

Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 a § 6a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Tento metodický pokyn sa zaoberá problematikou upravujúcou registračnú povinnosť tuzemských zdaniteľných osôb podľa § 4 a zmenou registrácie platiteľa dane podľa § 6a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“).

Zmeny vykonané zákonom č. 360/2013 Z. z., ktorým sa novelizoval aj zákon o DPH sú v texte metodického pokynu zvýraznené **tučným písmom**.

1. oddiel § 3 Zdaniteľná osoba

Za platiteľa dane z pridanej hodnoty v zmysle § 4 zákona o DPH môže byť registrovaná osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou. Zákon o DPH v § 3 definuje pre účely zákona o DPH pojmy zdaniteľná osoba a ekonomická činnosť.

Zdaniteľnou osobou pre účely zákona o DPH je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Zdaniteľné osoby zahŕňajú širší okruh osôb, ktoré sú považované na účely zákona o DPH za podnikateľa v porovnaní s vymedzením podnikateľa v ustanovení § 2 Obchodného zákonníka.

Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Pre účely zákona o DPH podnikanie zahŕňa:

- činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti,
- činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, ktorými sú napr. zákon č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch v znení neskorších predpisov, zákon č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch v znení neskorších predpisov, zákon č. 323/1992 Zb. o notároch v znení neskorších predpisov, zákon č. 344/2004 Z. z. o patentových zástupcoch v znení neskorších predpisov, zákon č. 10/1992 Zb. o súkromných veterinárnych lekároch a o Komore veterinárnych lekárov Slovenskej republiky. Za podnikanie sa teda považuje aj činnosť advokátov, znalcov, tlmočníkov, prekladateľov, súdnych exekútorov, notárov, súkromných veterinárnych lekárov, patentových zástupcov a iných slobodných povolání.
- duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť,
- využívanie hmotného a nehmotného majetku za účelom dosahovania príjmov z tohto majetku. Každá osoba, ktorá dosahuje príjem z využívania hmotného a nehmotného majetku, sa považuje za zdaniteľnú osobu. *Napríklad, fyzická osoba (občan), ak prenajíma nehnuteľnosť (chata, rodinný dom, atď.) na pokračujúcej báze a z tohto prenájmu dosahuje pravidelný príjem, sa na účely zákona o DPH stáva zdaniteľnou osobou. Pri dosiahnutí obrátu (§ 4 ods. 7 zákona o DPH) má povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako môže požiadať o registráciu dobrovoľne.*

Ak je majetok, ktorý sa využíva na dosahovanie pravidelného príjmu, 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. Podnikanie manželov v prípade využívania majetku v ich bezpodielovom spoluvlastníctve nemožno považovať za podnikanie na základe zmluvy o združení alebo obdobnej zmluvy. Pokiaľ sa manželia nedohodnú inak, využívanie majetku, ktorý je v ich bezpodielovom spoluvlastníctve, sa považuje za podnikanie oboch manželov v rovnakom pomere u každého z nich. V takomto prípade sa príjmy z využívania majetku započítavajú do obrátu pre účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty u každého z manželov v polovičnej výške. Ak sa manželia dohodnú, že využívanie majetku sa bude považovať za podnikanie len u jedného z manželov, potom za zdaniteľnú osobu pre účely dane z pridanej hodnoty sa z titulu využívania majetku bude považovať len jeden z manželov. Celý príjem z využívania majetku sa bude započítavať do obrátu na účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty len u toho z manželov, u ktorého sa využívanie tohto majetku považuje za podnikanie. Ak sa manželia dohodnú

na určitom pomere využívania majetku, potom sa obidvaja považujú za zdaniteľné osoby a dosiahnuté príjmy budú započítavať do obratu pre účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty v dohodnutom pomere.

Príklad 1:

Manželia vlastnia nehnuteľnosť (garáž), ktorá je v bezpodielovom spoluvlastníctve. Túto nehnuteľnosť sa rozhodli prenajímať. Z prenájmu nehnuteľnosti dosahujú mesačne príjem vo výške 1 000 eur. Manželia sa dohodli, že prenájom nehnuteľnosti sa bude považovať za podnikanie u každého z nich v rovnakom pomere. Každý z manželov sa považuje za zdaniteľnú osobu a obrat pre účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty sleduje každý z nich samostatne. Z titulu prenájmu nehnuteľnosti sa u každého z manželov započítava do obratu mesačne suma 500 eur.

Príklad 2:

Manželia začali v marci 2013 nehnuteľnosť, ktorá je v ich bezpodielovom spoluvlastníctve, prenajímať viacerým podnikateľom. Manžel vykonáva aj inú podnikateľskú činnosť na základe živnostenského oprávnenia. Manželia sa dohodli, že prenájom nehnuteľnosti sa bude považovať za podnikanie len u manželky. Celý prenájom bude vykazovať len manželka, ktorá bude povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty, ak z prenájmu nehnuteľnosti dosiahne obrat 49 790 eur za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov.

Pre účely registrácie pre DPH sa za vykonávanie ekonomickej, t.j. podnikateľskej činnosti považujú aj prípravné práce pred samotným začatím uskutočňovania zdaniteľných plnení. Bližšie pozri v tomto metodickom pokyne 2. oddiel, bod 2.1.2. Dobrovoľná registrácia zdaniteľnej osoby na základe podanej žiadosti o registráciu pre daň (§ 4 ods. 2 zákona o DPH).

Za nezávislé vykonávanie činnosti, t.j. za podnikanie sa nepovažuje vykonávanie činnosti na základe pracovnoprávneho vzťahu, štátnozamestnaneckého pomeru, služobného pomeru alebo iného obdobného vzťahu, keď fyzická osoba je povinná dodržiavať pokyny alebo príkazy, čím sa vytvára stav podriadenosti a nadriadenosti z hľadiska podmienok vykonávanej činnosti a jej odmeňovania.

Za zdaniteľnú osobu sa pre účely zákona o DPH považuje/ú aj:

- štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánom verejnej moci, keď:
 - konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti, ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž. Pri posúdení, či subjekt uvedený v § 3 ods. 4 zákona o DPH ako nezdaniteľná osoba narušuje svojou činnosťou výrazne hospodársku súťaž sa odporúča vychádzať z nasledovných kritérií:
 - a) konanie (plnenie) vo verejnom záujme - právnické osoby uvedené v § 3 ods. 4 zákona o DPH svojou hlavnou činnosťou predovšetkým plnia úlohy štátu alebo úlohy územnej samosprávy. Tieto osoby v rámci svojej hlavnej činnosti spravidla konajú vo verejnom záujme resp. prijímateľom ich činností je vo všeobecnosti verejnosť. Ak tieto osoby v rámci hlavnej činnosti poskytujú plnenia, ktoré nie sú plnením ich úloh vo verejnom záujme ako napr. poskytovanie plnení súkromným osobám na základe zmluvy, pričom by išlo o také plnenie, ktoré si môže súkromná osoba objednať aj u podnikateľa, je možné považovať takúto činnosť na účely dane z pridanej hodnoty za činnosť, ktorá nie je vykonávaná vo verejnom záujme a ak takáto činnosť z hľadiska postavenia poskytovateľa ako nezdaniteľnej osoby výrazne narušuje hospodársku súťaž, t.j. znevýhodňuje v súťaži podnikateľov poskytujúcich obdobné plnenia, považujú sa uvedené osoby v rozsahu takejto činnosti za zdaniteľné osoby.
 - b) predmet plnenia - či môže činnosť vykonávať aj podnikateľ alebo len subjekt uvedený v § 3 ods. 4 zákona o DPH, príp. či zo strany subjektu uvedeného v cit. ustanovení existuje ponuka na poskytnutie plnenia napr. formou reklamy alebo priama ponuka na poskytnutie plnenia,
 - c) kto je objednávateľom plnenia - či koná subjekt uvedený v § 3 ods. 4 zákona o DPH na základe zákona alebo pre iné osoby na zmluvnom základe,
 - d) cena plnenia - cena (odplata) za poskytnuté plnenie v porovnaní s cenou za rovnaké alebo obdobné

plnenie poskytnuté platiteľom dane narušuje konkurenčné podmienky na trhu tým, že je nižšia z dôvodu, že subjekt uvedený v § 3 ods. 4 zákona o DPH ako nezdaniteľná osoba nemusí uplatniť k cene svojho plnenia daň z pridanej hodnoty.

- konajú nad rámec rozsahu hlavnej činnosti, za účelom ktorej boli zriadené a táto činnosť je predmetom dane podľa zákona o DPH. Ak tieto subjekty konajú v rozsahu vedľajšej činnosti (podnikateľskej), z ktorej dosahujú príjem (nie v rozsahu hlavnej činnosti, na ktorú boli zriadené), považujú sa v rozsahu tejto činnosti za zdaniteľné osoby v zmysle § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Príjmy z tejto činnosti sa započítavajú do obratu na účely registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH.

- vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 zákona o DPH a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. Tieto osoby, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 zákona o DPH (telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava tovaru a preprava osôb, prístavné a letiskové služby, dodanie nového tovaru vyrobeného na predaj, činnosti pôdohospodárskych sprostredkovateľských agentúr týkajúce sa pôdohospodárskych produktov vykonávané podľa predpisov o spoločnej organizácii trhu s týmito produktmi, organizovanie obchodných veľtrhov a výstav, skladovanie, reklamné služby, služby cestovného ruchu, prevádzkovanie predajní pre zamestnancov, prevádzkovanie jedální pre zamestnancov a prevádzkovanie podobných prevádzok, činnosti verejnoprávnej televízie a verejnoprávneho rozhlasu iné ako tie, ktoré sú oslobodené podľa § 36 zákona o DPH), sa považujú za zdaniteľné osoby. Za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v cit. prílohe nie sú považované iba za predpokladu, ak tieto činnosti vykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. Na účely zákona o DPH nie je definovaný termín „zanedbateľný rozsah“, z tohto dôvodu je potrebné toto kritérium posudzovať individuálne pre každú právnickú osobu a zohľadňovať všetky okolnosti rozhodujúce na posúdenie tohto kritéria. Pri posudzovaní miery zanedbateľného rozsahu môže byť kritérium napr. miera sústavnosti resp. opakovaného vykonávania činnosti alebo výška dosahovaných príjmov z posudzovanej činnosti.

Ustanovenie § 3 ods. 4 zákona o DPH je transpozíciou čl. 13 ods. 1 smernice 2006/112/ES. Súdny dvor EÚ sa interpretáciou tohto ustanovenia (napr. problematikou, kedy je možné považovať orgány riadiace sa verejným právom za nezdaniteľné resp. zdaniteľné osoby pri činnostiach, ktoré vykonávajú ako orgán verejnej moci, výkladom pojmu „výrazné narušovanie hospodárskej súťaže“ a atď.) zaoberal vo viacerých prípadoch napr. v rozhodnutiach C-102/08, C-288/07, C-235/85.

- Správa štátnych hmotných rezerv SR v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv v zmysle zákona č. 372/2012 Z. z. o štátnych hmotných rezervách a o doplnení zákona č. 25/2007 Z. z. o elektronickom výbere mýta za užívanie vymedzených úsekov pozemných komunikácií a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

- každá osoba (napr. fyzická osoba - občan, právnická osoba, ktorá nie je zriadená za účelom podnikania tzv. nezisková organizácia, rozpočtová organizácia, obec, fyzická osoba - podnikateľ neregistrovaná pre DPH), ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok z tuzemska do iného členského štátu, a tento nový dopravný prostriedok je ňou alebo kupujúcim alebo na ich účet odoslaný alebo prepravený kupujúcemu. Novým dopravným prostriedkom sa pre účely zákona o DPH rozumie automobil, loď a lietadlo, ktoré spĺňajú definíciu nového dopravného prostriedku podľa § 11 ods. 12 zákona o DPH. Napríklad, ak fyzická osoba - občan predá dopravný prostriedok, ktorý spĺňa definíciu nového dopravného prostriedku, akejkolvek osobe do iného členského štátu a tento dopravný prostriedok je prepravený kupujúcim alebo predávajúcim alebo na ich účet z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu, fyzická osoba (predávajúci) z tohto titulu nadobúda status zdaniteľnej osoby a môže si uplatniť odpočítanie dane vzťahujúcej sa na predaj nového dopravného prostriedku (§ 52 zákona o DPH), ktorý bude zdanený kupujúcim v jeho členskom štáte.

Fyzická osoba (občan) a právnická osoba, ktorá nepodniká, sa z titulu predaja nového dopravného prostriedku príjemcovi z tuzemska, pre účely zákona o DPH nepovažuje za zdaniteľnú osobu.

2. oddiel § 4 Registračná povinnosť

Registráciou podľa § 4 zákona o DPH sa zdaniteľné osoby stávajú platiteľom dane, z čoho im vyplývajú určité povinnosti (napr. povinnosť platiť daň z uskutočnených zdaniteľných plnení, ktoré sú predmetom dane s

výnimkou prípadov stanovených v zákone o DPH) a zároveň aj práva (právo na odpočítanie dane s výnimkou stanovenou v zákone o DPH).

Ustanovenie § 4 zákona o DPH definuje, ktoré zdaniteľné osoby sa musia alebo môžu stať platiteľmi dane, kedy tieto osoby majú povinnosť podať žiadosť o registráciu, čo sa na účely zákona o DPH považuje za obrat a iné pojmy.

Na účely zákona o DPH sa pod pojmom:

➤ prevádzkareň rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania. Pod pojmom prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH je potrebné rozumieť stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem (vykonávanie činnosti na pokračujúcej báze resp. opakovane) a ktoré disponuje na jednej strane materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenia) a na strane druhej personálnym vybavením (personál resp. zamestnanci, ktorí sú stále k dispozícii na uvedenom mieste) potrebným na vykonávanie uvedenej ekonomickej činnosti z tohto miesta.

Problematika prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty je riešená vo viacerých rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ napr. C-168/84 Gunter Berkholtz, C-190/95 ARO Lease, C-390/96 Lease Plan Luxembourg, C-73/06 Planzer Luxembourg. Z judikatúry ESD vyplýva, že na to, aby sa prevádzkareň mohla považovať za miesto, z ktorého sa poskytujú služby, musí na dostatočnej úrovni zabezpečovať stálosť a organizáciu (dostatočný stupeň trvalosti), ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia je schopná poskytovať predmetné služby samostatne (tzn. schopnosť, resp. možnosť z uvedeného miesta uzatvárať a vyhotovovať zmluvy, uskutočňovať manažérske rozhodnutia, dojednávať obchody, prijímať platby, vykonávať konkrétnu ekonomickú činnosť). Pritom musí ísť o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie činnosť vykonávanú napr. pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí. Na účely registrácie podľa § 4 zákona o DPH je možné vziať do úvahy len tzv. aktívnu prevádzkareň, ktorá spĺňa kritériá uvedené v § 4 ods. 5 zákona o DPH. Ak zahraničná osoba, má v tuzemsku zriadenú tzv. pasívnu prevádzkareň, ktorá je schopná len prijímať a využívať služby, ktoré sú jej dodané, a nevykonáva na území SR ekonomickú činnosť za protihodnotu, nie je možné takúto zdaniteľnú osobu registrovať za platiteľa dane podľa § 4 zákona o DPH.

Skutočnosť, že organizačná zložka zahraničnej osoby je zapísaná v Obchodnom registri SR, ešte neznamená, že spĺňa kritériá prevádzkarne na účely registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 5, preto je potrebné pri registrácii podľa § 4 zákona o DPH skúmať aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne (nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti, personálne a materiálne vybavenie), čo má oporu aj v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ.

➤ bydlisko rozumie adresa trvalého pobytu fyzickej osoby v tuzemsku. U fyzickej osoby, ktorá nemá trvalý pobyt v tuzemsku, sa bydliskom rozumie trvalé miesto jej pobytu v zahraničí.

➤ obrat rozumejú výnosy (príjmy) bez dane z dodávaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem výnosov (príjmov) z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 36 a podľa § 40 až 42 zákona o DPH. Výnosy (príjmy) z poisťovacích a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 a § 39 zákona o DPH sa nezahŕňajú do obratu, ak sú tieto služby poskytované pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezahŕňajú výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku.

Obrat pre účely zákona o DPH sa sleduje len v nadväznosti na predmet dane podľa § 2 zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku. Do obratu pre účely zákona o DPH nevchádzajú výnosy (príjmy) z dodaní tovarov a služieb s miestom zdaniteľného obchodu v zahraničí. Miesto zdaniteľného obchodu upravuje § 13 až § 16 zákona o DPH. Zahraničím sa rozumie územie, ktoré nie je tuzemskom, t.j. územie tretích štátov a iných členských štátov okrem tuzemska. *Napríklad, pri dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet z tuzemska do iného členského štátu, je miestom dodania tovaru to miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný (§ 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH); t.j. miestom dodania tohto tovaru je členský štát, v ktorom je tovar inštalovaný alebo zmontovaný a výnos (príjem) z tohto zdaniteľného obchodu sa nezahŕňa do obratu v tuzemsku, ak miesto jeho dodania nie je v tuzemsku.*

Do obratu pre účely zákona o DPH nevchádza hodnota premiestneného tovaru (§ 8 ods. 4 zákona o DPH), ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu, ak je tento tovar odoslaný alebo

prepravený ňou alebo na jej účet do iného členského štátu na účely jej podnikania. Premiestnenie tovaru sa pre účely zákona o DPH považuje za dodanie tovaru a vzťahujú sa naň také isté pravidlá ako na dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Zdaniteľná osoba, ktorá si tovar premiestňuje, nedosahuje výnos (príjem) z premiestneného tovaru.

V záujme zabezpečenia jednotného postupu pri uplatňovaní § 4 ods. 7 (pred novelou účinnou od 1.1.2014 označený ako ods. 9) zákona o DPH vydalo Ministerstvo financií SR usmernenie č. MF/12860/2004-73, ktoré je zverejnené vo Finančnom spravodajcovi 13/04 (ďalej len „usmernenie“). Podľa cit. usmernenia, zdaniteľná osoba zahŕňa do obratu výnosy (príjmy) z dodávaných tovarov a služieb za predpokladu, že tieto zdaniteľné obchody sú predmetom dane. Zdaniteľná osoba zahŕňa výnosy (príjmy) do obratu za kalendárny mesiac, do ktorého je povinná tieto výnosy (príjmy) zaúčtovať v súlade s účtovnými predpismi, inak za mesiac, v ktorom prijala platbu. Z usmernenia bod 2 vyplýva, že zdaniteľná osoba, ktorá je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva, zahŕňa do obratu definovaného v § 4 ods. 7 zákona o DPH výnosy bez dane z dodávaných tovarov a služieb. Zdaniteľná osoba, ktorá je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave jednoduchého účtovníctva, zahŕňa do obratu definovaného v § 4 ods. 7 zákona o DPH príjmy z dodávaných tovarov a služieb. Zdaniteľná osoba, ktorá nie je účtovnou jednotkou, zahŕňa do obratu príjmy bez dane z dodávaných tovarov a služieb.

Z citovaného usmernenia vyplýva, že obrat sa na účely registrácie pre DPH príp. na účely iných ustanovení zákona o DPH týkajúcich sa obratu posudzuje v nadväznosti na postupy účtovania účtovných jednotiek účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva a v sústave podvojného účtovníctva. Uplatňovanie § 4 ods. 7 zákona o DPH v nadväznosti na účtovné predpisy však zakladá nerovnaké podmienky pri posúdení dosiahnutia obratu zdaniteľnej osoby. Vzhľadom na to, že usmernenie je zverejnené vo Finančnom spravodajcovi, z dôvodu zabezpečenia jednotného výkladu v praxi sa pri určení výšky obratu podľa ustanovenia § 4 ods. 7 zákona o DPH postupuje podľa platného usmernenia.

Podľa § 4 zákona o DPH rozlišujeme registráciu za platiteľa dane z pridanej hodnoty:

1. povinnú, kedy zdaniteľná osoba má povinnosť podať žiadosť o registráciu pre DPH v zákonom stanovenej lehote (§ 4 ods. 1 zákona o DPH),
2. dobrovoľnú, kedy zdaniteľná osoba má možnosť podať žiadosť o registráciu pre DPH (§ 4 ods. 2 zákona o DPH),
3. nadobudnutím postavenia platiteľa dane zo zákona, kedy má zdaniteľná osoba povinnosť oznámiť daňovému úradu v zákonom stanovenej lehote, že sa stala zo zákona platiteľom dane (§ 4 ods. 4 zákona o DPH).

2.1. Registrácia na základe podanej žiadosti o registráciu pre DPH

2.1.1. Povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH

• má každá zdaniteľná osoba, ktorá má v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, ak dosiahne za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur. Žiadosť o registráciu pre daň je zdaniteľná osoba povinná podať na miestne príslušnom daňovom úrade do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat 49 790 eur.

Príklad 3:

Zdaniteľná osoba so sídlom v tuzemsku vznikla 1.11.2013. Za kalendárny mesiac november 2013 až január 2014 dosiahla nasledovné príjmy:

november 2013

- z predaja tovaru v tuzemsku vo výške 13 000 eur

december 2013

- z dodania tovaru v tuzemsku za protihodnotu vo výške 17 700 eur

- z prenájmu nehnuteľnosti v tuzemsku vo výške 4 500 eur

- z predaja tovaru kúpeného a aj predaného v zahraničí, t.j. na území

Švajčiarska (tretí štát) a na území V. Británie vo výške	12 000 eur
- z príležitostného predaja nehnuteľnosti, ktorú mala zaradenú v podnikaní	30 000 eur
<u>január 2014</u>	
- z dodania tovaru a z prenájmu nehnuteľnosti v tuzemsku vo výške	15 000 eur

Zdaniteľná osoba v mesiaci január 2014 dosiahla obrát za 3 predchádzajúce po sebe idúce kalendárne mesiace 50 200 eur, t.j. vyšší ako 49 790 eur, preto je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň daňovému úradu do 20. februára 2014. Výnosy (príjmy) z príležitostného predaja nehnuteľnosti a z predaja tovaru s miestom dodania v zahraničí (30 000 + 12 000) v sume 42 000 eur sa pre účely zákona o DPH nezahrňajú do obrátu.

Príklad 4:

Tuzemská fyzická osoba (komisionár) v mesiaci august 2013 - júl 2014 na základe komisionárskej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby, obstarala predaj tovaru pre komitenta (platiteľa dane) v tuzemsku. Celkový príjem z predaja tohto tovaru vrátane jej provízie bol v sume 55 500 eur. Zdaniteľná osoba (komisionár) dosiahla príjmy za kalendárne mesiace august 2013 až júl 2014 vyššie ako 49 790 eur, preto je povinná podať príslušnému daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň do 20. augusta 2014.

- **S účinnosťou od 1.1.2014 sa novelou zákona o DPH vypustili ustanovenia § 4 ods. 2 a 3 a druhej vety ods. 4 zákona o DPH týkajúce sa povinnej a dobrovoľnej registrácie zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení podľa § 829 - § 841 Občianskeho zákonníka alebo inej obdobnej zmluvy (ďalej „zmluva o združení“).** Vypustením cit. ustanovení z § 4 zákona o DPH sa dosiahol súlad so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Vypustením právnej úpravy týkajúcej sa registrácie združenia s účinnosťou od 1.1.2014 už nie je možné uplatňovať zjednodušený postup členov združenia, či už pri uplatnení dane na výstupe alebo pri odpočítaní dane, pri vyhotovovaní faktúr, atď. Z hľadiska uplatňovania zákona o DPH sa spoločné podnikanie na základe zmluvy o združení s účinnosťou od 1.1.2014 posudzuje rovnako ako individuálne podnikanie jednotlivých zdaniteľných osôb. **Tieto osoby, tak ako každá iná zdaniteľná osoba, sú povinné s účinnosťou od 1.1.2014 podať žiadosť o registráciu pre DPH v lehote do 20. dňa nasledujúceho mesiaca samostatne po dosiahnutí obrátu 49 790 eur podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH.**

Z dôvodu zabezpečenia plynulého prechodu na zmenu postupu pri registrácii zdaniteľných osôb, ktoré podnikajú na základe zmluvy o združení bolo s účinnosťou od 1.1.2014 novelou do zákona o DPH doplnené prechodné ustanovenie v §85kb ods. 1 v znení: „Žiadosť o registráciu pre daň podaná pred 1. januárom 2014 zdaniteľnou osobou, ktorá podniká spoločne s inou zdaniteľnou osobou na základe zmluvy o združení alebo inej obdobnej zmluvy, sa posúdi ako žiadosť podaná podľa § 4 ods. 1 alebo ods. 2 v znení účinnom od 1. januára 2014.“

Z prechodného ustanovenia vyplýva, že žiadosti o registráciu pre daň jednotlivých zúčastnených zdaniteľných osôb podnikajúcich spoločne v združení podané pred účinnosťou novely zákona o DPH, sa posudzujú akoby išlo o samostatné žiadosti o dobrovoľnú alebo povinnú registráciu (s ohľadom len na obrát žiadateľa) pre daň uvedených jednotlivých zdaniteľných osôb. Ak o žiadostiach o registráciu pre daň podaných do 31.12.2013 vrátane podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH nebolo rozhodnuté do konca roka 2013, tak sa tieto žiadosti posudzujú vo vzťahu k obrátu jednotlivých zdaniteľných osôb podľa § 4 ods. 1 alebo ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2014.

Registračnú povinnosť podľa § 4 ods.1 zákona o DPH si zdaniteľná osoba splní predložením riadne vyplneného tlačiva „žiadosť o registráciu, oznámenie zmien a zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty“ (ďalej „žiadosť o registráciu pre DPH“) v zákonom stanovenej lehote. Ak koniec lehoty na podanie žiadosti o registráciu pre DPH prípadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja, posledným dňom lehoty je najbližší nasledujúci pracovný deň. Bližšie k žiadosti o registráciu pre DPH pozri bod 2.1.3. tohto MP.

2.1.2. Dobrovoľná registrácia zdaniteľnej osoby na základe podanej žiadosti o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH

Žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla zákonom stanovený obrat 49 790 eur podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov.

S účinnosťou od 1.1.2014 v § 4 ods. 2 (pôvodne označený ako ods. 4) zákona o DPH bola novelou zákona o DPH vypustená druhá veta v znení „Ak sa jeden účastník združenia, ktorý podniká spoločne na základe zmluvy o združení, rozhodne registrovať pre daň pred dosiahnutím obratu podľa ods. 2, sú povinní podať žiadosť o registráciu pre daň všetci účastníci združenia k rovnakému dňu.“

V zmysle novely zákona o DPH, s účinnosťou od 1.1.2014 obrat pre účely registrácie pre DPH posudzuje každá jednotlivá zdaniteľná osoba, ktorá podniká spoločne na základe zmluvy o združení, samostatne, tak ako je už uvedené aj v bode 2.1.1. tohto MP. Z uvedeného vyplýva, že od 1.1.2014 nemusia mať všetky zdaniteľné osoby, ktoré podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení postavenie platiteľa dane. Ak napríklad jeden účastník združenia požiada o dobrovoľnú registráciu pre daň, je na zvážení ďalších zdaniteľných osôb, ktoré podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení, ak jednotlivito neprekročia obrat pre povinnú registráciu pre daň, či taktiež požiadajú jednotlivo o dobrovoľnú registráciu pre daň. Avšak neodporúčame, aby niektoré osoby, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení, mali postavenie platiteľa dane a niektoré nemali postavenie platiteľa dane, pretože sa tieto osoby vystavujú napr. riziku dvojitého zdanenia.

Žiadosť o dobrovoľnú registráciu pre DPH predkladá zdaniteľná osoba na rovnakom tlačive ako osoba, pre ktorú zo zákona vyplynula povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty.

Postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH môže získať len zdaniteľná osoba, preto je na osobe, ktorá požaduje registráciu pre daň podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH (dobrovoľná registrácia), aby preukázala splnenie kritérií zdaniteľnej osoby. Zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty sa rozumie každá právnická alebo fyzická osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti. Čo sa rozumie ekonomickou činnosťou, upravuje zákon o DPH v § 3 ods. 2 (pozri bližšie časť 1. oddiel § 3 - Zdaniteľná osoba tohto MP). Ekonomickou činnosťou sa na účely dane z pridanej hodnoty rozumie činnosť, ktorá sa vykonáva na určitej pokračujúcej báze. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ však môže postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty získať aj zdaniteľná osoba, ktorá v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH ešte nevykonáva ekonomickú činnosť, ale prehlási zámer vykonávania economickej činnosti a jej registrácia je nevyhnutná z dôvodu prípravy na vykonávanie budúcich zdaniteľných obchodov (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, C-527/11 Ablesio SIA). Každého, kto má úmysel, potvrdený objektívnymi okolnosťami, začať vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť a kto vynaloží prvé investičné náklady na tieto účely, treba považovať za zdaniteľnú osobu. Skutočnosť, že novozaložená spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť nemusí teda znamenať, že táto spoločnosť nie je zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty. Na druhej strane však z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že pri posudzovaní zámeru vykonávať ekonomickú činnosť, má finančná správa právo vyžadovať, aby deklarovaný zámer vykonávania economickej činnosti bol potvrdený objektívnymi dôkazmi. To znamená, že daňový úrad žiadosti o dobrovoľnú registráciu pre DPH nevyhoví, ak má dôkazy o tom, že žiadateľ o registráciu nevie svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody objektívne preukázať (napr. predložené dôkazy nedostatočne preukazujú tento zámer).

Ak sa pri preverovaní žiadosti o registráciu pre DPH zistí, že ide o novozaložené spoločnosti, ktoré sú zakladané za účelom prevodu obchodného podielu (tzv. ready-made spoločnosti), je potrebné dôsledne preveriť, či v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH ide o zdaniteľnú osobu.

Ak žiadateľ o registráciu pre DPH nevykonáva ekonomickú činnosť a dôkazy ním predložené nedostatočne preukazujú jeho zámer vykonávať ekonomickú činnosť, nevie v podstate preukázať postavenie zdaniteľnej osoby. Ak žiadateľ o registráciu dostatočným spôsobom nepreukáže svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť - teda skutočnosť, že je zdaniteľnou osobou, daňový úrad po vyhodnotení všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti (napr. prezentované obchodno-závazkové vzťahy alebo predložené faktúry sú len formálne, fiktívne, resp. účelovo uzavreté alebo vyhotovené, prvé investičné výdavky nie sú vynaložené, resp. sú účelovo prezentované nákupy nepatrnej hodnoty, v sídle spoločnosti deklarovanom v žiadosti o registráciu pre DPH majú svoje sídlo

viaceré spoločnosti založené tou istou osobou, spoločnosti majú rovnakého konateľa, spoločníka alebo sú vytvorené za účelom prevodu obchodného podielu, atď.), žiadosti o registráciu pre DPH nevyhovie.

2.1.3. Preverenie údajov uvedených v žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty

Po podaní žiadosti o registráciu pre DPH daňový úrad preveruje najmä:

- či osoba, ktorá žiada o registráciu pre DPH, spĺňa kritériá zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH, resp. preveruje jej zámer vykonávať ekonomickú činnosť,
- či adresa sídla, trvalého bydliska, miesta podnikania alebo prevádzkarne v tuzemsku skutočne existuje, aký je právny vzťah zdaniteľnej osoby k sídlu a či na tejto adrese zdaniteľná osoba skutočne vykonáva ekonomickú činnosť.

S cieľom zabrániť podvodnému získaniu postavenia platiteľa dane z pridanej hodnoty je potrebné dôsledne preverovať postavenie osoby žiadajúcej o registráciu pre DPH ako zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH. Daňový úrad po podaní žiadosti o registráciu pre daň overí, či osoba spĺňa alebo nespĺňa zákonné podmienky pre registráciu, t.j. či ide o zdaniteľnú osobu.

Základným podkladom pre posúdenie oprávnenosti registrácie pre DPH sú údaje uvedené v žiadosti o registráciu pre DPH. Zákon o DPH neupravuje postup preverovania podaných žiadostí o registráciu pre DPH, preto v zmysle § 84 zákona o DPH sa na správu dane použijú ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Okrem údajov uvedených v žiadosti o registráciu, daňový úrad pri rozhodovaní o registrácii pre DPH využíva aj doplňujúce informácie, ktoré môže získať od tretích strán alebo z vlastnej vyhľadávacej činnosti. Daňový úrad pritom postupuje podľa základných zásad správy daní upravených v § 3 daňového poriadku.

Podľa § 67 ods. 1 daňového poriadku je zdaniteľná osoba, ktorá sa registruje pre DPH podľa zákona o DPH, povinná predložiť daňovému úradu žiadosť o registráciu na tlačíve, ktorého vzor určí Ministerstvo financií SR. Vzor tlačíva „žiadosť o registráciu, oznámenie zmien a zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty“ (ďalej „žiadosť o registráciu na DPH“) platný od 1.1.2014 zverejnilo Ministerstvo financií SR na svojej internetovej stránke v časti „Dane, clá a účtovníctvo/Správa daní“. Vzor tlačíva je zverejnený aj na internetovej stránke Finančného riaditeľstva SR. Žiadosť o registráciu na DPH musí byť vždy podaná na tlačíve podľa predpísaného vzoru.

2.1.4. Vydanie osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty alebo vydanie rozhodnutia o zamietnutí žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty

Daňový úrad po preverení údajov v žiadosti o registráciu pre daň vydá osvedčenie o registrácii pre daň alebo na základe zistených dôkazov registráciu pre daň zamietne.

Zákon o DPH lehotu na vydanie rozhodnutia o nevyhovení žiadosti o registráciu pre DPH neupravuje, preto sa rozhodnutie vydá v primeranej lehote uvedenej v ustanovení § 65 daňového poriadku.

Ak žiadosť o registráciu pre daň za platiteľa dane podala zdaniteľná osoba, daňový úrad overí, či sa na registráciu zdaniteľnej osoby v zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH vzťahuje lehota 30 dní alebo 60 dní.

Daňový úrad vykoná registráciu:

- najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak zdaniteľná osoba nie je povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1 zákona o DPH,
- najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1 zákona o DPH. Ak osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň je zdaniteľnou osobou, daňový úrad uloží tejto osobe podľa § 4c zákona o DPH povinnosť zložiť zábezpeku na daň, ak sú splnené podmienky podľa § 4c ods. 1 zákona o DPH. Povinnosť zložiť zábezpeku pre daň sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, ktoré podali žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH (povinná registrácia) a taktiež na zdaniteľné osoby, ktoré podali žiadosť o registráciu podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH (dobrovoľná registrácia). Podľa § 4 ods. 3 zákona o DPH, ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odsekov 1 až 2 zákona

o DPH, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona o DPH a nie je dôvod na zamietnutie žiadosti podľa § 4c ods. 5 zákona o DPH, daňový úrad ju zaregistruje. Dôvodom na zamietnutie žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4c ods. 5 zákona o DPH je nezloženie zábezpeky v prípade dobrovoľnej registrácie pre daň (§ 4 ods. 2 zákona o DPH). V prípade povinnej registrácie pre daň (§ 4 ods. 1 zákona o DPH), nezloženie zábezpeky na daň v lehote a v plnej výške, nie je dôvodom na zamietnutie žiadosti o registráciu pre daň.

S účinnosťou od 1.1.2014 sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň vzťahuje aj na zdaniteľnú osobu, ktorá sa stane platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 a aj na osobu, ktorej bola zmenená registrácia pre daň z § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH, ak sú splnené podmienky stanovené v § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH.

K problematike zábezpeky na daň podľa zákona o DPH je vydaný metodický pokyn.

O registrácii pre daň vydá daňový úrad zdaniteľnej osobe osvedčenie o registrácii pre DPH a prideli jej identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „IČ DPH“). Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane dňom uvedeným v osvedčení o registrácii. Zákon o DPH s účinnosťou od 1.10.2012 však nestanovuje najneskorší deň, ktorým sa má táto osoba stať platiteľom dane. Správca dane by mal vo veci vydania osvedčenia o registrácii pre daň konať tak, aby sa zdaniteľná osoba dozvedela včas o tom, ktorým dňom sa stáva platiteľom dane, z dôvodu, aby si mohla od tohto dňa plniť svoje povinnosti a uplatňovať práva vyplývajúce zo získania statusu platiteľa dane.

Daňový úrad zdaniteľnú osobu neregistruje so spätným dátumom, t.j. registrácia nemôže byť vykonaná pred dátumom podania žiadosti o registráciu pre daň, dátum vydania osvedčenia nesmie byť vyšší ako dátum od kedy sa stáva platiteľom dane podľa § 4 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH. Spätná registrácia pre daň nie je možná ani v prípade, ak zdaniteľná osoba o registráciu so spätným dátumom výslovne požiada (uvedené sa nevzťahuje na osoby, ktoré oznamujú, že sa stali platiteľmi dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH a na osoby - dedičov, ktoré požadujú o registráciu za platiteľa dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom podľa § 83 ods. 2 zákona o DPH).

2.2. Registrácia za platiteľa dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH

Platiteľom dane zo zákona sa stáva:

- **právnická alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa dane tvoriacej samostatnú organizačnú zložku** podľa všeobecného predpisu, ktorým je § 476 až 488 Obchodného zákonníka, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti.

S účinnosťou od 1.1.2014 sa novelou zákona o DPH spresnilo ustanovenie **§ 4 ods. 4** (do 1.1.2014 v zákone o DPH označený ako **ods. 6**) prvá veta, týkajúca sa nadobudnutia postavenia platiteľa dane zo zákona v prípade nadobudnutia podniku alebo organizačnej zložky podniku. **Platiteľom dane sa zo zákona stáva nadobúdateľ podniku alebo jeho časti len v prípade, ak sa v rámci ich predaja prevádza hmotný a nehmotný majetok.** Týmto sa má zabrániť situácii, aby sa daňový subjekt na základe umelo vytvorenej schémy, resp. formálneho predaja podniku alebo jej organizačnej zložky bez existencie majetku nestal platiteľom dane zo zákona. Nadobudnúť podnik alebo jeho časť možno viacerými spôsobmi, napr. kúpou podniku alebo kúpou jeho časti, vložením podniku alebo časti podniku platiteľa dane tvoriacej samostatnú organizačnú zložku do základného imania ako nepeňažný vklad.

Zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, ak nadobudne v tuzemsku hmotný a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo jeho časti od platiteľa dane, sa stáva platiteľom dane odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti tvoriacej samostatnú organizačnú zložku.

- **zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie,** odo dňa, kedy sa stala právnym nástupcom.
Ide o prípady splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia zdaniteľnej osoby, kedy majetok zanikajúcej zdaniteľnej osoby prechádza na nástupnícku spoločnosť alebo družstvo (§ 69 Obchodného zákonníka). Právny nástupca sa stáva platiteľom dane dňom zápisu splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia do obchodného registra. Na druhej strane osobe, ktorá zanikla bez likvidácie s právnym nástupcom pri zrušení registrácie pre DPH

nevzniká daňová povinnosť podľa § 81 zákona o DPH, ak právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH.

- 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 49 790 eur, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. V prípade dodania viacerých nehnuteľností sa pre účely § 4 ods. 4 zákona o DPH posudzuje obrat každej z nich samostatne. Ak by sa z jednotlivých nehnuteľností nedosiahol obrat 49 790 eur, pri posúdení povinnej registrácie sa postupuje podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH. Toto ustanovenie bolo do zákona o DPH doplnené s účinnosťou od 1.10.2012 zákonom č. 246/2012 Z. z.

Zdaniteľná osoba sa nestáva platiteľom dane v prípade:

- ak ide o príležitostný predaj stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku. Výnos (príjem) z príležitostného predaja stavby, jej časti alebo stavebného pozemku sa nezapočítava do obratu definovaného v § 4 ods. 7 zákona o DPH,
- ak ide o predaj stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že uplynulo 5 rokov od prvej kolaudácie predávanej stavby alebo jej časti, resp. 5 rokov od začatia prvého užívania stavby alebo jej časti.

Príklad 5:

Developerská spoločnosť postavila bytový dom. Byty začala predávať v mesiaci február 2014. Prvú zmluvu na predaj bytu v celkovej hodnote 45 000 eur uzavrela 4.2.2014 s fyzickou osobou A. Byt odovzdala do užívania fyzickej osobe 11.2.2014, ktorá aj v tento deň za byt zaplatila 45 000 eur predávajúcemu. V zmysle zmluvy uzavretej s fyzickou osobou B na predaj bytu v sume 85 000 eur dňa 27.2.2014 prijala developerská spoločnosť preddavok na kúpu bytu vo výške 20 000 eur. Zápis zmeny vlastníka do katastra nehnuteľností sa uskutočnil 20.3.2014 a v tento deň kupujúci B zaplatil zostatok predajnej ceny (65 000 eur). Dňom prijatia platby v sume 20 000 eur sa developerská spoločnosť stáva platiteľom dane, pretože z dodania časti stavby (bytu) pre fyzickú osobu B má dosiahnuť obrat vyšší ako 49 790 eur. Developerská spoločnosť sa stala platiteľom dane zo zákona dňom prijatia platby, t.j. 27.2.2014. Z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru jej vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH. Developerská spoločnosť je povinná skutočnosť, na základe ktorej sa stala platiteľom dane, oznámiť daňovému úradu do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti.

Podľa § 4 ods. 4 (do 1.1.2014 označený ako ods. 6) zákona o DPH platnom od 1.10.2012 sa postupovalo vtedy, keď obe skutočnosti, platba aj dodanie stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, nastali po 1.10.2012. Na druhej strane, ak bola poskytnutá platba na dodanie stavby, jej časti alebo stavebného pozemku pred účinnosťou zákona č. 246/2012 Z. z., t.j. pred 1.10.2012 a samotné dodanie sa uskutočnilo po účinnosti cit. zákona, t.j. po 1.10.2012, potom zdaniteľná osoba mala postupovať pri registračnej povinnosti podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH, to znamená, že pri dosiahnutí obratu za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov bola povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat 49 790 eur. V prípade viacerých platieb pred dodaním stavby, jej časti alebo stavebného pozemku sa postup podľa novej právnej úpravy vzťahoval na platby po dni účinnosti zákona č. 246/2012 Z. z.

V zmysle novely zákona o DPH účinnej od 1.1.2014, zdaniteľné osoby, ktoré sa stali platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 sú povinné v lehote do 10 dní, odo dňa vzniku skutočnosti, na základe ktorej sa stali platiteľmi dane príslušnému daňovému úradu:

- **oznámiť skutočnosť**, že sa stali na základe zákonom vymedzených skutočností platiteľom dane. S účinnosťou od 1.1.2014 zdaniteľná osoba skutočnosť, že sa stala platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH oznamuje elektronickou formou. Zákon o DPH a ani daňový poriadok neukladá povinnosť pre zdaniteľnú osobu splniť si oznamovaciu povinnosť na tlačive „Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty“, ktorého vzor určilo Ministerstvo financií SR.

- **predložiť doklady osvedčujúce skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom dane.** Dokladom preukazujúcim skutočnosť, na základe ktorej sa tieto osoby stali platiteľom dane, je napr., ak ide o kúpu podniku alebo jeho časti, zmluva o predaji podniku alebo jeho časti, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku podniku, príp. doklady preukazujúce, aký hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo jeho časti nadobudli napr. zápisnica o odovzdaní a prevzatí vecí zahrnutých do predaja, ak ide o vklad podniku do obchodnej spoločnosti spoločenská zmluva; ak ide o zlúčenie rozdelenie alebo splynutie obchodnej spoločnosti zmluva o zlúčení alebo splynutí spoločnosti, schválený projekt rozdelenia spoločnosti; ak ide o dodanie stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku zmluva o predaji stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku za cenu vyššiu ako 49 790 eur, doklad o prijatí platby pred ich dodaním, protokol o prevzatí stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku, alebo iný adekvátny doklad preukazujúci skutočnosť, ktoré nastali. **Povinnosť predložiť doklady osvedčujúce skutočnosť, na základe ktorej sa tieto osoby stali platiteľmi dane, v 10 dňovej lehote odo dňa vzniku tejto skutočnosti, sa vzťahuje na prípady, ak tieto skutočnosti nastali po 1.1.2014.**

S účinnosťou od 1.1.2014 daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch predložených zdaniteľnou osobou preukazujúcich skutočnosť, na základe ktorých sa stala platiteľom dane. Zákon o DPH ukladá daňovému úradu povinnosť preskúmať súlad skutkového stavu so stavom formálnym a registrovať zo zákona len tie zdaniteľné osoby, u ktorých sa zistí, že údaje v oznámení a predložených dokladoch sú pravdivé a správne. **Ak daňový úrad po preverení a porovnaní skutkového stavu zistí, že údaje v oznámení a predložených dokladoch sú pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa dane, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť.**

S cieľom zabrániť podvodnému získaniu postavenia platiteľa dane z pridanej hodnoty je potrebné, aby daňový úrad po podaní oznámenia a dokladov preukazujúcich, že sa zdaniteľná osoba stala platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, dôsledne preveroval, či sú dôvody na registráciu pre daň zo zákona. Ak daňový úrad získa dôkazy, na základe ktorých dospel k pochybnostiam o skutočnostiach uvedených v oznámení a predložených dokladoch, bezodkladne by mal začať vykonávať ďalšie dôkazy a zisťovania.

Registrácia zdaniteľných osôb za platiteľov DPH je neoddeliteľnou súčasťou výkonu správy daní. Daňový úrad aj v konaní vo veci registrácie pre daň podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH postupuje v súlade so základnými zásadami správy daní a v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Daňový úrad hodnotí dôkazy jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti s cieľom rozlíšiť, či osoba, ktorej má byť vydané osvedčenie o registrácii za platiteľa DPH, má postavenie zdaniteľnej osoby, od tých, ktorí chcú vstúpiť do systému dane z pridanej hodnoty len za účelom jeho zneužitia.

Daňový úrad môže dospieť k záveru, či vydá osvedčenie o registrácii pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona DPH alebo nie, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu v konkrétnych prípadoch a po následnom vyhodnotení zdaniteľnou osobou predložených dôkazov, prípadne aj správcom dane získaných dôkazov. Napr. preverí doklady osvedčujúce skutočnosť vyplývajúcu z oznámenia - zmluvu o predaji podniku alebo časti podniku platiteľa dane, aký majetok prešiel z osoby, ktorá prevádza podnik alebo jeho časť na nadobúdateľa, či skutočne ide o predaj podniku ako ho definuje Obchodný zákonník, alebo či ide len o predaj jednotlivých vecí podniku alebo jeho časti; zmluvu o zlúčení alebo splynutí spoločností, schválený projekt rozdelenia spoločnosti, aký majetok prešiel zo zaniknutej spoločnosti bez likvidácie na právneho nástupcu a či právny nástupca je zdaniteľnou osobou, podoporne napr. akú činnosť vykonávala do dňa zániku spoločnosť, ktorá zanikla bez likvidácie, zámer vykonávania činnosti; či napr. nejde o príležitostný predaj stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku alebo o predaj stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dani podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH, atď. Cieľom ustanovenia § 4 ods. 4, prvá veta zákona o DPH je napr. zjednodušiť podnikové transformácie v tom smere, aby majetok využívaný jedným podnikom, ktorý bol oddaný a prevedený na iný podnik, nebol zaťažovaný daňou na výstupe, ktorú by si následne osoba, na ktorú bol prevedený hmotný a nehmotný majetok, mohla pri splnení podmienok daných zákonom o DPH oddať. Ak napríklad taký majetok neexistuje, je využitie ustanovenia § 4 ods. 4 v danom prípade irelevantné.

Novelou zákona o DPH sa s účinnosťou od 1.1.2014 v zákone o DPH ustanovuje postup daňového úradu pri nezaregistrovaní osoby za platiteľa dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, ak nie sú splnené podmienky na registráciu pre daň. S účinnosťou od 1.1.2014, ak daňový úrad zistí, že osoba, ktorá

deklaruje formou oznámenia, že sa stala platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, nespĺňa dôvody na registráciu pre daň, osvedčenie o registrácii pre daň jej nevydá, nepridelí identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty a o tejto skutočnosti vydá rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu nie je možné podať odvolanie. Zákon o DPH lehotu na vydanie rozhodnutia o nezaregistrovaní pre DPH podľa § 4 ods. 4 neupravuje, preto sa rozhodnutie vydá v primeranej lehote uvedenej v § 65 daňového poriadku.

Príklad 6:

Tuzemská zdaniteľná osoba, neregistrovaná za platiteľa dane, na základe zmluvy o prevode nehnuteľnosti predala spoločnosti B nehnuteľnosť v hodnote 90 000 eur, ktorej dodanie nie je oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle zmluvy kupujúci pred dodaním nehnuteľnosti zaplatil sumu 20 000 eur 15.1.2014. Keďže platba v sume 20 tis. eur bola prijatá skôr ako došlo k dodaniu nehnuteľnosti a hodnota nehnuteľnosti je vyššia ako 49 790 eur, predávajúci do 10 dní odo dňa prijatia platby oznámil daňovému úradu skutočnosť, že sa dňom 15.1.2014 stal platiteľom dane zo zákona (§ 4 ods. 4 zákona o DPH) a v rovnakej lehote predložil aj doklady osvedčujúce túto skutočnosť (zmluva o predaji stavby, doklad preukazujúci prijatie platby). Daňový úrad po doručení oznámenia a dokumentov preukazujúcich túto skutočnosť, má povinnosť preveriť a porovnať skutkový stav s údajmi uvedenými v oznámení a v predložených dokladoch.

Ak daňový úrad zistí, že údaje sú pravdivé a správne a nejde o príležitostný predaj a ani o predaj nehnuteľnosti, ktorá je oslobodená od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH, zaregistruje platiteľa dane, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia a dokladov osvedčujúcich skutočnosť, na základe ktorých sa stal platiteľom dane zo zákona. Platiteľom dane zo zákona sa táto zdaniteľná osoba stáva dňom 15.1.2014.

Ak daňový úrad v rámci preverovania zistí, že v danom prípade ide napr. o príležitostný predaj nehnuteľnosti, daňový úrad túto osobou nezaregistruje a vydá o tom rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu nie je možné podať odvolanie.

Príklad 7:

Zdaniteľná osoba 15.1.2014 doručila miestne príslušnému úradu oznámenie, že sa dňom 10.1.2014 stala platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH z dôvodu predaja stavebných pozemkov v hodnote 55 000 eur, a v ten istý deň predložila aj doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverením a porovnaním skutkového stavu s údajmi uvedenými v oznámení zistil, že údaje uvedené v oznámení nie sú pravdivé a správne. Daňový úrad preverovaním zistil, že ide o predaj dvoch stavebných pozemkov, jeden pre spoločnosť A v celkovej hodnote 20 000 eur a druhý pre spoločnosť B v hodnote 35 000 eur. Daňový úrad túto zdaniteľnú osobu podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH nezaregistruje, o čom vydá rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie. Zdaniteľná osoba je však povinná pri podaní žiadosti o registráciu pre daň postupovať podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu prekročenia obratu pre povinnú registráciu pre daň.

Ak konanie vo veci registrácie pre daň podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH začne po 1.1.2014, daňový úrad uplatní postup podľa zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2014.

Zákon o DPH v znení platnom do 1.1.2014 neupravoval, aký dokument by mal daňový úrad vydať o tom, že sa osoba nestáva platiteľom dane zo zákona, a taktiež to neustanovoval ani daňový poriadok, na ktorý sa zákon o DPH odkazuje v § 84. Daňový poriadok v ustanovení § 67 upravuje len situácie, keď dochádza k registrácii na základe žiadosti, čo nie je prípad ustanovenia § 4 ods. 4 (do 1.1.2014 označený ako ods. 6) zákona o DPH. Ak daňový úrad osobu, ktorá podala oznámenie podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH v znení platnom do 1.1.2014, že sa stala platiteľom dane zo zákona, nezaregistroval a osvedčenie o registrácii pre daň nevydal, túto skutočnosť jej písomne oznámil. Tento postup daňový úrad s účinnosťou od 1.1.2014 neuplatní, pretože zákon o DPH v § 4 ods. 4 samostatne upravuje postup v prípade nezaregistrovania osoby, ktorá formou oznámenia a predložených dokladov deklaruje, od ktorého dňa sa zo zákona stala platiteľom dane.

S účinnosťou od 1.1.2014 sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň vzťahuje aj na zdaniteľnú osobu, ktorá sa stane platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4, ak sú splnené podmienky stanovené v § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. V prípade zákonnej registrácie pre DPH nezloženie zábezpeky na daň v lehote a v plnej výške, nie je dôvodom na zamietnutie registrácie pre daň podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH.

3. oddiel § 6a Zmena registrácie platiteľa dane

Do zákona o DPH sa s účinnosťou od 1.1.2014 doplnilo ustanovenie § 6a upravujúce zmenu registrácie platiteľa dane z § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu podľa § 4 zákona o DPH a zmenu registrácie platiteľa dane z § 4 na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH.

Podľa § 4 zákona o DPH je v tuzemsku registrovaná zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, t.j. ak ide o zdaniteľnú osobu usadenú v tuzemsku. Podľa § 5 zákona o DPH je v tuzemsku za platiteľa dane registrovaná zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava, t.j. osoba, ktorá nie je v tuzemsku usadená (ďalej „zahraničná osoba“), ak v tuzemsku vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane s výnimkou činností stanovených v cit. ustanovení. Podľa § 6 zákona o DPH je za platiteľa dane registrovaná zahraničná osoba, ktorá do tuzemska dodáva tovar formou zásielkového predaja.

Organizačná zložka zahraničnej osoby zriadená v tuzemsku, ak má personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, spĺňa kritériá prevádzkarne na účely § 4 ods. 5 zákona o DPH a na účely dane z pridanej hodnoty sa považuje za osobu usadenú v tuzemsku. V takomto prípade sa na uvedenú osobu vzťahuje registračná povinnosť podľa § 4 zákona o DPH (registruje ju miestne príslušný daňový úrad). Ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podniká v zahraničí, nespĺňa v tuzemsku kritériá prevádzkarne na účely registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH a v tuzemsku vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane, je táto osoba povinná registrovať sa podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH na Daňovom úrade Bratislava (bez ohľadu na výšku obratu) po splnení podmienok stanovených v cit. ustanoveniach. K pojmu „prevádzkareň“ pozri bližšie v tomto MP oddiel 2 § 4 - Registračná povinnosť.

3.1. Zmena registrácie platiteľa dane z § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH

S účinnosťou od 1.1.2014 je v zákone o DPH zmena registrácie platiteľa dane z § 5 alebo § 6 na § 4 upravená v § 6a ods. 1 nasledovne „**Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 alebo § 6 a ktorá prestane spĺňať status zahraničnej osoby, sa považuje za platiteľa registrovaného podľa § 4 odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zdaniteľná osoba je povinná oznámiť daňovému úradu skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby do desiatich 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.**“

Ak zahraničná osoba prestane spĺňať status - postavenie zahraničnej osoby, napr. z dôvodu, že v SR si zriadila prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH, príp. došlo k presunu sídla do SR alebo k zmene bydliska a naďalej vykonáva činnosť v tuzemsku, ktorá je predmetom dane, považuje sa táto zdaniteľná osoba za osobu, ktorá je registrovaná podľa § 4 zákona o DPH odo dňa, keď prestala spĺňať postavenie zahraničnej osoby a to aj vtedy, ak ešte nemá vydané zmenené osvedčenie o registrácii. Táto osoba je platiteľom dane odo dňa, kedy jej bolo vydané osvedčenie o registrácii pre DPH podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH, ale za platiteľa dane registrovaného podľa § 4 zákona o DPH sa považuje odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby.

Zmena registrácie z § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH nie je podmienená dosiahnutím obratu.

Zdaniteľná osoba pri zmene registrácie s účinnosťou od 1.1.2014 je povinná oznámiť Daňovému úradu Bratislava skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby v lehote do 10 dní odo dňa, keď prestala spĺňať tento status. Zákon o DPH a ani daňový poriadok neukladá povinnosť pre zdaniteľnú osobu splniť si oznamovaciu povinnosť na tlačive „Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie

registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty“, ktorého vzor určilo Ministerstvo financií SR, avšak môže toto tlačivo využiť.

Zákon o DPH neupravuje postup pri podaní oznámenia, preto pri jeho podaní sa postupuje podľa daňového poriadku. V oznámení v zmysle zákona o DPH má však zdaniteľná osoba povinnosť uviesť okrem iného aj deň, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby, adresu sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava v tuzemsku.

S účinnosťou od 1.1.2014 sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň vzťahuje aj na osobu, ktorej bola zmenená registrácia pre daň z § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH, ak sú splnené podmienky stanovené v § 4c ods. 1 písm. a) až c). V prípade zmeny registrácie za platiteľa dane z § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH (§ 6a ods. 1 zákona o DPH), nezloženie zábezpeky na daň v lehote a v plnej výške, nie je dôvodom na nevykonanie zmeny v registrácii pre DPH ku dňu, ktorým prestala spĺňať status zahraničnej osoby. Daňový úrad nevykoná zmenu v osvedčení o registrácii pre DPH len v prípade, ak nie sú splnené podmienky pre vykonanie zmeny stanovené v § 6a ods.1 zákona o DPH.

3.2. Zmena registrácie platiteľa dane z § 4 na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH

Zmena registrácie platiteľa dane z § 5 alebo § 6 na § 4 je upravená v § 6a ods. 2 zákona o DPH nasledovne: **„Ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky na registráciu podľa § 5 alebo § 6 a je registrovaná podľa § 4, považuje sa za platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6 odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkarne, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava; túto skutočnosť je povinná oznámiť daňovému úradu do desiatich dní odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkarne, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.“**

Ak zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku prestane spĺňať status osoby usadenej v tuzemsku (napr. z dôvodu, že prevádzkarne zriadená v tuzemsku v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH prestane spĺňať kritéria prevádzkarne pre účely registrácie) a spĺňa podmienky na registráciu pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH, považuje sa za platiteľa dane od kedy bola registrovaná podľa § 4 a za platiteľa registrovaného pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH odo dňa, keď prestala spĺňať status osoby usadenej v tuzemsku a to aj vtedy, ak ešte nemá vydané zmenené osvedčenie o registrácii.

Zdaniteľná osoba je povinná oznámiť miestne príslušnému daňovému úradu zmenu v registrácii z § 4 na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH v lehote do 10 dní odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkarne, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, t.j. keď prestala spĺňať status osoby usadenej v tuzemsku.

Zdaniteľná osoba u ktorej dochádza k zmene registrácie platiteľa dane z § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu podľa § 4 zákona o DPH alebo k zmene registrácie platiteľa dane z § 4 na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH, nepodáva žiadosť o zmenu registrácie, ale vzťahuje sa na ňu oznamovacia povinnosť. Zákon o DPH a ani daňový poriadok neukladá povinnosť pre zdaniteľnú osobu splniť si oznamovaciu povinnosť na tlačive „Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty“, ktorého vzor určilo Ministerstvo financií SR, ale môže toto tlačivo využiť. Zákon o DPH neupravuje postup pri podaní oznámenia, preto pri jeho podaní sa postupuje podľa daňového poriadku, pričom z oznámenia musí byť o. i. zrejmé od ktorého dňa prestala spĺňať status osoby usadenej v tuzemsku.

3.3. Vykonanie zmeny osvedčenia o registrácii pre daň alebo nevykonanie zmeny osvedčenia o registrácii pre daň podľa § 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 pre daň. Daňový úrad vydá zdaniteľnej osobe nové - zmenené osvedčenie o registrácii pre DPH bezodkladne, a to aj napriek tomu, že v zákone nie je lehota na vydanie zmeneného osvedčenia o registrácii pre daň uvedená. Zmenu registrácie z § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu podľa § 4 zákona o DPH a naopak, zmenu v registrácii z § 4 na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona

o DPH vykoná daňový úrad len v prípade, ak platiteľ dane spĺňa podmienky na vykonanie zmeny v registrácii pre daň.

Zmenou registrácie podľa § 6a zákona o DPH zdaniteľná osoba ne stráca status platiteľa dane, ale mení sa dôvod registrácie. Zmenou registrácie podľa § 6a zákona o DPH sa pôvodné identifikačné číslo pre daň (IČ DPH) nemení. S účinnosťou od 1.1.2014 daňový úrad pri zmene registrácie na osvedčení o registrácii pre daň uvedie konkrétne ustanovenie zákona o DPH, podľa ktorého je táto osoba po zmene registrácie registrovaná s uvedením dátumu, ku ktorému došlo k zmene v registrácii pre daň. Na osvedčení o registrácii pre daň sa pôvodný dátum, ktorým sa stala platiteľom dane pred zmenou registrácie, nemení.

Príklad 8:

Zahraničná osoba so sídlom v Českej republike je v tuzemsku registrovaná za platiteľa dane podľa § 5 zákona o DPH od 3.3.2013. V januári 2014 si zriadila na území SR organizačnú zložku zahraničnej osoby. Daňovému úradu Bratislava dňa 17.1.2014 oznámila, že ku dňu 10.1.2014 si zriadila na území SR prevádzkareň, a tým prestala spĺňať status zahraničnej osoby a zároveň predložila aj výpis z OR. Daňový úrad, ak nemá pochybnosti o skutočnosti, že organizačná zložka zriadená v SR zahraničnou osobou spĺňa definíciu prevádzkarne podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH, vykoná zmenu registrácie pre daň z registrácie podľa § 5 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH. Status platiteľa dane má táto zdaniteľná osoba od 3.3.2013 ale ku dňu 10.1.2014 sa mení dôvod registrácie. IČ DPH sa zmenou registrácie nemení. Na osvedčení o registrácii bude uvedený údaj, z ktorého bude vyplývať, že platiteľom dane je od 3.3.2013 a že podľa § 4 zákona o DPH je registrovaná od 10.1.2014.

Príklad 9:

Zahraničná osoba z Českej republiky podniká na území SR prostredníctvom svojej organizačnej zložky zriadenej v SR, ktorá spĺňala kritériá prevádzkarne podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH. Za platiteľa dane podľa § 4 zákona o DPH je registrovaná od 1.1.2012. Na území SR prestala vykonávať činnosť prostredníctvom svojej prevádzkarne. Daňovému úradu dňa 19.2.2014 oznámila, že zrušila prevádzkareň zriadenú v SR ku dňu 12.2.2014 a na území SR bude naďalej vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane, ale ako zahraničná osoba a že spĺňa podmienky pre registráciu podľa § 5 zákona o DPH. Daňový úrad po preverení, že sú splnené podmienky pre registráciu podľa § 5 zákona o DPH, vykoná zmenu osvedčenia o registrácii pre daň. IČ DPH sa zmenou registrácie nemení. Platiteľom dane je táto zdaniteľná osoba od 1.1.2012, ale ku dňu 12.2.2014 došlo k zmene registrácie z § 4 na registráciu podľa § 5 zákona o DPH, čo má byť zrejme aj z vydaného osvedčenia o registrácii pre DPH. Na vydanom osvedčení o registrácii bude uvedený údaj, z ktorého bude vyplývať, že status platiteľa dane má táto osoba od 1.1.2012 a že platiteľom dane registrovaným podľa § 5 zákona o DPH je od 12.2.2014.

Ak daňový úrad po obdržaní oznámenia od platiteľa dane o zmene registrácie podľa § 6a ods. 1 alebo ods. 2 zákona o DPH má pochybnosti, či skutočnosti uvedené v oznámení sú pravdivé, mal by túto skutočnosť preveriť v súčinnosti s daňovým subjektom. Za platiteľa dane podľa § 4 zákona o DPH môže byť registrovaná len zdaniteľná osoba, ktorá je v tuzemsku usadená a za platiteľa dane podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH môže byť registrovaná len osoba, ktorá spĺňa status zahraničnej osoby. Ak daňový úrad zistí, že nie sú splnené podmienky pre vykonanie zmeny v registrácii pre daň, skutočnosť o nevykonaní zmeny v registrácii pre daň zdaniteľnej osobe písomne oznámi, pričom v oznámení uvedie aj dôvody, na základe ktorých nedochádza k zmene v registrácii platiteľa dane.

Ak došlo k zmene v registrácii platiteľa dane podľa § 6a ods.1 alebo ods. 2 zákona o DPH a platiteľ dane túto skutočnosť príslušnému daňovému úradu neoznámil, daňový úrad vykoná zmenu registrácie z úradnej moci podľa § 67 ods. 9 daňového poriadku.

Zmenou registrácie za platiteľa dane môže dôjsť aj k zmene miestnej príslušnosti správcu dane podľa daňového poriadku.

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

