

## MEDZINÁRODNÝ FINANČNÝ PRENÁJOM V KONTEXTE DPH

### International Finance Lease in Context of VAT

*Miroslava Vašeková*

Európska komisia stanovila východiskové pravidlá zdaňovania daňou z pridanej hodnoty v jednotlivých členských štátoch pomocou dokumentu, ktorým je **SMERNICA RADY 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov** (ďalej len „smernica 2006/112“). Smernica 2006/112 okrem iného upravuje aj problematiku dodania v súvislosti s finančným prenájom hnutelných vecí, špeciálne pre prípad, že prenajímateľ a nájomca sú subjekty z rôznych členských štátov Európskej únie. „V prípade prenájmu hmotného hnutelného majetku môže uplatňovanie všeobecného pravidla, podľa ktorého je poskytovanie služieb zdaňované v členskom štáte, v ktorom je poskytovateľ usadený, viesť k vážnemu narušeniu hospodárskej súťaže, ak sú prenajímateľ a nájomca usadení v rôznych členských štátoch a ak sa daňové sadzby v týchto štátoch líšia. Je preto potrebné ustanoviť, aby miestom poskytovania služieb bolo miesto, kde má zákazník zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, ktorej sa služba poskytuje, alebo v prípade, že takéto miesta neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“<sup>152</sup> V zmysle smernice 2006/112 sa teda dodanie finančného prenájmu aj na strane prenajímateľa bude posudzovať podľa pravidiel v členskom štáte nájomcu, okrem prípadu, kedy je predmetom finančného prenájmu dopravný prostriedok. Pri nájme dopravných prostriedkov je však vhodné, aby sa z dôvodu kontroly prísne uplatňovalo všeobecné pravidlo, a teda aby sa za miesto poskytovania služieb považovalo miesto, kde je poskytovateľ usadený.“<sup>153</sup>

V zmysle uvedených pravidiel medzinárodného finančného prenájmu v rámci EÚ by mohli vzniknúť štyri varianty finančného prenájmu z hľadiska sídla subjektov lízingového vzťahu a ponímania finančného prenájmu ako zdaniteľného obchodu v krajinách účastníkov:

Tabuľka 1: Základné varianty medzinárodného finančného prenájmu v rámci EÚ

Variant	Prenajímateľ	Nájomca
<b>Variant A</b>	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v inom členskom štáte, v ktorom je finančný prenájom považovaný za dodanie služby
<b>Variant B</b>	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v inom členskom štáte, v ktorom je finančný prenájom považovaný za dodanie tovaru
<b>Variant C</b>	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v inom členskom štáte, v ktorom je finančný prenájom považovaný za dodanie služby	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku
<b>Variant D</b>	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v inom členskom štáte, v ktorom je finančný prenájom považovaný za dodanie tovaru	Zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku

<sup>152</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, bod 20.

<sup>153</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, bod 21.

### Variant A

V prípade, že prenajímateľom je zdaniteľná osoba registrovaná ako platiteľ DPH v tuzemsku a nájomca je zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná ako platiteľ DPH v inom členskom štáte, a zároveň nie je registrovaná ako platiteľ v tuzemsku a v členskom štáte nájomcu je finančný prenájom považovaný za dodanie služby, rovnako ako v tuzemsku bude režim zdanenia finančného prenájomu daňou z pridanej hodnoty nasledovný:

Prenajímateľ pri určení zdaniteľného obchodu vychádza zo zákona o DPH, podľa ktorého je nájom hnutel'ného hmotného majetku s výnimkou nájmu dopravných prostriedkov, železničných vagónov a vozňov, prívesov a návesov službou, ktorej miesto dodania sa určí podľa sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne nájomcu<sup>154</sup>. Výnimka vzťahujúca sa na dopravné prostriedky má za následok, že v prípadoch keď je predmetom finančného prenájomu dopravný prostriedok prenajímateľ v zmysle zákona o DPH<sup>155</sup> určí za miesto dodania tuzemsko (sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň prenajímateľa). Nasledujúci postup sa odvíja od určenia miesta dodania. Ak ide o dodanie služby, ktorej miesto dodania je v inom členskom štáte, prenajímateľ vystavuje faktúru v zmysle zákona o DPH, § 73 Faktúra pri dodaní služby do iného členského štátu, ktorá okrem bežných náležitostí faktúry<sup>156</sup> musí obsahovať aj odkaz na články 193 až 196 smernice 2006/112<sup>157</sup> alebo informáciu, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je služba dodaná. V tomto prípade prenajímateľ nevyrubuje DPH, ale prijímateľ služby (nájomca) sám vypočíta daň zo základu dane pomocou príslušnej sadzby dane, ktorá je platná v členskom štáte nájomcu. Ak ide o dodanie služby, ktorej miesto dodania je v tuzemsku (finančný prenájom dopravných prostriedkov), prenajímateľ vystavuje faktúru v zmysle zákona o DPH, § 71 Faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku a daňová povinnosť na strane prenajímateľa vzniká opakovane a zároveň prenajímateľ je aj osobou povinnou platiť daň správcovi dane. V tomto prípade je prenajímateľ osobou, ktorá vypočíta daň pomocou sadzby dane platnej v tuzemsku (v súčasnosti je základnou sadzbou dane z pridanej hodnoty 19 %).

Variant A	Zhrnutie
Prenajímateľ	Platiteľ DPH v tuzemsku
Nájomca	Platiteľ DPH v inom členskom štáte
	Prenajímateľ: dodanie služby Nájomca: dodanie služby

<sup>154</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 15 ods. 7 a 8

<sup>155</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 15 ods. 1

<sup>156</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 73 ods. 2 písm. a) až g)

<sup>157</sup> Článok 193: DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.

Článok 194: 1. Ak zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, členské štáty môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je príjemca dodaného tovaru alebo poskytovaných služieb. 2. Členské štáty stanovujú podmienky pre vykonávanie odseku 1.

Článok 195: DPH platí každá osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, kde je daň splatná, a ktorej sa dodáva tovar v súlade s podmienkami stanovených v článkoch 38 alebo 39, ak dodanie uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území tohto členského štátu.

Článok 196: DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 56, alebo osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, kde je daň splatná, a ktorej sú poskytované služby podľa článkov 44, 47, 50, 53, 54 a 55, ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte.

Zdanitelný obchod	Dodanie služby
Miesto zdaniteľného obchodu	Členský štát nájomcu
Vystavenie faktúry	Prenajímateľ § 73 Faktúra pri dodaní služby do iného členského štátu
Osoba povinná platiť daň	Nájomca

### Variant B

V prípade, že prenajímateľom je zdaniteľná osoba registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v tuzemsku a nájomca je zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte, a zároveň nie je registrovaná ako platiteľ v tuzemsku a v členskom štáte nájomcu je finančný prenájom považovaný za dodanie tovaru, by mal byť režim zdanenia finančného prenájmu daňou z pridanej hodnoty nasledovný:

Prenajímateľ pri určení zdaniteľného obchodu vychádza zo zákona o DPH, podľa ktorého sa za dodanie tovaru považuje aj odovzdanie hnutel'ného hmotného majetku platiteľom dane na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte nájomcu považuje prevzatie predmetu nájmu za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ktoré je predmetom dane<sup>158</sup>. Nasledujúci postup na strane prenajímateľa je založený na posúdení oslobodenia tohto typu zdaniteľného obchodu. V zmysle zákona o DPH<sup>159</sup> sa na dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu vzťahuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Prenajímateľ v tomto režime vystavuje faktúru v zmysle zákona o DPH, § 72 Faktúra pri dodaní tovaru do iného členského štátu, ktorá okrem bežných náležitostí faktúry<sup>160</sup> musí obsahovať aj odkaz na zákon o DPH § 42 Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru, pri ktorom nebola odpočítaná daň alebo § 43 Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, odkaz na článok 136 alebo 138 smernice 2006/112 alebo informáciu, že dodanie tovaru je oslobodené od dane. Ani v tomto variante prenajímateľ nevyrubuje DPH nakoľko z jeho pohľadu ide o zdaniteľný obchod oslobodený od dane, a nájomca si sám vypočíta daň zo základu dane (ide o tzv. samozdanenie na strane nájomcu, označované aj pojmom intrakomunitárne dodanie alebo reversecharge) pomocou príslušnej sadzby dane, ktorá je platná v členskom štáte nájomcu. V tomto variante je osobou povinnou platiť daň správcovi dane nájomca, na ktorého bola táto povinnosť prenesená z prenajímateľa, ktorý je osobou ktorá zdaniteľný obchod uskutočnila.

Variant B	Zhrnutie
Prenajímateľ	Platiteľ DPH v tuzemsku
Nájomca	Platiteľ DPH v inom členskom štáte
Zdanitelný obchod	Prenajímateľ: dodanie služby Nájomca: dodanie tovaru Dodanie tovaru
Miesto zdaniteľného obchodu	Členský štát nájomcu
Vystavenie faktúry	Prenajímateľ § 72 Faktúra pri dodaní tovaru do iného členského štátu
Osoba povinná platiť daň	Nájomca

### Variant C

V prípade, že prenajímateľom je zdaniteľná osoba registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte a nájomca je zdaniteľná osoba, ktorá je

<sup>158</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 8 ods. 7

<sup>159</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 43

<sup>160</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 72 ods. 2 písm. a) až g)

registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v tuzemsku, a zároveň nie je registrovaná ako platiteľ v členskom štáte prenajímateľa a v členskom štáte prenajímateľa je finančný prenájom považovaný za dodanie služby, rovnako ako v tuzemsku bude režim zdanenia finančného prenájmu daňou z pridanej hodnoty nasledovný:

Nájomca sa pri posudzovaní zdaniteľného obchodu bude riadiť podmienkami na strane prenajímateľa. V tomto variante, keď sa v členskom štáte prenajímateľa finančný prenájom považuje za dodanie služby je situácia jednoduchá, nakoľko aj v tuzemsku je finančný prenájom považovaný za dodanie služby. Aj v tomto prípade je pravdepodobne potrebné uvažovať s výnimkou, kedy je predmetom finančného prenájmu dopravný prostriedok, pretože táto výnimka vyplýva zo smernice 2006/112 a preto je pravdepodobné, že aj v právnej úprave členského štátu prenajímateľa bude táto výnimka uplatnená.

Stranou, ktorá vystavuje faktúru je osoba uskutočňujúca zdaniteľný obchod čiže prenajímateľ. Riešiť problematiku zdaňovania prenajímateľa v tomto variante je bezpredmetné, nakoľko prenajímateľ je povinný dodržiavať právnu úpravu platnú v členskom štáte, ktorý mu pridelil identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, t. z. právnu úpravu členského štátu, v ktorom je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Vychádzajúc z predpokladu, že právna úprava dane z pridanej v danom členskom štáte vychádza zo smernice 2006/112, nájomca by mal dostať faktúru, v ktorej bude uvedené, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej bola služba dodaná<sup>161</sup>. Na túto skutočnosť nadväzuje aj ustanovenie zákona o DPH, že osobou povinnou platiť daň správcovi dane je zdaniteľná osoba pri službách taxatívne vymedzených v zákone o DPH<sup>162</sup>, ak jej boli dodané zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu. Nájomca v zmysle zákona o DPH, § 74 Faktúra pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a prijatí služby zo zahraničia, musí mať faktúru od prenajímateľa, v ktorej môže doplniť prepočet ceny bez dane na eurá, sadzbu dane, prípadne oslobodenie od dane a výšku dane v eurách, t. z. nájomca sám vyrubí daň z pridanej hodnoty na prijatý zdaniteľný obchod, ktorý bude v podmienkach tuzemska (Slovenskej republiky) zdanený aktuálne platnou sadzbou dane z pridanej hodnoty.

V prípade finančného prenájmu funkciu faktúry obyčajne plní splátkový kalendár. Následne nájomcovi (platiteľovi dane z pridanej hodnoty) vzniká právo odpočítať si ním uplatnenú daň z finančného prenájmu, od dane ktorú je povinný platiť zo zdaniteľných obchodov, ktoré sám poskytol<sup>163</sup>.

Variant C	Zhrnutie
Prenajímateľ	Platiteľ DPH v inom členskom štáte
Nájomca	Platiteľ DPH v tuzemsku
Zdaniteľný obchod	Prenajímateľ: dodanie služby Nájomca: podľa pravidiel v členskom štáte prenajímateľa
Miesto zdaniteľného obchodu	Členský štát nájomcu
Vystavenie faktúry	Prenajímateľ Nájomca samozdaňuje t.j. sám vyrubí daň (§ 74 Faktúra pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a prijatí služby zo zahraničia)
Osoba povinná platiť daň	Nájomca

## Variant D

<sup>161</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 193 až 196.

<sup>162</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 15 ods. 8

<sup>163</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 49 ods. 1 a 2 písm. b)