

Usmernenie k vykonaniu platby DPH odberateľom z faktúry vyhotovenej dodávateľom, ktorý je uvedený v zozname vedenom portáli finančnej správy SR podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH

Zákonom č. 246/2012 Z. z. bolo s účinnosťou od 1.10.2012 upravené a doplnené ustanovenie § 69 ods. 14 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ktoré upravuje ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa, a to najmä v tom smere, že boli zákonom stanovené právne domnienky, kedy platiteľ vedel, vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň z predchádzajúceho stupňa nebude zaplatená. Nadväzne bol doplnený § 69 ods. 15 zákona o DPH, v ktorom je upravené zverejňovanie platiteľov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu zákona o DPH na portáli finančnej správy a § 69b zákona o DPH, ktorý upravuje postup správcu dane pri uplatnení inštitútu ručenia za daň.

Cieľom ustanovení upravujúcich ručenie za DPH je efektívna zákonná podpora v boji proti podvodom na DPH.

Finančná správa od účinnosti vyššie uvedených ustanovení zákona o DPH zaznamenala značnú právnu neistotu zo strany podnikateľskej verejnosti.

Odberatelia platiteľov DPH uvedených v zozname tzv. rizikových osôb vedenom na portáli finančnej správy v obave, že sú ručiteľmi za daň za týchto dodávateľov, zadržiavajú voči svojim dodávateľom daň z pridanej hodnoty, ktorá bola voči nim uplatnená. Takýmto postupom sa však prehlbujú finančné problémy dodávateľov, ktorí nemajú finančné prostriedky potrebné na odvod DPH do štátneho rozpočtu.

Pri dodaní tovaru alebo služby platia všeobecné pravidlá o vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH a všeobecné pravidlo ustanovujúce osobu povinnú platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká dodávateľovi (platiteľovi DPH) dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby. Ak je za tovar alebo službu prijatá platba pred dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť vzniká dodávateľovi dňom prijatia platby. Podľa všeobecného pravidla osobou povinnou platiť daň je dodávateľ tovaru alebo dodávateľ služby, ak je dodanie s miestom dodania v tuzemsku.

Splatnosť dane z pridanej hodnoty upravuje § 78 ods. 1 zákona o DPH. Daň je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla dodávateľovi daňová povinnosť, a to z každého jednotlivého dodania tovaru alebo služby, príp. platby prijatej vopred. Celkový súčet jednotlivých daňových povinností, ktoré vznikli za určité zdaňovacie obdobie, platiteľ DPH zníži o daň vzťahujúcu sa k prijatým plneniam za príslušné zdaňovacie obdobie. Výsledok, t.j. vlastnú daňovú povinnosť je platiteľ DPH povinný zaplatiť na účet správcu dane a označiť túto platbu spôsobom podľa vyhlášky MF SR č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane (ďalej len „vyhláška“). Ak za príslušné zdaňovacie obdobie prevyšuje daň z prijatých plnení daň vzťahujúcu sa k dodaniu tovaru alebo služby, platiteľ DPH si spôsobom podľa § 79 zákona o DPH uplatní vrátenie nadmerného odpočtu.

Platiteľ DPH, ktorý dodá tovar alebo službu s miestom dodania v tuzemsku alebo prijme platbu vopred, je povinný vyhotoviť faktúru do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti, ak odberateľom je zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou. Jednou z povinných náležitostí faktúry je základ dane a daň. Daň, ktorú uvedie dodávateľ vo faktúre, je povinný zahrnúť do daňového priznania a ak je výsledkom daňového priznania vlastná daňová povinnosť, túto daň uhradí na účet správcu dane.

Ustanovenie § 69 ods. 14 písm. a) až c) zákona o DPH zakotvuje podmienky vzniku ručenia odberateľa za daň z pridanej hodnoty, ktorú dodávateľ uviedol na faktúre, ale ju nezaplatil do štátneho rozpočtu.

Podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH **ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa u odberateľa vzniká**, ak:

1. dodávateľ daň z pridanej hodnoty uvedenú na faktúre nezaplatil v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH a

2. odberateľ vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň z pridanej hodnoty nebude dodávateľom zaplatená do štátneho rozpočtu.

Pri splnení oboch podmienok kumulatívne vzniká ručenie za daň odberateľa.

Zákonnými domnienkami o tom, že odberateľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že dodávateľ neuhradí daň z pridanej hodnoty, sú:

- a) neprimerane vysoká alebo nízka cena,
- b) uskutočňovanie zdaniteľných obchodov s dodávateľom počas obdobia, v ktorom je dodávateľ zverejnený v zozname tzv. rizikových osôb vedenom na portáli finančnej správy alebo
- c) dodávateľ a odberateľ sú personálne prepojení.

Ak jedna z dvoch podmienok (nezaplatenie dane z pridanej hodnoty a jedna zo zákonných domniek vedomosti odberateľa o nezaplatení dane z pridanej hodnoty dodávateľom) nie je splnená, ručenie odberateľovi nevzniká a následne sa ani neuplatní postup podľa § 69b zákona o DPH.

Zo znenia **§ 55 ods. 11** zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) vyplýva, že správca dane je povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, **a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Za deň platby sa považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu toho, kto platbu vykonal.**

Ak sa odberateľ obáva, že dodávateľ nezaplatí daň uvedenú na faktúre za dodanie tovaru alebo služby a dodávateľ je zverejnený v zozname podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH (v spojení s § 52 ods. 6 daňového poriadku), môže uhradiť platbu dane, ktorá je súčasťou ceny za plnenie, priamo na „osobný účet“ dodávateľa (ďalej len „**OULD**“). Podľa súčasného znenia § 55 ods. 11 daňového poriadku sa na platbu hľadí ako na platbu vykonanú dodávateľom. **To znamená, že ak odberateľ vykoná v lehote splatnosti dane z pridanej hodnoty úhradu dane na OUD dodávateľa, podmienka nezaplatenia dane podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH nie je splnená a ručenie za daň odberateľom nevznikne.**

Nevyhnutným predpokladom na to, aby správca dane akceptoval úhradu dane z pridanej hodnoty je správne označenie platby dane podľa vyhlášky v štruktúre 500240 (predčíslenie účtu)+OULD dodávateľa/8180, VS 1100+zdaňovacie obdobie, v ktorom daňová povinnosť vznikla. To znamená, že z použitého variabilného symbolu bude zrejmé, že ide o úhradu DPH a bude správne označené obdobie, na ktoré sa platba vzťahuje. Ak platba nie je označená podľa vyhlášky, správca dane bude postupovať podľa § 55 ods. 6, 7 a 8 daňového poriadku. Suma DPH správne označená podľa vyhlášky sa použije na úhradu vlastnej daňovej povinnosti dodávateľa. V prípade vzniku preplatku sa postupuje podľa § 79 daňového poriadku.

V prípade, ak odberateľ požiada správcu dane o oznámenie OUD svojho dodávateľa, podľa § 11 ods. 7 daňového poriadku sa za porušenie daňového tajomstva nepovažuje prístupnenie čísla účtu na webovom sídle finančného riaditeľstva, ktoré správca dane pridelil daňovému subjektu na platbu dane. Tzn. ak sa odberateľ dobrovoľne rozhodne uhradiť DPH uvedenú na faktúre od svojho dodávateľa, ktorý je zverejnený v zozname tzv. rizikových osôb vedenom na portáli finančnej správy, na OUD tohto dodávateľa a na tento účel požiada správcu dane o zverejnenie OUD dodávateľa, tak poskytnutie tejto informácie nie je podľa § 11 ods. 5 v spojení s § 11 ods. 7 daňového poriadku považované za daňové tajomstvo. Na internetovej stránke finančnej správy je možné overiť si OUD daňového subjektu po zadaní DIČ, prípadne rodného čísla. Link: <http://oud.drsr.sk/>

Ak správcu dane požiada dodávateľ, na ktorého OUD boli poukázané platby od jeho odberateľov o informáciu, ktoré osoby úhradu vykonalí a v akej výške, v nadväznosti na § 11 ods. 7 písm. e) daňového poriadku predmetné identifikačné údaje o tom, kto poukázal platbu za dodávateľa nebude možné oznámiť tomu, na koho účet tieto finančné prostriedky boli pripísané. Uvedené sa považuje za daňové tajomstvo a bolo by možné poskytnúť ho osobe, na ktorej účet bola platba pripísaná, len s písomným súhlasom osoby, ktorá platbu na OUD iného daňového subjektu poukázala.

Problematika vykonania platby DPH odberateľom z faktúry vyhotovenej dodávateľom, ktorý je uvedený v zozname vedenom na portáli finančnej správy SR podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH bola predmetom 13. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty. Komisia prijala nasledovný záver:

V súčasnosti platné ustanovenia zákona o DPH a daňového poriadku nevyklúčujú možnosť realizovať úhradu DPH odberateľom, ktorú voči nemu uplatnil dodávateľ vo faktúre, na účet dodávateľa.

Zaplatením dane odberateľom na účet dodávateľa v lehote splatnosti nevzniká dodávateľovi daňový nedoplatok a **ručenie za daň odberateľom nevznikne.**

Uvedené platí za predpokladu, že odberateľ:

- platbu dane zaplatí vo výške uvedenej na faktúre dodávateľa
- platbu dane označí v zmysle vyhlášky.

Správca dane o úhrade dane odberateľom nebude vydávať potvrdenia, nakoľko zákon o DPH ani daňový poriadok možnosť vystavovať takéto potvrdenie pre odberateľov platiteľa zverejneného v zozname, a to dokonca pred úhradou sumy dane na OUD dodávateľa neupravuje. Daňové úrady nie sú oprávnené takéto potvrdenie vydať.

Zápis z 13. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty je uverejnený na internetovej stránke finančnej správy v časti Daňoví a colní špecialisti_Dane_Závery zo zasadnutí metodických komisií MF SR_nepriame dane.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Júl 2014*