

Metodický pokyn

k uplatneniu inštitútu ručenia za daň z pridanej hodnoty

Problematika ručenia za daň z predchádzajúceho stupňa bola do zákona o DPH č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) zavedená v roku 2004 v znení vtedy platného odseku 10, pričom od 1. októbra 2012 novelou zákona o DPH, a to zákonom č. 246/2012 Z. z., prešla zásadnou úpravou. Od účinnosti zákona č. 246/2012 Z. z. bol inštitút ručenia za daň precizovaný a doplnený, pričom došlo aj k prečíslovaniu odsekov ustanovenia § 69 zákona o DPH.

S ustanovením § 69 ods. 14 zákona o DPH, v ktorom sú vymedzené osoby, ktoré ručia za daň z predchádzajúceho stupňa, súvisia ustanovenia § 69 ods. 15 a § 69b zákona o DPH, v ktorom je upravený postup pri ručení za daň.

Zákonom č. 334/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, sa s účinnosťou od 1. januára 2018 menia podmienky pre uplatnenie ručenia za daň, na základe čoho Finančné riaditeľstvo SR vydáva tento metodický pokyn.

1. diel Podmienky pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH

Cieľom ustanovení zákona o DPH upravujúcich ručenie za daň je predovšetkým efektívna zákonná podpora v boji proti podvodom na DPH. Slovenskú republiku na uplatňovanie takéhoto inštitútu oprávňuje článok 205¹ smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“).

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 ktorého zákon o DPH upravuje daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“).

Podľa **§ 69 ods. 14** zákona o DPH 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, alebo

b/ 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.

Do 31.12.2017 bola v zákone o DPH aj ďalšia právna domnienka pre preukazovanie, že odberateľ mohol vedieť, že daň na predchádzajúcom stupni nebude zaplatená, a to, že platiteľ dane uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH. V tomto zozname sú na portáli Finančnej správy SR zverejňovaní platitelia, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie z úradnej moci podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu. Táto právna domnienka bola zo zákona s účinnosťou od 1. januára 2018 vypustená.

¹ čl. 205 V situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 (pozn. osoby povinné platiť daň) môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH.

Je potrebné pripomenúť, že novelou zákona o DPH nie je dotknuté ustanovenie § 81 a § 69 ods. 15 zákona o DPH, tzn. zákon naďalej upravuje dôvody oprávňujúce správcu dane zrušiť registráciu platiteľa DPH z úradnej moci a finančná správa bude naďalej zverejňovať zoznam týchto platiteľov na svojom portáli. Zverejnenie platiteľov v zozname však nebude už dôvodom na uplatnenie ručenia za daň u ich odberateľov.

Uplatnenie inštitútu ručenia za daň

Ustanovenie § 69 ods. 14 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 kumulatívnom splnení oboch podmienok sa zo zákona stáva odberateľ ručiteľom za daň neuhradenú jeho dodávateľom.

Pri skúmaní naplnenia prvej podmienky je potrebné vychádzať najmä zo 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 a to z každého jednotlivého dodania tovaru alebo služby, prípadne z platby prijatej vopred. Celkový súčet jednotlivých daňových povinností, ktoré vznikli za určité zdaňovacie obdobie, platiteľ dane môže znížiť o daň vzťahujúcu sa k prijatým plneniam. Výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu, t.j. vlastnú daňovú povinnosť je platiteľ povinný zaplatiť na účet správcu dane a platbu označiť podľa vyhlášky č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane v znení neskorších predpisov. Platiteľ teda ručí za daň voči nemu uplatnenú na faktúre od dodávateľa a nie za vlastnú daňovú povinnosť dodávateľa.

Pri skúmaní naplnenia druhej podmienky je potrebné vychádzať najmä z rozsudku súdneho dvora EU vo veci C-384/04. Podľa bodu 29 a nasl. 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 domniek takejto vedomosti.

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

- a) neprimerane vysoká alebo nízka cena,
- b) personálna prepojenosť dodávateľa a odberateľa.

Domnienky o vedomosti odberateľa

§ 69 ods. 14 písm. a) zákona o DPH sa uplatní, ak sa vo vzťahu k niektorému odberateľovi zistí ekonomicky neopodstatnená a neprimeraná cena, pričom sa môže jednať o cenu neprimerane vysokú, ale aj o cenu neprimerane nízku, čo tiež vzbudzuje pochybnosti. 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 a pod).

O osobe odberateľa teda platí domnienka, že na základe primeraných dôvodov mohla mať podozrenie, ak cena vyžadovaná od nej bola napr. nižšia alebo neprimerane vyššia ako cena, akú by bolo dôvodné očakávať za prijaté tovary na trhu alebo bola nižšia resp. vyššia ako cena vyžadovaná za akúkoľvek predchádzajúcu dodávku tých istých tovarov.

§ 69 ods. 14 písm. b) – 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, teda nielen medzi spoločnosťami s ručením obmedzeným. O personálne prepojenie sa môže napríklad jednať, ak existuje zhodná osoba, ktorá vystupuje u dodávateľa v postavení člena predstavenstva družstva² a u odberateľa v postavení konateľa spoločnosti s ručením obmedzeným³.

Pri určení ručiteľa spôsobom podľa § 69 ods. 14 písm. b) zákona o DPH nie je rozhodujúce to, či platiteľ – dodávateľ uplatnil voči odberateľovi neprimeranú cenu, 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. To znamená, že je postačujúce, aby bola splnená jedna domnienka a to buď podľa písmena a) alebo b) tohto ustanovenia.

Ak jedna z dvoch podmienok (nezaplatenie dane z pridanej hodnoty a vedomosť platiteľa DPH o tom, že daň nebude zaplatená) nie je splnená, ručenie odberateľovi nevzniká a následne sa ani neuplatní postup podľa § 69b zákona o DPH.

2. diel Postup pri uložení povinnosti ručenia za daň - § 69b zákona o DPH

Zákon o DPH v § 69b ods. 1 zavádza pre daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH neuhradil alebo uhradil len jej časť, legislatívnu skratku „nezaplatená daň“ a pre osobu uvedenú v § 69 ods. 14 legislatívnu skratku „ručiteľ“. V prípade, ak daňový úrad zistí, že sú naplnené podmienky na uplatnenie inštitútu ručenia, vydá rozhodnutie. Týmto rozhodnutím v súlade s § 69b ods. 3 zákona o DPH uloží ručiteľovi povinnosť uhradiť nezaplatenú daň.

Rozhodnutie môže byť vydané počas daňovej kontroly vykonávanej u dodávateľa alebo u odberateľa, ale aj bez vykonania daňovej kontroly, nakoľko sa jedná o samostatné konanie vyplývajúce priamo zo zákona o DPH. Lehota, v akej je možné vydať rozhodnutie podľa § 69b zákona o DPH, nie je zákonom určená. Ustanovenie § 69 daňového poriadku ustanovuje, že daň alebo rozdiel dane nie je možné vyrubiť po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. V prípade ručenia však daňový úrad dodávateľa nevyrubuje daň ani jej rozdiel, ale podľa § 69b ods. 1 zákona o DPH ukladá ručiteľovi povinnosť uhradiť daň uvedenú na faktúre, ktorú neuhradil v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH jeho dodávateľ. Z uvedeného vyplýva, že lehota na vydanie rozhodnutia podľa § 69b zákona o DPH nie je zákonom obmedzená, avšak spravidla je aj takéto rozhodnutie vydávané v lehote podľa § 69 daňového poriadku.

Príklad č. 1

Platiteľ, A spol. s r.o., za zdaňovacie obdobie máj 2018 uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške 1 000 €. Daňový úrad Žilina po podaní daňového priznania za jún 2018 začal dňa 11. 8. 2018 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 boli vyhotovené právnickou osobou B spol. s r.o., so sídlom v Ružomberku, pričom v oboch spoločnostiach figurujú rovnakí konatelia. Spoločnosť B spol. s r.o. daň v daňových priznaniach podaných v r. 2018 priznáva, avšak neuhrádza, na základe čoho má za jednotlivé zdaňovacie obdobia vykazované nedoplatky.

² Podľa § 243 ods. 2 OZ je štatutárnym orgánom družstva predstavenstvo

³ Podľa § 133 ods. 1 OZ je štatutárnym orgánom spoločnosti s r.o. jeden alebo viac konateľov

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. povinnosť uhradiť daň za jeho dodávateľa platiteľa B spol. s r.o..

Ak dôjde k zániku dodávateľa bez právneho nástupcu, nemá táto skutočnosť v zmysle § 69b ods. 2 zákona o DPH vplyv na vydanie rozhodnutia pre ručiteľa, nakoľko povinnosť ručiteľa ručiť za daň nezaplatenú dodávateľom, nie je zánikom dodávateľa dotknutá. Rovnako nemá na vydanie rozhodnutia pre ručiteľa vplyv, ak dôjde k zrušeniu registrácie pre DPH u dodávateľa alebo aj u odberateľa. Dôležité je, že podmienky pre jeho vydanie existovali v čase vzniku daňovej povinnosti.

Rozhodnutie ručiteľovi vydáva podľa § 69b ods. 3 zákona o DPH daňový úrad miestne príslušný dodávateľovi, a to aj v prípade, ak je ručiteľovi miestne príslušný iný daňový úrad ako jeho dodávateľovi. 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. Rozhodnutie sa doručuje na vedomie aj daňovému úradu miestne príslušnému ručiteľovi.

Príklad č. 2

Platiteľ spoločnosť C s.r.o. si za zdaňovacie obdobie jún 2018 uplatnila nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške 3000 €. Daňový úrad Bratislava pri kontrole oprávnenosti uplatneného NO začatý v lehote na jeho vrátenie zistil, že platiteľ C s.r.o. si uplatňuje odpočítanie dane na základe faktúr, ktoré voči nemu uplatnila právnická osoba D spol. s r.o., so sídlom v Nitre, v ktorej je konateľom rovnako ako v spoločnosti C fyzická osoba XY.

D spol. s r.o. svoje povinnosti podľa zákona o DPH riadne neplní, za november 2017 až jún 2018 priznala v daňových priznaniach vlastnú daňovú povinnosť, ktorú však neuhradila, následne prestala podávať daňové priznania, so správcom dane 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 2018 zaradená do zoznamu osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie na DPH.

DU Nitra ako DU dodávateľa vydá pre spoločnosť C s.r.o, ktorému je miestne príslušný DU Bratislava, rozhodnutie, ktorým jej uloží povinnosť uhradiť daň nezaplatenú spoločnosťou D spol. s r.o. Spoločnosť C s.r.o. ručí len za daň uplatnenú voči nej na faktúrach pre ňu vystavených.

Poznámka: Dôvodom na uplatnenie ručenia v tomto prípade **nie je skutočnosť**, že dodávateľ je **zverejnený v zozname** osôb podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH (v spojení s § 52 ods. 6 daňového poriadku), u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod 2. zákona o DPH, ale skutočnosť, že sa jedná o personálne prepojené právnické osoby.

Podľa § 69b ods. 4 zákona o DPH je daň uvedená v rozhodnutí 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 týkajúceho sa nezaplatenej dane v rozsahu nevyhnutnom pre uplatnenie oprávneného prostriedku (§ 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.

Zákon o DPH neobmedzuje, že zaplatenie dane je možné žiadať len od jedného odberateľa - ručiteľa, na základe čoho je uplatnenie inštitútu ručenia možné aj vo vzťahu k viacerým odberateľom, u ktorých bola naplnená jedna z domnienok o tom, že vedeli alebo vedieť mohli a mali, že daň z tovarov a služieb, ktoré im boli dodané, nebude zaplatená.

V prípade, ak ručiteľ nespĺní povinnosť, ktorá mu bola uložená rozhodnutím podľa § 69b zákona o DPH, bude táto nezaplatená daň od ručiteľa vymáhaná podľa ustanovení daňového poriadku upravujúcich vymáhanie.

Exekučným titulom pre vedenie daňového exekučného konania za účelom vymoženania nedoplatku od ručiteľa je rozhodnutie o ručení, t.j. rozhodnutie, ktorým bola uložená peňažná povinnosť (§ 89 ods. 1 písm. a) daňového poriadku).

Ako je uvedené už v úvode tohto metodického pokynu, cieľom transponovania čl. 205 Smernice do zákona o DPH je predovšetkým efektívna zákonná podpora v boji proti podvodom na DPH a ustanovenie takých podmienok na uplatnenie inštitútu ručenia, ktoré by zabránili najmä vyplateniu neoprávnene požadovaných nadmerných odpočtov. Uplatňovanie tohto inštitútu je však možné rovnako v prípadoch, keď odberateľ vykazuje vlastnú daňovú povinnosť alebo podáva negatívne daňové priznanie.

Ak ručiteľ uplatňuje nadmerný odpočet, ktorý mu má byť vrátený podľa § 79 zákona o DPH, a nedošlo z jeho strany v lehote do 8 dní od doručenia rozhodnutia o ručení k plneniu, použije daňový úrad dodávateľa tento nadmerný odpočet na úhradu dane/časti dane nezaplatenej dodávateľom. O takomto použití NO vydá daňový úrad dodávateľa v zmysle § 69b ods. 6 zákona o DPH rozhodnutie. Rozhodnutiu o použití nadmerného odpočtu odberateľa podľa ods. 6 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. Na základe toho musí byť takéto rozhodnutie bezodkladne doručené aj daňovému úradu miestne príslušnému odberateľovi – ručiteľovi.

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 ods. 6 zákona o DPH, sa nemôže použiť na úhradu jeho vlastných nedoplatkov na DPH a iných daniach t.j. nemôže sa aplikovať ustanovenie § 79 daňového poriadku a tento nadmerný odpočet sa nemôže použiť podľa § 55 daňového poriadku, ale prednostne sa použije na úhradu dane platiteľa, ktorému sa kontrolovaný platiteľ stal ručiteľom za daň (DPH).

Príklad č. 3

Daňový úrad Prešov, ktorý je miestne príslušný platiteľovi PO, vydal rozhodnutie, ktorým ručiteľovi za daň, platiteľovi TN so sídlom v Trenčíne (u ktorého boli splnené podmienky pre uplatnenie inštitútu ručenia) uložil rozhodnutím povinnosť uhradiť nezaplatenú daň za platiteľa PO.

Daňový úrad Prešov toto rozhodnutie zašle na vedomie Daňovému úradu Trenčín. Spoločnosť TN do 8 dní od doručenia tohto rozhodnutia daň nezaplatila.

Daňový úrad Trenčín oznámi Daňovému úradu Prešov, že ručiteľ vykázal v daňovom priznaní nadmerný odpočet a dátum, kedy sa tento NO stal/stane splatným. Daňový úrad Prešov následne vydá spoločnosti TN rozhodnutie o použití nadmerného odpočtu/jeho časti na úhradu nezaplatenej dane jeho dodávateľa, platiteľa PO. Zostávajúca časť nadmerného odpočtu platiteľa TN bude zo strany DU Trenčín vrátená resp. v zmysle § 79 daňového poriadku použitá postupom podľa § 55 daňového poriadku na úhradu jeho prípadných nedoplatkov, o čom DU Trenčín vydá oznámenie.

3. diel Vrátenie dane ručiteľovi

Postupom podľa § 69b zákona o DPH môže dôjsť k úhrade nezaplatenej dane napríklad v situáciách, ak

- úhradu oneskorene vykoná platiteľ, ktorému vznikla daňová povinnosť a zároveň aj ručiteľ na základe vydaného rozhodnutia, alebo
- úhradu na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ po lehote splatnosti, zároveň mu však daňový úrad dodávateľa oznámi, že použil na úhradu nezaplatenej dane jeho splatný nadmerný odpočet, alebo
- úhradu na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ, (zároveň môže dôjsť ku kombinácii, že ak tak urobil po lehote splatnosti, bol na úhradu nezaplatenej dane použitý jeho splatný nadmerný odpočet) a v tom istom období uhradí oneskorene svoju daňovú povinnosť sám 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 č. 4

Daňový úrad Košice vydal rozhodnutie pre platiteľa XY, ktorým mu uložil povinnosť uhradiť daň uvedenú na faktúre pre tohto platiteľa jeho dodávateľom, platiteľom KE s.r.o 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, ktorý je tomuto platiteľovi (ručiteľovi) miestne príslušný, použil NO na kompenzáciu dane neuhradenej jeho dodávateľom – platiteľom KE s.r.o., 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 KE s.r.o. 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 KE s.r.o. 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 č. 5

Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie pre platiteľa XYZ, ktorým mu uložil povinnosť uhradiť daň za platiteľa TT, ktorý v daňovom priznaní 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 TT – dodávateľa pre platiteľa XYZ – odberateľa.

Platiteľ TT 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. Suma dane sa ručiteľovi vráti v zmysle § 69b ods. 7 a 8 zákona o DPH aj v prípade, ak má táto osoba daňové nedoplatky. Sumu nie je možné preúčtovať na prípadne nedoplatky ručiteľa a ani dodávateľa.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR
Odbor daňovej metodiky
Január 2018