

# Metodický pokyn k osobitnému spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona o DPH

## Úvod

Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k osobitnému spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Zákonom č. 408/2021 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, sa v článku V upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 408/2021 Z. z.“ alebo „novela zákona o DPH“).

Novelou zákona o DPH sa v zákone zavádzajú nové inštitúty a v súvislosti s nimi sa novelizujú niektoré existujúce ustanovenia zákona, pričom tieto úpravy tvoria jeden systém a je potrebné vykladať ich vo vzájomnej súvislosti. Jedná sa o zavedenie novej oznamovacej povinnosti podľa § 6 a § 85kk zákona o DPH, zavedenie osobitného spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona o DPH, o novelizáciu inštitútu ručenia za daň podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH, ako aj o vrátenie preplatku vzniknutého z dôvodu osobitnej úhrady dane a vrátenie nadmerného odpočtu na účet oznámený platiteľom dane podľa § 6 alebo § 85kk zákona o DPH. Všetky tieto ustanovenia sú v úzkej vzájomnej interakcii, na základe čoho v tomto metodickom pokyne je okrem osobitného spôsobu úhrady dane poukázané aj na súvislosti medzi jednotlivými ustanoveniami.

## 1. diel - Čo je to inštitút osobitného spôsobu úhrady dane

V zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH daň uvedenú na faktúre za dodanie tovaru alebo služby v tuzemsku, je povinný platiť dodávateľ, ak zákon o DPH neustanovuje inak. Na faktúre, ktorú dodávateľ vystaví pre svojho odberateľa sa okrem iných povinných náležitostí uvádza základ dane a výška dane, ktorá sa má zaplatiť. Dodávateľ tak vyberie daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný odvieť do štátneho rozpočtu, ako súčasť protihodnoty od svojho odberateľa.

S účinnosťou od 1. januára 2022 sa v zákone o DPH zavádza osobitný spôsob úhrady dane. Na rozdiel od štandardného mechanizmu úhrady faktúry, podstatou osobitného spôsobu úhrady dane je to, že daň uvedenú na faktúre nezaplatí odberateľ v cene zdaniteľného plnenia svojmu dodávateľovi, ale požadovanú protihodnotu rozdelí. Dodávateľovi uhradí len základ dane a sumu dane z pridanej hodnoty zaplatí priamo správcovi dane, ktorým je daňový úrad.

Osobitný spôsob úhrady dane na osobný účet daňovníka (ďalej aj „OÚD“) vedený u správcu dane podľa § 69c ods. 1 novely zákona je oprávnený využiť odberateľ, ktorý má postavenie platiteľa dane a je naplnený vedomostný test podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH, podľa ktorého odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň z dodania alebo jej časť nebude jeho dodávateľom zaplatená.

Aby odberateľ mohol využiť osobitný spôsob úhrady dane, sa zákonom č. 408/2021 Z. z. ustanovenie § 52 daňového poriadku dopĺňa novým odsekom 17. Podľa tohto ustanovenia Finančné riaditeľstvo SR na svojom webovom sídle sprístupňuje aktualizované údaje platiteľa dane v rozsahu meno a priezvisko fyzickej osoby, adresa jej trvalého pobytu alebo miesta podnikania, ak je od trvalého pobytu odlišné, alebo obchodné meno alebo názov právnickej osoby, sídlo, IČO, ak jej bolo pridelené, identifikačné číslo pre DPH a číslo účtu správcu dane vedeného pre daňový subjekt. OÚD svojho dodávateľa tak bude môcť odberateľ vyhľadať prostredníctvom zadania jeho IČ DPH.

## 2. diel - Kedy je odberateľ oprávnený využiť osobitný spôsob úhrady dane a dôsledky takéhoto postupu na odberateľa

Odberateľ je oprávnený využiť osobitný spôsob úhrady dane v situácii, keď nastala niektorá zo skutočností uvedených v ustanovení § 69 ods. 14 zákona o DPH v znení účinnom od 1. 1. 2022, čo znamená, že môže byť

voči nemu uplatnený inštitút ručenia za daň. Podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH je platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, osobou povinnou platiť daň, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň, a odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť nebude zaplatená správcovi dane. V ustanovení sú zároveň uvedené právne domnienky, ktoré sú dostatočným dôvodom na to, že odberateľ mohol túto skutočnosť vedieť.

Právnymi domnienkami v zmysle § 69 ods. 14 zákona o DPH sú:

- a) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka
- b) v čase vzniku daňovej povinnosti bol odberateľ štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu
- c) protihodnota za plnenie alebo jej časť bola zaplatená na iný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ako bankový účet dodávateľa, ktorý bol v deň uskutočnenia platby zverejnený v zozname bankových účtov oznámených podľa § 6 alebo § 85kk. Zároveň je v zákone definované, čo sa považuje za deň uskutočnenia platby. Písmeno c) bolo do ustanovenia § 69 ods. 14 doplnené zákonom č. 408/2021 Z. z. s účinnosťou od 1. 1. 2022.

Nová právna domnienka uvedená v písm. c) bola do zákona o DPH doplnená v súvislosti s doplnením novej oznamovacej povinnosti podľa § 6 a § 85kk novely zákona, t. j. povinnosti platiteľov dane oznámiť finančnému riaditeľstvu bankové účty, ktoré používajú na podnikanie, ktoré je predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 zákona o DPH. Aktualizované údaje o účtoch, ktoré platitelia dane oznámia finančnému riaditeľstvu, budú s účinnosťou od 1. 1. 2022 sprístupnené na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR a odberatelia si budú môcť overiť, či číslo účtu, na ktoré dodávateľ požaduje úhradu protihodnoty, bolo finančnému riaditeľstvu oznámené.

K problematike oznamovania účtov podľa § 6 a § 85kk bol vydaný samostatný metodický pokyn. Rovnako je vydaný samostatný metodický pokyn k problematike ručenia za daň z predchádzajúceho stupňa.

Ak odberateľ zistí, že je naplnená niektorá z domniek na uplatnenie ručenia za daň podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH, môže využiť postup podľa § 69c zákona o DPH, čím má možnosť vyhnúť sa takémuto ručeniu. Odberateľ môže zaplatiť na OÚD dodávateľa daň uvedenú na faktúre, ktorú je z dodania tovaru alebo služby povinný platiť podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH dodávateľ, najneskôr pred doručením rozhodnutia podľa § 69b ods. 3 zákona o DPH. Rozhodnutie o ručení podľa § 69b daňový úrad voči odberateľovi nevydá, ak odberateľ využil možnosť zaplatiť daň na účet správcu dane vedeného pre dodávateľa. Ak daňový úrad rozhodnutie podľa § 69b ods. 3 vydal, toto rozhodnutie odberateľovi ešte nebolo doručené a zo strany odberateľa došlo medzitým k využitiu možnosti uhradiť daň podľa § 69c ods. 1 zákona o DPH, toto rozhodnutie sa v zmysle § 69c ods. 2 zo zákona zaplatením dane zrušuje.

*Príklad č. 1:*

*Platiteľ dane Alfa, s. r. o. po overení bankových účtov na portáli finančnej správy zistil, že účet, na ktorý jeho dodávateľ Gama, s. r. o. požaduje uhradiť platbu za dodanie tovaru v sume 120 € sa nenachádza v zozname účtov oznámených dodávateľom podľa § 6 zákona o DPH. Na základe tejto skutočnosti spoločnosť Alfa s. r. o. prišla k záveru, že jeho dodávateľ daň alebo jej časť nemusí zaplatiť a rozhodla sa využiť inštitút osobitného spôsobu úhrady dane. Časť protihodnoty zodpovedajúcej základu dane vo výške 100 € uhradí odberateľ na účet uvedený na faktúre, časť protihodnoty zodpovedajúcej DPH vo výške 20 € uhradí na číslo účtu správcu dane vedeného pre dodávateľa, ktoré po zadaní IČ DPH svojho dodávateľa zistil na webovom sídle finančného riaditeľstva.*

*Ak spoločnosť Gama, s. r. o., ktorej vznikla daňová povinnosť, neuhradí daň v lehote jej splatnosti, nebude platiteľ Alfa vystavený ručeniu za daň z dôvodu § 69 ods. 14 písm. c) zákona o DPH*

### **3. diel - Dôsledky využitia osobitného spôsobu úhrady dane na dodávateľa**

Platiteľ dane, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je v súlade § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný platiť daň, ak zákon neustanovuje inak, napr. ak nedochádza k prenosu povinnosti platiť daň na príjemcu plnenia. Daň je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom zo zdaniteľného obchodu vznikla daňová

povinnosť. V situácii, ak by odberateľ využil možnosť osobitnej úhrady dane danú ustanovením § 69c zákona o DPH, rozdelil by platbu a uhradil by dodávateľovi len časť protihodnoty, ktorá zodpovedá základu dane, nie je povinnosť dodávateľa platiť daň, dotknutá. Dodávateľ je teda povinný v daňovom priznaní uviesť daň, ktorú je povinný platiť, aj v takejto situácii. Od splatnej dane je oprávnený uplatniť odpočítateľnú daň a je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť bez ohľadu na to, ako postupoval jeho odberateľ. Využitie osobitného spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona o DPH neovplyvňuje plnenie povinností peňažnej povahy dodávateľa rovnako, ako neovplyvňuje tieto povinnosti ani situácia, keď by odberateľ faktúru za dodanie nezaplatil vôbec.

Ak bude platiteľ v postavení dodávateľa požadovať úhradu faktúr na účty, ktoré oznámil finančnému riaditeľstvu a nie sú naplnené ani iné dôvody, ktoré by pre odberateľa predstavovali riziko uplatnenia inštitútu ručenia za daň, odberatelia budú postupovať štandardným spôsobom a uhradia celú protihodnotu na oznámené účty svojho dodávateľa. Ak nie je naplnený vedomostný test pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň, nie je ani dôvod na využitie osobitného spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona o DPH.

V prípade, ak dodávateľ bude od svojich odberateľov požadovať úhradu protihodnoty na iný účet, než ktorý oznámil finančnému riaditeľstvu, musí počítať s tým, že jeho odberatelia pristúpia k využitiu úhrady DPH priamo na jeho osobný účet vedený u správcu dane. Je teda v záujme každého platiteľa dane, aby oznámil všetky svoje bankové účty ešte predtým, ako ich začne využívať na podnikanie a požadovať úhradu za dodanie tovaru a poskytnutie služieb na tieto účty.

V situácii, ak dodávateľ uhradí daň v lehote jej splatnosti a taktiež odberateľ zaplatí daň uvedenú na faktúre, ktorú je z dodania tovaru alebo služby povinný platiť dodávateľ, na OÚD dodávateľa, táto zaplatená daň predstavuje daňový preplatok dodávateľa.

#### **4. diel - Preplatok vzniknutý v dôsledku úhrady dane na OÚD dodávateľa**

V situácii, keď odberateľ využije osobitný spôsob úhrady dane a zaplatí časť protihodnoty zodpovedajúcej DPH na číslo účtu správcu dane vedeného pre jeho dodávateľa, s touto sumou uhradenou správcovi dane nemá odberateľ viac možnosť disponovať. Znamená to, že odberateľ nemôže požiadať o vrátenie tejto sumy ani o preúčtovanie sumy na svoje prípadné nedoplatky. Uvedené vyplýva z toho, že suma dane sa v zmysle § 69c ods. 3 zákona o DPH považuje za daňový preplatok dodávateľa.

Ak dodávateľ neuhradil daň do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré mu vznikla daňová povinnosť z dodania tovaru a poskytnutia služby, použije sa na túto úhradu daň zaplatená jeho odberateľom na jeho OÚD. Daňovým preplatkom dodávateľa tak bude len prípadný kladný rozdiel medzi daňou zaplatenou odberateľom a sumou dane, ktorá bola použitá na úhradu daňovej povinnosti dodávateľa za príslušné zdaňovacie obdobie.

Pri daňovom preplatku sa použije postup podľa § 79 daňového poriadku, tzn. ak nemožno preplatok použiť napríklad na kompenzáciu prípadných nedoplatkov platiteľa dane, resp. iných platieb, ktoré je platiteľ povinný uhradiť podľa § 55 ods. 6 daňového poriadku, daňový preplatok sa vráti platiteľovi do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie.

V situácii, ak by v lehote na vrátenie daňového preplatku začal daňový úrad u platiteľa dane daňovú kontrolu, daňový preplatok sa vráti do 10 dní od jej skončenia, ak sa daňovou kontrolou nezistí rozdiel vo výške tohto daňového preplatku, inak do 10 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia.

Pri vrátení daňového preplatku opäť zohráva dôležitú úlohu skutočnosť, či platiteľ oznámil bankový účet podľa § 6 alebo § 85kk zákona o DPH, ktorý bude používať na svoje podnikanie, ktoré je predmetom DPH. V zmysle § 69c ods. 6 novely zákona bude daňový preplatok vrátený len na účet oznámený spôsobom podľa § 6 ods. 5 zákona o DPH, tzn. oznámený na tlačive, ktorého vzor zverejnilo finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle. Ak platiteľ dane nesplnil povinnosť bankový účet oznámiť, preplatok mu bude vrátený do 10 dní odo dňa, keď si túto povinnosť dodatočne splní.

#### *Príklad č. 2:*

*Na OÚD dodávateľa bola za zdaňovacie obdobie marec 2022 pripísaná platba, z variabilného symbolu ktorej bolo zrejme, že na OÚD uhradil DPH odberateľ dodávateľa. Dodávateľovi vznikol daňový preplatok vo výške 500 eur,*

pretože za predmetné zdaňovacie obdobie podal daňové priznanie, ktorého výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu je vlastná daňová povinnosť 300 eur a daň zaplatil v lehote splatnosti do 25. 4. 2022. Dodávateľ požiadal o vrátenie preplatku, avšak správca dane eviduje u subjektu daňový nedoplatok na dani z príjmov vo výške 100 eur. Daňový úrad v súlade s § 79 daňového poriadku použije preplatok na úhradu daňového nedoplatku a zvyšnú časť v sume 400 € vráti platiteľovi do 30 dní od podania žiadosti o vrátenie preplatku, ak nezačal kontrolu predmetného zdaňovacieho obdobia. V prípade začatia daňovej kontroly v lehote na vrátenie daňového preplatku, bude tento vrátený do 10 dní od jej skončenia alebo do 10 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní.

## 5. diel - Označenie platby dane v zmysle vyhlášky MF SR č. 378/2011 Z. z.

V zmysle § 1 vyhlášky Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane, platba dane bezhotovostným prevodom z účtu daňového subjektu na účet správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad sa označí:

- číslom účtu daňového subjektu, z ktorého sa platba dane uhradza,
- číslom účtu správcu dane, na ktorý sa platba dane uhradza, oznámením daňovému subjektu príslušným správcom dane podľa osobitného predpisu,
- variabilným symbolom,
- sumou platby dane v eurách a eurocentoch a
- informáciu pre správcu dane, ak je to potrebné.

V zmysle prílohy č. 1 vyhlášky č. 378/2011 Z. z. sa variabilný symbol na označovanie platby dane bez rozhodnutia vydaného daňovým úradom tvorí spôsobom, že na označenie platby dane uvedenej v § 2 písm. b) sa použije desaťmiestny variabilný symbol, pričom prvé štyri číslice označujú druh platby dane.

V súvislosti so zavedením osobitného spôsobu úhrady dane podľa § 69c zákona o DPH bolo do vyhlášky o spôsobe označovania platby dane doplnené nové označenie platby a prvú časť variabilného symbolu bude tvoriť štvorčísle 1109 - daň z pridanej hodnoty zaplatená odberateľom za dodávateľa. Druhá časť variabilného symbolu predstavuje šesťčísle, ktoré označuje zdaňovacie obdobie. Keďže platbu dane bude vykonávať odberateľ na OÚD svojho dodávateľa, je pre správne označenie platby potrebné variabilný symbol doplniť o zdaňovacie obdobie tohto dodávateľa (mesiac, štvrťrok) a príslušný rok. Informáciu o zdaňovacom období môže odberateľ získať od svojho dodávateľa, na požiadanie túto informáciu potrebnú pre správne vytvorenie variabilného symbolu môže poskytnúť správca dane. Ak odberateľ nezistí informáciu o zdaňovacom období dodávateľa, je tiež prípustné, aby pri označení platby uviedol vo variabilnom symbole príslušný mesiac, v ktorom vznikla daňová povinnosť, keďže základným zdaňovacím obdobím platiteľov DPH je kalendárny mesiac.

Ak odberatelia platiteľa dane využijú inštitút osobitnej úhrady dane na OÚD dodávateľa, je možné, že na OÚD budú pripísané platby od rôznych odberateľov platiteľa, niektoré platby môžu predstavovať úhradu DPH z jednej faktúry, avšak nie je vylúčený aj súčet viacerých súm dane z viacerých faktúr. Z údajov, ktoré sú pre platiteľa dostupné v rámci zobrazenia stavu osobného účtu v osobnej internetovej zóne na portáli Finančnej správy, nie je možné zistiť informáciu, ktorý odberateľ a z ktorej faktúry uhradil sumu dane. Informáciu, kto platbu vykonal, nemal daňový subjekt ani do novely zákona, nakoľko podľa daňového poriadku je správca dane povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt.

Je preto v záujme dodávateľa, aby eliminoval riziká spojené s takýmto stavom a to aj tým, že oznámi finančnému riaditeľstvu všetky účty, na ktoré bude požadovať platby od svojich odberateľov. V prípade, ak odberatelia dane využijú osobitný spôsob úhrady dane na OÚD svojho dodávateľa, je vecou vzájomných obchodných vzťahov, že takýto postup oznámia svojmu dodávateľovi a oznámia mu, ktorej faktúry alebo faktúr sa predmetná úhrada týka, a ktorý záväzok voči dodávateľovi tým odberateľ považuje za splnený.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR  
Odbor daňovej metodiky  
December 2021