

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 19.12.2012****UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK ke dni 19.12.2012****- seznam -****DPH**

387/19.12.12 Oprava základu daně u finančního leasingu použitých věcí2

Předkládají: Martin Kopecký
Michal Scholtz**NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK****- seznam -****DPH**388/19.12.12 Aplikace DPH v případě snížení základu daně po dni uskutečnění
zdanitelného plněníPředkládají: Ing. Mgr. Petr Toman,
Ing. MBA Lubomír Moučka**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK****- seznam -****Daň z příjmů**386/19.12.12 Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnance k jinému
zaměstnavateli do zahraničíPředkládají: Ing. Věra Jankovcová,
JUDr. Jana Kopáčková

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

387/19.12.12 Oprava základu daně u finančního leasingu použitých věcí

Předkládají: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826
Michal Scholtz, daňový poradce, č. osvědčení 4598

Úvod

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvky, které potvrdili, že (i) režim opravy základu daně podle § 42 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), se vztahuje i na případy, kdy po předání předmětu finančního leasingu nájemci dojde k předčasnému ukončení leasingu a vrácení předmětu leasingu nájemcem zpět pronajímateli¹, a (ii) zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím se uplatní i v případě finančního leasingu podle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH².

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit režim opravy DPH v případě předčasného ukončení finančního leasingu použité věci, u které byl použit zvláštní režim podle § 90 ZDPH, přičemž dochází k vrácení předmětu leasingu zpět pronajímateli a pronajímatel si podle smlouvy ponechává poměrnou část nájemného za dobu předčasného ukončení finančního leasingu.

Názor předkladatele

Problém správné opravy základu daně a daně si lze ukázat na následujícím příkladu. Podle smlouvy o finančním leasingu použité věci uzavřené na 4 roky je celková cena finančního leasingu, tj. souhrn všech leasingových splátek, které má nájemce zaplatit pronajímateli, ve výši 200,000 Kč. Přitom pořizovací cena předmětu leasingu u pronajímatele je 100,000 Kč a přírážka pronajímatele včetně daně je 100,000 Kč. Daňová povinnost pronajímatele z uplatněné přírážky je 16,670 Kč a daň pronajímatel uplatní při dodání, tzn. při předání předmětu leasingu nájemci.

Po 3 letech nájemce přestane nájemné platit, finanční leasing se podle smlouvy se ruší a předmět nájmu se vrací pronajímateli. Celkové nájemné uhrazené nájemcem pronajímateli po dobu 3 let do skončení pronájmu činí 150,000 Kč.

Pronajímatel nyní řeší otázku, jak provést správně opravu základu daně a daně. Podle názoru předkladatele by i v tomto případě mělo být postupováno podle § 90 ZDPH a daň by se měla uplatnit pouze ze skutečně realizované přírážky.

Podle názoru předkladatelů nestanoví ZDPH pro uvedený případ zvláštní úpravu. Proto se použije obecná úprava opravy daně pro finanční leasing podle § 42 odst. 6 ZDPH. Jestliže toto ustanovení stanoví, že plátce sníží výši daně o částku

¹ Příspěvek č. 251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

² Příspěvek č. 383/23.10.12 - Použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím v případě finančního leasingu a určení základu daně v případě odkladu určení ceny

vypočítanou podle § 37 odst. 1 ZDPH, pak z toho jednoznačně plyne, že v důsledku opravy nemůže nikdy dojít ke zvýšení výše základu daně.

Jestliže § 42 odst. 6 ZDPH stanoví, že výše daně se sníží o částku daně vypočítanou podle § 37 odst. 1 ZDPH ze základu daně stanoveného jako rozdíl mezi úplatou bez daně, která plátcí náleží za plnění podle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH a částkou bez daně, která plátcí náleží do data předčasného ukončení smlouvy, pak podle názoru předkladatelů nutno zákon vykládat tak, že daň se uplatní, jako kdyby původní leasingová smlouva byla sjednána na částku 150,000 Kč.

To znamená, že nájemné uhrazené do skončení finančního leasingu se nejprve „započte“ na pořizovací cenu předmětu leasingu. V takovém případě skutečně realizovaná přírážka včetně daně činí pouze 50,000 Kč. Pronajimatel je oprávněn provést opravu základu daně podle § 42 odst. 6 ZDPH a snížit svoji daňovou povinnost na polovinu způsobem dle § 42 odst. 3 písm. c) ZDPH. Celková daňová povinnost pronajimatele tedy bude 8,335 Kč, tzn., že daňová povinnost pronajimatele se sníží o 8,335 Kč. Pokud nebyl k původnímu plnění vystaven daňový doklad, může pronajimatel provést opravu pouze zápisem v evidenci pro daňové účely podle § 43 odst. 2 ZDPH.

Závěr

Při předčasném ukončení finančního leasingu podle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH v případě použití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH, kdy skutečně zaplacené nájemné je nižší než původně sjednané nájemné podle smlouvy, je pronajimatel oprávněn provést opravu daně postupem podle § 42 odst. 3 písm. c) ZDPH a to tak, že provede výpočet přírážky ze skutečně obdržené úhrady .

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Postup při opravě výše daně a základu daně řešený v § 42 odst. 6 s vazbou na ust. § 13 odst.3 písm. d) zákona o DPH je obecný pro situaci, kdy nedojde k naplnění smlouvy o finančním pronájmu a věc nájemce nenabude. Tento postup platí přiměřeně i pro pořizované použité zboží, které obecně podléhá zvláštnímu režimu podle § 90 zákona o DPH. Nicméně se GFŘ zcela neztotožňuje s názorem předkladatele uvedeným v závěru příspěvku a to, že je pronajimatel oprávněn tuto opravu provést. Zákon ve svém § 42 stanoví jednoznačnou povinnost opravu provést. Co se týče formy opravy, byl řešen předkladatelem pouze případ, kdy pronajimatel neměl povinnost vystavit daňový doklad k původnímu plnění. S navrženým řešením tj. provedením v zápise v evidenci pro daňové účely dle § 43 odst. 2 zákona o DPH lze souhlasit. Pokud by však pronajimatel k původnímu plnění vystavil daňový doklad, musel by vystavit v případě opravy dle § 42 zákona o DPH opravný daňový doklad. K tomu by přiměřeně použil ustanovení § 45 s tím, že by uvedl jen ty náležitosti vztahující se k dané opravě tj. dle písm. a) až g) a j).