovněž nižší než hodnota vypočtená rovnoměrným způsobem odepisování, což je logicky nemožné.

Dále není nutné splnit podmínku uvedenou v bodu c), tj. kupní cena předmětu leasingu nemusí být nižší než zůstatková hodnota vypočtená rovnoměrným způsobem odepisování, pokud by byl najatý majetek již 100% odepsán, přitom se opět pro tyto účely použije fiktivní výpočet odpisů.

Daňová účinnost je taktéž podmíněna zachycením nákladů ve věcné a časové souvislosti (§ 23 odst. 1 ZDP). Je-li sjednána odlišná délka období pro hrazení nájemného a doby nájmu či rozdílné výše splátek v jednotlivých zdaňovacích obdobích, je nutné zaúčtovat do nákladů daného účetního období pouze tu část, jež se vztahuje k danému období, zbylá část by měla být evidována na účtech skupiny 38 (§ 3 odst. 1 ZÚ). V případě porušení této povinnosti by mělo dojít k mimoúčetní úpravě základu daně v přiznání k dani z příjmu.

První zvýšená splátka (obecně označovaná jako akontace) musí být dle ZÚ časově rozlišena opět po dobu nájmu sjednaného v leasingové smlouvě. Pronajímatel je povinen obdobně jako nájemce výnosy dosahované z pronájmu časově a věcně rozlišit po dobu trvání nájmu. Při pořízení předmětu nájmu bude pronajímatel postupovat shodně s uvedeným v posledním odstavci části Operativní leasing, tj. pokud vstupní cena majetku přesáhne hranici pro dlouhodobý majetek, zařadí jej do příslušné odpisové skupiny a zahájí odepisování jednou z povolených metod (§ 31, 30a, 30b a 32 ZDP).

Jelikož byly zmíněné podmínky mnohokrát upravovány, je nezbytné vždy uplatnit znění ZDP účinné k datu uzavření leasingové smlouvy (příslušná přechodná ustanovení; obecné principy aplikace hmotného práva).

## Speciální typy majetku

V rámci tzv. protikrizových opatření byl k 20. 7. 2009 zaveden nový způsob odepisování nově pořízeného majetku spadajícího do

<sup>2</sup> Pokud není v ustanoveních § 26 až 32 ZDP stanoveno jinak, např. pozemky či umělecká díla, jež odepisovány nejsou.

1. a 2. odpisové skupiny, který bylo nutno promítnout i do ustanovení týkajících se pořizování majetku splňujících zmíněná kritéria formou finančního leasingu (§ 24 odst. 15 ZDP). Až do 1. 7. 2012 bylo možné u majetku pořízeného v období od data účinnosti novely do 30. 6. 2010 uplatnit tzv. mimořádné leasingové splátky, přičemž musela být splněna podmínka minimální doby trvání nájmu, tj. 12 měsíců v případě 1. odpisové skupiny, či 24 měsíců pro 2. odpisovou skupinu, a rovněž uplatnění shodného postupu i na straně pronajímatele.

Druhou specifickou skupinou je majetek používaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření, u něhož byla od 1. 1. 2011 upravena délka odpisování na 240 měsíců. Nájemné hrazené z titulu finančního pronájmu tohoto majetku lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů pouze za předpokladu minimální doby nájmu 240 měsíců a převodu vlastnického práva bezprostředně po skončení nájmu (§ 24 odst. 16 ZDP). Jedná se o podmínky obdobné leasingu běžného majetku s tím rozdílem, že zákonodárce zde nelimituje uznatelnost maximální výši kupní ceny.

### Předčasné ukončení leasingu

Pro účely předčasného ukončení leasingové smlouvy je vždy nutné vycházet ze znění § 24 odst. 5 a 6 ZDP, tj. ustanovení speciálního k obecnému § 24 odst. 4 ZDP. Dochází-li při této operaci k převodu vlastnických práv k předmětu nájmu na nájemce, je daňový subjekt povinen provést tzv. test kupní ceny majetku (§ 24 odst. 5 ZDP). Jinými slovy pokud je kupní cena nižší než zůstatková hodnota majetku vypočtená rovnoměrným způsobem odepisováním<sup>3</sup> vstupní hodnoty evidované u pronajímatele (v posledním roce leasingu se i pro tyto účely použije odpis v poloviční výši), nelze nájemné zahrnuté do nákladů v předchozích letech považovat za daňově uznatelné a musí být zvýšen základ daně o souhrn uplatněného nájemného. U majetku vyloučeného z odepisování (pozemky, umělecká díla, atd.) je srovnávána kupní cena s hodnotou zjištěnou dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Korekci daňový subjekt provede v období, v němž došlo k porušení některé ze zákonných podmínek (§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 3 ZDP).<sup>4</sup> Vstupní cenu majetku nájemce následně zjistí součtem korekce, dosud nerozpuštěné akontace a kupní ceny. Nedošlo-li k porušení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů (§ 24 odst. 5 a 6 ZDP), stanoví se vstupní cena převáděného majetku pouze jako cena kupní, neboť nelze předplacené nájemné v podobě nerozpuštěné části akontace zahrnout do pořizovací hodnoty majetku (§ 29 odst. 1 ZDP).<sup>5</sup>

*Sensu largo* by však měla představovat daňově uznatelný náklad z důvodu jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmu (§ 24 odst. 1 ZDP), který bude časově rozlišen po dobu odepisování majetku. Někteří daňoví poradci a pracovníci daňové správy takto vzniklý náklad označují za nedaňový, přestože účelovým či komparativním výkladem bychom došli k opačnému, neboť zjistí-li účetní jednotka u majetku pořízeného koupí jeho další neupotřebitelnost, je daňová zůstatková cena při jeho prodeji uznatelná v plné výši, naproti tomu pokud bude majetek pořizován formou finančního leasingu, není účetní jednotka oprávněna část nerozpuštěné akontace uplatnit jako uznatelný náklad, přestože se jedná o skutkově totožnou situaci. Taktéž nebyl-li by majetek po předčasném ukončení leasingu dále prodán třetí osobě, účetní jednotka, na kterou bylo převedeno vlastnické právo, by ani nezískala daňovou výhodu kvůli časovému rozlišení po dobu odepisování, jež by byla v rozporu s příslušnou právní normou (ZDP).

Na straně pronajímatele bude při předčasném ukončení nájmu opět rozpuštěna část akontace, vyřazen majetek z evidence a mimořádně odepsána daňová zůstatková cena, jež je považována za daňově účinnou (§ 24 odst. 2 písmeno b) bod 2 ZDP)<sup>6</sup>.

Nejedná-li se o ukončení leasingové smlouvy s převodem vlastnického práva k najatému majetku, z logiky věci by nemělo docházet k omezení daňové účinnosti nákladů co do jejich výše v jednotlivých obdobích, pokud nejsou osobami spojenými, kde by se jistá restrikce mohla považovat za opodstatněnou. *De lege* je však možné daňově uplatnit pouze poměrnou část nákladů připadající na dobu nájmu (§ 24 odst. 6 ZDP). Fakticky tak nerozpuštěná část akontace musí být vyloučena z daňově účinných nákladů. Lze se domnívat, že tato podmínka by měla být ze zákona zcela odstraněna, neboť v obdobném případě, tj. sjednání ceny operativně najatého majetku mezi nespřízněnými subjekty, nejsou stanoveny podmínky, za kterých je možné hrazené nájemné považovat za uznatelné, přestože by se cena výrazně odlišovala od ceny obvyklé. Zmíněnou disproporcii lze ilustrovat i zdaněním nerozpuštěné části akontace na straně pronajímatele.

<sup>3</sup> U majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření způsobem dle § 31b ZDP.

<sup>4</sup> Dle znění účinného do 31. 12. 2010 byla neuznatelnost nákladů vyplývajících z porušení podmínek řešena povinností podat dodatečná daňová přiznání.

<sup>5</sup> Pronajímatel však zpravidla zvýší kupní cenu a nerozpuštěnou část první zvýšené splátky započte.

<sup>6</sup> Rozdíl mezi účetním a daňovým zachycením zůstatkové ceny je vykazován jako položka zvyšující (ř. 62) či snižující (ř. 160) v přiznání k dani z příjmu právnických osob.

## Cese leasingové smlouvy

Na postoupení leasingové smlouvy lze nahlížet jako na transakci bez významných dopadů vždy u jednoho z účastníků transakce. Pro postoupení na straně pronajímatele je charakteristický převod smlouvy bez nutnosti oznámení nájemci. U postupitele dojde k běžnému vyřazení majetku v důsledku prodeje, a jednotlivé doposud nevyrovnané nároky budou zpravidla zahrnuty do odměny za postoupení (§ 24 odst. 2 písmeno b) bod 2 ZDP). Postupník je povinen pokračovat v daňovém odepisování započatém původním pronajímatelem (§ 31 odst. 10 písmeno g) ZDP).

Pokud dochází k cesi leasingové smlouvy na straně nájemce, je prvotně nezbytné vyžádání souhlasu pronajímatele. Postupitel je oprávněn zahrnout do daňově účinných nákladů nerozpuštěnou část akontace, přestože by částka přijatá od postupníka jako náhrada za přenechání leasingu byla nižší hodnoty (komparativně bod 31 k ustanovení § 24 pokyn D-190 a bod 35 téhož ustanovení pokyn D-300). K restrikcím tedy dochází pouze na straně postupníka, který může zahrnout do daňově účinných nákladů pouze část nájemného nepřevyšující součet nájemného zbývajících na dobu nájmu včetně poskytnuté kompenzace za dosud nerozpuštěnou část akontace postupiteli (§ 24 odst. 2 písmeno h) ZDP). Přesahuje-li přijatá náhrada část nerozpuštěné akontace, není možné zahrnout rozdíl do daňově uznatelných nákladů přímo. Od 1. 1. 2011 však může být difference součástí vstupní ceny majetku po skončení leasingu a daňově účinně odepisována (§ 25 odst. 1 písmeno ze) ZDP). Samotné podmínky upravující účinnost nájemného v daňových nákladech jsou zachovány i při postoupení, tj. nahlíží se na ni tak, jako by ke změně v osobě nájemce nedošlo (bod 35 k ustanovení § 24 pokyn D-6).

## Technické zhodnocení najatého majetku

Provede-li nájemce na najatém majetku (operativně či finančně) úpravy považované zákonem o daních z příjmů za technické zhodnocení, je možné zvýšit vstupní cenu majetku na straně pronajímatele či s jeho souhlasem umožnit odepisování nájemci. Provedené technické zhodnocení zatřídí nájemce do odpisové skupiny podkladového majetku a zahájí odepisování (§ 28 odst. 3 ZDP). Pro účely výpočtu ročního odpisu se použijí sazby či koeficienty pro první rok odepisování majetku. Při ukončení nájmu či zrušení souhlasu s odepisováním však musí dojít k vypořádání hodnoty provedeného technic-

kého zhodnocení či zvýšení základu daně na straně pronajímatele z důvodu nepeněžního příjmu. Není-li technické zhodnocení nadále použitelné pro pronajímatele, je nutné smluvně podmínit povinnost navrácení majetku v předěšlý stav nájemcem. V zásadě je tedy možné postupovat následujícími způsoby:

a) zůstatkovou cenu technického zhodnocení finančně kompenzovat, přičemž na straně nájemce je tato zůstatková hodnota uznatelná pouze do výše souvisejících příjmů (§ 24 odst. 2 písmeno t) ZDP). Nedosáhne-li hodnota přijaté kompenzace zůstatkové ceny technického zhodnocení, je nutné rozdíl vyloučit z daňově účinných nákladů. Rovněž je nezbytné posoudit, zda nevznikne na straně pronajímatele nepeněžní příjem (§ 29 odst. 6 ZDP). Přestože by nájemce do momentu ukončení nájmu či zrušení souhlasu s odepisováním postupoval dle ustanovení § 32 ZDP, tj. odepisoval zrychleným způsobem, nepeněžní příjem se ocení na základě znaleckého posudku či zůstatkovou cenou majetku vypočtenou rovnoměrným způsobem. Samotný nepeněžní příjem na straně pronajímatele je definován poněkud širěji, než bylo zmíněno, neboť základ daně se zvyšuje i v případě, kdy pronajímatel zvýší o hodnotu provedeného technického zhodnocení vstupní cenu pronájemného majetku a nedojde k finančnímu vyrovnání s nájemcem,<sup>7</sup> a rovněž veškeré výdaje nad rámec nájemní smlouvy, které není možné podřadit pod pojem technické zhodnocení. Zpravidla se jedná o výdaje, jež nedosáhnou limitu 40 tis. Kč, přestože mají charakter rekonstrukce, přístavby, nástavby či modernizace majetku.

b) odstranit úpravy provedené na najatém majetku či jejich část na náklady nájemce. Hodnota neodstraněných úprav bude následně předmětem daně na straně pronajímatele (viz bod 1) a náklady spojené se samotnou likvidací technického zhodnocení budou pro nájemce daňově účinným nákladem. Zůstatkovou hodnotu části likvidovaného technického zhodnocení lze zahrnout do uznatelných nákladů (§ 24 odst. 2 písmeno b) ZDP). V případě vypovězení nájmu, u kterého nebyly dosud ukončeny stavební či jiné úpravy najatého majetku, tj. nebyly způsobilé k jejich samostatnému užívání, nelze postupovat dle výše uvedeného a je nutné vždy komplexně posoudit důvody, kvůli nimž

<sup>7</sup> Formou jednorázového vypořádání či snížení nájemného po předem sjednanou dobu tak, aby celková výše kompenzace dosáhla hodnoty nepeněžního příjmu vypočtené jedním ze zmíněných postupů.

k ukončení nájmu došlo. Aby bylo možné daňově účinně zlikvidovat dosud nezařazené technické zhodnocení, musí vždy existovat objektivní skutečnosti,<sup>8</sup> jež vedly k tzv. zmařené investici.

Technické zhodnocení provedené na majetku najatém na základě leasingové smlouvy se obdobně jako v případě nájemní smlouvy zatřídí do skupiny, do níž by byl zařazen najatý majetek, a dojde k zahájení odepisování jednou z metod uvedených v ZDP (§ 31 a 32 ZDP). Při ukončení leasingu, tj. převodu vlastnického práva k najatému majetku, dojde ke zvýšení vstupní ceny technického zhodnocení, přičemž budou dále pro výpočet odpisů používány koeficienty pro běžnou nikoliv zvýšenou vstupní cenu (§ 29 odst. 7 ZDP).

Dle aktuálního znění ZDP není možné odepisování technického zhodnocení podnájemcem ani jeho samotný převod na jiného nájemce.<sup>9</sup> Mění-li se osoba nájemce, je situace zpravidla řešena přistoupením k nájemní smlouvě, přičemž nový nájemce vypořádá zůstatkovou hodnotu technického zhodnocení původnímu nájemci a následně pokračuje v započatém odepisování. Zde je však nutné upozornit na možnost zpochybnění tohoto postupu správce daně, neboť ve znění předposlední věty § 24 odst. 2 písmene t) ZDP je definován pojem *ukončení nájmu*, nikoliv nájemní smlouvy. Přestože logicky ani jeden z účastníků transakce daňové výhody nenabude, nelze jednoznačně označit zmíněný postup za *preater legem*.

### Náklady související s opravou najatého majetku

Náklady vzniklé v souvislosti s provozem najatého majetku lze považovat za daňově uznatelné, jsou-li vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu (§ 24 odst. 1 ZDP). Dále je však nutné dodržet podmínky stanovené v nájemní smlouvě, neboť byla-li by zakotvena povinnost pronajímatele hradit i opravy běžného provozního charakteru, je tímto závazkem vázán a není možné se od něj odchýlit. Pokud by přesto nájemce takovéto náklady uhradil, jednalo by se o náklad jiného subjektu, jenž by byl daňově neuznatelný. Nedošlo-li k vydefinování povinností jednotlivých stran v nájemní smlouvě, je možné ústně dohodnout úhrady a rámec jednotlivých oprav. V daňovém řízení by správce daně následně přistoupil na návrh daňového subjektu k důkaznímu prostředku svědecké výpovědi (§ 93 odst. 3 DR). Vhodnějším způsobem definování povinností nájemce a pronajímatele v případě, že na ně bylo opomenuto při uzavírání smlouvy, je jednoznačně dodatkem ke smlouvě či separátní dohodou.

Od výše uvedeného rozdělení je odvozována i možnost tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, nikoliv technického zhodnocení (§ 7 ZOR). K tvorbě zákonných rezerv, tj. snižujících základ daně v roce vytvoření, je oprávněn mj. nájemce hmotného majetku, který je vázán smluvní povinností zajistit a financovat opravy v rozsahu uvedeném v nájemní či leasingové smlouvě, přičemž v ní může pokračovat i po převodu vlastnického práva k najatému majetku (§ 7 odst. 10 ZOR). Rezervy na opravy hmotného majetku lze uplatnit pouze, pokud by doba odepisování předmětu nájmu byla alespoň 5 let (§ 7 odst. 1 ZOR). Rezervy však nelze tvořit na majetek určený k likvidaci, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné události, a dále na rutinní každoročně se opakující opravy. Dále je nutné převést peněžní prostředky ve výši rezervy na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v korunách či eurech a zároveň je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Nebude-li celková hodnota rezervy vytvořené v daném zdaňovacím období poukázána na zmíněný účet vždy do termínu pro podání přiznání k dani z příjmu, je nutné zvýšit základ daně tak, aby základ daně touto operací nebyl dotčen. *De lege* se k rezervě bez splnění povinnosti převedení finančních prostředků na speciální účet hledí jako na nezákonnou, jež je tvořena dle potřeb účetní jednotky (§ 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., (dále jen „VOÚ“)). Rezerva na opravy hmotného majetku musí být rozpuštěna, pokud nedojde k zahájení opravy či plnému vyčerpání rezervy do konce zdaňovacího období následujícího po roce, v němž bylo předpokládáno zahájení, či byla zahájena oprava.<sup>10</sup> Rovněž je nezbytné upravit výši rezervy, vyjdou-li najevo skutečnosti ovlivňující její hodnotu (§ 7 odst. 6 ZOR).

Samotná výše rezervy v jednotlivých letech musí být stanovena jako poměr celkových rozpočtovaných nákladů<sup>11</sup> na opravu a počtu zdaňovacích období, v nichž bude rezerva tvořena. Rezervu lze rovněž určit jako podíl rozpočtovaných nákladů<sup>8</sup> vůči předpokládanému počtu vyrobených jednotek do poruchy majetku násobeno počtem jednotek vyprodukovaných ve zdaňovacím období, za které je rezerva tvořena (§ 7 odst. 5 ZOR). Bez ohledu na uvedené v tomto odstavci lze rezervu vytvářet maximálně v:

- a) 3 zdaňovacích obdobích pro majetek v 2. odpisové skupině,

<sup>8</sup> Nezávislé na rozhodnutí účetní jednotky.

- b) 6 zdaňovacích obdobích pro majetek v 3. odpisové skupině,
- c) 8 zdaňovacích obdobích pro majetek ve 4. odpisové skupině,
- d) 10 zdaňovacích obdobích pro majetek v 5. a 6. odpisové skupině.

Vždy je však nutné vzít v úvahu možnost zpochybnění způsobu výpočtu rozpočtovaných nákladů správcem daně, budou-li se výrazně odlišovat od skutečných nákladů vynaložených na opravu.

## Přeshraniční leasing

Je-li jedním z účastníků nájemního vztahu zahraniční subjekt, musí být primárně určeno, jakými předpisy se bude daná transakce řídit, tj. v jaké zemi bude podléhat zdanění. Pokud je například dosahován příjem zahraničním subjektem na území České republiky, tedy netuzemský pronajímatel, je nezbytné aplikovat srážkovou daň ve výši 15 % u operativního nájmu či 5 % u nájmu finančního (§ 36 odst. 1 písmeno a) a c) ZDP), nestanovuje-li nadřazený právní předpis jinak. Tímto předpisem je zpravidla smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi dotčenými státy, upravující oblast daně z příjmu, což je konkrétně čl. 12 Licenční poplatky SZDZ, který zpravidla<sup>12</sup> umožňuje zdanit příjem ve státě zdroje ve výši zde uvedené. V poslední době se však ve výkladu k modelové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění objevilo zařazení příjmů z finančního pronájmu pod čl. 13 Zcizení majetku. Názor lze považovat za logičtější, neboť při finančním leasingu skutečně k prodeji majetku dochází, a není umožněno pouze samotné právo užívání bez převodu vlastnického práva.<sup>13</sup> Při uplatnění smlouvy o ZDZ jako předpisu vyšší právní síly nelze však opomenout možnost výhodnějšího stanovení daně v předpise tuzemském, kterého by bylo v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* použito.

Srážku daně je vždy povinen provést nájemce v momentě úhrady, nejpozději však v okamžiku, kdy o závazku účtuje (§ 38d odst. 1 ZDP). Provedení srážky plátcem musí být oznámeno správci daně na formuláři předepsaném Ministerstvem financí ČR a rovněž uvedeno ve vyúčtování daně z příjmu vybírané srážkou podle zvláštní sazby (§ 38d odst. 3 a 10 ZDP). Přestože pro podání hlášení není lhůta definována, *ad analogia* by měla být použita lhůta pro odvedení této daně. Vyúčtování se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku (§ 137 odst. 2 DŘ).

Výpočet daně se provede způsobem, při němž je částka závazku považována za 100 pro-

cent, z které se část vyčlení na úhradu srážkové daně a platbu smluvnímu partnerovi. Pouze v případě, že by plátcem opomněl srážku provést a tuto situaci by již nebylo možné zhojit dodatečným odvedením daně, přistupuje se k navýšení původního závazku o procentní sazbu daně, jež následně slouží jako základ pro propočet.<sup>14</sup>

Pronajímatel je oprávněn na základě potvrzení o sražené dani (§ 38d odst. 7 ZDP) vyloučit dvojí zdanění ve státě své rezidence jednou z metod uvedených ve smlouvě o ZDZ či uvedené ve vnitrostátním předpise.

## DPH

Dnešní podoba zákona o dani z přidané hodnoty vychází především z transponované směrnice rady č. 2006/112/ES, která je předpisem zákona nadřazeným. Pokud by daňový subjekt doznal nesouladu zákona o DPH se směrnicí rady, byl by oprávněn využít přímého účinku směrnice a postupovat tak výhradně podle ní (rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci 41/74 Van Duyn). V případě sporu se správcem daně by následně byla předložena předběžná otázka SDEU, který by rozhodl, na čí straně došlo k nesprávnému výkladu či transpozici komunitárního práva. Lze se však domnívat, že v oblasti finančního a operativního leasingu by měly být oba předpisy zcela shodné. Základním a zároveň jediným zákonem upravujícím tuto oblast daňového práva, z kterého jsou jednotliví účastníci leasingové smlouvy povinni vycházet, je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

## Operativní leasing

Operativní nájem je považován vždy za poskytnutí služby, neboť nedochází k převodu vlastnického práva k předmětu nájmu, ale pouze jeho přenechání k užívání po předem sjednanou dobu (§ 14 odst. 1 písmeno b) ZDPH). Datum uskutečnění zdanitelného plnění je následně odvozeno od data uvedeného v nájemní smlouvě, ke kterému je předmět nájmem přenechán (§ 21 odst. 5 písmeno b) ZDPH), případně datum úhrady nájemného, a to ten den, který nastane dříve. Jelikož se ve většině případů bude jednat

<sup>9</sup> Technické zhodnocení není z právního hlediska převoditelným majetkem.

<sup>10</sup> Fyzické zahájení oprav na najatém předmětu či předání majetku zhotoviteli.

<sup>11</sup> Např. celkové náklady na opravu obdobného charakteru, propočet předložený zhotovitelem případně znalecký odhad.

<sup>12</sup> Jednotlivé smlouvy uzavřené mezi ČR a některými zeměmi se nepatrně odlišují.

<sup>13</sup> Česká daňová správa k tomuto výkladu prozatím nepřistoupila.

<sup>14</sup> Např. je-li sazba daně 5 % , výše závazku se přepočítá na 105 %.

o plnění pravidelně se opakující, je pronajímatel povinen daň přiznat vždy k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 21 odst. 10 ZDPH).<sup>15</sup>

Jsou-li pronajímány pozemky, stavby, byty či jiné nebytové prostory, jedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, přičemž se může pronajímatel rozhodnout u zmíněných plnění daň uplatňovat, jsou-li jednotlivými nájemci výhradně plátcí daně z přidané hodnoty (§ 56 odst. 3 a 4 ZDPH). Datem uskutečnění zdanitelného plnění je u osvobozené činnosti nejpozději poslední den kalendářního roku (§ 21 odst. 11 ZDPH). Rozhodne-li se však pronajímatel daň z přidané hodnoty aplikovat, datum uskutečnění zdanitelného plnění již bude stanoveno dle předchozího odstavce.

Nájemce je u plnění, na něž byla aplikována daň z přidané hodnoty, oprávněn uplatnit nárok na odpočet v rozsahu použití předmětu nájmu pro ekonomickou činnost (§ 72 ZDPH). Je-li předmět používán pro účely podnikání a zároveň k soukromé spotřebě,<sup>16</sup> je nutné v takovémto poměru nárok na odpočet krátit.

## Finanční leasing

Při uplatňování daně z přidané hodnoty u leasingových smluv, u kterých dochází k převodu vlastnického práva, musí být rozlišeno, zda se jedná o smluvní povinnost odkoupení najatého majetku či o právo nájemce. Pokud bude nájemce k nabytí předmětu nájmu explicitně vázán některým z článků nájemní smlouvy, situace bude posouzena jako dodání zboží či převod nemovitosti<sup>17</sup> (§ 13 odst. 3 písmeno d) ZDPH), čímž vznikne pronajímateli povinnost daň odvést ke dni vzniku práva užívat předmět nájmu (§ 21 odst. 3 písmeno d) ZDPH). Nájemce uplatní nárok na odpočet již při přenechání majetku k užívání a následně případně vyšší nároku opraví v závislosti na použití najatého majetku k neekonomické činnosti či činnosti související s osvobozeným plněním bez nároku na odpočet (§ 75 a 76 ZDPH). Úprava odpočtu se provede vždy k poslednímu dni kalendářního roku, odlišuje-li se uplatněný a skutečný nárok na odpočet o více než 10 procentních bodů (§ 75 odst. 4 ZDPH), a to po dobu 5 let u movitého majetku, který je zákonem o dani z příjmu považován za dlouhodobý, a 10 let u staveb, bytů, nebytových prostor, pozemků a souvisejících technických zhodnocení (§ 78 odst. 3 ZDPH).

V opačném případě, tj. sjednání pouze práva odkupu, bude celý nájem považován za službu obdobně jako u leasingu operativního, a dodáním zboží bude až samotné převedení vlastnického práva k předmětu nájmu.

## Předčasné ukončení nájmu

Byla-li daň odvedena již na počátku pronajímatelem a zároveň byl nájemcem nárokován odpočet, nedochází při předčasném ukončení nájmu s odkupem najatého majetku k transakci relevantní z hlediska daně z přidané hodnoty.

Pokud se přes povinnost odkoupení předmětu nájmu nájemce rozhodne majetek nenabýt, musel by pronajímatelem být vystaven opravný daňový doklad na část daně z přidané hodnoty skutečně odpovídající době nájmu (§ 42 odst. 1 písmeno d) ZDPH).

## Cese leasingové smlouvy

V případě změny v osobě nájemce je nezbytné vycházet z podobné úpravy jako při předčasném ukončení smlouvy bez nabytí vlastnického práva k majetku. V prvé řadě by mělo dojít k vystavení opravného daňového dokladu původnímu nájemci a následně k posouzení nabytí práva užívání majetku u postupníka jako nového zdanitelného plnění. Kompenzace nerozpuštěné části akontace postupiteli není předmětem daně z přidané hodnoty až do její výše, neboť se jedná o finanční náhradu. Část přesahující zmíněnou náhradu bude považována za poskytnutí služby (§ 14 odst. 1 písmeno a) ZDPH).

Postoupení leasingové smlouvy na straně pronajímatele nemá pro nájemce relevantní dopady na dani z přidané hodnoty, přičemž náhrada za převod práv spojených s nájemní smlouvou mezi novým a původním pronajímatelem bude běžným předmětem daně z přidané hodnoty (§ 14 odst. 1 písmeno a) ZDPH).

## Ostatní daně

Přestože jsou tyto daně z pohledu jejich výše téměř nevýznamné, nelze je při komplexním posouzení daňových dopadů leasingových smluv opomenout. Jedná se především o daň silniční a daň z nemovitosti, jež jsou upravené zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen ZDS) a zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen ZDN). Pro oba druhy daní je charakteristická možnost smluvního převedení této povinnosti na nájemce, přestože poplatníkem daně ve většině případů bude pronajímatel, je však potřeba zkoumat i konsekvence v dani z příjmu, které jsou uvedeny níže. Uhradí-li te-

<sup>15</sup> U měsíčního plátce vždy k poslednímu dni v měsíci, u čtvrtletního k poslednímu dni čtvrtletí.

<sup>16</sup> Např. použití automobilu pro potřeby zaměstnance.

<sup>17</sup> Pokud uplynulo od data vydání kolaudačního souhlasu či započítání prvního užívání stavby, bytu nebo nebytového prostoru 5 let, je samotný převod *ex lege* osvobozen od daně z přidané hodnoty.

dy daň osoba jiná než poplatník včetně provedení nezbytné identifikace platby na daňový účet pronajímatele, který vedou jednotlivé místně a věcně příslušné finanční úřady, mělo by s ní být nakládáno tak, jakoby finanční prostředky převedl sám daňový subjekt (§ 164 odst. 4 DŘ).<sup>18</sup> Samotná příznání však musí být podána osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat či poplatníkem samým.

Jelikož je daň zaplacená za jiného poplatníka s určitými výjimkami neuznatelným nákladem, přichází bez dalšího tato alternativa v úvahu pouze u daně z nemovitostí (§ 25 odst. 1 písmeno r) ZDP). Od dotčeného ustanovení by bylo možné se odchýlit, pouze pokud by byl pronajímatel s to prokázat jeho přímou návaznost na zdanitelné příjmy (§ 24 odst. 2 písmeno zc) ZDP) například předložením cenové kalkulace, v níž by musela být předpokládána výše ostatních nákladů včetně daní souvisejících s nájmem obsažena.

Poplatníkem daně silniční je téměř výhradně provozovatel vozidla bez ohledu na druh nájemní smlouvy (§ 4 odst. 1 písmeno a) ZDS). Zatímco u operativního pronájmu bude poplatníkem pronajímatel, protože vlastník a provozovatel jsou stejnou osobou, u nájmu finančního bude touto osobou zpravidla nájemce z důvodu odlišnosti provozovatele od vlastníka.

Poplatník daně z pozemků (s výjimkou pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem) a ze staveb je vymezen jako osoba, jež je vlastníkem nemovitosti (§ 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZDN). Vlastník tedy může obdobně jako v předchozím bodě zavázat nájemce provést úhradu daně na účet správce daně.<sup>14</sup>

Jistou specifickou skupinou jsou pozemky ve zjednodušené evidenci katastru nemovitostí, u nichž je poplatníkem nájemce (§ 3 odst. 2 písmeno a) ZDN).

## Závěr

Problematičnost daňové úpravy leasingových smluv mnohdy vyplývá z nekonzistentnosti příslušných ustanovení těchto právních předpisů, které je následně složité aplikovat. Přestože lze obecně rigorózní povahu především zákona o dani z příjmu v převážné většině případů ocenit, v oblasti leasingu by dle mého názoru mělo dojít k částečné obměně či úpravě dotčených ustanovení.

<sup>18</sup> U platby je nutné uvést jako variabilní symbol daňové identifikační číslo pronajímatele (kmenová část DIČ bez označení CZ).

# Evropské právo veřejných podpor v daňové oblasti – obrana obecnou logikou daňového systému

MARTIN LYČKA

## Evropská úprava přímých daní

Právní úprava přímých daní je na rozdíl od daní nepřímých, zejména daně z přidané hodnoty, v rukou členských států EU. To ovšem neznamená, že by tyto měly úplně volnou ruku při určování jejich typu a výše. Daně totiž mohou působit jako překážka volnému pohybu v rámci společného trhu, což je samozřejmě rozporné se základním posláním Evropské unie jako integračního celku. Po velkou část své dosavadní existence se tak EU snaží skloubit skutečnost, že úprava přímých daní je v rukou členských stá-

tů, což vyplývá z toho, že členské státy si v tomto ohledu zachovaly svou suverenitu, a snahu zabránit tomu, aby daňová úprava bránila volnému pohybu ekonomických faktorů v rámci EU. K řešení této otázky je možné přistoupit několika způsoby. Některé „přeshraniční“ daně, jako například daňová úprava mezistátních fúzí a akvizic či jiných převodů podniků, byly přímo upraveny evropskou legislativou.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, *Official Journal L 225*, 20/08/1990 P. 0001 – 0005, Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *Official Journal L 225*, 20/08/1990 P. 0006 – 0009.