

**Usmernenie k problematike ručenia za daň v zmysle zákona č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony**

**I. Právny rámec inštitútu ručenia za daň**

Zákonom č.246/2012 Z.z. je s účinnosťou od 1.10.2012 upravené a doplnené ustanovenie upravujúce osoby povinné platiť daň, okrem iného aj ustanovenie § 69 ods. 14 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), ktoré upravuje ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa. Znenie ustanovenia je jednak precizované ale aj doplnené o ďalšie kritériá ručenia za daň. Na § 69 ods. 14 zákona o DPH, v ktorom sú vymedzené osoby, ktoré za daň z predchádzajúceho stupňa ručia, nadväzuje § 69 ods. 15 zákona o DPH a § 69b, v ktorom je upravený postup pri ručení za daň.

Problematika ručenia za daň podľa zákona o DPH **sa týka len ručenia za daň z pridanej hodnoty**, čo znamená, že osoby ručiteľov neručia za nedoplatky na iných daniach. Slovo „daň“ vo všetkých ustanoveniach upravujúcich problematiku ručenia v zákone o DPH je potrebné vykladať v zmysle § 1 tohto zákona.

Podľa **§ 69 ods. 14** platiteľ dane, ktorému je alebo má byť v tuzemsku dodaný tovar alebo služba, ručí za daň z predchádzajúceho stupňa, t.j. odberateľ ručí za daň svojho dodávateľa, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ dane (odberateľ) v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň či už celá alebo jej časť, nebude zaplatená.

Zároveň sú v zákone uvedené dôvody, ktoré nasvedčujú tomu, že platiteľ dane (odberateľ) **vedieť mal alebo vedieť mohol**, že daň nebude zaplatená a to:

*a/ protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,*

*b/ platiteľ dane pokračoval v uskutočňovaní zdaniteľných obchodov s platiteľom, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu aj po dni jeho zverejnenia v príslušnom zozname osôb vedenom FR SR,*

*c/ v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom štatutárneho orgánu odberateľa alebo jeho spoločníkom - štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa alebo spoločník dodávateľa t.j. platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu*

## **II. Uplatnenie inštitútu ručenia za daň**

Na uplatnenie inštitútu ručenia musia byť splnené dve podmienky:

1. DPH nebola zo strany dodávateľa - platiteľa dane zaplatená
2. Je naplnená jedna z domnienok o tom, že iný platiteľ – odberateľ vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovarov a služieb, ktoré mu boli v tuzemsku dodané, nebude zaplatená

Pri skúmaní naplnenia prvej podmienky je potrebné vychádzať z novelizovaného znenia § 78 zákona o DPH, podľa ktorého je daň, ktorú je platiteľ povinný platiť, splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľných obchodov. Ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, od celkovej splatnej dane (okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru) odpočíta odpočítateľnú daň a tento kladný rozdiel (ďalej len vlastnú daňovú povinnosť) uvedie do daňového priznania. K uplatneniu inštitútu ručenia je možné pristúpiť v prípade, ak platiteľ – dodávateľ nezaplatil daň alebo jej časť, ktorú bol povinný uviesť v daňovom priznaní po vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku a ktorú bol povinný podľa § 69 zákona o DPH zaplatiť.

Pri skúmaní naplnenia druhej podmienky je potrebné vychádzať najmä z rozsudku súdneho dvora EU C-384/04. Podľa čl. 29 tohto rozsudku musia členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im boli smernicami Spoločenstva zverené, dodržiavať právne zásady a to najmä zásadu právnej istoty a zásadu proporcionality. Podľa rozsudku pri zásade proporcionality je treba pripomenúť, že hoci je legitímne, že cieľom opatrení v súvislosti s ručením za daň je chrániť čo najúčinnejšie práva štátu, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. Vyvodzovať zodpovednosť za platenie dane voči inej osobe než tej, ktorej vznikla daňová povinnosť, je možné len v prípadoch, že táto iná osoba vedela alebo mala vedieť, že daň z uskutočnenej transakcie zostane nezaplatená.

Daňové orgány môžu pritom vychádzať z domnienok takejto vedomosti.

Domnienky o takejto vedomosti sú upravené v § 69 ods. 14 zákona o DPH v písm. a) až c). Je potrebné však prihliadať aj na čl. 31 vyššie uvedeného rozsudku C-384/04, podľa ktorého hoci smernica umožňuje členskému štátu stanoviť, že určitá osoba môže byť zodpovedná spoločne a nerozdielne za zaplatenie DPH, keď v čase plnenia v jej prospech vedela alebo musela vedieť, že DPH dlžná z tohto plnenia zostane nezaplatená, takisto platí, že takéto predpoklady by znemožňovali platiteľovi vyvrátiť ich dôkazmi o opaku a teda nemôžu zakladať systém objektívnej zodpovednosti. Čl. 33 rozsudku totiž hovorí, že subjekty, ktoré prijímú opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, že ich obchody nie sú súčasťou reťazca, ktoré obsahuje plnenie poznačené podvodom na DPH, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto obchodov bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto dlžnej dane iným platiteľom.

## Domnienky o vedomosti odberateľa

**§ 69 ods. 14 písm. a)** - vo vzťahu k niektorému odberateľovi sa zistí ekonomicky neopodstatnená a neprimeraná cena. Keďže zákon bližšie nedefinuje neprimeranosť ceny, je možné pri jej hodnotení vychádzať z cien obvyklých ale aj z iných okolností obchodného prípadu. Neprimeranosť ceny je potrebné zdôvodniť objektívnymi dôkazmi (napr. predaj nefunkčného stroja za cenu neprimerane vysokú, pričom DPH uvedená na faktúre dodávateľa nebola zaplatená, dodávateľ je nekontaktný a odberateľ si uplatňuje vysoký nadmerný odpočet; predaj komodity, ktorá nie je reálne obchodovateľná ako napr. lykožrút).

**§ 69 ods. 14 písm. b)** – zistí sa, že platiteľ dane pokračoval v uskutočňovaní zdaniteľných obchodov s platiteľom, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu aj po dni jeho zverejnenia v príslušnom zozname osôb vedenom FR SR, pričom existuje indícia podvodného konania.

§ 81 ods. 4 zákona o DPH je s účinnosťou od 1.10. 2012 upravený tak, že dáva oprávnenie daňovému úradu zrušiť registráciu platiteľa dane na základe žiadosti (písm. a), alebo z úradnej moci (písm. b). Slovo „zruší“ sa v ods. 4 nahradilo slovom „môže zrušiť“. Za doterajšie znenie písm. b) sa vkladajú ďalšie slová, na základe čoho od 1. 10. 2012 daňový úrad môže podľa § 81 ods. 4 písm. b) zrušiť registráciu pre daň, ak nie sú dôvody na registráciu, a to ak platiteľ dane

- 1.bod nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 – v tomto prípade nebude zrušený platiteľ zverejnený v zozname v zmysle § 69 ods. 15 zákona o DPH
- 2.bod opakovane v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie;  
opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť;  
opakovane nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo  
opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole.

V prípade, ak u platiteľa dane nastanú dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b), druhého bodu, bez ohľadu na to, či daňový úrad toto oprávnenie využije a registráciu zruší alebo nie, bude platiteľ dane zverejnený v zozname takýchto osôb. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 69 ods. 15. Zoznam zverejní Finančné riaditeľstvo SR a bude vedený na portáli Finančnej správy SR.

V prípade, že sa odberateľ stane ručiteľom z dôvodov podľa § 69 ods. 14 písm. b/ zákona o DPH, ručí za daň neuhradenú po zverejnení dodávateľa v zozname, t.j. neručí za daň, ktorá z dôvodu neuhradenia viedla k zaradeniu dodávateľa do zoznamu. Uvedené vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, že platiteľ pokračoval v obchodovaní so svojim dodávateľom aj po dni jeho zverejnenia v zozname vedenom FR SR.

**§ 69 ods. 14 písm. c)** – zistí sa, že v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom jeho štatutárneho orgánu alebo jeho spoločníkom - štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa alebo spoločník dodávateľa t.j.

platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu. V tomto ustanovení zákon zakotvil personálne prepojenie medzi právnickými osobami.

Pri určení ručiteľa spôsobom podľa § 69 ods. 14 písm. c) zákona o DPH nie je rozhodujúce to, či platiteľ – dodávateľ uplatnil voči odberateľovi neprimeranú cenu a ani to, či boli u neho naplnené dôvody na zrušenie registrácie na základe čoho bol zverejnený v zozname podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH, ale rozhodujúce je to, že vzhľadom k personálnej prepojenosti odberateľ vedel/ mohol vedieť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil pre tohto odberateľa, nezaplatil.

### **III. Postup pri uložení povinnosti ručenia za daň - § 69b**

V prípade, ak daňový úrad zistí, že sú naplnené podmienky na uplatnenie inštitútu ručenia a zistí ručiteľa, t.j. osobu, ktorá je povinná uhradiť daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len nezaplatená daň), vydá rozhodnutie. Týmto rozhodnutím uloží ručiteľovi povinnosť uhradiť nezaplatenú daň.

#### Príklad

*Platiteľ právnická osoba A spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie máj 2013 uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške 1 000 €. Daňový úrad Žilina po podaní daňového priznania za jún začal dňa 11. 8. 2013 v lehote na vrátenie NO za máj kontrolu jeho oprávnenosti, pričom preveruje prijaté zdaniteľné obchody a odpočítanie dane. Pri kontrole bolo zistené, že platiteľ A spol. s r.o. si uplatňuje odpočítanie dane na základe faktúr, ktoré voči nemu uplatnila právnická osoba B spol. s r.o., so sídlom v Martine, pričom v oboch spoločnostiach figurujú rovnakí konatelia. Spoločnosť B spol. s r.o. daň v daňových priznaniach podaných v r. 2013 priznáva, avšak neuhrádza, na základe čoho má za jednotlivé zdaňovacie obdobia vykazované nedoplatky.*

*Daňový úrad Žilina, ako miestne príslušný daňový úrad dodávateľovi (v tomto prípade aj odberateľovi), vydá rozhodnutie, v ktorom uloží platiteľovi A spol. s r.o. uhradiť daň za jeho dodávateľa platiteľa B spol. s r.o..*

Ak dôjde k zániku dodávateľa bez právneho nástupcu, nemá táto skutočnosť vplyv na vydanie rozhodnutia pre ručiteľa, nakoľko povinnosť ručiteľa ručiť za daň nezaplatenú dodávateľom, nie je zánikom dodávateľa dotknutá.

Rozhodnutie ručiteľovi vydáva daňový úrad **miestne príslušný dodávateľovi a to aj v prípade, ak ručiteľ je miestne príslušný k inému daňovému úradu.** V rozhodnutí uvedie okrem výšky nezaplatenej dane aj domnienky, na základe ktorých sa ručiteľ stal v zmysle § 69 ods. 14 zákona o DPH spoločne a nerozdielne zodpovedný za jej zaplatenie.

### Príklad

Platiteľ fyzická osoba C si za zdaňovacie obdobie jún 2013 uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške 300 €. Daňový úrad Bratislava pri kontrole oprávnenosti uplatneného NO začatej v lehote na jeho vrátenie zistil, že platiteľ C si uplatňuje odpočítanie dane na základe faktúr, ktoré voči nemu uplatnila právnická osoba Alfa spol. s r.o., so sídlom v Nitre, v ktorej je fyzická osoba – platiteľ C, konateľom.

Alfa spol. s r.o. neplní povinnosti podľa zákona o DPH, za november 2012 až jún 2013 priznala v daňových priznaniach vlastnú daňovú povinnosť, ktorú však neuhradila, následne prestala podávať daňové priznania, so správcom dane dlhodobo nekomunikuje, na adrese, ktorú nahlásila správcovi dane pri registrácii sa nezdržiava, písomnosti nepreberá a nie je možné ju zastihnúť. Na základe toho bola vo februári 2013 zaradená do zoznamu osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie na DPH.

Daňovému úradu Nitra doteraz neboli známi možní ručiteľia za daň, o obchodných partneroch platiteľa zaradeného do zoznamu sa dozvedel na základe doručeného dožiadania z DU Bratislava. Daňový úrad Nitra preto požiada daňový úrad odberateľa o zaslanie dôkazov (faktúr, iných písomností), ktoré budú podkladom pre vydanie rozhodnutia o ručení.

DU Nitra ako DU dodávateľa vydá pre fyzickú osobu C, ktorá je miestne príslušná k DU Bratislava, rozhodnutie, ktorým jej uloží povinnosť uhradiť daň nezaplatenú spoločnosťou Alfa.

*Poznámka:* spoločnosť Alfa nepodáva daňové priznania a nie je možné zistiť, či jej za zdaňovacie obdobie vznikla len daňová povinnosť, alebo jej vznikol aj nárok na odpočítanie dane a teda vlastná daňová povinnosť, C ručí za celú daň uvedenú na faktúre.

Daň uvedená v rozhodnutí je splatná do 8 dní od doručenia rozhodnutia. Proti rozhodnutiu je odvolanie prípustné, a to do 8 dní od jeho doručenia, odvolanie však nemá odkladný účinok. V prípade, ak ručiteľ v súvislosti s odvolaním proti rozhodnutiu, ktorým mu bude uložená povinnosť uhradiť nezaplatenú daň, využije svoje právo nazerať do spisu (§ 69b ods. 5 zákona o DPH), má s poukazom na § 11 daňového poriadku právo nazrieť len do tej časti spisu svojho dodávateľa, ktorá obsahuje faktúry adresované ručiteľovi. Ostatné skutočnosti, vrátane daňového priznania jeho dodávateľa, sú predmetom daňového tajomstva.

Pri uplatnení inštitútu ručenia zákon bližšie nestanovuje, či zaplatenie dane je možné žiadať len od jedného odberateľa - ručiteľa alebo aj od viacerých odberateľov, u ktorých bola naplnená jedna z domniek o tom, že vedeli alebo vedieť mohli a mali, že daň z tovarov a služieb, ktoré im boli dodané, nebude zaplatená. Na základe toho je možné pri zohľadnení zásady právnej istoty a proporcionality žiadať zaplatenie dane aj od viacerých ručiteľov.

### Príklad

*Platiteľ Beta spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2013 vykázal v daňovom priznaní daň, ktorú je povinný platiť vo výške 1 800 €, odpočítanie dane vo výške 1 600 €. Daň uvedenú v daňovom priznaní platiteľ neuhradil. Platiteľ sa od apríla 2013 nachádza v zozname osôb, u ktorých podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod druhý nastali dôvody na zrušenie registrácie, avšak jeho registrácia nebola zrušená..*

*Daňový úrad zistil, že platiteľ Beta v tomto období ( t.j. po zverejnení v zozname) obchodoval s dvomi platiteľmi Gama, Delta, pričom hodnota DPH na faktúre pre platiteľa Gama bola 100 €, pre platiteľa Delta 120 €.*

*Platitelia Gama a Delta ručia za daň platiteľa Beta, nakoľko v čase vzniku daňovej povinnosti mohli vedieť, že daň nebude zaplatená, nakoľko dostatočným dôvodom na uplatnenie inštitútu ručenia je jeho zaradenie do zoznamu osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie z úradnej moci a pokračovanie v obchodovaní s týmto platiteľom. Navyše bolo zistené, že tieto osoby majú spoločného konateľa, pričom si navzájom dodávajú tovary a služby v tuzemsku.*

*Daňový úrad platiteľa Beta vydá rozhodnutie, ktorým uloží ručiteľom uhradiť daň, ktorú bol v zmysle § 78 zákona platiteľ Beta povinný platiť. Daňový úrad túto povinnosť uloží platiteľovi Gama, ktorý ručí do výšky hodnoty dane uvedenej na faktúre t.j. 100 €, a Delta, ktorý ručí do výšky 120 €.*

Ak ručiteľ uplatňuje nadmerný odpočet, ktorý mu má byť vrátený podľa § 79 zákona o DPH, použije daňový úrad dodávateľa tento nadmerný odpočet na úhradu dane/časti dane nezaplatenej dodávateľom. O takomto použití NO vydá daňový úrad dodávateľa rozhodnutie. Rozhodnutiu o použití nadmerného odpočtu odberateľa predchádza vydanie rozhodnutia podľa § 69b ods. 3 zákona o DPH.

Ak daňový úrad dodávateľa vydá rozhodnutie podľa § 69b ods. 6 zákona o DPH, nebude zo strany daňového úradu miestne príslušnému ručiteľovi tento nadmerný odpočet vrátený.

Použitie nadmerného odpočtu na úhradu nezaplatenej dane podľa § 69b zákona o DPH má prednosť pred jeho použitím podľa daňového poriadku. Tzn., že nadmerný odpočet platiteľa, ktorý sa stal ručiteľom za neuhradenú daň z predchádzajúceho stupňa a ktorému bolo doručené rozhodnutie podľa § 69b zákona o DPH, sa nemôže použiť na úhradu jeho vlastných nedoplatkov na iných daniach, ale prednostne sa použije na úhradu dane platiteľa, ktorému sa kontrolovaný platiteľ stal ručiteľom za daň (DPH).

#### **IV. Vrátenie dane ručiteľovi**

Postupom podľa § 69b zákona o DPH môže dôjsť k úhrade nezaplatenej dane dvakrát, tzn.

- úhradu oneskorene vykoná platiteľ, ktorému daňová povinnosť vznikla a zároveň aj ručiteľ na základe vydaného rozhodnutia
- úhradu na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ, zároveň mu však daňový úrad dodávateľa oznámi, že použil na úhradu nezaplatenej dane jeho splatný nadmerný odpočet
- úhradu na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ, zároveň mu daňový úrad dodávateľa oznámi, že použil na úhradu nezaplatenej dane jeho splatný nadmerný odpočet a v tom istom období uhradí oneskorene svoju daňovú povinnosť sám platiteľ – dodávateľ.

Pri vrátení dane, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane, sa táto vždy prednostne vráti ručiteľovi. Ak ručiteľ uhradil nezaplatenú daň a daňový úrad použil jeho nadmerný odpočet na úhradu tejto nezaplatenej dane, sumu dane, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane mu daňový úrad vráti bezodkladne.

#### **Príklad**

*Daňový úrad Košice vydal rozhodnutie pre platiteľa XY, ktorým mu uložil povinnosť uhradiť daň uvedenú na faktúre pre tohto platiteľa jeho dodávateľom, platiteľom Alfa vo výške 150 €. Podmienky pre uplatnenie inštitútu ručenia boli splnené. Platiteľ XY daň na základe rozhodnutia neuhradil. Vo svojich daňových priznaniach vykazuje nadmerné odpočty. Platiteľ XY mal splatný nadmerný odpočet na vrátenie vo výške 80 €, preto DU Košice, ku ktorému je tento platiteľ (ručiteľ) miestne príslušný, použil NO na kompenzáciu dane neuhradenej jeho dodávateľom – platiteľom Alfa, o čom vydal rozhodnutie. Súbežne, v tom istom čase, platiteľ XY uhradil daň uvedenú v prvom rozhodnutí v plnej výške 150 € (alebo čiastočne vo výške 100 €).*

*Platiteľ XY mal uhradiť daň za platiteľa Alfa vo výške 150 €, pričom skutočná výška úhrady bola 150 €+80 € preúčtovaný NO= 230 € (resp. napr. úhrada 100 € + 80 preúčtovaný NO=180€). Suma dane, ktorá bola uhradená za platiteľa Alfa prevyšuje výšku nezaplatenej dane o 80 € (resp. o 30 €), preto bude táto suma ručiteľovi vrátená.*

Ak sumu dane uhradil dodávateľ a zároveň aj ručiteľ, pričom výsledná suma dane uhradená dodávateľom a ručiteľom je vyššia ako pôvodne nezaplatená daň, daňový úrad sumu, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane, vráti ručiteľovi bezodkladne.

### Príklad

Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie pre platiteľa XYZ, ktorým mu uložil povinnosť uhradiť daň za platiteľa Beta, ktorý priznal, ale neuhradil daň vo výške 200 €. V rozhodnutí pre platiteľa XYZ je uvedená suma na úhradu 50 €, keďže tento platiteľ ručí za daň len do výšky DPH uvedenej vo faktúre platiteľa Beta – dodávateľa pre platiteľa XYZ – odberateľa.

Platiteľ Beta sumu dane oneskorene uhradil, ručiteľ uhradil daň na základe rozhodnutia vo výške 50 €.

Suma dane vo výške 50 € bude bezodkladne vrátená ručiteľovi.

Ak dôjde na základe vydaných rozhodnutí k úhrade dane zo strany ručiteľa a následne s časovým odstupom aj k úhrade zo strany dodávateľa – pôvodného dlžníka, mala by byť suma, ktorá prevyšuje pôvodne nezaplatenú daň, vrátená ručiteľovi bez podania žiadosti.

Vydalo: Finančné riaditeľstvo SR  
Sekcia daňová a colná  
Odbor daňovej metodiky  
december 2012