

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022

DPH

596/18.05.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení zpětného 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, v návaznosti na koordinační výbor 592/23.03.22, vyjasnění uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení **zpětného** finančního leasingu ve světle judikatury SDEU a existující praxe v podmínkách České republiky.

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

2. Popis situace

V rámci koordinačního výboru 592/23.03.22 byla diskutována situace zpětného leasingu, kdy 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 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). Uvedený příspěvek tak byl uzavřen, 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.

V situaci kdy budoucí leasingový nájemce Pokud leasingový nájemce neplní řádně a včas své závazky (či v jiných smluvně vymezených případech) může dojít k předčasnému ukončení smlouvy. Další postup bude záviset na konkrétním smluvním ujednání. V typických případech má leasingová společnost právo uspokojit své pohledávky odebráním předmětu leasingu.

Leasingová společnost nájemci odebírá předmět leasingu a zpravidla následuje jeho zpeněžení (či daný předmět vstoupí do jiné leasingové transakce). V takovém případě následně leasingová společnost svůj závazek z titulu převzatého předmětu leasingu započte se svou splatnou pohledávkou (tj. dlužnou částku z dané leasingové smlouvy). Případný kladný rozdíl mezi obdrženou cenou a nesplacenou výší pohledávky před zápočtem je vyplacen nájemci. V případě záporného rozdílu bude poté po nájemci požadována dodatečná úplata.

3. Právní stav

S ohledem na podstatu zpětného leasingu pro účely DPH jak je popsána výše, předmět leasingu představuje určitou formu „zajištění“, „záruky“ či jejich obdoby pro situace, kdy dlužník své závazky neplní. Situace je tak ve své podstatě obdobná jako v případech zajišťovacího převodu vlastnického práva v případech poskytnutí úvěru, kdy převod vlastnictví k určité věci na věřitele je zajištěním jeho pohledávky vůči dlužníkovi. S ohledem na závěry Koordinačního výboru 71/31.08.05 - *Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou*, se tak bude při odebrání předmětu leasingu z pohledu ZDPH jednat o dodání zboží od nájemce leasingové společnosti a takové dodání bude předmětem DPH. Základ daně bude stanoven v souladu s § 36 ZDPH. V případech, kdy by docházelo ke změně základu daně (například z důvodu budoucího vyrovnání mezi leasingovou společností a leasingovým nájemcem bude postupováno podle § 42 ZDPH.

V souladu s Informací čj. 64930/17/7100-20118-011073 GŘ (dále jen „Informace“) se režim přenesené daňové povinnosti¹ použije **zejména** u „**institutů zajišťovací převod práva** (§ 2040 až § 2044 občanského zákoníku) a zástavní právo (§ 1309 a násl. občanského zákoníku)“. Účelem tohoto ustanovení je, aby namísto obvykle insolventního dlužníka přiznal DPH příjemce plnění.

Podle informace se režim přenesené daňové povinnosti použije tam, kde je jako „záruka“ poskytováno zboží a kde při realizaci této záruky dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Současně je zde zřejmá přímá vazba mezi dodaným zbožím a obdrženou úplatou.

ZDPH v § 92ea písm. a) uvádí, že režim přenesení daňové povinnosti se uplatní při dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky. ZDPH přitom aplikaci přenesené daňové povinnosti oproti Informaci žádným způsobem nepodmiňuje odkazem na jakékoli konkrétní ustanovení zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník. Obdobně, ani v Informaci není žádný explicitní výčet „zajišťovacích institutů“ uveden – to mimo jiné dosvědčuje také použití termínu „zejména“. Uvedené „zajišťovací instituty“ tak mohou představovat vděčné příklady, ale nejedná se o výčet vyčerpávající.

Všechny výše uvedené předpoklady jsou splněny a jsme tedy toho názoru, že se v případě transakcí finančního leasingu jedná o analogickou situaci a **režim přenesené daňové povinnosti se použije** v situaci, kdy mají nájemce a stejně tak leasingová společnost postavení plátce DPH.

Nájemce vůči leasingové společnosti vystaví daňový doklad na částku, kde základ daně bude v obecné rovině stanoven v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH, v praxi se bude

¹ § 92ea písm. a) ZDPH

zpravidla jednat o částku, za kterou byl předmět zajištění zpeněžen, případně vložen do jiné leasingové transakce.

4. Návrh závěru

S ohledem na výše uvedenou analýzu navrhuje potvrdit závěry uvedené výše pro popsané situace.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěry předkladatelů.