

Metodické usmernenie č. MF/009642/2019-352 zo dňa 18.2.2019 k postupom účtovania dane z pridanej hodnoty pri tuzemskom prenose daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác, pri obstaraní majetku formou finančného prenájmu a pri účtovaní pomerného odpočítania dane.

Toto metodické usmernenie sa vydáva v súvislosti s novelou Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov Opatrenie MF SR z 13. decembra 2018 č. MF/015819/2018-352, ktorá vstúpila do platnosti od 1. januára 2019.

Podľa doplneného ustanovenia § 46 ods.5 Opatrenia platí, že súčasťou obstarávacej ceny majetku je aj daň z pridanej hodnoty pri prenose daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác, vrátane dodania stavby, alebo jej časti a dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Súčasťou obstarávacej ceny majetku obstaraného formou finančného prenájmu nie je daň z pridanej hodnoty ani u účtovnej jednotky, ktorá nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty.

Účtovanie tuzemského prenosu daňovej povinnosti

Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) sa štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby. Výnimkou je, ak táto činnosť výrazne narušuje, alebo môže narušiť hospodársku súťaž, alebo ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 zákona (napr. telekomunikačné služby, preprava tovaru, preprava osôb, reklamné služby, služby cestovného ruchu a pod.) a to v nezanedbateľnom rozsahu.

S účinnosťou od 1.1.2016 zákonom č. 268/2015 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bolo v § 69 ods. 12 doplnené nové písmeno j), ktorým bol zavedený postup tuzemského prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ktoré patria do sekcie F osobitného predpisu. Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa pri stavebných prácach uplatní aj v prípade, ak stavebné práce poskytne platiteľ dane inému platiteľovi dane, ktorý vykonáva okrem činností, ktoré sú predmetom dane, aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane, a to aj vtedy, keď platiteľ dane prijal stavebné práce v súvislosti s činnosťami, ktoré nie sú predmetom dane.

Zároveň bolo ustanovenie § 69 zákona o DPH doplnené odsekom 16, v zmysle ktorého platiteľ, ktorý vykonáva aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) alebo písm. b) sa považuje za príjemcu plnenia v postavení platiteľa pre všetky plnenia uvedené odseku 12 písm. a), c) až e) a j), ktoré sú dodané iným platiteľom.

Toto ustanovenie sa týka aj štátnych orgánov a ich rozpočtových organizácií, štátnych fondov, orgánov územnej samosprávy (obce, mestá a vyššie územné celky) a ich rozpočtových organizácií a iných právnických osôb, ktoré sú orgánmi verejnej moci, ak sú platiteľmi dane, a to aj v prípade, ak stavebné práce neprijali v súvislosti s ekonomickou činnosťou, pre ktorú sú registrovaní ako platitelia dane.

K problematike prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia v stavebníctve vydalo Ministerstvo financií SR Manuál pre obce a mestá, ktorý je zverejnený na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky:

<https://www.finance.gov.sk/sk/media/tlacove-spravy/mf-sr-pripravilo-manual-samospravy-k-tuzemskemu-samozdaneniu.html>

Prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia v praxi znamená, že poskytovateľ stavebných prác bude práce fakturovať bez dane z pridanej hodnoty. Daň bude prenesená na príjemcu plnenia, ktorý túto daň na výstupe prizná vo svojom daňovom priznaní a zaplatí ju správcovi dane, prípadne si uplatní nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa príslušných ustanovení zákona o DPH.

Príklad č. 1:

Dodávateľ „XY“, ktorý je platiteľom DPH, zrealizuje stavebné práce ako technické zhodnotenie budovy obecného úradu. Obec je registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty z dôvodu prevádzkovania podnikateľskej činnosti – prevádzkovanie potravín a drogérie.

Fakturovaná suma za rekonštrukciu budovy obecného úradu bola vo výške 20 000 € bez DPH.

Riešenie:

Dodávateľ „XY“ je povinný vystaviť faktúru obci v cene bez DPH, a na faktúre uviesť slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Obec, keďže je platiteľom DPH, je povinná z ceny dodaných stavebných prác vypočítať daň z pridanej hodnoty vo výške 20% t. j. 4 000 € a daň uhradiť správcovi dane. Podľa platných ustanovení zákona o DPH obec nemá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých stavebných prác z dôvodu, že rekonštrukcia budovy obecného úradu nesúvisí s prevádzkou predajne potravín a drogérie, pre ktorú je obec registrovaná za platiteľa DPH. Uhradená DPH preto vstupuje do obstarávacej ceny technického zhodnotenia obecného úradu.

Popis účtovného prípadu	Suma	MD	D
Predpis záväzku voči dodávateľovi na základe faktúry	20 000	042	321
Prenos daňovej povinnosti („samozdanenie“) stavebných prác a zúčtovanie DPH na ktorú nemá obec nárok, do ceny obstarania rekonštrukcie budovy	4 000	042	343
Úhrada dodávateľskej faktúry z banky	20 000	321	221
Úhrada DPH správcovi dane (daňová povinnosť) na základe podaného daňového priznania k DPH	4 000	343	221

Účtovanie finančného prenájmu v prípade, ak účtovná jednotka nie je platiteľom DPH

V rámci slovenskej právnej úpravy je prenájom ako zmluvný vzťah upravený zákonom č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, a zákonom č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

Účtovanie finančného prenájmu je upravené v § 34 Opatrenia. Podľa tohto ustanovenia sa na účely účtovania finančným prenájomom rozumie obstaranie dlhodobého hmotného majetku na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci za dohodnuté platby, počas dohodnutej doby nájmu tohto majetku. Majetok obstaraný formou finančného prenájmu sa odpisuje u nájomcu podľa § 30 Opatrenia.

Podstatné je ustanovenie § 34 písm. d) Opatrenia podľa ktorého platí, že **suma istiny u nájomcu sa rovná sume istiny u prenajímateľa.**

Účtovná jednotka bude odpisovať majetok z obstarávacej ceny bez DPH. To znamená, že v prípade obstarania majetku formou finančného prenájmu s právom kúpy najatej veci u neplatiteľa DPH nevstupuje DPH od obstarávacej ceny dlhodobého majetku. To vyplýva aj z ustanovenia § 25 ods. 6 zákona č. 595/2003 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého súčasťou obstarávacej ceny hmotného majetku u daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného **prenájmu nie je daň pridanej hodnoty.**

Rozpočtové organizácie nemajú oprávnenie uzatvoriť zmluvu o finančnom prenájme s právom kúpy prenajatej veci. Podľa § 22 ods. 6 zákona č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov môže rozpočtová organizácia uzatvárať zmluvu o nájme veci s právom kúpy prenajatej veci, ak nájomné bude uhrádzať z prostriedkov Európskej únie a z prostriedkov štátneho rozpočtu určených na financovanie spoločných programov Slovenskej republiky a Európskej únie.

Podľa ustanovení § 34 Opatrenia sa prijatie majetku nájomcom v účtovníctve nájomcu účtuje v deň prijatia majetku na ľarchu príslušného účtu majetku **v ocenení rovnajúcom sa istine u nájomcu** so súvzťažným zápisom v prospech účtu 474 – Záväzky z nájmu.

Náklady súvisiace s obstaraním predmetu finančného prenájmu sa účtujú na ľarchu účtu 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným zápisom v prospech účtu 321 – Dodávateľa alebo 379 – Iné záväzky.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa v účtovníctve nájomcu účtuje v prospech účtu 474 – Záväzky z nájmu finančný náklad pripadajúci na obdobie od posledného dňa splatnosti dohodnutých platieb do dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, so súvzťažným zápisom na ľarchu účtu 562 – Úroky.

Príklad č. 2:

Účtovná jednotka, ktorá nie je platiteľom DPH, si obstarala osobný automobil formou leasingu. Doba splácania je 36 mesiacov. Obstarávacia cena bez DPH bola 35 000 € . Poplatok za uzavretie zmluvy bol 120 € vrátane DPH. Kúpna cena predmetu leasingu vrátane DPH je 60 €. Úhrada prvej navýšenej splátky je 12 000 €. Mesačné splátky podľa splátkového kalendára sú 929,33 €. Mesačná splátka zahŕňa časť splátky istiny + DPH z istiny + finančné úroky + DPH z finančných úrokov.

Riešenie:

Text	Suma	MD	D
Obstaranie predmetu finančného prenájmu – na základe dodávateľskej faktúry (bez DPH)	35 000,00	04x	474
Poplatok za uzavretie leasingovej zmluvy (bez DPH)	100,00	04x	379
DPH z poplatku za uzavretie zmluvy	20,00	548	379
Kúpna cena predmetu leasingu po skončení nájmu bez DPH	50,00	04x	479
Splátka poplatku za uzavretie zmluvy vrátane DPH	120,00	379	22x
Zaradenie majetku do užívania	35 150,00	023	04x
Predpis prvej navýšenej splátky – bez DPH	10 000,00	474	379
Predpis DPH z prvej navýšenej splátky	2 000,00	548	379
Úhrada prvej navýšenej splátky z banky	12 000,00	379	22x
Pravidelné mesačné splátky:			
DPH z mesačnej splátky istiny - predpis	138,89	548	474
Splátka finančných úrokov - predpis	80,00	562	474
Splátka DPH z finančných výnosov	16,00	548	474

Pravidelná mesačná splátka istiny a úrokov vrátane DPH - výpis z banky (694,44 istina + 138,89 DPH + 80 úroky + 16 DPH z úrokov)	929,33	474	22x
Účtovanie ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka:			
Predpis splátky finančných úrokov – ktoré patria do bežného účtovného obdobia	50,00	562	474
Predpis splátky finančných úrokov, ktoré patria do nasledujúceho účtovného obdobia	30,00	381	474
Po úhrade všetkých dohodnutých splátok:			
Predpis DPH z kúpnej ceny	10,00	548	379
Splátka kúpnej ceny s DPH – výpis banky	60,00	379	22x

Účtovanie pomerného odpočítania dane

Podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH platí, že ak platiteľ DPH nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o dani z príjmov“) odpisovaným majetkom a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie.

Podľa § 19 ods. 3 písm. k) bod 2) zákona o dani z príjmov platí, že za daňový výdavok sa považuje daň z pridanej hodnoty, ak na jej odpočítanie platiteľ DPH nemá nárok, alebo pomerná časť dane z pridanej hodnoty, ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane koeficientom, okrem DPH ktorá sa vzťahuje na hmotný a nehmotný majetok a je súčasťou vstupnej ceny podľa § 25 ods. 5 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Podľa § 25 ods. 5 zákona o dani z príjmov súčasťou vstupnej ceny je:

- DPH u daňovníka, ktorý nie je platiteľom dane
- DPH u daňovníka, ktorý je platiteľom dane a nemôže si ju odpočítať
- časť neodpočítanej dane z pridanej hodnoty u daňovníka, ktorý je platiteľom DPH, ak uplatňuje nárok na jej odpočítanie koeficientom.

Podľa § 46 ods. 4 a 5 Opatrenia pri nadobudnutí majetku, pri ktorom účtovnej jednotke nevzniká nárok na odpočet DPH, je DPH súčasťou obstarávacej ceny majetku a účtuje sa o nej ako o súčasti kapitálového transferu, ak ide o obstaranie dlhodobého majetku z iných ako vlastných prostriedkov.

Pri nadobudnutí majetku, pri ktorom účtovnej jednotke – **platiteľovi DPH, nevzniká nárok** na odpočet DPH, je DPH súčasťou obstarávacej ceny a účtuje sa na ľarchu účtov skupiny 04 – Obstaranie dlhodobého majetku, alebo priamo na príslušný nákladový účet.

Podľa § 61 Opatrenia sa rozdiel medzi pomerne odpočítanou daňou z pridanej hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a pomerne odpočítanou daňou po skončení účtovného obdobia účtuje na ľarchu účtu 548 – Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť. Ak je výsledkom ročného vysporiadania DPH pri koeficiente preplátok – účtuje sa v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti.

Základná schéma účtovania DPH je nasledovná:

Popis účtovného prípadu	MD	D
Ak príjemca plnenia nie je registrovaný ako platiteľ DPH:		
Zaučtovanie prijatej faktúry za prijaté plnenia ak príjemca nie je platiteľom DPH – účtuje sa v plnej fakturovanej výške vrátane DPH	04., 11., 13., 5..	321, 325,379
Ak príjemca plnenia je platiteľom DPH:		
Obstaranie dlhodobého majetku	0xx 343	321 321
Zvýšenie vstupnej ceny o podiel DPH na ktorú nie je nárok	0xx	343
Zaučtovanie vypočítaného podielu DPH koeficientom na vstupe na ktorú nemá účtovná jednotka nárok – obstaranie zásob	11x, 13x 343 11x, 13x	321 321 343
Zaučtovanie vypočítaného podielu DPH koeficientom na vstupe na ktorú nemá účtovná jednotka nárok – pri obstaraní služieb a iných neskladovateľných dodávok	5xx 343 5xx	321 321 343
Ročné vysporiadanie DPH pri koeficiente - preplátok	343	648
Ročné vysporiadanie DPH pri koeficiente – nedoplatok	548	343

Príklad:

Príspevková organizácia realizovala rekonštrukciu (technické zhodnotenie) svojej budovy, ktorú využíva pre svoju hlavnú činnosť a zároveň aj pre podnikateľskú činnosť, z dôvodu ktorej je platiteľom DPH. Príspevková organizácia používa koeficient na účely výpočtu nároku na odpočet DPH. Fakturovaná suma za prevedené stavebné práce bola 10 000 eur bez DPH. Po ukončení a zaradení technického zhodnotenia do užívania, príspevková organizácia zaúčtovala faktúru za spotrebu energie za hlavnú aj podnikateľskú činnosť v sume 360 eur s DPH.

Popis účtovného prípadu	Suma	MD	D
Predpis záväzku voči dodávateľovi stavebných prác – bez DPH	10 000	042	321
Samozdanenie prijatej faktúry za stavebné práce	2 000	343A*	343B**
Rozdiel z použitia koeficientu – DPH ktorú si PO nemôže odpočítať zúčtuje do ceny obstarania	500	042	343A*
Vzájomné zúčtovanie záväzku a pohľadávky DPH	1 500	343B**	343A*
Úhrada DPH po úprave koeficientom správcovi dane	500	343B**	221
Po zaradení technického zhodnotenia do užívania:			
Faktúra za spotrebovanú elektrickú energiu bez DPH za podnikateľskú činnosť	300	502	321
DPH uvedená na faktúre	60	343x	321
Úprava nároku na odpočet DPH po úprave koeficientom	10	502	343x
Úhrada faktúry dodávateľovi	360	321	221
Príjem úhrady nároku na DPH (nadmerného odpočtu) od správcu dane	50	221	343x

* 343A – Daň z pridanej hodnoty – nárok na odpočet dane (pohľadávka) pri samozdanení

**343B – Daň z pridanej hodnoty – daňová povinnosť (záväzok) pri samozdanení

Z uvedeného príkladu vyplýva, že na základe prijatej dodávateľskej faktúry účtovná jednotka zaúčtovala predpis daňovej povinnosti v prospech analytického účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty – daňová povinnosť, vo výške 20% sadzby dane zo základu dane súvzťažne súčtom pohľadávok, na ľarchu analytického účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty – nárok na odpočet dane. Vzhľadom na to, že účtovná jednotka uplatňuje nárok na odpočítanie dane koeficientom, nemá nárok na odpočítanie dane v plnej výške. Tá časť dane z pridanej hodnoty, na ktorú účtovná jednotka nemá nárok na odpočet sa zaúčtuje v prospech analytického účtu 343A – Daň z pridanej hodnoty – nárok na odpočet dane (teda sa zníži pohľadávka) a na ľarchu účtu obstarania dlhodobého majetku 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. Časť dane z pridanej hodnoty, na ktorú účtovná jednotka nemá nárok na odpočet, vstupuje do ceny obstarania dlhodobého hmotného majetku.

Daň z pridanej hodnoty za spotrebované energie, na ktorú nemá účtovná jednotka nárok na odpočet, sa v priebehu účtovného obdobia účtuje na ľarchu účtu 502 - Spotreba energie a v prospech účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty, čím sa zníži pohľadávka účtovnej jednotky.

Dátum: 18.02.2019

Vypracoval: Ing. Hvojniová Jana
samostatné oddelenie legislatívy a metodiky výkazníctva verejnej správy
tel.: 02/59 58 32 36

Schválil: Ing. Ladislav Zakhar, PhD.
vedúci samostatného oddelenia legislatívy a metodiky výkazníctva verejnej správy
tel.: 02/59 58 32 22

Ing. Miriam Majorová, PhD.
generálna riaditeľka sekcie legislatívy a súhrnného výkazníctva štátu