

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.3.2022**DPH****592/23.03.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu**

Předkládá: Ing. Martin Krapinec, daňový poradce, č. osv. 4981
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

Použité zkratky:

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Směrnice o DPH - Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění

1 Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných základních transakcí finančního leasingu a tzv. zpětného finančního leasingu ve světle judikatury SDEU a existující praxe v podmínkách České republiky.

Zpětný finanční leasing byl historicky z pohledu DPH považován za dvě samostatné transakce – nabytí předmětu leasingu leasingovou společností od budoucího nájemce a finanční leasing tohoto předmětu stejné osobě. Takový postup dle našich zkušeností korespondoval s praxí daňových subjektů i kontrolních orgánů finanční správy. Nicméně během posledních několika měsíců se začaly objevovat výklady, které na tyto transakce v některých případech nahlížejí odlišným způsobem. Předmětem tohoto příspěvku je proto sjednocení interpretace z hlediska DPH u transakcí finančního leasingu tak, jak je vymezen v § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH.

Tento příspěvek neřeší problematiku daně z příjmů či jiných daní (mimo DPH) a účetní zachycení popisovaných transakcí.

2 Právní stav

Předmětem DPH je (mimo jiné) dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku²³.

Dodáním zboží se pak obecně rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník²⁴. V souvislosti s finančním leasingem pak ZDPH v návaznosti na judikaturu SDEU upřesňuje, že dodáním zboží se rozumí také přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému zboží bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele²⁵. Tyto smlouvy označujeme pro účely tohoto příspěvku jako smlouvy o „finančním leasingu“.

²³ § 2 odst. 1 ZDPH

²⁴ § 13 odst. 1 ZDPH

²⁵ § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH

Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží²⁶.

Převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ZDPH ani Směrnice o DPH blíže nedefinuje. Z judikatury SDEU je však zřejmé, že tento převod zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, bez ohledu na skutečnost, zda k převodu právního vlastnictví k majetku dle příslušného práva došlo či nedošlo²⁷.

3 Standardní operace finančního leasingu

Ve standardních situacích smluv o finančním leasingu uzavírá leasingová společnost kupní smlouvu s dodavatelem leasovaného aktiva (předmět leasingu). Na základě této smlouvy získává leasingová společnost předmět leasingu do právního vlastnictví. Leasingová společnost také uzavírá smlouvu o finančním leasingu tohoto předmětu leasingu s leasingovým nájemcem.

V standardní situaci je dodavatel předmětu leasingu osobou odlišnou od leasingového nájemce.

3.1 Standardní operace finančního leasingu - posouzení z pohledu DPH

Vzhledem k tomu, že osoba dodavatele předmětu leasingu je v daném případě odlišná od osoby leasingového nájemce, jedná se z pohledu DPH o dodání zboží v dodavatelském řetězci, kdy leasingová společnost nabývá právo nakládat s předmětem leasingu jako vlastníkem na základě kupní smlouvy. Leasingová společnost právo nakládat s předmětem leasingu jako vlastníkem převádí dále na leasingového nájemce na základě smlouvy o finančním leasingu. Skutečnost, zda je předmět leasingu fyzicky dodán leasingové společnosti, či zda je předmět leasingu zaslán dodavatelem přímo leasingovému nájemci pak není pro účely DPH rozhodná²⁸.

3.2 Standardní operace finančního leasingu - závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje uzavřít, že ve standardních operacích finančního leasingu, jak jsou popsány výše, dochází z pohledu DPH k dodání zboží z dodavatele na leasingovou společnost a následně k dodání zboží na základě smlouvy o finančním leasingu z leasingové společnosti na leasingového nájemce. DPH u těchto transakcí bude uplatněna v souladu s postavením dodavatele a leasingové společnosti (plátce či neplátce DPH) a způsobem dodání (lokální dodání či případně intrakomunitární dodání či dovoz) předmětu leasingu.

4 Zpětný (finanční) leasing

Nájemce (resp. budoucí nájemce) má ve svém vlastnictví a užívá aktivum, které se stane předmětem zpětného (finančního) leasingu. Záměrem nájemce bývá obvykle získání dodatečných „finančních prostředků“ (zvýšení finanční likvidity) tím, že bude aktivum financováno formou finančního leasingu.

Leasingová společnost pořizuje aktivum, které je předmětem smlouvy o finančním leasingu, od budoucího nájemce do svého vlastnictví, a ve stejném okamžiku jej pronajímá zpět nájemci formou finančního leasingu. Leasingová společnost předmět

²⁶ § 14 odst. 1 ZDPH

²⁷ Například C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe

²⁸ Například C- 277/14, PPUH Stehcemp; bod 35

leasingu fyzicky nepřejímá. Předmět leasingu je kontinuálně v držení leasingového nájemce (dodavatele) a leasingová společnost nenese žádnou odpovědnost či rizika spojená s předmětem leasingu (například odpovědnost za vady předmětu leasingu, jeho stav či rizika spojená s odpovědností a provozem předmětu leasingu). Tato zůstávají na straně leasingového nájemce (dodavatele).

Dodavatel předmětu leasingu je tedy stejnou osobou jako leasingový nájemce.

4.1 Zpětný finanční leasing - posouzení z pohledu DPH

ZDPH problematiku zpětného leasingu výslovně neupravuje. Je proto nezbytné vycházet z obecných ustanovení popsanych výše.

V evropském kontextu se problematikou zpětného pronájmu nájemcem již dříve užívané věci (nemovitosti) zabýval SDEU v případě C-201/18 Mydibel. Ačkoliv SDEU primárně řešil otázku opravy dříve uplatněného odpočtu DPH, vyjádřil se v této souvislosti k otázce uskutečnění plnění u „sales and lease back“ transakcí. K danému SDEU konstatoval:

- „sale and lease back“ spočíval ve zřízení zákupního práva (tedy dočasného věcného práva) osobou povinnou k dani ve prospěch dvou finančních institucí spolu se současným poskytnutím leasingu ze strany těchto dvou finančních institucí osobě povinné k dani;
- tato transakce byla ryze finanční transakcí za účelem navýšení likvidních prostředků osoby povinné k dani;
- transakce „sales and lease back“ nebyla předmětem DPH (zřízení zákupního práva v daném případě nepodléhalo DPH);
- nemovitý investiční majetek zůstal v držbě osoby povinné k dani a byl používán pro její zdanitelnou činnost nepřetržitě a trvale, a to jak před danou transakcí, tak po ní.

Dle názoru SDEU převod a zpětný pronájem nešlo kvalifikovat jako „dodání zboží“. SDEU dovedl, že celá operace zpětného pronájmu měla v daném případě finanční charakter a byla provedena za účelem navýšení likvidních prostředků společnosti Mydibel.²⁹

4.2 Zpětný (finanční) leasing - závěr

S ohledem na závěry SDEU je nutno připustit, že v případě transakcí zpětného (finančního) leasingu jak jsou popsány výše, nedochází k převodu práva nakládat jako vlastník ve smyslu ZDPH z dodavatele (budoucího leasingového nájemce) na leasingovou společnost.

²⁹ Bod 41 rozsudku: Z toho vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem představuje každá z transakcí sale and lease back (zpětný pronájem) dotčená ve věci v původním řízení jedinou operací. Za těchto podmínek **nelze tyto transakce kvalifikovat jako „dodání zboží“**, jelikož práva převedená na finanční instituce dotčené ve věci v původním řízení v důsledku uvedených transakcí, tedy soukromoprávní nároky ze zákupního práva snižené o nároky plynoucí z leasingu nemovitostí, jejichž nositelem je společnost Mydibel, **neopravňují tyto instituce nakládat s nemovitostmi dotčenými ve věci v původním řízení jako vlastníci.**

Přestože by bylo možno argumentovat, že výslovné ustanovení ZDPH týkající se smluv o finančním leasingu³⁰ konstruuje právní fikci, kdy k dodání zboží ve smyslu ZDPH bude při uzavření smlouvy o finančním leasingu docházet vždy, bez ohledu na skutečný stav věci, tak s ohledem na názor SDEU ve věci Mydibel nemůže v popsaném případě dojít k dodání zboží ve smyslu ZDPH ze strany leasingové společnosti na leasingového nájemce, neboť právo nakládat jako vlastník leasingová společnost nenabyla a nemůže jej tedy dále převést na jinou osobu (respektive zpět). Je tedy možno v souladu se závěry SDEU uzavřít, že v případě zpětného (finančního) leasingu popsaného výše nedochází k dodání zboží pro účely DPH z (budoucího) leasingového nájemce na leasingovou společnost a zpět, ale pouze k jedné transakci, kdy leasingová společnost poskytuje leasingovému nájemci službu.

5 Technický zpětný (finanční) leasing

V případě technického zpětného finančního leasingu je situace obdobná, jak je popsáno v bodě 4 výše. Předmět leasingu však není (budoucím) leasingovým nájemcem užíván a před jeho uvedením do užívání, (budoucí) leasingový nájemce předmět leasingu převádí na leasingovou společnost, která jej ve stejném okamžiku prostřednictvím smlouvy o finančním leasingu převádí zpět na leasingového nájemce.

Pro účely tohoto příspěvku vycházíme z předpokladu, že předmět leasingu je kontinuálně v držení (v průběhu pořízování) leasingového nájemce a leasingová společnost nenese žádnou odpovědnost či rizika spojená s předmětem leasingu (například odpovědnost za vady předmětu leasingu, jeho stav či rizika spojená s odpovědností a provozem předmětu leasingu). Tato zůstávají na straně leasingového nájemce, který je případně řeší přímo s původním dodavatelem předmětu leasingu.

Dodavatel předmětu leasingu leasingové společnosti je stejnou osobou jako leasingový nájemce.

5.1 Technický zpětný (finanční) leasing - posouzení z pohledu DPH

S ohledem na výše uvedené a zejména skutečnost, že leasingová společnost nenese žádná rizika spojená s držbou předmětu leasingu, a jak uvedeno je výše, nenabývá dostatečná oprávnění k nakládání s předmětem leasingu jako vlastník, je možno plně odkázat na analýzu uvedenou v bodě 4.1.

5.2 Technický zpětný (finanční) leasing - závěr

V souladu se závěry SDEU je možno uzavřít, že v případě zpětného (finančního) leasingu popsaného výše nedochází k dodání zboží pro účely DPH z (budoucího) leasingového nájemce na leasingovou společnost a zpět, ale leasingová společnost poskytuje leasingovému nájemci službu.

6 Návrh závěru

S ohledem na výše uvedenou analýzu navrhuje potvrdit závěry uvedené výše pro popsané situace. Jelikož smlouvy o zpětném finančním leasingu mohou z technického a právního pohledu zahrnovat celou škálu ustanovení, která mohou postavení leasingového nájemce a leasingové společnosti upravovat odlišně od uvedeného výše, platí uvedené závěry týkající se smluv o zpětném leasingu (body 4 – 5) za

³⁰ § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH

uvedených předpokladů. Nelze vyloučit, že v případě jiných typů smluv mohou být závěry odlišné.

Jsme si vědomi, že posouzení smluv o zpětném finančním leasingu ze strany daňových subjektů a stejně tak i při prověrkách ze strany daňové správy v minulosti vycházelo z jiného posouzení situace, kdy převod předmětu leasingu na leasingovou společnost byl posuzován jako dodání zboží ve smyslu ZDPH a následný převod zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu jako další (zpětné) dodání zboží ze strany leasingové společnosti na leasingového nájemce. Přestože v průběhu roku 2021 byla ze strany finanční správy zřejmě vydávána jednotlivá stanoviska ve smyslu navrhovaných závěrů tohoto koordinačního výboru, kontrolní praxe toto vždy dle našich poznatků nerefletovala.

Navrhujeme proto uzavřít, že u smluv uzavřených do dne zveřejnění projednaných závěrů tohoto příspěvku bude s ohledem na dosavadní správní praxi ze strany finanční správy pro účely DPH akceptován i postup, kdy u převodu zboží na základě kupní smlouvy, který předchází uzavření smlouvy o zpětném leasingu tohoto zboží (jak nového tak použitého), bude uplatněna DPH (obdobně jako u běžné leasingové transakce popsané v bodě 3 výše), a to za předpokladu konzistentního přístupu jak na straně leasingové společnosti tak leasingového nájemce.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěry předkladatelů uvedenými v bodech 4.2 Zpětný (finanční) leasing – závěr a 5.2 Technický zpětný (finanční) leasing – závěr.

Nicméně k tomuto je nutné podotknout, že předmětná služba má charakter finanční operace, která svým charakterem splní podmínky § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH, a tudíž se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.

Se závěry v bodě 6 souhlasíme, přičemž případné odlišné přístupy v posuzování uzavřených smluv jsou sjednoceny nejpozději zveřejněním závěrů tohoto příspěvku.