



Finančné riaditeľstvo SR

4/DPH/2023/MP

Metodický pokyn k postupu pri zrušení registrácie pre daň podľa § 81 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2023

Úvod

Vzhľadom na zmeny a doplnenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), ktoré sa dotkli aj ustanovenia § 81 zákona o DPH, vydáva Finančné riaditeľstvo SR aktualizovaný metodický pokyn. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn č. 15/DPH/2021/MP k postupu pri zrušení registrácie pre daň podľa § 81 zákona o DPH, z ktorého sa do nového metodického pokynu preberajú všetky časti, ktorých sa novela zákona o DPH účinná od 1.1.2023 nedotkla. Doplnený text je v metodickom pokyne zvýraznený podfarbením.

Ustanovenie § 81 zákona o DPH upravuje zrušenie registrácie pre daň platiteľa dane, ktorý je registrovaný podľa § 4 a § 5 zákona o DPH.

K postupu pri zrušení registrácie podľa § 82 zákona o DPH osôb registrovaných pre daň podľa § 7 a § 7a zákona o DPH je vydaný samostatný metodický pokyn.

Postup pri zrušení registrácie platiteľa dane podľa § 81a zákona o DPH, ktorý je registrovaný podľa § 4b zákona o DPH, je upravený v metodickom pokyne k uplatňovaniu DPH pri skupinovej registrácii podľa zákona o DPH.

Zrušenie registrácie platiteľa dane znamená, že právnická alebo fyzická osoba, odo dňa určeného daňovým úradom, prípadne odo dňa stanoveného zákonom o DPH, prestáva byť platiteľom dane z pridanej hodnoty. Uvedené znamená, že právnická alebo fyzická osoba od uplynutia dňa, ktorým prestane byť platiteľom dane, neuplatňuje k cene tovarov a služieb daň na výstupe s výnimkou prípadov stanovených v § 69 zákona o DPH, nemá nárok na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb s výnimkou stanovenou v § 52 zákona o DPH, nesmie vyhotovovať faktúry s daňou z pridanej hodnoty, nepodáva daňové priznania pre daň z pridanej hodnoty s výnimkou prípadov stanovených v § 78 ods. 3 a 4 zákona o DPH.

Zákon o DPH rozlišuje zrušenie registrácie:

1. na základe žiadosti platiteľa dane,
2. vykonanej daňovým úradom, ak nie sú dôvody na registráciu (zrušenie registrácie z úradnej moci).

1. diel - Zrušenie registrácie pre daň na základe žiadosti platiteľa dane

Dôvody, na základe ktorých platiteľ dane môže, respektíve je povinný požiadať o zrušenie registrácie pre daň z pridanej hodnoty, upravuje § 81 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa § 81 ods. 3 zákona o DPH, daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň na základe žiadosti platiteľa dane, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. Daňový úrad nemá povinnosť, ale možnosť na základe prijatej žiadosti registráciu pre daň zrušiť.

Pri podaní žiadosti o zrušenie registrácie pre daň platiteľ dane postupuje podľa § 13 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Zo žiadosti o zrušenie registrácie musí byť vo všeobecnosti zrejmé, kto ju podáva, v akej veci a z akých dôvodov požaduje platiteľ dane zrušiť registráciu pre daň. Ministerstvo financií SR vydalo vzor tlačiva „Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty a daň z poistenia“. FR SR odporúča využitie uvedeného tlačiva. Daňový úrad akceptuje aj žiadosť o zrušenie registrácie podanú elektronicky ako prílohu všeobecného podania, ak obsahuje predpísané náležitosti.

1.1. Zrušenie registrácie pre daň platiteľa dane registrovaného podľa § 4 zákona o DPH

Platiteľ dane registrovaný pre daň podľa § 4 zákona o DPH:

- **môže** požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ak:
 - uplynul jeden rok odo dňa, keď sa stal platiteľom dane a
 - jeho obrat¹ nedosiahol za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov 49 790 eur. Pri zistení výšky obratu pre účely zrušenia registrácie pre daň sa postupuje podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH.

Platiteľ dane, ktorý žiada o zrušenie registrácie, musí splniť obidve vyššie uvedené podmienky, inak daňový úrad registráciu pre daň nezruší. Požiadať o zrušenie registrácie pre daň môžu povinne registrovaní platitelia dane (§ 4 ods. 1 zákona o DPH), platitelia dane registrovaní zo zákona (§ 4 ods. 4 zákona o DPH), ako aj platitelia dane, ktorí boli registrovaní pre daň dobrovoľne (§ 4 ods. 2 zákona o DPH).

- **môže** požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ak:

- dosiahol za posledných 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, avšak jeho obrat pozostával výlučne z dodaní tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 až § 39 zákona o DPH. Môže ísť o dodania:

- realizované v rámci poisťovacej a zaisťovacej činnosti vrátane sprostredkovania poistenia a sprostredkovania zaistenia
- stavby alebo jej časti vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak sa na dodanie vzťahujú podmienky oslobodenia podľa § 38 zákona o DPH, alebo nájom nehnuteľnosti, na ktoré sa uplatní oslobodenie podľa § 38 zákona o DPH
- uskutočnené v rámci poskytovania finančných služieb, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane v rozsahu § 39 zákona o DPH.

- odôvodnene predpokladá, že bude v tuzemsku vykonávať výlučne dodania tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 28 až § 42 zákona o DPH.

Na rozdiel od ustanovenia § 81 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, v ktorom je taxatívne vymedzené, že podať žiadosť o zrušenie registrácie je možné najskôr po uplynutí jedného roka odo dňa, keď sa žiadateľ stal platiteľom, zákonná úprava v písmene b) tohto ustanovenia takúto podmienku neuvádza. Zákonou podmienkou pre zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je, že platiteľ dane za predchádzajúcich 12 kalendárnych mesiacov dosahuje obrat len zo zákonom vymedzených oslobodených plnení a zároveň deklaruje, že bude v tuzemsku vykonávať výlučne dodania tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 28 až § 42 zákona o DPH. Ak platiteľ dosahuje súčasne obrat aj z iných dodaní, tak bez ohľadu na výšku obratu dosiahnutého z iných dodaní jeho registračná povinnosť naďalej trvá.

¹ Obratom sa rozumie hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem hodnoty tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 36 a podľa § 40 až § 42 zákona o DPH. Hodnota dodaných poisťovacích služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 zákona o DPH, a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39 zákona o DPH, sa nezahŕňa do obratu, ak tieto služby sú dodané pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezahŕňa hodnota príležitostne dodaného hmotného majetku okrem zásob a hodnota príležitostne dodaného nehmotného majetku.

Obdobím pre vyhodnotenie splnenia podmienky dosahovania obratu z oslobodených plnení je vždy 12 predchádzajúcich kalendárnych mesiacov, bez ohľadu na dĺžku trvania samotnej registrácie podľa § 4 zákona o DPH.

Ak je žiadateľ o zrušenie registrácie platiteľom podľa § 4 zákona o DPH registrovaným menej ako 12 mesiacov, žiadateľ musí vedieť preukázať, že za celé obdobie 12 predchádzajúcich mesiacov dosahuje obrat len z vymedzených oslobodených plnení. To znamená, že do obdobia 12 mesiacov sa započítava aj obdobie, kedy platiteľ ešte nebol registrovaným platiteľom a mal postavenie zdaniteľnej osoby. Skutočnosti deklarované žiadateľom je daňový úrad oprávnený overiť napríklad vykonaním miestneho zisťovania. Ak obrat dosiahnutý v sledovanom období pozostáva iba z vymedzených oslobodených plnení, žiadosti o zrušenie registrácie je možné vyhovieť.

Ak je žiadateľom platiteľ registrovaný podľa § 4 zákona o DPH, ktorého obdobie právnej existencie alebo vykonávanie podnikania je menej ako 12 mesiacov (novovzniknutý daňový subjekt), splnenie zákonnej podmienky pre zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 1 písm. b) zákona o DPH môže preukázať až po dosiahnutí 12 mesiacov trvania právnej existencie alebo vykonávania podnikania. Žiadosti o zrušenie registrácie nie je možné vyhovieť, ak by bola podaná skôr ako 12 mesiacov odo dňa, kedy sa žiadateľ stal zdaniteľnou osobou.

Ak je žiadateľ registrovaným platiteľom podľa § 4 zákona o DPH viac ako 12 mesiacov, daňový úrad vie splnenie zákonnej podmienky overiť z podaných „nulových“ daňových priznaní k DPH resp. z daňových priznaní len s vyplneným riadkom 13 a z podaných „nulových“ kontrolných výkazov.

- **je povinný** požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestane vykonávať podnikanie² podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH (§ 81 ods. 2 zákona o DPH).

Pri splnení povinnosti vyplývajúcej z citovaného ustanovenia nie je rozhodujúca dĺžka obdobia, v ktorom bol subjekt platiteľom dane a ani výška dosiahnutého obratu. Zákon o DPH stanovuje platiteľovi dane povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň v prípade skončenia vykonávania podnikateľskej činnosti. Ak platiteľ dane prestane vykonávať činnosť v tuzemsku, ale naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v zahraničí, ne stráca status zdaniteľnej osoby a povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň sa na neho nevzťahuje.

Povinnosť podať žiadosť o zrušenie registrácie sa nevzťahuje ani na osobu registrovanú pre daň podľa § 4 zákona o DPH, ktorá napr. dodáva z tuzemska do iného členského štátu len služby, pri ktorých sa určí miesto dodania mimo tuzemska, ak neprestala vykonávať činnosť ako takú.

Právnické osoby zapísané do obchodného registra by mali pri ukončení podnikateľskej činnosti podať žiadosť o zrušenie registrácie pre daň najneskôr dňom podania návrhu na výmaz z obchodného registra. Fyzickým osobám je odporúčané, aby pred, resp. pri ukončení vykonávania podnikateľskej činnosti ako takej, podali žiadosť o zrušenie registrácie pre daň pred zrušením živnostenského oprávnenia. Uvedený postup je nevyhnutný z dôvodu, aby si mohli tieto osoby splniť ďalšie povinnosti, ktoré sa s ukončením registrácie pre daň viažu.

Ak podá žiadosť o zrušenie registrácie fyzická osoba, platiteľ dane, z dôvodu, že zrušila oprávnenie na podnikanie, daňový úrad by mal pristúpiť k zrušeniu registrácie až po preverení, že sú splnené podmienky ustanovené v § 81 ods. 2 zákona o DPH. Fyzická osoba môže aj naďalej vykonávať ekonomickú činnosť, z ktorej môže dosahovať obrat, pretože zákon o DPH ekonomickú činnosť chápe v širšom rozsahu ako Obchodný zákonník. Pri posudzovaní, ktoré osoby sa považujú za zdaniteľnú osobu, a čo sa na účely tohto zákona rozumie ekonomickou činnosťou, sa aj pri zrušení registrácie pre daň vychádza z § 3 zákona o DPH.

² Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Príklad 1:

Fyzická osoba, platiteľ dane od 01. 02. 2018, podala žiadosť o zrušenie živnostenského oprávnenia k 14. 04. 2021. Príslušný daňový úrad požiadala 16. 04. 2021 o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu, že prestala v tuzemsku vykonávať činnosť na základe živnosti. Podnikateľ dosiahol príjem zo živnosti za posledných 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov 20 500 eur a z prenájmu bytu a dvoch chát, ktoré nemal zaradené do podnikania, dosiahol príjem 30 000 eur. Výška jeho obratu za predchádzajúcich po sebe idúcich 12 kalendárnych mesiacov je 50 500 eur. Pre účely zákona o DPH sa za podnikanie považuje aj príjem z využívania hmotného majetku, ktorým je v uvedenom prípade prenájom nehnuteľnosti každou osobou. Obrat platiteľa dane za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov presiahol 49 790 eur, preto daňový úrad nezruší registráciu pre daň z pridanej hodnoty z dôvodu, že nie sú splnené podmienky stanovené v § 81 ods. 2 a ani v ods. 1 zákona o DPH.

Príklad 2:

Právnická osoba, platiteľ dane, je zaregistrovaná pre daň dobrovoľne od 01. 11. 2020 podľa § 4 zákona o DPH. Platiteľ dane podal miestne príslušnému daňovému úradu žiadosť o zrušenie registrácie k 01. 09. 2021 z dôvodu, že jeho obrat za posledných 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov dosiahol 7 000 eur s tým, že ani nepredpokladá, že v budúcnosti presiahne túto sumu. Príslušný daňový úrad nezruší registráciu pre daň z dôvodu, že nie je splnená jedna z podmienok ustanovená v § 81 ods. 1 zákona o DPH. Žiadosť o zrušenie registrácie pre daň bola podaná pred uplynutím jedného roka odo dňa, keď sa právnická osoba stala platiteľom dane.

1.2. Zrušenie registrácie pre daň právnických osôb, ktoré sa zrušujú bez likvidácie

Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, má v zmysle § 81 ods. 2 zákona o DPH povinnosť oznámiť túto skutočnosť daňovému úradu pred svojím zánikom. Podľa Obchodného zákonníka spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra, ak Obchodný zákonník neustanovuje inak. Zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie s likvidáciou alebo bez likvidácie. Spoločnosť sa zrušuje bez likvidácie, ak celé jej imanie prešlo na právneho nástupcu, alebo po jej zrušení súdom nebol zložený predpoklad na úhradu odmeny a výdavkov likvidátora vo výške stanovenej osobitným predpisom. Spoločnosť sa tiež zrušuje právoplatnosťou rozhodnutia súdu o neplatnosti spoločnosti, odo dňa uvedeného v rozhodnutí súdu o zrušení spoločnosti, inak odo dňa, keď toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť, ukončením konkurzného konania z dôvodu nedostatku majetku alebo ukončením konkurzu, okrem zrušenia konkurzu z dôvodu, že tu nie sú predpoklady pre konkurz, alebo iného dôvodu, ak tak ustanoví Obchodný zákonník alebo osobitný zákon. Na základe právoplatného rozhodnutia súdu o zrušení spoločnosti bez likvidácie súd vykoná výmaz zrušenej spoločnosti z obchodného registra.

Zákon o DPH neupravuje formu a spôsob podania oznámenia o skutočnosti, že sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie. Pri podaní oznámenia sa postupuje podľa daňového poriadku, pričom z oznámenia by malo byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, a nakoľko to z povahy podania vyplýva, aj dôvody podania.

Ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie, daňový úrad nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie a neurčí deň, ktorým táto osoba prestáva byť platiteľom dane (§ 81 ods. 4 zákona o DPH). Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie prestane byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku, ktorým je deň výmazu z obchodného registra. K zániku spoločnosti dochádza až jej výmazom z obchodného registra a k tomuto dňu spoločnosť zaniká ako ekonomický a právny subjekt.

Príklad 3:

Spoločnosť C, s. r. o., sa stala platiteľom dane od 01. 02. 2017. Daňovému úradu dňa 06. 11. 2020 oznámila, že sa zrušuje bez likvidácie z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou B, s. r. o., platiteľom dane. Pri zlúčení spoločností dochádza k zániku spoločnosti C bez likvidácie. Spoločnosť B sa stáva právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti. V obchodnom registri sa vykonal výmaz zanikajúcej spoločnosti a zápis zlúčenia spoločnosti s nástupníckou spoločnosťou k tomu istému dňu, t. j. k 31. 12. 2020. Daňový úrad spoločnosti C, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie pre DPH. Spoločnosť C prestala byť platiteľom dane zo

zákona dňom zániku, t. j. dňom výmazu z obchodného registra - 31. 12. 2020. K tomuto dňu daňový úrad spoločnosti C ukončí registráciu pre daň v registri.

Príklad 4:

Právnická osoba, platiteľ dane, bola zrušená podľa § 68 ods. 3 písm. d) Obchodného zákonníka z dôvodu ukončenia konkurzného konania pre nedostatok majetku. Spoločnosť zaniká dňom výmazu z obchodného registra. Likvidácia sa v tomto prípade nevyžaduje. Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, je túto skutočnosť povinná oznámiť miestne príslušnému daňovému úradu pred svojím zánikom. Daňový úrad nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie. Právnická osoba prestáva byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku. K tomuto dňu daňový úrad ukončí registráciu pre daň v registri.

Podľa § 81 ods. 7 zákona o DPH, pri zániku platiteľa dane bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, nevzniká daňová povinnosť podľa § 81 odseku 5 zákona o DPH.

1.3. Zrušenie registrácie pre daň zahraničnej osoby

Zahraničná osoba, registrovaná pre daň podľa § 5 zákona o DPH ako platiteľ dane:

- **môže** požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, ak odôvodnene predpokladá, že bude v tuzemsku uskutočňovať výlučne dodania tovarov a služieb vymedzené v § 5 ods. 1 písm. a) až h) zákona o DPH. Jedná sa o taxatívne vymedzené dodania, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty, alebo pri ktorých zahraničná osoba nie je osobou povinnou platiť daň
- **má povinnosť** podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestane vykonávať podnikanie na území tuzemska.

Zrušenie registrácie zahraničnej osoby, ktorá je platiteľom registrovaným podľa § 5 zákona o DPH, nie je podmienené minimálnym obdobím registrácie v trvaní jeden rok, ani preukázaním, z akých plnení dosiahla zahraničná osoba obrat v tuzemsku za predchádzajúcich 12 kalendárnych mesiacov.

Daňový úrad zruší registráciu pre daň zahraničnej osoby registrovanej pre daň podľa § 5 zákona o DPH na základe žiadosti, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. Postup daňového úradu pri zrušení registrácie pre daň osôb registrovaných podľa § 4 a § 5 zákona o DPH je riešený v bode 3. tohto metodického pokynu.

Ak si zahraničná osoba registrovaná pre daň podľa § 5 zákona o DPH založila v tuzemsku organizačnú zložku alebo prevádzkareň, za účelom podnikania v tuzemsku a táto prevádzkareň spĺňa kritériá stanovené v § 4 ods. 5 zákona o DPH a v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ, potom dochádza k zmene v registrácii z § 5 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH. Postup podľa § 81 ods. 3 a 4 zákona o DPH sa v tomto prípade neuplatní. Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 zákona o DPH, ak prestane spĺňať status zahraničnej osoby, v zmysle § 6a zákona o DPH sa považuje za platiteľa dane registrovaného podľa § 4 zákona o DPH a to odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. S touto zmenou súvisí, resp. môže súvisieť zmena miestnej príslušnosti a delimitácia z DÚ Bratislava na miestne príslušný daňový úrad (§ 7 daňového poriadku). Táto problematika je bližšie riešená v metodickom pokyne k § 6a zákona o DPH.

Podľa § 81 ods. 3 písm. a) zákona o DPH, daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň na základe žiadosti platiteľa dane registrovaného podľa § 4 a § 5 zákona o DPH, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie, inak žiadosti o zrušenie registrácie nevyhoví.

2. diel - Zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci

Daňový úrad podľa § 81 ods. 3 písm. b) zákona o DPH môže zrušiť registráciu pre daň z úradnej moci, ak nie sú dôvody na registráciu, a to, ak platiteľ dane:

1. nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 zákona o DPH alebo
2. opakovane v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole.

Cieľom tohto ustanovenia je vylúčiť zo systému DPH subjekty, ktoré nemajú alebo stratia postavenie zdaniteľnej osoby, ktoré sú rizikové, ktoré zneužívajú systém dane z pridanej hodnoty. Daňový úrad má možnosť (nie povinnosť) sa rozhodnúť, u ktorého subjektu pristúpi k zrušeniu registrácie pre daň. Pri posúdení, či sú dôvody na zrušenie registrácie z úradnej moci, má daňový úrad každý konkrétny prípad posudzovať individuálne, prípady nemá zovšeobecňovať, má vychádzať z dostatočne zisteného skutkového stavu a prihliadať na to, čo je cieľom citovaného ustanovenia.

2.1. K § 81 ods. 3 písm. b) bod 1 zákona o DPH

Daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň, keď zistí, že platiteľ dane nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 zákona o DPH. Ako je uvedené v bode 1.1 tohto metodického pokynu, pojem podnikanie je na účely zákona o DPH potrebné chápať v širšom rozsahu ako je definovaný v § 2 Obchodného zákonníka. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného a nehmotného majetku na účely dosahovania príjmu z tohto majetku každou osobou.

Daňový úrad pri zrušení registrácie pre daň z úradnej moci, tak ako je už aj vyššie uvedené, má posudzovať každý prípad individuálne, podľa konkrétnej situácie a na základe dostatočne zisteného skutkového stavu, napr. z akých dôvodov a akú dobu osoba nevykonáva podnikateľskú činnosť. Pri posudzovaní, či niektorá osoba nevykonáva podnikateľskú činnosť, je potrebné vychádzať aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Za osobu, ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť sa považuje aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody, t. j. aj osoba, platiteľ dane, ktorá sa pripravuje na vykonávanie podnikateľskej činnosti, napr. kúpou majetku určeného na podnikanie, aj keď napr. v určitej dobe vzhľadom na predmet podnikateľskej činnosti neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody, ak nie je preukázané napríklad, že sa svojím konaním zúčastňuje podvodov na DPH. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa pod pojmom podnikanie zahŕňajú aj činnosti súvisiace s ukončením činnosti. Aj výdavky vynaložené na ukončenie prevádzkovania podniku musia byť preto považované za výdavky neoddeliteľné od celej hospodárskej činnosti platiteľa.

Ak platiteľ dane podal napr. za zdaňovacie obdobia december 2020 – marec 2021 nulové daňové priznania, to ešte neznamená, že deklaruje, že nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikateľskú činnosť. V prípade, ak chce daňový úrad pristúpiť k zrušeniu registrácie z úradnej moci, mal by preveriť dôvody neuvádzania zdaniteľných plnení a neuplatňovanie práva na odpočítanie dane v daňových priznaniach. Na základe dostatočne zistených skutkových okolností posúdi, či môže zrušiť registráciu pre daň. Napr. platiteľ dane prevádzkuje len kúpaliská a vzhľadom na sezónnosť podnikateľskej činnosti v zimných mesiacoch nevykazoval v daňových priznaniach žiadne údaje; alebo fyzická osoba, platiteľ dane, nevykonáva podnikateľskú činnosť určité obdobie z dôvodu pracovnej neschopnosti, atď. Nemalo by sa stať, že daňový úrad zruší registráciu pre daň z úradnej moci z dôvodu, že právnická alebo fyzická osoba nevykonáva alebo prestala vykonávať podnikanie podľa § 3 zákona o DPH, pričom po ukončení dôvodov, ktoré tejto osobe bránili určité obdobie v podnikaní, v ňom hodlá pokračovať a dosiahne obrat z uskutočňovania zdaniteľných plnení za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov vyšší ako 49 790 eur. Zrušenie registrácie pre daň má viesť k rušeniu registrácie osobám, ktoré prestali vykonávať podnikateľskú činnosť podľa § 3 zákona o DPH alebo ktoré reálne nevykonávajú resp. ktoré v rámci preverovania nepreukázali, že vykonávajú podnikateľskú činnosť.

Ak fyzická osoba, platiteľ dane, podľa § 57 ods. 4 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov oznámi miestne príslušnému živnostenskému úradu pozastavenie prevádzkovania živnosti, účinky pozastavenia živnostenského oprávnenia nastávajú dňom doručenia oznámenia o pozastavení prevádzkovania živnosti živnostenskému úradu, alebo ak je v oznámení uvedený neskorší deň, týmto dňom. Po pozastavení prevádzkovania živnosti podnikateľ nadobudne živnostenské oprávnenie uplynutím doby pozastavenia prevádzkovania živnosti alebo dňom uvedeným v oznámení o zmene doby pozastavenia prevádzkovania živnosti. Pozastavenie živnosti nemôže trvať kratšie ako šesť mesiacov a dlhšie ako tri roky. V čase pozastavenia živnostenského oprávnenia daňový subjekt nie je oprávnený vykonávať živnosť. Ak platiteľ dane podniká len na základe živnostenského oprávnenia, tak počas doby pozastavenia prevádzkovania živnosti nevykonáva podnikateľskú činnosť v zmysle § 3 zákona o DPH. Ak platiteľ dane prestal vykonávať činnosť, má povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2, prvá veta, zákona o DPH. Ak si túto povinnosť nesplní, daňový úrad by mal zrušiť registráciu pre daň podľa § 81 ods. 3 písm. b) bod 1 zákona o DPH.

V prípade pozastavenia prevádzkovania živnosti však sa však neodporúča daňovému úradu automaticky rušiť registráciu platiteľa, ale posúdiť každý prípad individuálne. Daňový úrad má preveriť, či platiteľ dane, ktorý pozastavil prevádzkovanie živnosti, je na účely zákona o DPH zdaniteľnou osobou alebo nie, či okrem činnosti, ktorú vykonával na základe živnostenského oprávnenia vykonáva aj inú činnosť, ktorá sa na účely zákona o DPH považuje za podnikanie, má preveriť dôvody pozastavenia prevádzkovania živnosti a prípadne aj dĺžku obdobia, na ktoré je pozastavená, či sa počas pozastavenia prevádzkovania živnosti pripravuje na výkon inej činnosti. Na základe dostatočne zistených skutočností môže prijať rozhodnutie, či ne/pristúpi k zrušeniu registrácie pre daň.

Ak platiteľ dane registrovaný pre daň podľa § 4 zákona o DPH vykonáva podnikateľskú činnosť s miestom dodania mimo tuzemska, napr. len dodanie služieb z tuzemska do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte, v daňových priznaniach toto dodanie neuvádza, ale môže si uplatňovať odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 6 zákona o DPH. Uvedené neznamená, že ide o osobu, ktorá nevykonáva alebo prestala vykonávať činnosť ako takú, nakoľko vykonávanie ekonomickej činnosti platiteľa nie je posudzované len vo vzťahu k transakciám s miestom dodania v tuzemsku.

2.2. K § 81 ods. 3 písm. b) bod 2 zákona o DPH

Daňový úrad môže zrušiť registráciu platiteľa dane z pridanej hodnoty z úradnej moci, ak nie sú dôvody na registráciu pre daň a to, ak platiteľ dane opakovane, t. j. dvakrát a viac:

- v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz,
- v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť,
- nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, alebo
- porušuje povinnosti pri daňovej kontrole.

Zámerom opatrení je zabrániť možnosti podvodných aktivít niektorých subjektov, ktoré zneužívajú systém DPH, a ich ďalšiemu rozširovaniu. Uvedené dôvody na zrušenie registrácie nemajú predstavovať prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich daňových subjektov. Nie každé naplnenie dôvodov na možné zrušenie registrácie pre daň musí skutočne viesť k jej zrušeniu. Daňový úrad musí individuálne a na základe dostatočne zistených skutočností posúdiť naplnenie zákonom ustanovených dôvodov tak, aby bola registrácia pre daň zrušená len tým platiteľom dane, ktorí zneužívajú systém DPH a neplnia si povinnosti vyplývajúce z príslušných zákonov.

Aby situácia bola kvalifikovaná ako opakovaná, postačuje, ak platiteľ dane už dvakrát nesplní niektorú z vyššie uvedených povinností. Skutočnosť, že platiteľ dane opakovane v kalendárnom roku nepodá daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnuteľný (na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne) alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole, nemusí znamenať, že daňový úrad registráciu pre daň zruší z úradnej moci automaticky.

Skutočnosti, ktoré môžu byť dôvodom na zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci ustanovené v § 81 ods. 3 písm. b) bod 2 zákona o DPH, sú dôvodom na zverejnenie tohto platiteľa dane v zozname vedenom Finančným riaditeľstvom SR v zmysle § 69 ods. 15 zákona o DPH. Zverejnenie platiteľa dane v tomto zozname nie je samo o sebe dôvodom na zrušenie registrácie pre daň. Po odstránení dôvodov, na základe ktorých bol v zozname zverejnený a za splnenia podmienok uvedených v § 52 ods. 7 daňového poriadku, bude platiteľ dane z uvedeného zoznamu vymazaný.

Je potrebné zabrániť situáciám, aby zdaniteľná osoba po zrušení registrácie pre daň z úradnej moci musela opätovne podať žiadosť o registráciu pre daň z dôvodu dosiahnutia obratu. Daňový úrad preto napr. v prvom rade vyzve platiteľa dane na podanie daňového priznania alebo kontrolného výkazu, ak v zmysle § 78a zákona o DPH bol platiteľ dane povinný ho podať. V prípade nepodania daňového priznania alebo kontrolného výkazu ani na základe výzvy, daňový úrad preverí, či nie sú naplnené aj ďalšie skutočnosti na zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci, a môže zrušiť registráciu pre daň. Opakované nepodanie kontrolného výkazu v kalendárnom roku samé o sebe nie je dôvodom na zrušenie registrácie pre DPH.

Ak daňový úrad zistí, že platiteľ dane opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, to taktiež neznamená, že daňový úrad registráciu pre daň zruší. Ak platiteľ dane nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť v lehote stanovenej zákonom alebo v plnej výške, daňový úrad vyzve platiteľa dane na splnenie tejto povinnosti. Ak platiteľ dane opakovane neuhrádza vlastnú daňovú povinnosť riadne a včas, nie je to samo o sebe dôvodom na zrušenie jeho registrácie, ale dôvodom na vymáhanie nedoplatkov v daňovom exekučnom konaní.

Ak platiteľ dane opakovane nie je zastihnutelný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, to opäť neznamená, že daňový úrad automaticky zruší registráciu pre daň z úradnej moci. Pri posudzovaní možného zrušenia registrácie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu. Z akých dôvodov nie je zastihnutelný, v akom období sa pokúšal daňový úrad preveriť, či sa fyzicky nachádza v mieste sídla spoločnosti, atď. Ak platiteľ dane nie je zastihnutelný napr. z dôvodu dovolenky, práceneschopnosti, služobnej cesty, nie sú to závažné dôvody na zrušenie registrácie pre daň. V prípade zistenia, že sídlo alebo miesto podnikania spoločnosti uvedené v žiadosti o registráciu pre daň, vo výpise z obchodného registra alebo v živnostenskom registri alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom reálne „neexistuje“ (napr. nehnuteľnosť bola asanovaná), a novú adresu neoznámil, osoba, ktorá „dala súhlas“ na nahlásenie sídla, platiteľa dane nikdy nevidela, zmluva o prenájme nehnuteľnosti (jej časti) bola zrušená, a súčasne daňový úrad využil všetky možnosti skontaktovať sa s platiteľom dane (miestne zisťovanie, predvolanie konateľa, telefonicky), môže registráciu pre daň zrušiť.

Čo sa rozumie pod pojmom „adresa sídla právnickej osoby“ a „adresa miesta podnikania fyzickej osoby“ vymedzujú ustanovenia § 2 Obchodného zákonníka. Sídлом právnickej osoby a miestom podnikania fyzickej osoby je adresa, ktorá je ako sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom. Právnická osoba alebo fyzická osoba musí preukázať, že má k nehnuteľnosti alebo jej časti, ktorej adresa je ako jej sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo v živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom, vlastnícke právo alebo užívacie právo, ktoré užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania nevyklučuje, alebo písomný súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti s úradne osvedčeným podpisom alebo písomný súhlas väčšiny podielových spoluvlastníkov nehnuteľnosti alebo jej časti, ak ide o podielové spoluvlastníctvo k nehnuteľnosti alebo jej časti počítanej podľa veľkosti ich podielov, s úradne osvedčenými podpismi so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra, živnostenského registra alebo inej evidencie ustanovenej osobitným zákonom; to neplatí, ak právo na užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania vyplýva z katastra nehnuteľností. Adresou sa rozumie názov obce s uvedením PSČ, názvu ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačné číslo, príp. súpisné číslo, ak sa obec nečlení na ulice. Za miesto podnikateľskej činnosti nie je možné považovať napr. adresu sídla alebo miesta podnikania bez uvedenia ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačného, resp. súpisného čísla (napr. len uvedenie názvu obce Zvolen, Košice).

Daňový úrad môže zrušiť registráciu platiteľa dane aj v prípade opakovaného porušenia povinností pri daňovej kontrole, ktoré vymedzuje § 45 ods. 2 daňového poriadku. Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k

zamestnancovi správcu dane napr. povinnosť umožniť vykonať daňovú kontrolu, poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá hmotnoprávny predpis a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcou dane, umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného subjektu a do jeho prevádzkových priestorov, atď. Ak kontrolovaný daňový subjekt neumožní zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (nereaguje na výzvy správcu dane, nepredkladá doklady, neposkytuje žiadne požadované informácie, so správcou dane nekomunikuje, t. j. opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole, na adrese sídla sa nenachádza), registráciu pre daň je možné zrušiť. Ak ale kontrolovaný subjekt so správcou dane komunikuje, avšak nepredloží správcu dane požadované doklady (faktúry, záznamy, ktorých vedenie mu bolo správcou dane alebo zákonom uložené, atď.), nezabezpečí vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, to samo o sebe neznamená, že daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň z dôvodov neplnenia povinností pri daňovej kontrole.

Zrušeniu registrácie platiteľa dane z úradnej moci, na základe opakovaného naplnenia dôvodov uvedených v § 81 ods. 3 písm. b) bod 2 zákona o DPH, musí predchádzať zo strany daňového úradu dôsledné zistenie a zváženie všetkých skutkových okolností týkajúcich sa konkrétneho platiteľa dane. Dôvody pre zrušenie registrácie podľa tohto ustanovenia nemusia byť naplnené všetky, nakoľko vzhľadom k použitiu spojky „alebo“ stačí, aby bol naplnený aj jeden z uvedených dôvodov. V praxi však zvyčajne dochádza k súbehu dôvodov viacerých.

3. diel - Postup daňového úradu a platiteľa dane pri zrušení registrácie pre daň (§ 81 ods. 4 – 8 zákona o DPH)

3.1. Postup daňového úradu pri zrušení registrácie (§ 81 ods. 4 zákona o DPH)

Podľa zákona o DPH, ak daňový úrad pristúpi k zrušeniu registrácie pre daň, či už na základe žiadosti platiteľa dane alebo z úradnej moci, musí vydať rozhodnutie o zrušení registrácie pre daň, v ktorom určí deň, uplynutím ktorého prestáva byť osoba platiteľom dane. Proti rozhodnutiu o zrušení registrácie pre daň nie je možné podať odvolanie. Ako deň, ktorým právnická alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom dane, je možné určiť ktorýkoľvek deň. Môže to byť posledný deň príslušného zdaňovacieho obdobia alebo ktorýkoľvek deň v rámci príslušného zdaňovacieho obdobia. Pri určení dňa, ktorým prestane byť právnická alebo fyzická osoba platiteľom dane, má správca dane vychádzať okrem iného aj z posúdenia, akým spôsobom bude rozhodnutie doručené (napr. poskytovateľom poštovej služby, osobne správcou dane). V prípade, že fyzická alebo právnická osoba v žiadosti o zrušenie registrácie pre daň uvedie konkrétny dátum, ku ktorému požaduje zrušiť registráciu pre daň, a správca dane mieni uvedenej žiadosti vyhovieť, je možné registráciu zrušiť ku dňu uvedenému v žiadosti. Pri doručení rozhodnutia o zrušení registrácie správca dane postupuje v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom.

Daňový úrad rozhodnutie o zrušení registrácie pre daň nevydáva v prípade, ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie. Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, prestáva byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku.

Uplynutím dňa, ktorým právnická alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom dane:

- končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie,
- zaniká platnosť identifikačného čísla pre daň,

V zmysle prechodných ustanovení § 85kl novely zákona o DPH účinnej od 01. 01. 2022 osoba, ktorá bola zaregistrovaná za platiteľa dane pred 01. 01. 2022, má povinnosť do desiatich dní odo dňa, kedy prestala byť platiteľom dane, odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii pre daň.

Osoba, ktorej bola zrušená registrácia pre daň, má povinnosť podať daňové priznanie do 25 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je povinná zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť (§ 78 ods. 2 zákona o DPH). Taktiež táto osoba je povinná podať v lehote do 25 dní po skončení posledného zdaňovacieho obdobia aj kontrolný výkaz, ak ho má podľa § 78a zákona o DPH povinnosť podať.

Príklad 5:

Právnickej osobe, ktorá je registrovaná pre DPH od r. 2015 s mesačným zdaňovacím obdobím, určil daňový úrad ako deň, ktorým prestala byť platiteľom dane, deň 31. 01. 2022 (t. j. posledný deň jej posledného zdaňovacieho obdobia). Právnická osoba je povinná do 10 dní, t. j. do 10. 02. 2022 vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň v zmysle prechodných ustanovení § 85kl účinných od 01. 01. 2022, keďže jej registrácia pre daň bola pred 1 januárom 2022. Daňové priznanie je povinná podať do 25. 02. 2022 a v tej istej lehote je povinná podať aj kontrolný výkaz, ak jej to zákon o DPH ukladá. Ak by daňový úrad určil deň, ktorým osoba prestáva byť platiteľom dane, napr. 13. 01. 2022, potom týmto dňom končí právnickej osobe prebiehajúce mesačné zdaňovacie obdobie a v lehote do 10 dní, t. j. do 23. 01. 2022 je povinná v zmysle prechodných ustanovení § 85kl účinných od 01. 01. 2022 vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň. Prebiehajúce zdaňovacie obdobie od 01. 01. 2022 do 13. 01. 2022 je jej posledným zdaňovacím obdobím a do 07. 02. 2022 je povinná podať daňové priznanie a zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. V tej istej lehote je povinná napr. podať aj kontrolný výkaz, ak jej to z ustanovenia § 78a zákona o DPH vyplýva. Ak napr. platiteľovi dane so štvrtročným zdaňovacím obdobím, určí daňový úrad 25. 01. 2022 ako deň, ktorým prestáva byť platiteľom dane, končí sa jeho prebiehajúce štvrtročné zdaňovacie obdobie týmto dňom. Obdobie od 01. 01. 2022 do 25. 01. 2022 vrátane je posledným zdaňovacím obdobím a za toto zdaňovacie obdobie je povinný podať daňové priznanie do 19. 02. 2022 a v tej istej lehote aj zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť a podať kontrolný výkaz, ak mu to zákon o DPH ukladá. Zároveň je povinný do 04. 02. 2022 v zmysle prechodných ustanovení § 85kl vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň, nakoľko bol za platiteľa dane zaregistrovaný pred 01. 01. 2022.

V súvislosti s identifikačným číslom pre DPH došlo s účinnosťou od 01. 07. 2021 k doplneniu v ustanovení § 81 ods. 4 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že platiteľom registrovaným podľa § 4 a § 4b zákona o DPH, ktorí uplatňujú osobitnú úpravu pre Úniu podľa § 68b zákona o DPH, nezaniká zrušením registrácie pre daň podľa § 81 ods. 4 zákona o DPH platnosť identifikačného čísla pre daň. Pridelené identifikačné číslo pre daň ostáva naďalej platné, avšak výlučne len pre účely uplatňovania osobitnej úpravy pre Úniu podľa § 68b zákona o DPH.

3.2. Postup platiteľa pri zrušení registrácie podľa § 81 ods. 5 až 8 zákona o DPH

Platiteľovi dane vzniká v poslednom zdaňovacom období daňová povinnosť vzťahujúca sa na majetok:

- pri ktorého nadobudnutí (kúpe), bola daň čiastočne alebo úplne odpočítaná (napr. stavba postavená dodávateľsky, kúpa tovaru od platiteľa dane, atď.),
- pri ktorého vytvorení vlastnou činnosťou bola daň čiastočne alebo úplne odpočítaná (napr. výrobky vyrobené platiteľom dane, stavba postavená vo vlastnej réžii, atď.),
- ktorý nadobudol bez dane (§ 10 ods. 1 zákona o DPH) od platiteľa dane, predchádzajúceho vlastníka, u ktorého bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná. Napr. právnická osoba alebo fyzická osoba, platiteľ dane, ak nadobudla (kúpila) podnik alebo jeho časť bez dane od platiteľa dane.

Zákonom č. 368/2019 Z. z. sa zjednotil spôsob vypočítania dane pri zrušení registrácie platiteľa dane podľa § 81 zákona o DPH so spôsobom výpočtu dane pri bezodplatnom dodaní tovaru podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH. Táto úprava nadväzuje na čl. 74 smernice 112, z ktorého vyplýva, že spôsob výpočtu dane má byť v oboch prípadoch identický.

Daňová povinnosť pri zrušení registrácie pre daň sa u platiteľa, ktorý je účtovnou jednotkou, vypočíta zo základu dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH, a to nasledovne:

- a) pri tovare, ktorý je podľa § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DzP“) odpisovaným majetkom, zo zostatkovej ceny zistenej podľa § 25 zákona o DzP. Podľa zákona o DzP sa zostatkovou cenou na účely zákona o DzP rozumie rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného a nehmotného majetku a celkovou výškou odpisov z tohto majetku zahrnutých do daňových výdavkov [§ 19 ods. 3 písm. a) a § 22 ods. 12] okrem zostatkovej ceny podľa § 28 ods. 2 písm. b) zákona o DzP, pričom v zdaňovacích obdobiach, v ktorých daňovník postupuje podľa § 17 ods. 31, 34 a 39 a

§ 19 ods. 2 písm. t), sa za výšku odpisu zahrnutého do daňových výdavkov považuje ročný odpis podľa § 27 alebo § 28 zákona o DzP. Daň sa vypočíta ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t. j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane.

- b) pri tovare nadobudnutom na iný účel ako na ďalší predaj, ktorého obstarávacia cena je nižšia ako 1 700 eur vrátane a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, zo zostatkovej ceny, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov. Daň sa vypočíta ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t. j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane.
- c) pri zásobách z ceny, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím; ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, z nákladov na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou. Vlastnými nákladmi pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou sú priame náklady vynaložené na výrobu a inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo na inú činnosť. Daň sa vypočíta ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t. j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane.

U platiteľa dane, ktorý nie je účtovnou jednotkou, sa použije postup ako u podnikateľa, ktorý je účtovnou jednotkou.

Ak platiteľ dane odpočítal daň pomerne alebo vykonal úpravu odpočítanej dane (podľa § 50, § 54 zákona o DPH), zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane z majetku podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH.

Ak pri nadobudnutí majetku bolo uplatnené odpočítanie dane z investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH len v rozsahu použitia na účely podnikania (napr. v rozsahu 80% z obstarávacej ceny) v súlade s § 49 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu, že tento majetok je v pomernej výške (20%) využívaný na iný účel ako na podnikanie, platiteľ dane pri zrušení registrácie pre DPH z tohto majetku, pri výpočte výšky odvodu dane podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH, túto skutočnosť zohľadní.

Ak napríklad platiteľ dane v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom tento majetok nadobudol, zmení rozsah použitia majetku na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie, pri zrušení registrácie pre DPH zohľadní skutočnosť, že odpočítaná daň bola upravená podľa § 54d zákona o DPH.

Ak platiteľ dane pri odpočítaní dane postupoval podľa § 50 zákona o DPH, t. j. daň na vstupe krátil koeficientom alebo vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54 a nasledujúcich zákona o DPH, zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane z majetku. Ak pri odpočítaní dane z hmotného majetku bol použitý koeficient podľa § 50 zákona o DPH, pri výpočte odvodu dane z tohto majetku sa tiež použije koeficient, ktorý sa použil pri odpočítaní dane. V uvedenom prípade ide o ročný koeficient vypočítaný za príslušný kalendárny rok, v ktorom platiteľ dane odpočítal daň z majetku. Napríklad, ak platiteľ dane pri nadobudnutí (kúpe) investičného majetku odpočítal daň v plnej výške ($k=1$) a v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom nadobudol tento majetok, zmenil účel jeho použitia z 1 na 0,5, t. j. vrátil pomernú časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu, pri výpočte odvodu dane vypočíta daň zo zostatkovej hodnoty majetku zistenej podľa § 25 zákona o DzP (§ 81 ods. 5 zákona o DPH) a zároveň zohľadní aj skutočnosť, že odpočítaná daň bola upravená podľa § 54 zákona o DPH (t. j. skutočnosť, že časť dane odpočítaná pri nadobudnutí bola v čiastočnej výške vrátená v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia tohto majetku). Pri výpočte odvodu dane sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti, t. j. v poslednom zdaňovacom období.

Podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH v súlade s princípom daňovej neutrality vzniká platiteľovi dane pri zrušení registrácie pre DPH daňová povinnosť najviac do výšky odpočítanej dane.

Príklad 6:

Právnická osoba, platiteľ dane, v januári 2018 obstarala automobil za 24 000 eur, v tom DPH 4 000 eur. Daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná v súlade so zákonom o DPH v plnej výške. Daňový úrad na základe žiadosti platiteľa dane o zrušenie registrácie pre daň určil deň, ktorým prestal byť platiteľom dane 15. 01. 2021. Zostatková cena ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia v zmysle § 25 zákona o DzP je 5 000 eur. Platiteľ dane

je povinný priznať daň z predmetného majetku v sume 1 000 eur. Výpočet dane: 5 000 zostatková cena x sadzba dane platná v januári 2021 (20%) = daňová povinnosť 1 000 eur.

Príklad 7:

Obchodná spoločnosť A, platiteľ dane, si na základe zmluvy o dielo objednala u stavebnej spoločnosti, platiteľa dane, zhotovenie stavby v termíne od 01. 04. 2020 do 01. 08. 2021. Spoločnosť A požiadala o zrušenie registrácie pre daň. Daňový úrad pristúpil k zrušeniu registrácie pre daň a určil spoločnosti A deň, ktorým prestala byť platiteľom dane 31. 05. 2021. Na základe zmluvy, stavebná spoločnosť do 31. 05. 2021 dodala a vyfakturovala z prác vykonaných na stavbe 50 000 eur (základ dane). Spoločnosť A stavebné práce súvisiace so stavbou účtovala v sústave podvojného účtovníctve ako obstaranie dlhodobého hmotného majetku na účte 042 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. Zo stavebných prác fakturovaných stavebnou spoločnosťou uplatňovala spoločnosť A odpočítanie dane z prijatých dodávok v roku 2020 podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (daň voči nemu uplatnenú dodávateľom) a z dodávok prijatých v r. 2021 podľa § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH (daň ním uplatnenú podľa § 69 ods.12 písm. j) zákona o DPH) v plnej výške (10 000 eur). K 31. 05. 2021 stavba nebola dokončená a teda ani zaradená do dlhodobého majetku. Spoločnosť A je povinná v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie, ktorým v tomto prípade je prebiehajúce zdaňovacie obdobie od 01. 05 do 31. 05 2021, priznať aj daň z majetku (obstaranie stavby) zaúčtovanom na účte 042, t. j. zo stavby obstaranej dodávateľským spôsobom vo výške 10 000 eur (50 000 x 20% sadzba dane).

Príklad 8:

Platiteľ dane kúpil v mesiaci január 2019 tlačiareň v sume 2 400 eur, v tom daň 400 eur. Pri nákupe bola odpočítaná daň koeficientom vypočítaným za rok 2019 vo výške 0,80 (ročný koeficient) v sume 320 eur. Pri zrušení registrácie pre daň vypočíta daň zo zostatkovej ceny majetku zistenej podľa § 25 zákona o DzP ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t. j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane. Daňový úrad zrušil registráciu 30. 06. 2021. Pri výpočte dane zohľadní aj skutočnosť, že pri nadobudnutí tlačiarne v r. 2019 bola odpočítaná daň koeficientom 0,80 (ročný koeficient). Zostatková cena tlačiarne podľa zákona o DzP ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia je 1 040 eur (2080 : 4 = 520, 2080 - 1040). Odvod dane sa vypočíta zo zostatkovej ceny 1040 x 20% sadzba = 208 eur DPH x 0,80 koeficient r. 2019 = 166,40 eur. V poslednom zdaňovacom období vzniká platiteľovi dane daňová povinnosť v sume 166,40 eur.

Príklad 9:

Daňový úrad platiteľovi dane zrušil registráciu z úradnej moci podľa § 81 ods. 3 zákona o DPH k 30. 09. 2021. Uplynutím tohto dňa táto osoba prestáva byť platiteľom dane. Platiteľ dane kúpil na účely svojho podnikania v marci 2018 počítač od platiteľa dane v sume 1200 eur vrátane DPH, v tom DPH 200 eur. Pri jeho kúpe bola daň odpočítaná v plnej výške.

Ide o majetok, ktorého obstarávacia cena je nižšia ako 1 700 eur a jeho doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Počítač nebol kúpený za účelom jeho ďalšieho predaja. Pri zrušení registrácie pre DPH má platiteľ dane povinnosť priznať a odviesť daň v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie, t. j. za september 2021 podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH zo zostatkovej ceny, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov.

Základom dane je zostatková cena počítača v sume 250 eur zistená podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH (1 000 OC : 4 roky odpisovania) = 250 eur; v r. 2018 až 2020 tovar odpísaný fikciou v sume 750 eur (3 roky x 250 eur). Odvod dane sa vypočíta zo zostatkovej ceny (1000 eur – 750 eur odpis za 3 roky) = 250 eur x 20 % sadzba dane. V poslednom zdaňovacom období september 2021 vzniká platiteľovi dane daňová povinnosť v sume 50 eur zo základu dane 250 eur podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH.

Podľa § 81 ods. 7 zákona o DPH, daňová povinnosť pri zrušení registrácie pre daň nevzniká pri zániku platiteľa bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. Bližšie o povinnostiach a právach tejto osoby je uvedené v časti 1.2. tohto metodického pokynu.

Zákon o DPH v § 81 ods. 8 ustanovuje platiteľovi dane povinnosť priznať a odviesť daň, ktorú si odpočítal pri zrušení registrácie za platiteľa dane v poslednom zdaňovacom období a povinnosť priznať a odviesť DPH, ktorú si odpočítal z titulu platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia

tovar alebo služba nebola dodaná. Ak tovar alebo služba ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia neboli dodané, nie je splnená vecná podmienka na odpočítanie dane, ktorou je použitie tovaru alebo služby na uskutočňovanie zdaňovaných činností. Táto povinnosť vrátiť odpočítanú daň z platby vzniká v poslednom zdaňovacom období, ak do jeho skončenia k dodávke nedošlo.

Príklad 10:

Platiteľ dane A, dňa 26. marca 2021 prijal platbu pred dodaním služby v sume 12 000 eur, z toho DPH 2000 eur. Daňová povinnosť z prijatej platby vznikla dňom prijatia platby. Daň z pridanej hodnoty bola platiteľom B, ktorý za predmetnú službu zaplatil, odpočítaná v súlade so zákonom o DPH v plnej výške. Daňový úrad na základe žiadosti platiteľa dane B o zrušenie registrácie pre daň určil deň, ktorým prestal byť platiteľom dane 15. 06. 2021. K dodaniu služby zo strany platiteľa A pre platiteľa B k tomuto dátumu nedošlo. Platiteľ dane B je povinný vrátiť v poslednom zdaňovacom období odpočítanú daň z predmetnej platby v sume 2 000 eur.

4. diel - Vrátenie odpočítanej dane osobou, ktorá nie je platiteľom dane (§ 81 ods. 9 zákona o DPH)

Právnická alebo fyzická osoba, ktorej bola zrušená registrácia pre daň, má v určitom prípade povinnosť vrátiť pôvodne odpočítanú daň alebo jej pomernú časť.

Ak platiteľ dane (dodávateľ) právnickej alebo fyzickej osobe (odberateľovi), ktorá prestala byť platiteľom dane, vyhotoví faktúru (dobropis), ktorou opraví základ dane alebo výšku dane pri tovare alebo službe dodanej v čase, keď odberateľ bol platiteľom dane, je táto osoba (odberateľ) povinná vrátiť daňovému úradu odpočítanú daň alebo jej pomernú časť viazucu sa na vykonanú opravu základu dane alebo opravu výšky dane.

Povinnosť vrátenia odpočítanej dane je uložená osobe, ktorá nie je platiteľom dane a zákon o DPH v danom prípade neukladá povinnosť podať daňové priznanie (§ 78 zákona o DPH), preto odpočítanú daň vráti priamo uhradením sumy dane na účet daňového úradu bez podania daňového priznania.

Povinnosť vrátenia odpočítanej dane sa nevzťahuje na prípad, ak sa oprava týka majetku, z ktorého bola pri zrušení registrácie platiteľa dane v zmysle § 81 ods. 5 zákona o DPH odvedená daň v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie.

Odberateľ má povinnosť vrátiť odpočítanú daň alebo jej pomernú časť do 10 dní odo dňa vyhotovenia faktúry (dobropisu).

S účinnosťou od 01. 01. 2021 sa zaviedla povinnosť pre odberateľa, ktorý prestal byť platiteľom dane, vrátiť odpočítanú daň, ak dodávateľ vykonal opravu základu dane z titulu nevymožiteľnej pohľadávky podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, a to do desiatich dní odo dňa prijatia opravného dokladu, ktorý dodávateľ vyhotovil podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH.

Ak odberateľ vyhotovený opravný doklad neprijal ani do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom mu bol odoslaný, podľa legislatívnej úpravy v § 81 ods.9 zákona o DPH účinnej od 1.januára 2023 sa za deň prijatia opravného dokladu pokladá posledný deň tohto nasledujúceho mesiaca. Uplatnenie fikcie pre určenie dátumu prijatia opravného dokladu v takomto prípade je potrebné z dôvodu, že od dátumu prijatia opravného dokladu sa odvodzuje 10 – dňová lehota, v ktorej je odberateľ povinný vrátiť odpočítanú daň alebo jej pomernú časť.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR
Február 2023