

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

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

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Popis problému

V případě obchodování s použitým zbožím se uplatňují obdobné obchodní modely jako v případě dodání nového zboží. To se týká mj. i prodeje zboží formou tzv. finančního leasingu. Cílem příspěvku je potvrdit, že režim podle § 90 zákona o DPH lze použít i v případě pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud jsou dodrženy podmínky podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o DPH.

Dalším cílem příspěvku je vyjasnit situaci, kdy výkup použitého zboží je prováděn jedním subjektem a prodej tohoto zboží konečnému zákazníkovi provádí druhý subjekt, přičemž cena mezi těmito dvěma subjekty není v okamžiku dodání zboží mezi nimi sjednána v pevné částce, ale závisí na ceně, kterou dosáhne prodávající vůči konečnému zákazníkovi.

Příklad

Společnost Výkup s.r.o., plátce DPH, provádí výkup použitého zboží od neplátců. Tato společnost vykoupené zboží následně prodá společnosti Prodej s.r.o., plátcí DPH, která je prodává konečným zákazníkům. Obě společnosti jsou obchodníky ve smyslu § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Společnosti se dohodli, že celková přírůžka z prodeje konečnému zákazníkovi se bude dělit v poměru 50/50 mezi obě společnosti. Z dosažené marže se dodatečně určí prodejní cena mezi Výkup s.r.o. a Prodej s.r.o.

Společnost Prodej s.r.o. dodává zboží konečnému zákazníkovi buď na základě kupní smlouvy, nebo na základě smlouvy o finančním leasingu, kdy zákazník má povinnost po skončení nájmu nabýt předmět nájmu do svého vlastnictví.

V případě finančního leasingu může být ve smlouvě navíc samostatně uvedena částka za zboží (např. ve výši prodejní ceny v případě platby v hotovosti) a samostatně částka tzv. úroku vyjadřující náklady prodávajícího na financování prodaného zboží. Zákazník má právo kdykoliv zbývající částku doplatit a předmět leasingu nabýt do vlastnictví před skončením dohodnuté doby leasingu, přičemž částka za „financování“ leasingu se poměrně sníží.

V říjnu 2012 společnost Výkup s.r.o. nakoupí od neplátce použité zboží za cenu 1 000 Kč. Toto zboží ihned prodá společnosti Prodej s.r.o. Pro účely účetní evidence vykazují společnosti Výkup s.r.o. i Prodej s.r.o. hodnotu přeprodaného zboží ve výši 1 000 Kč, neboť jiné relevantní „tržní“ ocenění nemají k dispozici.

V červnu 2013 společnost Prodej s.r.o. uzavře s konečným zákazníkem smlouvu o finančním leasingu na 12 měsíců, ve které uvede, že cena za zboží je celkem 3 000 Kč, přičemž zákazník má povinnost na konci leasingu jeho předmět nabýt. Pokud

zákazník leasing předčasně splatí a nabude ho, sníží se mu celková cena za finanční leasing.

Ke konci prosince 2013 doplatí Zákazník společnosti Prodej s.r.o. zbývající částku za období trvání leasingu v délce 6 měsíců a stane se vlastníkem předmětu leasingu. Celková cena bude 2 500 Kč.

V uvedeném případě vznikají dvě podstatné otázky:

1. Může společnost Prodej použít režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH i při dodání formou finančního leasingu?
2. Kdy má společnost Výkup s.r.o. povinnost přiznat DPH na výstupu za zboží dodané společnosti Prodej s.r.o. a jaký má být základ daně?

Návrh řešení

1. Použití zvláštního režimu v případě finančního leasingu

V § 90 zákona o DPH je vedle pojmu „dodání zboží“ použit také termín „prodej zboží“. Například u definice obchodníka v § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je uvedeno, že tento nakupuje vymezené zboží za účelem jeho dalšího prodeje, nikoliv za účelem je dalšího dodání.

Dále je v § 90 odst. 3 zákona o DPH stanoveno, že přírážka pro účely výpočtu základu daně je rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Prodejní cena je definována jako úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno nebo od třetí strany.

Podle názoru předkladatele lze zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH použít i v případě uzavření smlouvy o finančním leasingu, kdy nájemce má povinnost po skončení leasingu předmět leasingu nabýt do svého vlastnictví.

V případě použití termínu „prodejní cena“ jde pouze o legislativní zkratku, která ve své zákonné definici neobsahuje omezení pouze na dodání na základě kupní smlouvy, ale zahrnuje jakékoliv jiné dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH. Obdobná legislativní zkratka je použita i v čl. 312 odst. 1 Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH. Úplatou se přitom rozumí celková očekávaná částka, která má být získána od osoby, které je zboží dodáno, tzn. částka dle smlouvy za celou dobu finančního leasingu.

Podmínění statusu obchodníka použitím nakoupeného zboží pro další prodej je pouze legislativní nepřesností, kdy osoba, která je obchodníkem, může použít i jiné způsoby dodání zboží uvedené v § 13 zákona o DPH.

2. Uplatnění daně v případě odkladu určení ceny

Zákon o DPH neřeší výslovně otázku určení základu daně v případě, kdy úplata za dodání zboží je vázána na budoucí událost, která nastane až po uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle názoru předkladatele se na uvedenou situaci neuplatní § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH, neboť okamžik dodání pouze předchází okamžiku zjištění základu

daně. Existují situace, kdy jsou tyto dva okamžiky od sebe poměrně vzdálené, neboť pro prodávajícího může být obtížné najít kupce a dohodnout s ním konečnou kupní cenu. Tuto situace však zákon o DPH výslovně neřeší.

V uvedeném případě nelze určit základ daně v okamžiku dodání použitého zboží společností Výkup s.r.o. společnosti Prodej s.r.o. Hodnota nákupní ceny ve výši 1 000 Kč je použita pouze pro účetní ocenění zásob a není pro účel DPH relevantní. Pro účely uplatnění DPH na výstupu obchodníkem lze podle názoru předkladatele postupovat dvěma možnými alternativami, přičemž obě vedou ke stejné daňové povinnosti na výstupu.

Varianta č. 1 – uplatnění DPH až při zjištění prodejní ceny

V této variantě je nutno vyčkat s určením základu daně a s uplatněním daně, až společnost Prodej s.r.o. dodá zboží konečnému zákazníkovi a až podle uzavřené leasingové smlouvy s tímto zákazníkem bude známa přírážka a tím i základ daně pro jednotlivé prodávající. Výkup s.r.o. tedy v okamžiku dodání zboží společnosti Prodej s.r.o. DPH na výstupu neuplatní.

Podle názoru předkladatele je tento postup v souladu s aktuálním zněním zákona o DPH, nicméně jeho zneužitím by mohlo uměle docházet k oddalování daňové povinnosti s odkazem na to, že strany teprve jednájí o konečné ceně.

Varianta č. 2 – uplatnění DPH z nákupní ceny

Tato varianta vychází z ekonomické úvahy, že Výkup s.r.o. musí zboží dodat společnosti Prodej s.r.o. alespoň z nákupní ceny tak, aby nedošlo ke ztrátě z této transakce. Pokud bychom uplatnili princip, že základ daně musí být alespoň ve výši pořizovací ceny, pak by základ daně společnosti Výkup s.r.o. v okamžiku dodání zboží byl nulový.

Jakmile by došlo k dodání zboží společností Prodej s.r.o. konečnému zákazníkovi a ke zjištění celkové marže, vydal by Výkup s.r.o. opravný daňový doklad a došlo by tak k vyrovnání mezi původně přiznanou nulovou daňovou povinností a následnou finální daňovou povinností.

V uvedeném příkladu je při uzavření leasingové smlouvy společností Prodej s.r.o. určena prodejní cena obchodníka ve výši 3 000 Kč. Přitom není významné, že z důvodu předčasného splacení leasingu může následně dojít ke snížení základu daně. Na základě smlouvy mezi Výkup s.r.o. a Prodej s.r.o. je pořizovací cena společnosti Výkup s.r.o. 1 000 Kč, prodejní cena 2 000 Kč a základ daně včetně DPH činí 1 000 Kč. Obdobně činí prodejní cena společnosti Prodej 3 000 Kč, pořizovací cena 2 000 Kč a základ daně včetně DPH je 1 000 Kč.

Varianta 1

V okamžiku dodání zboží konečnému zákazníkovi přizná Výkup s.r.o. základ daň na výstupu ve výši 833 Kč a daň na výstupu ve výši 167 Kč a společnost Prodej s.r.o. přizná daň na výstupu ve výši 833 Kč a daň na výstupu ve výši 167 Kč.

Varianta 2

V okamžiku dodání zboží společností Prodej s.r.o. uplatní DPH na výstupu ve výši 0 Kč z nulové dosažené marže a vydá doklad pro účely DPH evidence ve výši nákupní ceny.

V okamžiku prodeje konečnému zákazníkovi a zjištění skutečné marže provede Výkup s.r.o. opravu ve své evidenci a přizná vlastní daňovou povinnost ve výši 167 Kč ze základu daně na výstupu ve výši 833 Kč.

Podle názoru předkladatele varianta č. 1 odpovídá znění zákona. Nicméně z důvodu zabránění zneužití odkladu uplatnění daně na výstupu předkladatel považuje variantu č. 2 za v praxi akceptovatelnou správci daně.

Případný rozpis prodejní cena v leasingové smlouvě na „jistinu“ a „úrok“ s konečným zákazníkem není pro účely DPH podstatný, neboť jde pouze o kalkulační vzorec (žádná samostatná smlouva o úvěru není uzavřena) a žádné plnění osvobozené od daně není poskytováno.

V případě předčasného splacení kupní ceny a tím i snížení dosažené celkové marže provedou obě strany, tzn. Výkup s.r.o. i Prodej s.r.o., opravu základu daně v přiznání k DPH za měsíc prosinec 2013 resp. za 4. čtvrtletí roku 2013 na základě opravného daňového dokladu vydaného společností Výkup s.r.o.

Závěr

1. Režim § 90 zákona o DPH lze použít i v případě dodání prostřednictvím tzv. finančního leasingu, kdy má nájemce povinnost nabýt předmět nájmu po jeho skončení.
2. V případě, kdy okamžik zjištění základu daně následuje až po dodání zboží, předpokládá se pro účely DPH, že prodejní cena je alespoň ve výši pořizovací ceny. Prodávající proto uplatní DPH na výstupu v okamžiku dodání zboží z nulové marže. V okamžiku zjištění skutečné prodejní ceny provede prodávající opravu základu daně a daně na výstupu podle skutečně dosažené marže.

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

Stanovisko GFŘ:

K bodu 1)

Režim § 90 zákona o DPH lze použít i pro situace, kdy je dodáváno zboží na základě smlouvy o finančním leasingu s povinností odkupu (dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona o DPH). Zákon tuto situaci definuje jako dodání zboží v okamžiku vzniku práva danou věc užívat, přičemž § 90 odst. 2 zákona o DPH výslovně používá termín „dodání“ použitého zboží obchodníkem.

K bodu 2)

Rovněž lze podle našeho názoru v zásadě souhlasit s postupem týkajícím se přiznání ze strany prvního obchodníka s použitým zbožím. Při dodání zboží druhému obchodníkovi, kdy prodejní cena nepřesahuje cenu pořizovací, nevzniká prvnímu obchodníkovi povinnost přiznat daň. Pokud na základě prodeje zboží druhým obchodníkem obdrží první obchodník další úplatu na základě uzavřené smlouvy (výši této úplaty nebylo možno při uzavření této smlouvy určit), má být tato částka zdaněna, přičemž základ daně je určen s ohledem na znění § 90 odst. 3 zákona o DPH.

V popsaném případě se může jednat o dodání zboží, u kterého je zdanitelné plnění uskutečněno podle § 21 odst. 3 zákona o DPH, nebo o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 6 písm. g) zákona o DPH (dodání zboží na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu).

Pokud se jedná o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 3 zákona o DPH a přírážka je ve výši nula nebo v záporné hodnotě, je podle § 90 odst. 3 zákona o DPH základem daně nula. Při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po uskutečnění zdanitelného plnění, postupuje plátce podle § 42 zákona o DPH.

Pokud se jedná o dodání zboží, u kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 6 písm. g) zákona o DPH, stanoví se přírážka podle § 90 odst. 3 zákona o DPH dnem dodání zboží třetí osobě..