

V Praze dne 30. prosince 1993

Pokyn č. D - 63

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, ve znění pozdějších předpisů, 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.

Při pronájmu a půjčování osobních automobilů, u nichž není uplatněn nárok na odpočet daně podle § 19, odst. 4, se uplatní sazba daně ve výši 5 %.

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 daně z ceny za 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. ~~67~~ 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 neplátcem daně, vzniká daňová povinnost podle ustanovení § 10 dnem uskutečnění zdanitelného plnění.~~ Jako daňový doklad pro všechna dílčí plnění v rámci leasingové smlouvy lze považovat splátkový kalendář jednorázově uvedený v leasingové smlouvě nebo jako příloha této smlouvy, který svým obsahem odpovídá § 12 zákona.

Plátce provádějící finanční pronájem má nárok na odpočet daně u zboží a nemovitostí, které jsou předmětem finančního pronájmu, v plné výši podle § 19, odst. ~~67~~ zákona bez krácení 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

samostatném ř. 21 a nesmí být uváděn v řádcích 12 až 15, kde se uvádí pouze nárok na odpočet daně u ostatních vstupů. Výpočet nároku na odpočet daně uvedený v ř. 21 je nutno provést z oddílu VIII. daňového přiznání.

Do řádku 31 daňového přiznání se uvádí částka připadající na finanční činnost, tj. obchodní přírážka plátce provádějícího finanční pronájem, která je osvobozena od daňové povinnosti. 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. 20 daňového přiznání.

Při převodu staveb, částí staveb, bytů a nebytových prostor na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci se postupuje podle § 30, odst. 2 zákona.

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 se zákonem č. 196/1993 Sb. upravila tak, aby odpovídala pojmům používaným v celních předpisech platných po 1. lednu 1993.

Předmětem daně je podle ustanovení § 43, odst. 1, písm. d) zákona i zboží propuštěné do režimu dočasného použití, tj. 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. 3 činit daň za každý i započatý kalendářní měsíc záznamního oběhu 3 % daně, která by byla vyměřena v případě propuštění zboží do režimu dočasného použití. 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.

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 zboží propuštěného do režimu dočasného použití podle celního zákona, které bylo propuštěno do záznamního oběhu v tuzemsku před účinností tohoto zákona, činí částka daně z přidané hodnoty, za každý, byl jen započatý měsíc v období po 1. lednu 1993, 3 % z daně, která by měla být vyměřena za uvedené zboží, kdyby v okamžiku propuštění do režimu dočasného použití bylo propuštěno do volného oběhu.

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 podle § 14, odst. 17 zákona. Pokud je vrácený předmět smlouvy určen k dalšímu prodeji, a to i formou nové smlouvy o finančním pronájmu nebo byl prokazatelně odcizen nebo prokazatelně zničen, nemusí být dodanění provedeno.



Ing. Jan Klauz v.r.

I. náměstek ministra financí

