

Metodické usmernenie

Ministerstva financií Slovenskej republiky
č. MF/011088/2016-73

k vzniku daňovej povinnosti a vzniku práva na odpočítanie dane pri uplatňovaní osobitnej úpravy uplatňovania dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru a služby v prípade započítania pohľadávok

Ministerstvo financií Slovenskej republiky podľa § 160 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v záujme zabezpečenia právnej istoty pri uplatňovaní pravidiel vzniku daňovej povinnosti podľa § 68d ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a vzniku práva na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH vydáva toto usmernenie:

Podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH daňová povinnosť pri uplatňovaní osobitnej úpravy uplatňovania dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru a služby (ďalej len „osobitná úprava“) vzniká dňom prijatia platby za tovar alebo službu, ktoré sú alebo majú byť dodané, a to z prijatej platby; uvedené platí pri dodržaní ďalšej podmienky stanovenej citovaným ustanovením zákona o DPH, ktorou je uvedenie čitateľnej a zreteľnej slovnej informácie „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“ na faktúre, okrem zjednodušenej faktúry podľa § 74 ods. 3 písm. a) a b) zákona o DPH vyhotovenej oproti prijatiu platby.

Podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovarov a služieb, ktorú voči platiteľovi uplatňujúcemu osobitnú úpravu uplatnil iný platiteľ, vzniká dňom zaplatenia za tovar alebo službu týmto platiteľom dodávateľovi. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu zaplatí len časť protihodnoty za tovar alebo službu, právo odpočítať daň vzniká pomerne podľa výšky sumy, ktorú zaplatil.

V zmysle ustanovenia § 580 a nasl. zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „občiansky zákonník“) predstavuje započítanie pohľadávok jeden zo spôsobov zániku záväzku, nakoľko v dôsledku tohto inštitútu dochádza k zániku vzájomne sa kryjúcich pohľadávok veriteľa a dlžníka. V kontexte ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ je preto nevyhnutné považovať na účely uplatňovania osobitnej úpravy situáciu, v ktorej dochádza k započítaniu pohľadávok medzi subjektmi zdaniteľného obchodu, za identickú so situáciou, kedy je protihodnota za dodávaný tovar alebo službu uhrádzaná v peniazoch.¹

Započítanie pohľadávok sa môže realizovať jednostranným právnym úkonom alebo na základe dohody o započítaní pohľadávok (ďalej len „dohoda“).

Pri uplatňovaní osobitnej úpravy vzniká daňová povinnosť platiteľovi, ktorý dodáva tovar alebo službu a ktorý prijme protihodnotu započítaním vzájomných pohľadávok s odberateľom tohto tovaru alebo služby, dňom doručenia platného kompenzačného prejavu druhej strane, ak dochádza k započítaniu jednostranným právnym úkonom. Uvedené je v súlade s platnými právnymi predpismi v oblasti účtovníctva. Podľa § 2 ods. 1 Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92 v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania v podvojnóm účtovníctve“) je deň doručenia kompenzačného prejavu druhej strane dňom uskutočnenia účtovného prípadu na účtovanie vzájomného započítania pohľadávok. Týmto dňom sa účtuje v prospech vecne príslušného účtu pohľadávok so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu záväzku. Zároveň sa účtuje o preúčtovaní v rámci účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty na vecne príslušnom analytickom účte o vzniku daňovej povinnosti po zaplatení. Takisto, podľa § 2 ods. 1 Opatrenia MF SR č. MF/27076/2007-74 v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania v jednoduchom účtovníctve“) je deň doručenia kompenzačného prejavu druhej strane dňom uskutočnenia účtovného prípadu na účtovanie vzájomného započítania pohľadávok.

Ak k započítaniu vzájomných splatných pohľadávok dochádza na základe dohody, čím súčasne dochádza k úhrade protihodnoty za tovar alebo službu dodanú platiteľom, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, daňová povinnosť vzniká dňom účinnosti dohody. Deň účinnosti dohody je taktiež dňom uskutočnenia účtovného prípadu na účtovanie vzájomného započítania pohľadávok, a to v prospech vecne príslušného účtu pohľadávok so

¹ Analogicky napríklad C-549/11 Orfej Bãlgarija EOOD.

súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu záväzku. Zároveň sa účtuje o preúčtovaní v rámci účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty na vecne príslušnom analytickom účte o vzniku daňovej povinnosti po zaplatení. Podľa § 14 ods. 7 postupov účtovania v jednoduchom účtovníctve sa pri vzájomnom započítaní pohľadávok ku dňu účinnosti dohody účtuje zánik pohľadávky v knihe pohľadávok a zánik záväzku v knihe záväzkov.

V prípade, že dochádza k započítaniu vzájomných pohľadávok dohodou podľa občianskeho zákonníka alebo podľa zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, z ktorých aspoň jedna ku dňu platnosti dohody nie je splatná, daňová povinnosť vzniká dňom uvedeným v dohode, ktorý je v súlade s platnými právnymi predpismi. Dátumom uvedeným v dohode vzniká deň uskutočnenia účtovného prípadu podľa postupov účtovania v podvojnóm účtovníctve na účtovanie vzájomného započítania pohľadávok, a to v prospech vecne príslušného účtu pohľadávok so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu záväzku. Zároveň sa účtuje o preúčtovaní v rámci účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty na vecne príslušnom analytickom účte o vzniku daňovej povinnosti po zaplatení. Podľa § 14 ods. 7 postupov účtovania v jednoduchom účtovníctve sa pri vzájomnom započítaní pohľadávok k zmluvne dohodnutému dňu účtuje zánik pohľadávky v knihe pohľadávok a zánik záväzku v knihe záväzkov.

Bez ohľadu na skutočnosť, či k započítaniu pohľadávok došlo na základe jednostranného právneho úkonu alebo uzavretím dohody, platiteľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vznikne z dodania tovaru alebo služby daňová povinnosť zo sumy, v akej sa jeho pohľadávka kryje s pohľadávkou, ktorú voči nemu eviduje odberateľ.

Vyššie uvedené pravidlá v súvislosti so započítaním pohľadávok sa pri uplatňovaní osobitnej úpravy primerane vzťahujú aj na vznik práva na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH; platiteľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu a ktorý uhrádza dodávateľovi tovarov alebo služieb protihodnotu započítaním vzájomných pohľadávok, vznikne právo na odpočítanie dane vo výške zodpovedajúcej sume, v akej sa jeho pohľadávka kryje s pohľadávkou, ktorú voči nemu eviduje dodávateľ. Zároveň sa účtuje o preúčtovaní v rámci účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty na vecne príslušnom analytickom účte o nároku na odpočítanie dane po zaplatení.

Takisto sa tieto pravidlá primerane uplatnia aj na prípady uvedené v § 68d ods. 8 a ods. 9 zákona o DPH

Ing. Daniela Klučková v. r.
generálna riaditeľka sekcie daňovej a colnej

Referenti:

Mgr. Bc. Mojmír Beňo, tel. 02/5958 3495

Ing. Mária Horváthová, tel. 02/5958 3497