

Metodický pokyn k zábezpeke na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Úvod

Vzhľadom na novelizáciu ustanovenia § 4c zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2014, Finančné riaditeľstvo SR vydáva aktualizovaný metodický pokyn k zábezpeke na daň podľa zákona o DPH.

Zábezpeka na daň ako nový inštitút bola zavedená do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) od 1.10.2012 zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH ako jedno z viacerých legislatívnych opatrení týkajúcich sa eliminácie daňových podvodov a daňových únikov na DPH. Od 1.1.2014 sa ustanovenia týkajúce sa registrácie pre daň a s tým súvisiaca zábezpeka na daň opäť upravujú, a to zákonom č. 360/2013 Z. z. so zámerom vytvárania systematickej legislatívnej podpory boja proti podvodom a daňovým únikom na DPH. K zmenám dochádza aj v ukladaní zábezpeky na daň.

I. oddiel Povinnosť zloženia zábezpeky na daň na základe žiadosti o registráciu pre daň

V zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH sa proces registrácie pre daň nemení, kladie sa dôraz na to, že právnická alebo fyzická osoba, ktorá žiada o registráciu pre daň, či už povinne alebo dobrovoľne, musí byť predovšetkým zdaniteľnou osobou. Keďže v zmysle rozsudku ESD C-268/83 Rompelman sa má za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť považovať aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody, aj keď zatiaľ neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody, o to je dôležitejšie objektívne posúdenie postavenia podnikateľa ako zdaniteľnej osoby zo strany daňového úradu, a to aj formou miestneho zisťovania.

Zábezpeka na daň ako súčasť procesu registrácie sa aplikuje na žiadosti o registráciu pre daň podané daňovému úradu po 1.10.2012, či už ide o povinnú alebo dobrovoľnú registráciu pre daň. Pri registrácii platiteľa dane každý nový platiteľ má zo zákona o DPH prvých 12 mesiacov mesačné zdaňovacie obdobie, a to bez ohľadu na skutočnosť, či podlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň alebo nie. Zloženie zábezpeky na daň je súčasťou procesu registrácie pre daň v prípadoch, ktoré sú zákonom o DPH určené v ustanovení § 4c ods. 1. V prípade dobrovoľnej žiadosti o registráciu môže byť zábezpeka na daň podstatným prvkom priamo ovplyvňujúcim registráciu pre daň. Zábezpeka na daň je zavedená do procesu registrácie pre daň na základe článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH.

Zábezpeka na daň sa vzťahuje iba na registráciu zdaniteľnej osoby, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkarň v tuzemsku. V prípade registrácie pre daň zahraničnej osoby podľa § 5 a podľa § 6 zákona o DPH sa ustanovenia o zložení zábezpeky na daň nepoužijú. Rovnako sa ustanovenia o zložení zábezpeky na daň nepoužijú pri registrácii platiteľa dane z úradnej moci. Pri oneskorenej registrácii platiteľa dane je potrebné rozlišovať, či ide o registráciu na základe oneskorene predloženej žiadosti, kedy proces registrácie môže podliehať povinnosti zložiť zábezpeku na daň, alebo ide o registráciu pre daň z úradnej moci, do ktorej nevstupuje povinnosť zloženia zábezpeky na daň. V prípade registrácie viac zdaniteľných osôb, ktoré sa považujú podľa § 4a ods. 1 zákona o DPH za jednu zdaniteľnú osobu (skupina), sa zábezpeka na daň neukladá.

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň sa týka zdaniteľnej osoby, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH, a vzťahuje sa na registráciu povinnú aj dobrovoľnú. V zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH, ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 a nie je dôvod na zamietnutie žiadosti podľa § 4c ods. 5 (pri dobrovoľnej žiadosti o registráciu pre daň zdaniteľná osoba zábezpeku na daň nezloží alebo ju zloží v nižšej čiastke), daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Registráciu vykoná daňový úrad najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň v prípade, ak zdaniteľná osoba je povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods.

1. Pri prijatí žiadosti musí daňový úrad overiť, či sa na registráciu zdaniteľnej osoby vzťahuje lehota 30 dní alebo 60 dní:

a) 30-dňová lehota sa týka zdaniteľných osôb, ktoré:

- dosiahli zákonom stanovený obrat, žiadajú o povinnú registráciu pre daň a nie sú z okruhu osôb definovaných v § 4c ods. 1 zákona o DPH,
- nedosiahli zákonom stanovený obrat, avšak evidentne vykonávajú zdaniteľné obchody a žiadajú o dobrovoľnú registráciu pre daň a nie sú z okruhu osôb definovaných v § 4c ods. 1 zákona o DPH,

b) 60-dňová lehota sa týka zdaniteľných osôb, ktoré spadajú do okruhu osôb definovaných v § 4c ods. 1 zákona o DPH, pričom nie je rozhodujúce, či ide o registráciu dobrovoľnú alebo povinnú. Uvedená 60-dňová lehota bola zavedená do zákona z dôvodu, aby v rámci nej zdaniteľná osoba bola schopná zložiť zábezpeku na daň. Pritom musí daňový úrad vydať rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň, doručiť ho a po jej zložení vydať a doručiť osvedčenie o registrácii pre daň.

Nezaplatenie zábezpeky na daň určenej daňovým úradom včas a v plnej výške, má pri dobrovoľnej registrácii pre daň za následok zamietnutie žiadosti o registráciu. Pri povinnej registrácii je zábezpeka na daň v zmysle § 4c ods. 4 zákona o DPH predmetom vymáhania podľa § 88 – 153 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

II. oddiel Povinnosť zloženia zábezpeky na daň pri registrácii zo zákona o DPH a pri zmene registrácie pre daň

Od 1.1.2014 sa v zmysle novozavedeného ustanovenia § 4c ods. 9 zákona o DPH zaviedla povinnosť zložiť zábezpeku na daň aj pri:

- registrácii podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, t. j. pri registrácii zo zákona, pri ktorej zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stala platiteľom dane,
- zmene registrácie pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu pre daň podľa § 4 zákona o DPH,

ak sú v oboch prípadoch splnené podmienky na zloženie zábezpeky na daň podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH.

Podľa novelizovaného **ust. § 4 ods. 4 zákona o DPH** sa platiteľom stáva aj:

- právnická alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku podľa § 476 až 488 Obchodného zákonníka, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti;
- zdaniteľná osoba, ktorá je právnym nástupcom platiteľa zaniknutého bez likvidácie odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom;
- zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat podľa odseku 1, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH.

Títo platitelia majú povinnosť oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do 10 dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a pridelí mu identifikačné číslo pre daň do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. V prípade, že daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Okrem postupu uvedeného v citovanom ust. § 4 ods. 4 zákona o DPH, daňový úrad v rámci procesu registrácie pre daň posúdi, či platiteľ dane zo zákona má povinnosť zložiť zábezpeku na daň, teda či sú splnené podmienky podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. V prípade povinnosti zložiť zábezpeku na daň, daňový úrad bez ohľadu na to, že ide o registráciu pre daň zo zákona a bez ohľadu na to, či si platiteľ dane splnil v lehote oznamovaciu povinnosť, vydá rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň a postupuje sa primerane podľa § 4c ods. 1 až 4 a 6 až 8 zákona o DPH.

Pri zmene registrácie platiteľa podľa nového **ust. § 6a ods. 1 zákona o DPH** sa zavádza povinnosť zložiť zábezpeku na daň, ak sú splnené podmienky podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. To znamená, že tak ako pri registrácii zo zákona alebo pri povinnej alebo dobrovoľnej registrácii za platiteľa dane, tak aj pri zmene registrácie podľa § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH môže nastať situácia, že platiteľ dane má uloženú povinnosť zložiť zábezpeku na daň. K zmene registrácie podľa cit. ust. dochádza odo dňa, keď zdaniteľná osoba prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zmena registrácie podľa § 5 a § 6 zákona o DPH na registráciu podľa § 4 nie je podmienená dosiahnutím obratu. Zdaniteľná osoba má povinnosť oznámiť daňovému úradu skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby do 10 dní odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby. V oznámení uvedie deň, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby, a adresu sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava, v tuzemsku. V zmysle § 6a ods. 3 zákona o DPH daňový úrad vykoná zmenu osvedčenia o registrácii pre daň ku dňu, keď nastala skutočnosť, na základe ktorej došlo k zmene registrácie.

III. oddiel Podmienky uloženia zábezpeky na daň

Zloženie zábezpeky na daň je v zmysle § 4c ods. 1 zákona o DPH povinné v prípade, ak zdaniteľná osoba:

- a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,
 2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,
- b) má konateľa alebo spoločníka fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá má nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, z čoho vyplýva, že žiadateľom o registráciu pre daň je právnická osoba, pričom, čo sa týka nedoplatkov, sa neposudzujú nedoplatky žiadateľa, ale sa posudzujú nedoplatky jeho konateľa alebo spoločníka,
- c) má konateľa alebo spoločníka fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, z čoho vyplýva, že žiadateľom o registráciu pre daň je právnická osoba, pričom sa neposudzujú len nedoplatky konateľa alebo spoločníka, ale aj nedoplatky inej právnickej osoby, v ktorej tieto osoby pôsobili,
 2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom,
- d) neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň dodanie tovarov alebo služieb, ale vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie.

V tomto prípade žiadosti o dobrovoľnú registráciu pre daň bez ohľadu na skutočnosť, že zdaniteľná osoba nemá nedoplatky v rámci inej právnickej osoby, ani nenapĺňa kritérium zrušenia registrácie inej právnickej osoby, napriek tomu má zdaniteľná osoba povinnosť zložiť zábezpeku na daň.

Posudzované nedoplatky na dani sa vzťahujú len na DPH, nevzťahujú sa na iné dane ani sankcie.

Je potrebné upozorniť, že posúdenie podmienok na zloženie zábezpeky na daň sa vzťahuje na žiadateľa o registráciu platiteľa dane, avšak od 1.1.2014 sa v zmysle § 4c ods. 7 zákona o DPH podmienky podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH na zloženie zábezpeky na daň aplikujú aj na osobu, ktorá sa stala platiteľom podľa § 4 ods. 4 (zo zákona) ako aj na osobu, ktorej bola zmenená registrácia pre daň podľa § 6a ods. 1 zákona o DPH.

Príklad 1:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je spoločníkom právnickej osoby (v.o.s.), ktorá má nedoplatok na DPH vo výške 5 000 €, z toho v čase, v ktorom bola táto fyzická osoba spoločníkom právnickej osoby, sa nedoplatok na DPH zvýšil zo 4 000 € na 5 000 €. Na fyzickú osobu sa vzťahuje povinnosť zložiť zábezpeku na daň.

Príklad 2:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je spoločníkom právnickej osoby (komanditná spoločnosť), ktorá má nedoplatok na DPH vo výške 990 €. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 3:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň bola konateľom zaniknutej právnickej osoby. Daňový úrad neeviduje u zaniknutej právnickej osoby nedoplatok na DPH, avšak zaniknutej právnickej osobe bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu zákona o DPH a skutočnosti, ktoré boli dôvodom na zrušenie jej registrácie pre daň nastali v inom období ako bolo obdobie, keď posudzovaná fyzická osoba bola konateľom zaniknutej právnickej osoby. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 4:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň, je konateľom právnickej osoby (s.r.o.), ktorá má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 €, ale počas pôsobenia fyzickej osoby ako konateľa v právnickej osobe tento nedoplatok nevznikol, lebo existoval v rovnakej výške už pred jej pôsobením v tejto právnickej osobe. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 5:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň, je konateľom právnickej osoby (s.r.o.), ktorá má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 €. Nedoplatok 1 100 € vznikol tak, že v čase konateľstva fyzickej osoby poklesol z počiatočných 3 000 € na 1 100 €. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 6:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň, je konateľom právnickej osoby (s.r.o.), ktorá má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 € s tým, že ak by počiatočný nedoplatok právnickej osoby predstavoval 600 € a v čase konateľstva fyzickej osoby by vzrástol na sumu 1 100 €, ktorý je nedoplatkom v čase žiadosti o registráciu fyzickej osoby pre daň, potom neplatí pre fyzickú osobu povinnosť zložiť zábezpeku na daň, pretože nedoplatok 1 100 € nevznikol v sume 1 000 € a viac v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom právnickej osoby, ak táto fyzická osoba nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň

Príklad 7:

Právnická osoba žiadajúca o registráciu pre daň si prenajíma priestory, v ktorých má zámer vykonávať ekonomickú činnosť. Nakupuje materiál, stroje a zariadenia za účelom výroby svojich výrobkov. Pretože právnická osoba vykonáva prípravnú činnosť na podnikanie, je povinná zložiť zábezpeku na daň.

Príklad 8:

Zahraničná osoba so sídlom v ČR registrovaná pre daň v tuzemsku podľa § 5 zákona o DPH dňa 10.1.2014 premiestnila sídlo svojho podniku z Prahy do Bratislavy. Dňom 10.1.2014 prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zdaniteľná osoba má povinnosť do 10 dní oznámiť Daňovému úradu zmenu svojho postavenia. Daňový úrad vykoná zmenu osvedčenia k 10.1.2014 s uvedením § 4 zákona o DPH, podľa ktorého je na základe zmeny sídla podniku platiteľ registrovaný pre daň. Okrem toho daňový úrad overí, či platiteľ dane so zmenou postavenia nepodlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň splnením niektorej z podmienok podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. Konateľ platiteľa dane je

fyzická osoba, ktorá má v tuzemsku nedoplatky na dani 5 000 €, ktoré ku dňu zmeny registrácie platiteľa neboli zaplatené. Daňový úrad bez ohľadu na to, že vykonal zmenu osvedčenia o registrácii pre daň platiteľa dane, vydá rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň. Ak nebude zábezpeka zaplatená, bude vymáhaná v zmysle § 88 až 153 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Príklad 9:

Zdaniteľná osoba dodala dňa 15.1.2014 novú nehnuteľnosť za 100 000 €. Dňom dodania sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane zo zákona o DPH. Túto skutočnosť má povinnosť oznámiť daňovému úradu do 10 dní a v rovnakej lehote predložiť doklady. Daňový úrad skutočnosť preverí a ak sú údaje v oznámení a dokladoch správne a pravdivé, zaregistruje platiteľa dane, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu IČ DPH do 10 dní od doručenia oznámenia. Bez ohľadu na to, že daňový úrad zaregistroval platiteľa dane, musí overiť, či je naplnená niektorá z podmienok podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH na uloženie zábezpeky na daň. Zdaniteľnej osobe, ktorá je právnickou osobou, a ktorá je spoločníkom platiteľa dane zo zákona o DPH, bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že skončila s vykonávaním činnosti, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Platiteľ dane nepodlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň.

Zdaniteľná osoba žiadajúca o registráciu pre daň, ktorá neuskutočňuje zdaniteľné obchody, ale sa pripravuje na uskutočňovanie dodávok tovarov alebo služieb, z ktorých bude dosahovať príjmy, má povinnosť deklarovať svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody objektívnymi prvkami nasvedčujúcimi budúcemu vykonávaniu činnosti a tiež zložiť zábezpeku na daň. V prípade zdaniteľnej osoby, ktorá už určité obdobie vykonávala ekonomickú činnosť, nedosiahla obrat na povinnú registráciu a rozhodne sa požiadať o registráciu pre daň, sa povinnosť zloženia zábezpeky na daň nevzťahuje, ak nespĺňa podmienky v súvislosti s nedoplatkami a zrušením registrácie inej osoby.

IV. oddiel Proces uloženia zábezpeky na daň

Zdaniteľná osoba je povinná zložiť zábezpeku na daň, ak spĺňa podmienky na uloženie zábezpeky a daňový úrad jej vydal o tom rozhodnutie.

Ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň bez ohľadu na to, či ide o registráciu povinnú, dobrovoľnú, registráciu zo zákona alebo zmenu registrácie pre daň, má na zloženie zábezpeky v zmysle § 4c ods. 2 zákona o DPH 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Lehota na doručenie rozhodnutia o zložení zábezpeky a 20-dňová lehota na zloženie zábezpeky plynú v rámci 60-dňovej lehoty, ktorú daňovému úradu ukladá zákon o DPH.

Zábezpeka na daň má za cieľ zabezpečiť zabránenie prípadnému zneužitiu systému DPH ako takému a zabránenie prípadnému zneužívaniu neoprávnenej dobrovoľnej registrácie pre daň. Daňový úrad určí zábezpeku na daň v zmysle zákona o DPH v takej výške, ktorá zodpovedá potenciálnej miere zneužitia systému DPH. Dolná hranica zábezpeky je 1 000 € a horná hranica 500 000 €.

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň predstavuje povinnosť zložiť peňažné prostriedky na účet daňového úradu alebo predložiť bankovú záruku poskytnutú bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky, a to v lehote do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Zloženie zábezpeky na daň možno v zmysle § 55 ods. 2 písm. a) daňového poriadku vykonať na príslušný účet vedený v Štátnej pokladnici a v zmysle ods. 12 cit. ust. sa za deň platby pri bezhotovostných prevodoch z účtu v banke považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu zdaniteľnej osoby a pri platbe v hotovosti deň, keď pošta hotovosť prijala. Pri bankovej záruke bez výhrad sa za dodržanie 20-dňovej lehoty na zloženie zábezpeky na daň bude považovať situácia, keď platnosť bankovej záruky začne plynúť v 20-dňovej lehote.

Zloženie zábezpeky na daň predstavuje:

- zloženie peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo
- banková záruka poskytnutá bankou bez výhrad

na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky.

Je potrebné upozorniť na skutočnosť, že kombinovať 2 druhy zábezpeky na daň, to znamená, že časť sumy uvedenej v rozhodnutí o zložení zábezpeky na daň sa zloží peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu a časť sumy sa pokryje bankovou zárukou bez výhrad, zákon o DPH nepripúšťa.

Banková záruka má v zmysle § 313-322 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka obsahovať identifikáciu banky, ktorá vystavuje v prospech identifikovaného daňového úradu ako veriteľa bankovú záruku v uvedenej výške EUR, čím sa zaväzuje zaplatiť daňovému úradu nedoplatok na DPH, ak vznikne po zaregistrovaní identifikovanej zdaniteľnej osoby za platiteľa DPH. Pretože ide o bankovú záruku bez výhrad, banka sa musí pre uvedený účel zaviazat' bez námietok zaplatiť prípadný nedoplatok na DPH po doručení písomnej výzvy daňového úradu. Zábezpeka na daň vo forme bankovej záruky bez výhrad musí byť zložená na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu. Prípadné zníženie výšky bankovej záruky na žiadosť platiteľa dane môže banka vykonať len po predložení písomného súhlasu daňového úradu. Uvedené môže nastať po rozhodnutí odvolacieho orgánu, ktorým v rámci odvolacieho konania rozhodne tak, že zníži výšku bankovej záruky, alebo môže dôjsť k jej zníženiu v rámci správneho súdnictva. Takéto zníženie výšky bankovej záruky bude podmienené súhlasom daňového úradu, ktorý vyplynie z príslušného rozhodnutia. *Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad- záručná listina je v prílohe tohto metodického pokynu.*

Pre bankovú záruku je typické, že sa aktivizuje už na prvú výzvu a bez námietok. Uvedené však musí byť zakotvené v záručnej listine. Potom je banka povinná plniť svoje povinnosti už na písomné požiadanie daňového úradu. Banka nemôže uplatňovať námietky voči daňovému úradu, ku ktorým je inak oprávnený dlžník. Na základe uvedeného vznik právneho vzťahu bankovej záruky, ktorú na seba preberá banka voči daňovému úradu je podmienený písomným vyhlásením banky v záručnej listine o prevzatí záruky. Inštitucionálnym základom takéhoto vzťahu je zmluva, uzavretá medzi bankou a dlžníkom. V podstate ide o mandátnu zmluvu, preto náležitosti a obsah záručnej listiny sa odvíjajú od mandátnej zmluvy.

Záručná listina obsahuje vyhlásenie, že banka uspokojí veriteľa (daňový úrad) do výšky určitej peňažnej sumy, a to v prípade, keď určitá presne označená tretia osoba (dlžník) nespĺní určitý záväzok. Záručná listina môže obsahovať aj iné podmienky, pri splnení ktorých sa aktivizuje banková záruka.

Banka ručí za splnenie zabezpečeného záväzku do výšky sumy a za podmienok určených v záručnej listine. V prípade bankovej záruky pre účely zákona o DPH je prípustná iba banková záruka bez námietok (bez výhrad), čo musí byť výslovne uvedené v záručnej listine.

Ak je doba platnosti v záručnej listine obmedzená, banková záruka zanikne, ak daňový úrad neoznámí banke písomne svoje nároky z bankovej záruky počas jej platnosti.

Daňový úrad určí zdaniteľnej osobe rozhodnutím výšku zábezpeky na daň podľa toho, či je povinnosť zložiť zábezpeku na daň určená:

- žiadateľovi o registráciu pre daň,
- osobe, ktorá sa stala platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH alebo osobe, ktorej bola zmenená registrácia pre daň podľa § 5 alebo § 6 na registráciu pre daň podľa § 4 zákona o DPH .

Zábezpeka na daň môže byť najmenej 1 000 € a najviac 500 000 €, pri určení zábezpeky na daň sa prihliada na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba má povinnosť zložiť zábezpeku do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Proti rozhodnutiu o zložení zábezpeky na daň môže zdaniteľná osoba podať odvolanie do ôsmich dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň, avšak odvolanie nemá odkladný účinok.

V prípade, že zdaniteľná osoba povinne žiada o registráciu pre daň alebo je platiteľom dane zo zákona o DPH alebo mení registráciu pre daň v zmysle § 6c ods. 1 zákona o DPH a má povinnosť zložiť zábezpeku na daň a nezloží ju v zákonom určenej lehote alebo ju zloží v nižšej čiastke, daňový úrad osobu zaregistruje a zábezpeka bude predmetom vymáhania exekúciou v zmysle § 88 až 153 daňového poriadku.

Ak žiadateľ, ktorý žiada o dobrovoľnú registráciu pre daň, nezloží v zákonom určenej lehote zábezpeku na daň alebo ju zloží v nižšej čiastke, daňový úrad žiadosť o registráciu pre daň zamietne a bezodkladne vráti žiadateľovi zábezpeku na daň alebo jej časť zloženú peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu.

Zábezpeka na daň sa použije na úhradu nedoplatku na DPH, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa alebo po zmene registrácie v zmysle § 6a ods. 1 zákona o DPH. Bez toho, aby daňový úrad vyzýval platiteľa na úhradu nedoplatku na DPH, daňový úrad vydá rozhodnutie o použití zábezpeky na daň alebo jej časti. Proti rozhodnutiu je možné podať odvolanie, avšak odvolanie nemá odkladný účinok. Preúčtovanie zábezpeky na daň na nedoplatky DPH sa uskutoční k dátumu vzniku nedoplatku DPH. Pri použití zábezpeky alebo jej časti na nedoplatok na DPH sa nebude od platiteľa požadovať doplatenie zábezpeky na sumu určenú rozhodnutím daňového úradu o zložení zábezpeky na daň.

Počas plynutia 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň, môže byť táto použitá len na úhradu prípadných nedoplatkov na DPH. Na prípadný úrok z omeškania zaplatenia vlastnej daňovej povinnosti na DPH v priebehu 12-mesačného obdobia nemôže byť zábezpeka na daň preúčtovaná. Avšak, ak zábezpeka na daň zložená vo forme peňažných prostriedkov na účet daňového úradu nebola počas tohto obdobia použitá, resp. bola na úhradu nedoplatkov na DPH použitá čiastočne, potom pred vrátením peňažnej zábezpeky alebo jej časti, daňový úrad primerane uplatní postup podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku. Až následne daňový úrad zostávajúcu sumu zábezpeky na daň vráti do 30 dní odo dňa, kedy uplynulo 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň. O použití zábezpeky na daň na úhradu nedoplatkov na DPH daňový úrad vydá v zmysle § 4c ods. 6 zákona o DPH rozhodnutie, proti ktorému je možné sa odvolať a odvolanie nemá odkladný účinok.

V zmysle uvedeného je potrebné upozorniť na skutočnosť, že zábezpeka zložená peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu musí byť po 12 mesiacoch v zostávajúcej časti vrátená do 30 dní od uplynutia 12 mesiacov od zloženia zábezpeky. Daňový úrad má 30 dní, aby preúčtoval zábezpeku alebo jej časť na prípadné ostatné nedoplatky a vrátil zábezpeku alebo jej časť daňovému subjektu. Preúčtovanie peňažnej zábezpeky na celkové nedoplatky platiteľa dane sa uskutoční k 1. dňu 30-dňovej lehoty určenej zákonom na vrátenie zábezpeky na daň. Ak sa suma zábezpeky alebo jej časť vyčerpá na nedoplatky, nebude po uplynutí 12 mesiacov daňovému subjektu vrátená alebo sa vráti len jej zostávajúca časť. Pri vrátení peňažnej zábezpeky alebo jej časti DÚ nevydáva rozhodnutie, ale oznámenie o použití zábezpeky na daň.

Príklad 10.:

Zdaniteľná osoba zložila zábezpeku na daň peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu dňa 7.1.2014 a bola registrovaná za platiteľa dane. Zábezpeka na daň nebola v priebehu 12 mesiacov použitá na úhradu nedoplatku na DPH a na konci 12-mesačného obdobia nebola použitá ani na úhradu iných nedoplatkov, pretože ich platiteľ dane nemá. Daňový úrad eviduje zloženú zábezpeku 12 mesiacov, t.j. do 7.1.2015 a do 30 dní má povinnosť ju platiteľovi dane vrátiť.

V prípade, ak bola zábezpeka na daň určená rozhodnutím daňového úradu, zložená platiteľom dane napríklad v 3 splátkach, 12-mesačná lehota na možnosť použitia zábezpeky na úhradu nedoplatku na DPH začína plynúť dňom nasledujúcim po dni zloženia poslednej splátky. Rovnaký prístup sa uplatní aj pri prípadnom preúčtovaní nadmerného odpočtu platiteľa na zábezpeku na daň alebo aj pri exekučnom vymáhaní zábezpeky.

Príklad 11.:

Žiadateľovi o povinnú registráciu pre daň bola uložená povinnosť zložiť zábezpeku na daň vo výške 40 000 € so splatnosťou 10.12.2013. Zábezpeka nebola zložená v lehote, ale bola uhradená na 3-krát, a to dňa 11.12.2013 vo výške 20 000 €, dňa 17.12.2013 vo výške 10 000 € a dňa 2.1.2014 vo výške 10 000 €. Za deň zloženia zábezpeky na daň určenej daňovým úradom sa považuje deň zloženia poslednej splátky, t.j. 2.1.2014. 12-mesačná lehota na vrátenie zloženej zábezpeky končí uplynutím dňa 2.1.2015. Následne 30-dňová lehota na jej vrátenie alebo vrátenie jej časti začína plynúť dňa 3.1.2015.

Neuhradená zábezpeka na daň nie je daňovým nedoplatkom, ktorým je v zmysle § 2 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Zábezpeka na daň nie je daňou z pridanej hodnoty. Neuhradená zábezpeka na daň sa v prípade povinnej registrácie pre daň, registrácie zo zákona o DPH alebo pri zmene registrácie v zmysle § 6a ods. 1 zákona o DPH vymáha podľa § 4c ods. 4 zákona o DPH v zmysle § 88 až 153 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Na rozdiel od peňažnej zábezpeky na daň sa uplatňuje iný prístup pri bankovej záruke bez výhrad, ktorá je platná 12 mesiacov. Daňový úrad nemá možnosť preúčtovať akúkoľvek sumu z bankovej záruky na konci 12-mesačného obdobia na celkové nedoplatky. Banková záruka prestane platiť posledným dňom 12. mesiaca, preto je potrebné zo strany daňového úradu vykonať úkony preúčtovania na nedoplatky na DPH včas.

Platiteľ dane nemá podľa § 4c ods. 8 zákona o DPH nárok na úroky zo zloženej zábezpeky na daň.

Tento metodický pokyn nadobúda účinnosť 3. marca 2014.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Marec 2014*

Príloha: Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad – záručná listina

PRÍLOHA
Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad

Záručná listina č.

Banka alebo pobočka zahraničnej banky (ďalej len „banka“)

obchodné meno:

sídlo:

IČO:

zastúpená (v mene) /1/

vystavuje v prospech

Daňového úradu (adresa Daňového úradu) (ďalej len „veriteľ“) podľa § 313 až 322 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka

bankovú záruku

vo výške EUR

slovomEUR,

čím sa zaväzuje uhradiť veriteľovi nedoplatok dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“), ktorý vznikne nezaplatením dane po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa dane v lehote splatnosti (§78 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov)

platiteľom dane

zapísaným v obchodnom registri okresného súdu....., oddiel.....

obchodné meno alebo meno a priezvisko/1/

sídlo alebo trvalý pobyt /1/

IČO alebo rodné číslo /1/

Banka vystavuje bankovú záruku na daň bez výhrad.

Banková záruka sa použije na úhradu dane, ak daň nebola zaplatená v lehote splatnosti dane ustanovenej zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bez ohľadu na spôsob vzniku a miesto vzniku daňovej povinnosti a bez ohľadu na to, či ju vypočítal platiteľ dane sám alebo ju vypočítal (vyrubil) veriteľ.

Banka sa zaväzuje bez námietok zaplatiť daň do 10 dní po doručení písomnej výzvy veriteľa na zaplatenie, a to na účet číslo/8180 vedený v Štátnej pokladnici.

Zníženie výšky bankovej záruky na daň na žiadosť platiteľa dane sa banka zaväzuje vykonať len po predložení písomného súhlasu veriteľa.

/1/ Nehodiace sa prečiarknite.

V prípade zmeny adresy na doručovanie písomností sa banka zaväzuje o tejto zmene bezodkladne písomne informovať veriteľa.

Banka potvrdzuje, že akékoľvek písomnosti týkajúce sa nesplneného záväzku, ktoré sa jej doručujú na adresu na doručovanie písomností, ktoré z dôvodu neoznámenia zmeny adresy na doručovanie bankou neboli doručené, sa považujú za riadne doručené banke.

Platnosť bankovej záruky je dvanásť mesiacov odo dňa prijatia tejto záručnej listiny veriteľom.

Zmeny a doplnky tejto záručnej listiny sú prípustné len v písomnej forme so súhlasom veriteľa.

Záručná listina je vyhotovená v jednom origináli a v dvoch rovnopisoch. Originál je určený pre veriteľa a dva rovnopisy pre banku.

V dňa

.....
*Meno a priezvisko, funkcia
osoby konajúcej za banku, odtlačok pečiatky a podpis*

Bankovú záruku prijal DÚ..... dňa

Pečiatka a podpis