

V prípade, že prenajímateľom je zdaniteľná osoba registrovaná ako platiteľ DPH v inom členskom štáte a nájomca je zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná ako platiteľ DPH v tuzemsku, a zároveň nie je registrovaná ako platiteľ v členskom štáte prenajímateľa a v členskom štáte prenajímateľa je finančný prenájom považovaný za dodanie tovaru, bude režim zdanenia finančného prenájomu daňou z pridanej hodnoty nasledovný:

Nájomca sa pri posudzovaní zdaniteľného obchodu bude riadiť podmienkami na strane prenajímateľa. V tomto variante, keď sa v členskom štáte prenajímateľa finančný prenájom považuje za dodanie tovaru je situácia zložitejšia ako vo Variante C, nakoľko v tuzemsku je finančný prenájom považovaný za dodanie služby. Aj vo Variante D budeme uvažovať s výnimkou, kedy je predmetom finančného prenájomu dopravný prostriedok, pretože ako sme už uviedli v predchádzajúcej časti, táto výnimka vyplýva zo smernice 2006/112 a preto je pravdepodobné, že aj právnej úprave členského štátu prenajímateľa bude táto výnimka uplatnená.

Faktúru aj v tomto variante vystavuje osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľný obchod čiže prenajímateľ. Riešiť problematiku zdaňovania prenajímateľa vo Variante D rovnako ako vo Variante C je bezpredmetné, nakoľko prenajímateľ je povinný dodržiavať právnu úpravu platnú v členskom štáte, ktorý mu prideliť identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, t. z. právnu úpravu členského štátu, v ktorom je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty.

Vychádzajúc z predpokladu, že právna úprava dane z pridanej v danom členskom štáte vychádza zo smernice 2006/112, nájomca by mal dostať faktúru, v ktorej bude uvedené, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej bol tovar dodaný<sup>164</sup>. Na túto skutočnosť nadväzuje aj ustanovenie zákona o DPH, že osobou povinnou platiť daň správcovi dane je zdaniteľná osoba pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v prípade, že tovar nadobudla v zmysle zákona o DPH<sup>165</sup>. Nájomca, obdobne ako vo Variante C, v zmysle zákona o DPH, § 74 Faktúra pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a prijatí služby zo zahraničia., musí mať faktúru od prenajímateľa, v ktorej môže doplniť prepočet ceny bez dane na eurá, sadzbu dane, prípadne oslobodenie od dane a výšku dane v eurách, t. z. nájomca sám vyrobí daň z pridanej hodnoty na prijatý zdaniteľný obchod, ktorý bude v podmienkach tuzemska (Slovenskej republiky) zdanený aktuálne platnou sadzbou dane z pridanej hodnoty. V prípade finančného prenájomu funkciu faktúry obyčajne plní splátkový kalendár.

Daňová povinnosť nájomcu v tomto prípade vzniká najneskôr 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru alebo dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred týmto dňom. Následne nájomcovi (platiteľovi dane z pridanej hodnoty) vzniká právo odpočítať si ním uplatnenú daň z finančného prenájomu, čiže daň ním uplatnenú pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, od dane ktorú je povinný platiť zo zdaniteľných obchodov, ktoré sám poskytol<sup>166</sup>.

Variant D	Zhrnutie
Prenajímateľ	Platiteľ DPH v inom členskom štáte
Nájomca	Platiteľ DPH v tuzemsku
Zdaniteľný obchod	Prenajímateľ: dodanie tovaru Nájomca: podľa pravidiel v členskom štáte prenajímateľa Nadobudnutie tovaru z iného členského štátu
Miesto zdaniteľného obchodu	Členský štát nájomcu

<sup>164</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 136 alebo 138.

<sup>165</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 11 a § 11a

<sup>166</sup> zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 49 ods. 1 a 2 písm. c)

Vystavenie faktúry	Prenajímateľ Nájomca samozdaňuje t.j. sám vyrubí daň (§ 74 Faktúra pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a prijatí služby zo zahraničia)
Osoba povinná platiť daň	Nájomca

### Abstrakt

V ostatných rokoch v dôsledku otvárania ekonomík a globalizácie podnikateľského prostredia, sa stále častejšie stretávame s medzinárodným finančným prenájomom, ktorý sa niekedy označuje aj ako cezhraničný finančný prenájom alebo nadnárodný finančný prenájom. Práve pri medzinárodnom finančnom prenájme, ktorý je ešte z hľadiska dane z pridanej hodnoty potrebné špecifikovať na finančný prenájom, v ktorom ako subjekty vystupujú prenajímateľ a nájomca z rôznych členských štátov Európskej únie a finančný prenájom, v ktorom je jeden zo subjektov z tretej krajiny. Bez stanovenia presných a kompatibilných pravidiel zdaňovania daňou z pridanej hodnoty by nebolo možné zodpovedať na otázky kde je miesto dodania čiže kde má byť príslušné dodanie zdanené.

**Kľúčová slova:** Medzinárodný finančný prenájom, daň z pridanej hodnoty, miesto dodania, samozdanenie

### Summary

In last years as a impact of globalization we can meet more often with finance lease, where the lessor and the lessee come from different countries. The rules for VAT related with finance lease are not unified in countries of European Union. To reach common basis European Committee publish a document called Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. This Directive codifies the provisions implementing the common system of VAT, which applies to the production and distribution of goods and services bought and sold for consumption within the European Union include also finance lease.

**Key words:** International Finance Lease, Value Added Tax, Place of delivery, reverscharge

**JEL klasifikácia:** M40, M41

### Použitá literatúra

- [1] SMERNICA RADY 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- [2] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

### Kontakt

Miroslava Vašeková, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 778, [miroslava.vasekova@euba.sk](mailto:miroslava.vasekova@euba.sk)



## VPLYV INTERNÝCH SMERNÍC ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK NA KONTROLNÉ POSTUPY<sup>167</sup>

### Internal regulations of accounting units influence on control processes

Vépyová Mária – Kastlerová Sylvia

#### 1. Úvod

Interné smernice majú významný vplyv na postup prác tak z účtovného hľadiska ako aj finančnej a hospodárnej charakteristiky každej účtovnej jednotky. Aby výsledky v jednotlivých účtovných jednotkách boli porovnateľné, bolo by žiaduce, aby prijaté zásady zakotvené v interných pokynoch boli relatívne stabilné. Náročnosť spracovania interných smerníc posudzuje pri jednotlivých kontrolných akciách aj interný kontrolór/interný audítor. Nedostatky v obsahu interných smerníc zvyšujú náročnosť na kontrolné postupy vedúce k potvrdeniu prípadne vyvráteniu správnosti riešenia zo strany účtovnej jednotky.

Každá účtovná jednotka by mala mať vypracované vlastné smernice, ktorými by dokumentovala svoje rozhodnutia, postupy, prípadne charakteristiky prác alebo zodpovednosti, ako aj kompetentnosti a pod. Za prijatie smerníc aj ich schválenie ako aj novo navrhnuté zmeny v pravidlách zodpovedá vedenie (manažment) spoločnosti. O schválených (pôvodných) smerniciach ako aj prijatí nových postupov a pravidiel musia byť oboznámené všetky osoby, ktorých sa zmena týka (vedúci oddelení príp. konkrétne osoby s vymedzenou právomocou alebo delegovanou zodpovednosťou – napr. podpisovanie určitých dokladov, zodpovednosť za evidenciu pokladnice, komunikácia s bankou a pod.). Mnohé účtovné jednotky, hlavne tzv. malé, však väčšinou pracujú/fungujú na báze okamžitého rozhodnutia či príkazu vedúceho pracovníka v ústnom podaní. Táto skutočnosť sa spravidla odráža v chaotickom riadení, evidovaní alebo vykazovaní (prezentovaní) nesprávnych alebo nepravdivých informácií. Malé účtovné jednotky si málokedy môžu „dovoliť“ zamestnať v samostatnej pozícii interného kontrolóra/audítora, preto sa kontrolné postupy vykonávajú len v rámci svojho postavenia v ÚJ a orientujú sa len na základné okruhy záujmov (napr. včasnosť inkás pohľadávok, včasnosť úhrad rôznych povinností ÚJ, predbežný výsledok hospodárenia a možné daňové zaťaženie počas účtovného obdobia).

Mnohé ÚJ pristupujú k interným smerniciam nasledovne:

- a) nemajú žiadne smernice (v prípade, že agendu spracováva vlastný zamestnanec, odvolávajú sa na všeobecne platné znenia právnych noriem, hlavne zákona o dani z príjmov),
- b) nemajú žiadne smernice (v prípade, že agendu vedie a spracováva externý subjekt, dovolávajú sa jeho odborných znalostí);
- c) smernice neúplné (buď čo do úplnosti znenia jednotlivých smerníc alebo do počtu smerníc, alebo vo vzájomnej kombinácii),
- d) smernice obsahujú aj také obsahové plnenie, ktorými sa účtovná jednotka nevie alebo nemôže riadiť);
- e) smernice sú úplné a v súlade s činnosťou účtovnej jednotky.

<sup>167</sup> Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra MŠ SR a SAV (VEGA) č. 1/0284/08 (2008-2010) „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek“

### *1 Postupy interného kontrolóra/audítora v prípade neúplnosti alebo absencie smerníc*

Je zřejmé, že v prípade absencie alebo neúplnosti smerníc je overenie postupov, ktorými sa účtovná jednotka riadi (bez ohľadu na to, či zobrazenie informácií uskutočňuje interným alebo externým subjektom), náročným procesom a vzniká automaticky precedens nesprávnosti prezentovaných informácií (výstupov). Je na internom kontrolórovi/audítrovi, či je vôbec ochotný prijať postupy ÚJ a pripustiť, že by závery ÚJ mohli byť správne – pri dodržiavaní hlavne všeobecných pravidiel vymedzených právnymi normami. Na druhej strane, ak právna norma umožňuje aplikáciu alternatívnych riešení, je nevyhnutné poznať vybraný postup, ktorý sa stáva porovnateľnou/ kriteriálnou veličinou (napr. príspevok zamestnávateľa na stravnú jednotku, odpisovanie dlhodobého majetku, kritériá pre zaradovanie dlhodobého majetku, náhrady pri pracovných cestách a pod.). Ak by sa pri opakovaných transakciách aplikovali rozdielne postupy, interný kontrolór/audítor by nemohol posúdiť správnosť zaúčtovanej sumy ani účtovných zápisov. Interný kontrolór/audítor musí zakaždým overovať 100% vzorky. Orientačným bodom pre možnosť aplikácie kontrolných postupov by – pri pravdivom vyjadrení mohli byť poznámky ako súčasť účtovnej závierky, v ktorých sú uvedené metódy oceňovania ako aj použité zásady. Pri aplikovaní rôznych postupov nie je možné ani pravdivo (kvalitne) zostaviť účtovnú závierku. Pri spracovávaní (predovšetkým účtovníctva) externou formou je nevyhnutné, aby účtovná jednotka odovzdala schválené interné smernice spracovávateľovi vrátane zmien a doplnkov; ak tak účtovná jednotka neučiní, je na profesionalite spracovávateľa, aby viedol účtovníctvo podľa najlepšieho vedomia a svedomia, informoval o postupoch a zásadách vedenie účtovnej jednotky. Tieto postupy sú uvádzané v poznámkach (ktoré spravidla zostavuje externý spracovávateľ); nakoľko účtovnú závierku je potrebné uchovávať po dobu 10 rokov po účtovnom období (roku), za ktorý sa účtovná závierka zostavuje, účtovná jednotka má možnosť overiť si uplatnené zásady a metódy, ako aj ich kontinuitu. Nakoľko však interný kontrolór/audítor hlavne v účtovnej jednotke s rozmanitou štruktúrou, zameraním podnikania a pod. vykonáva svoju profesiu počas celého účtovného obdobia, v rôznych frekvenciách a oblastiach (nielen účtovné zobrazenie), mal by vzhľadom na skúsenosti, prax a meniace sa ekonomické prostredie neustále byť nápomocný nielen pri overovaní znenia smerníc, ale aj pri ich formulovaní a dodržiavaní. Dobře prepracované smernice sú nápomocné aj pri overovaní prijatých pravidiel v praxi.

### *2 Postupy interného kontrolóra/audítora v prípade neuplatnenosti smerníc*

Opačným pólom uplatnenia práce interného kontrolóra/audítora je, ak účtovná jednotka má „celú zbierku“ smerníc s dodatkami, až sa tieto stávajú neprehľadné. Viaceré smernice sú súčasťou súboru, napriek tomu, že účtovná jednotka sa nimi neriadi, resp. nenachádzajú svoje uplatnenie (napr. riešenie náhrad na pracovné cesty: žiaden zo zamestnancov ani vedenia nikdy na žiadnu pracovnú cestu nenastúpili; pravidlá na vedenie knihy jász a rôzne prepočty k používaniu motorového vozidla – v prípade, že ÚJ žiadne vozidlo nevlastní; oceňovanie zásob vytváraných vlastnou činnosťou v prípade, že účtovná jednotka takéto zásoby nezhotovuje a pod.). Ak súbor smerníc obsahuje nepoužiteľné smernice, je veľký predpoklad, že ich prevzala od inej účtovnej jednotky a teda takémuto súboru treba venovať zvýšenú pozornosť, nakoľko vzniká predpoklad, že budú obsahovať aj iné nesprávnosti (napr. týkajúce sa zamerania inventarizácie zásob vlastnej výroby a pod.). Ak by interný kontrolór/audítor vyhotovoval plán svojej činnosti na základe predložených smerníc, mohlo by sa stať, že výberom vzorky (vzoriek) by v danom naplánovanom termíne nemal čo overiť. Ak, naopak,