

Ministerstvo financí

České republiky

Č.j. 181 - 27 347/93

V Praze dne 3. května 1993

Vyřizuje: Ing. Benda

Pokyn č. D - 25

o uplatňování daně z přidané hodnoty u leasingu

Pro uplatňování daně z přidané hodnoty u leasingu se vychází z jednotlivých ustanovení zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty dále jen "zákona". V tomto metodickém pokynu jsou vymezeny pouze otázky vyplývající ze specifického postavení leasingu, které se odrážejí i v systému uplatňování daně z přidané hodnoty.

Tuzemský operativní leasing, v dikci občanského a obchodního zákoníka pronájem, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá movitá věc vrací pronajímateli, je posuzován jako převod a využití práv a bez ohledu na to, co je předmětem operativního leasingu je zdaňován sazbou 23 % z nájemného, které je stanoveno smlouvou mezi pronajímatelem a nájemcem. Výše sazby je stanovena v § 16 odst. 5 zákona.

Obdobně jako operativní leasing je posuzováno i půjčování předmětů jak občanům (obor JKV 969), tak i organizacím (obor JKV 975), kde je uplatňována také sazba 23 % na půjčování jako výkon, bez ohledu na to, co je předmětem půjčování. Výše sazby vyplývá z toho, že obory 969 a 975 jsou uvedeny v příloze č. 2 zákona.

Při nákupu osobních automobilů za účelem půjčování nebo operativního leasingu nemá ani plátce nárok na odpočet daně (§ 19 odst. 4 zákona). Nájemce, pokud je plátcem, nárok na odpočet při půjčování nebo operativním pronájmu osobních automobilů může uplatnit.

Tuzemský finanční leasing v dikci obchodního zákoníka pronájem s následnou koupí najaté věci je jako finanční činnost osvobozen od daňové povinnosti podle § 28 písm. c) zákona. Základem daně je v tomto případě podle § 14 odst. 6 zákona vstupní cena bez daně. Vstupní cenu podrobně definuje § 29 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů buď jako pořizovací cenu nebo jako vlastní náklady nebo jako reprodukční pořizovací cenu. Částka připadající na finanční službu, tj. obchodní přírážka (marže) leasingové firmy nad úroveň vstupní ceny bez daně tedy nevchází do základu daně. Sazba daně se v tomto případě uplatní podle § 16 odst. 1, tj. podle sazby platné pro výrobek, který je předmětem leasingové smlouvy.

Při vymezení uskutečnění zdanitelného plnění se postupuje podle ustanovení § 9 odst. 3 zákona a každé dílčí plnění na základě leasingové smlouvy se považuje za samostatné zdanitelné plnění. Toto dílčí plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným v leasingové smlouvě nebo jeho zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve. Daňový doklad musí být vystaven v termínu stanoveném v § 12 odst. 1 zákona, tj. do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění, pokud se jedná o nájemce, který je plátcem daně. Daňová povinnost v tomto případě vzniká podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona dnem vystavení daňového dokladu. Pokud je nájemcem neplátce daně, vzniká daňová povinnost podle ustanovení § 10 odst. 4 dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Jako daňový doklad pro všechna dílčí plnění v rámci leasingové smlouvy nelze považovat splátkový kalendář jednorázově uvedený v leasingové smlouvě, který svým obsahem neodpovídá § 12 zákona.

Při uplatňování odpočtu daně se postupuje podle ustanovení § 19 a § 20 zákona a podle pokynu č. D - 22, který byl vydán jako rozhodnutí ministerstva financí pod č. j. 181/17 829/93. Na základě tohoto rozhodnutí je přiznán od 1. ledna 1993 plátcům provádějícím finanční pronájem, nárok na odpočet daně u zboží a nemovitostí, které jsou předmětem finančního pronájmu, v plné výši bez zkrácení koeficientem podle § 20 zákona.

Plátcům provádějícím finanční leasing uloží finanční orgány záznamní povinnost samostatně sledovat základ daně a daň na vstupu u zboží a nemovitostí, které jsou předmětem finančního leasingu. Nárok na odpočet daně u zboží a nemovitostí, které jsou předmětem finančního leasingu se vykazuje v daňovém přiznání v ř. 20 a nesmí být uváděn v řádcích 4 až 7, kde se uvádí pouze nárok na odpočet daně u ostatních vstupů. V samostatné příloze k daňovému přiznání uvede plátce základ daně a daň podle sazeb uvedenou v řádku 20 daňového přiznání.

Do řádku 14 daňového přiznání se uvádí částka připadající na finanční činnost, tj. obchodní přírážka plátce provádějícího finanční pronájem, která je osvobozena od daňové povinnosti. Do řádků 18 a 19 bude uváděna daň na výstupu u plnění podléhajících dani. Koeficient pro zkrácení nároku na odpočet daně se vypočte podle ustanovení § 20 z údajů uvedených v daňovém přiznání a zkrácený nárok na odpočet daně u ostatních vstupů se uvede v ř. 12 daňového přiznání.

Plátcí, kteří prováděli v předcházejících zdaňovacích obdobích zkrácení nároku na odpočet daně podle § 20 zákona u všech vstupů, musí podat nové daňové přiznání za tato zdaňovací období podle výše uvedeného postupu. Zjištěný rozdíl jim bude vrácen jako přeplatek daně na základě žádosti podle zákona č. 337/1992 Sb. ve znění zákona č. 35/1993 Sb. Plátcí, kterých se tato změna týká, pokud uplatňovali nárok na vrácení daně z obratu nebo dovozní daně, musí předložit současně s opraveným přiznáním opravenou přílohu č. 3 k daňovému přiznání za první zdaňovací období a pro další období, ve kterých bude vrácen nárok na odpočet daně. Do této přílohy promítnou změny vyplývající z předložení opraveného daňového přiznání.

V případě zahraničního leasingu se vychází z ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a z ustanovení celních předpisů. Terminologie používaná v zákoně č. 588/1992 ve vazbě na celní předpisy platné do konce roku 1992 bude novelou zákona upravena tak, aby odpovídala pojmům používaným v celních předpisech

platných po 1. lednu 1993. Pojmy používané v tomto metodickém pokynu vycházejí ze zákona č. 588/1992 Sb.

Předmětem daně je podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona i zpět vyvážené zboží, které bylo propuštěno do záznamního oběhu v tuzemsku za účelem dočasného použití. Podle tohoto ustanovení se postupuje v případě operativního leasingu, kdy se pronajatá věc po skončení pronájmu vrací zpět zahraničnímu pronajímateli.

V tomto případě bude podle ustanovení § 44 odst. 2 činit daň za každý i započatý měsíc záznamního oběhu 3 % daně, která by byla vyměřena v případě propuštění zboží do volného oběhu. Vychází se přitom z celní hodnoty, kterou zboží mělo v době propuštění do záznamního oběhu. Podle ustanovení tohoto odstavce nesmí být daň vyměřená ve vazbě na záznamní oběh vyšší než daň, která by byla vyměřena v okamžiku propuštění zboží do volného oběhu.

Z úzké návaznosti uplatňování daně při dovozu a cla vyplývá, že vznik daňové povinnosti je vázán na den vzniku nároku státu na clo resp. na vznik celního dluhu podle nových celních předpisů. Celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení. Clo a tedy i daň se vyměřuje podle stavu zboží a předpisů platných v okamžiku, kdy celnice přijala celní prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu. Splatnost cla a tedy i daně při dovozu stanoví § 270 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, podle nějž je clo splatné do 10 dnů od vzniku celního dluhu, pokud celní orgány nepovolily dlužníkovi výjimku.

V případě zahraničního finančního leasingu se vyměří clo i daň podle podmínek stanovených celními předpisy. Vznik daňové povinnosti je opět vázán na vznik celního dluhu. Při stanovení daně se vychází z celní hodnoty, kterou zboží mělo v době propuštění do záznamního oběhu.

Z ustanovení čtvrté části zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že poskytování služeb ze zahraničí není předmětem daně.

Zdaňován je pouze dovoz zboží. Základem daně v případě finančního leasingu tedy bude součet celní hodnoty (obecně základu pro stanovení cla), příslušné částky cla a případných dalších plateb vybíraných společně se clem.

Specifickou formou leasingových operací je tzv. subleasing, kdy tuzemský subjekt pronajímá dalšímu tuzemskému subjektu výrobek, který sám pořizuje formou zahraničního leasingu. Subleasing je považován za tuzemský leasing, protože obě zúčastněné strany jsou tuzemskými subjekty a řídí se tedy pravidly stanovenými v druhé části zákona pro uplatňování daně při tuzemských plněních.

U tuzemských leasingových smluv uzavřených před 1. lednem 1993 se postupuje podle ustanovení § 53 odst. 2 zákona. Pokud je předmětem smlouvy osobní automobil, který byl nakoupen pronajímatelem za cenu včetně daně z obratu, je možno postupovat buď podle § 49 zákona, podle něhož se v tomto případě již daň z přidané hodnoty u splátek po 1. lednu 1993 neuplatňuje nebo uplatnit nárok na odpočet daně z obratu podle § 51 zákona a splátky po 1. lednu 1993 zdaňovat daní z přidané hodnoty. Uplatnění obou způsobů zároveň není možné. Při uplatnění některého z obou způsobů řešení se musí vždy jednat o osobní automobil pořízený oprávněně za cenu včetně daně z obratu. To znamená, že u osobních automobilů dovezených do tuzemska občany k osobní spotřebě, nelze použít ustanovení § 51 zákona a pokud je tento osobní automobil předmětem smlouvy o koupi najaté věci, podléhá zdanění sazbou 23 %.

Pokud je předmětem smlouvy jiný výrobek, který byl pronajímatelem pořízen oprávněně za cenu včetně daně z obratu, může si pronajímatel uplatnit odpočet zaplacené daně z obratu podle pravidel stanovených § 51 popř. § 52 zákona a vyhlášky č. 44/1993 Sb. ve znění vyhlášky č. 59/1993 Sb.

Pokud se týče zahraničního leasingu, postupuje se podle ustanovení § 53 odst. 3. Podle tohoto ustanovení budou zdaňovány

pouze splátky nájemného po 1. lednu 1993. Zatímco clo se odvádí v plné výši, daň se uplatní z celní hodnoty snížené o nájemné zaplacené do 31. prosince 1992. Do základu daně bude přitom vcházet clo v plné hodnotě.

Leasingové smlouvy uzavřené před 1. lednem 1993 pronajímatelem, který je plátcem daně v České republice, s nájemcem se sídlem nebo bydlištěm ve Slovenské republice, jsou po 1. lednu 1993 považovány za vývoz zboží a poskytování služeb do zahraničí, protože tuzemskem je podle § 2 zákona Česká republika. Pro uplatnění tohoto režimu musí tuzemský pronajímatel prokázat, že předmět leasingové smlouvy zůstal po rozdělení ČSFR na území Slovenské republiky. Tato zdanitelná plnění budou uváděna do ř. 15 daňového přiznání.

Pokud dojde během trvání smlouvy o finančním pronájmu s právem následné koupi najaté věci k jejímu zrušení, uskutečněná zdanitelná plnění v průběhu této smlouvy jsou posuzována jako operativní leasing tj. nájemní smlouva, kdy se po jejím skončení najatá movitá věc vrací pronajímateli. Z toho vyplývá, že pronajímatel musí odvést daň i z realizované obchodní přírážky. Pokud je vrácený předmět smlouvy určen k dalšímu prodeji, a to i formou nové smlouvy o finančním pronájmu, nemusí být dodanění provedeno.


Ing. Jan Klak v.r.
I. náměstek ministra financí