

**Metodický pokyn k postupu pri zrušení registrácie pre daň podľa § 81 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**  
(aktualizácia v nadväznosti na novelu zákona o DPH od 1.1.2018)

V nadväznosti na zákon č. 334/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňajú niektoré zákony, ktorým sa okrem iného s účinnosťou od 1.1.2018 v čl. I. dopĺňa a mení aj § 81 zákona o DPH, Finančné riaditeľstvo SR vydáva aktualizovaný metodický pokyn k postupu pri zrušení registrácie pre daň podľa § 81 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

Ustanovenie § 81 zákona o DPH upravuje zrušenie registrácie pre daň platiteľa dane, ktorý je registrovaný podľa § 4, § 5 a § 6 zákona o DPH.

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

Zákon o DPH rozlišuje zrušenie registrácie:

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

## **1. oddiel - Zrušenie registrácie pre daň na základe žiadosti platiteľa dane**

Dôvody, na základe ktorých môže platiteľ dane požiadať o zrušenie registrácie pre daň z pridanej hodnoty upravuje § 81 ods. 1 – 3 zákona o DPH. Podľa § 81 ods. 4 zákona o DPH, daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň na základe žiadosti platiteľa dane, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. S účinnosťou od 1.10.2012 nemá daňový úrad povinnosť, ale možnosť zrušiť registráciu pre daň.

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

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

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

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

Platiteľ dane, ktorý žiada o zrušenie registrácie, musí splniť obidve vyššie uvedené podmienky, inak daňový úrad registráciu pre daň nezruší. Ak však preverovaním správca dane zistí, že sú dôvody na zrušenie

registrácie pre daň z úradnej moci, registráciu pre daň zruší (bližšie pozri oddiel 2). Požiadať o zrušenie registrácie pre daň môžu povinne registrovaní platitelia dane (§ 4 ods. 1 zákona o DPH) a taktiež registrovaní platitelia dane zo zákona (§ 4 ods. 4 zákona o DPH), ako aj platitelia dane, ktorí boli registrovaní pre daň dobrovoľne (§ 4 ods. 2 zákona o DPH).

- **je povinný** požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestane vykonávať podnikanie podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH (§ 81 ods. 2 zákona o DPH). Pri splnení povinnosti vyplývajúcej z citovaného ustanovenia nie je rozhodujúca dĺžka obdobia, v ktorom bol subjekt platiteľom dane a ani výška dosiahnutého obratu. Zákon o DPH v znení účinnom od 1.1.2018 stanovuje platiteľovi dane povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň v prípade skončenia vykonávania podnikateľskej činnosti. Ak platiteľ dane prestane vykonávať činnosť v tuzemsku, ale naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v zahraničí, nestráca status zdaniteľnej osoby.

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

Právnické osoby zapísané do obchodného registra by mali pri ukončení podnikateľskej činnosti podať žiadosť o zrušenie registrácie pre daň, najneskôr dňom podania návrhu na výmaz z obchodného registra. Fyzickým osobám je odporúčané, aby pred, resp. pri ukončení vykonávania podnikateľskej činnosti ako takej, podali žiadosť o zrušenie registrácie pre daň pred zrušením živnostenského oprávnenia podľa § 81 ods. 1 resp. ods. 2 zákona o DPH.

Uvedený postup je nevyhnutný z dôvodu, aby si mohli tieto osoby splniť ďalšie povinnosti, ktoré sa s ukončením registrácie pre daň viažu.

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

*Príklad:*

*Fyzická osoba, platiteľ dane od 1.2.2010, podala žiadosť o zrušenie živnostenského oprávnenia k 14.9.2016. Príslušný daňový úrad požiadala 16.9.2016 o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu, že prestala v tuzemsku vykonávať činnosť na základe živnosti. Podnikateľ dosiahol príjem zo živnosti za posledných 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov 20 500 eur a z prenájmu bytu a dvoch chat, ktoré nemal zaradené do podnikania dosiahol príjem 30 000 eur. Výška jeho obratu za predchádzajúcich po sebe idúcich 12 kalendárnych mesiacov je 50 500 eur. Pre účely zákona o DPH sa za podnikanie považuje aj príjem z využívania hmotného majetku, ktorým je v uvedenom prípade prenájom nehnuteľností každou osobou. Obrat platiteľa dane za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov presiahol 49 790 eur, preto daňový úrad nezruší registráciu pre daň z pridanej hodnoty z dôvodu, že nie sú splnené podmienky stanovené v § 81 ods. 2 a ani v ods. 1 zákona o DPH.*

*Príklad:*

*Právnická osoba, platiteľ dane, je zaregistrovaná pre daň dobrovoľne od 1.11.2015 podľa § 4 zákona o DPH. Platiteľ dane A podal miestne príslušnému daňovému úradu žiadosť o zrušenie registrácie k 1.9.2016 z dôvodu, že jeho obrat za posledných 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov dosiahol 7 000 eur s tým, že ani nepredpokladá, že v budúcnosti presiahne túto sumu. Príslušný daňový úrad nezruší registráciu pre daň z dôvodu, že nie je splnená jedna z podmienok ustanovená v § 81 ods. 1 zákona o DPH. Žiadosť o zrušenie registrácie pre daň bola podaná pred uplynutím jedného roka odo dňa, keď sa právnická osoba stala platiteľom dane.*

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

Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie má s účinnosťou od 1.10.2012 v zmysle § 81 ods. 2 zákona o DPH povinnosť oznámiť túto skutočnosť daňovému úradu pred svojím zánikom. Podľa Obchodného zákonníka spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra. Zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie bez likvidácie, ak jej imanie prechádza na právneho nástupcu. Likvidácia sa takisto nevyžaduje, ak spoločnosť nemá žiaden majetok alebo ak sa zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku; ak bol konkurz zrušený z dôvodu, že majetok úpadcu nestačí na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty alebo bolo konkurzné konanie zastavené pre nedostatok majetku; ak bol konkurz zrušený pre nedostatok majetku, alebo ak po ukončení konkurzného konania nezostane spoločnosti žiaden majetok. Na základe právoplatného rozhodnutia súdu o zrušení spoločnosti bez likvidácie súd vykoná výmaz zrušenej spoločnosti z obchodného registra.

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

Ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie, daňový úrad nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie a neurčí deň, ktorým táto osoba prestáva byť platiteľom dane (§ 81 ods. 5 zákona o DPH). Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie prestane byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku, ktorým je deň výmazu z obchodného registra.

K zániku spoločnosti dochádza až jej výmazom z obchodného registra a k tomuto dňu spoločnosť zaniká ako ekonomický a právny subjekt.

*Príklad:*

*Spoločnosť C, s.r.o. sa stala platiteľom dane od 1.1.2014. Daňovému úradu dňa 7.11.2016 oznámila, že sa zrušuje bez likvidácie z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou B, s.r.o., platiteľom dane. Pri zlúčení spoločností dochádza k zániku spoločnosti C bez likvidácie. Spoločnosť B sa stáva právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti. V obchodnom registri sa vykonal výmaz zanikajúcej spoločnosti a zápis zlúčenia spoločnosti s nástupníckou spoločnosťou k tomu istému dňu, t.j. k 31.12.2016. Daňový úrad spoločnosti C, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie pre DPH. Spoločnosť C prestala byť platiteľom dane zo zákona dňom zániku, t.j. dňom výmazu z obchodného registra - 31.12.2016.*

*Príklad:*

*Právnická osoba, platiteľ dane, bola zrušená podľa § 68 ods. 3 písm. d) Obchodného zákonníka z dôvodu zamietnutia návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku. Spoločnosť zaniká dňom výmazu z obchodného registra. Likvidácia sa v tomto prípade nevyžaduje. Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, je túto skutočnosť povinná oznámiť miestne príslušnému daňovému úradu pred svojím zánikom. Daňový úrad nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie. Právnická osoba prestáva byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku.*

Podľa § 81 ods. 8 zákona o DPH, pri zániku platiteľa dane bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, nevzniká daňová povinnosť podľa odseku 6 cit. ustanovenia a podľa § 81 ods. 9 zákona o DPH nevzniká povinnosť vrátiť odpočítanú daň z platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH.

## 1.3. Zrušenie registrácie pre daň zahraničnej osoby

Zahraničná osoba, registrovaná pre daň podľa § 5 zákona o DPH ako platiteľ dane, má povinnosť podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2018 požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestane vykonávať podnikanie podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH.

Zahraničná osoba, registrovaná pre daň podľa § 6 zákona o DPH ako platiteľ dane z dôvodu dodania tovaru formou zásielkového predaja v tuzemsku môže podľa § 81 ods. 3 zákona o DPH požiadať o zrušenie registrácie pre daň, ak nevykonáva v tuzemsku inú činnosť ako zásielkový predaj, len za podmienky, že :

- v bežnom kalendárnom roku celková hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahne 35 000 eur, a súčasne
- v predchádzajúcom kalendárnom roku hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahla 35 000 eur.

Zahraničná osoba registrovaná pre daň podľa § 6 zákona o DPH, musí zdaňovať slovenskou daňou dodanie tovaru z iného členského štátu do tuzemska pri zásielkovom predaji tovaru najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov, preto táto osoba musí byť aj registrovaná pre daň podľa § 6 zákona o DPH najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov. Takto uvedená dĺžka doby registrácie je vlastne odvodená od podmienok na zrušenie registrácie (§ 81 ods. 3 zákona o DPH). Na § 6 zákona o DPH nadväzujú ustanovenia o určení miesta dodania tovaru pri zásielkovom predaji (§ 14 ods. 1 zákona o DPH). Registrácia pre daň však nemusí trvať vo všetkých prípadoch celé dva kalendárne roky. Pôjde napr. o situáciu, ak táto osoba prestane vykonávať podnikanie.

Zahraničná osoba registrovaná pre daň podľa § 6 zákona o DPH, ak prestane dodávať tovar formou zásielkového predaja z iného členského štátu do tuzemska ale v tuzemsku vykonáva iné činnosti, ktoré sú predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH, nemôže požiadať o zrušenie registrácie pre daň.

Daňový úrad zruší registráciu pre daň zahraničnej osoby registrovanej pre daň podľa § 5 a § 6 zákona o DPH na základe žiadosti, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. Postup daňového úradu pri zrušení registrácie pre daň je riešený v bode 3. tohto metodického pokynu.

*Príklad:*

*Zahraničná osoba, ktorá v tuzemsku vykonáva len dodanie tovaru z iného členského štátu do tuzemska formou zásielkového predaja, sa stala platiteľom dane podľa § 6 ods. 1 zákona o DPH 1.6.2015. Celková hodnota dodaného tovaru bez dane formou zásielkového predaja v roku 2015 je 40 000 eur. Zahraničná osoba podala 2.12.2016 žiadosť o zrušenie registrácie pre daň k 31.12.2016 s tým, že prehlásila, že v roku 2016 nepresiahne hodnota dodaného tovaru bez dane 35 000 eur. Zahraničná osoba, platiteľ dane, nepostupovala pri podaní žiadosti o zrušenie registrácie pre daň v súlade s § 81 ods. 3 zákona o DPH; nesplnila obidve podmienky stanovené v cit. ustanovení. Hodnota dodaného tovaru v predchádzajúcom roku (r. 2015) presiahla 35 000 eur bez dane. Daňový úrad žiadosti o zrušenie registrácie pre daň nevyhoví.*

*Príklad:*

*Zahraničná osoba, ktorá v tuzemsku dodáva len tovar formou zásielkového predaja, podala žiadosť o registráciu pre daň dobrovoľne (§ 6 ods. 3 zákona o DPH) 28.5.2015. Platiteľom dane sa stala 1.6.2015 (§ 6 ods. 4 zákona o DPH). V roku 2015 dodala do tuzemska tovar formou zásielkového predaja v celkovej hodnote bez dane 20 000 eur. V roku 2016 do konca septembra dodala do tuzemska tovar formou zásielkového predaja v celkovej hodnote bez dane 28 000 eur. Žiadosť o zrušenie registrácie predložila daňovému úradu 17.10.2016. Zahraničná osoba (dodávateľ), v tomto prípade musí zdaňovať dodanie tovaru formou zásielkového predaja v tuzemsku najmenej od júna 2015 do konca roku 2016. Daňový úrad zahraničnej osobe zruší registráciu pre daň najskôr k 31.12.2016 po zistení, že v bežnom kalendárnom roku, t. j. v roku 2016 celková hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahne 35 000 eur a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku (r. 2015) hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahla 35 000 eur. Ak by správca dane pristúpil k zrušeniu registrácie pre daň v priebehu roka 2016, napr. určí platiteľovi dane deň 1.11.2016, ktorým prestáva byť platiteľom dane, mohlo by sa stať, že hodnota dodaného tovaru bez dane za kalendárny rok 2016 presiahne 35 000 eur a nebola by splnená podmienka vyplývajúca z § 14 ods.1 zákona o DPH.*

*Ak by zahraničná osoba požiadala o zrušenie registrácie pre daň z dôvodu, že prestane v tuzemsku vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane (prestala dodávať tovar formou zásielkového predaja a ani iné činnosti na území tuzemska, ktoré sú predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH neuskutočňuje) daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň po zistení, že je splnená podmienka na zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 v nadväznosti na § 5 a § 6 zákona o DPH.*

Ak si zahraničná osoba registrovaná pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH založila v tuzemsku organizačnú zložku alebo prevádzkareň, za účelom podnikania v tuzemsku a táto prevádzkareň spĺňa kritéria

stanovené v § 4 ods. 5 zákona o DPH a v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ, potom dochádza k zmene v registrácii z § 5 alebo z § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH. Postup podľa § 81 ods. 4 a 5 zákona o DPH sa v tomto prípade neuplatní. Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH, ak prestane spĺňať status zahraničnej osoby, v zmysle § 6a zákona o DPH sa s účinnosťou od 1.1.2014 považuje za platiteľa dane registrovaného podľa § 4 zákona o DPH a to odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. S touto zmenou súvisí, resp. môže súvisieť zmena miestnej príslušnosti a delimitácia z DÚ Bratislava na miestne príslušný daňový úrad (§ 7 daňového poriadku). Táto problematika je bližšie riešená v metodickom pokyne k § 6a zákona o DPH.

Podľa § 81 ods. 4 písm. a) zákona o DPH, daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň na základe žiadosti platiteľa dane registrovaného podľa § 4, § 5 a § 6 zákona o DPH, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie, inak žiadosti o zrušenie registrácie nevyhovie.

## **2. oddiel - Zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci**

Daňový úrad podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH môže zrušiť registráciu pre daň, ak nie sú dôvody na registráciu, a to, ak platiteľ dane:

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

S účinnosťou od 1.1.2014 bolo ustanovenie § 81 ods. 4 písm. b) v bode 2 zákona o DPH novelou zákona o DPH č. 360/2013 Z. z. doplnené o slová „alebo kontrolný výkaz“.

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

### **2.1. K § 81 ods. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH**

Daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň, keď zistí, že platiteľ dane nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 zákona o DPH. Ustanovenie § 3 zákona o DPH obsahuje definíciu pojmov zdaniteľná osoba a ekonomická činnosť. Aby sa určitá osoba mohla považovať za zdaniteľnú osobu musí vykonávať ekonomickú činnosť. Za zdaniteľnú osobu sa môže považovať len taká osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Pri vymedzení pojmu ekonomická činnosť je v zákone o DPH zavedená legislatívna skratka „podnikanie“. Pojem podnikanie na účely zákona o DPH je potrebné chápať v širšom rozsahu ako ho definuje v § 2 Obchodný zákonník. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného a nehmotného majetku na účely dosahovania príjmu z tohto majetku každou osobou.

Zákon o DPH okrem toho, že dáva možnosť (nie povinnosť) daňovému úradu zrušiť registráciu pre daň, v bode 1 § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH spresňuje, že ak nie sú dôvody na registráciu pre daň, znamená to, že nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie.

Daňový úrad pri zrušení registrácie pre daň z úradnej moci, tak ako je už aj vyššie uvedené, má posudzovať každý prípad individuálne, podľa konkrétnej situácie a na základe dostatočne zisteného skutkového stavu, napr. z akých dôvodov a akú dobu nevykonáva podnikateľskú činnosť. Pri posudzovaní, či niektorá osoba nevykonáva podnikateľskú činnosť je potrebné vychádzať aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Za osobu, ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť sa považuje aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody, t.j. aj osoba, platiteľ dane, ktorá sa pripravuje na vykonávanie podnikateľskej činnosti, napr. kúpou

majetku alebo služieb určených na podnikanie, aj keď napr. v určitej dobe vzhľadom na predmet podnikateľskej činnosti neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody sa považuje za osobu, ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť, ak nie je preukázané napríklad, že zneužíva systém DPH.

Ak platiteľ dane podal napr. za zdaňovacie obdobia december 2016 - marec 2017 v lehote na podanie (§ 78 ods. 2 zákona o DPH) nulové daňové priznania, to ešte neznamená, že deklaruje, že nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikateľskú činnosť. Daňový úrad má preveriť dôvody neuvádzania žiadnych zdaniteľných plnení a neuplatňovanie práva na odpočítanie dane v daňových priznaniach. Na základe dostatočne zistených skutkových okolností posúdi, či môže zrušiť registráciu pre daň. Napr. platiteľ dane prevádzkuje len kúpaliská a vzhľadom na sezónnosť podnikateľskej činnosti v zimných mesiacoch nevykazoval v daňových priznaniach žiadne údaje alebo fyzická osoba (živnostník), platiteľ dane, nevykonáva podnikateľskú činnosť určité obdobie z dôvodu pracovnej neschopnosti, atď.. Nemalo by sa stať, že daňový úrad zruší registráciu pre daň z úradnej moci z dôvodu, že právnická alebo fyzická osoba nevykonáva alebo prestala vykonávať podnikanie podľa § 3 zákona o DPH, pričom po ukončení dôvodov, ktoré tejto osobe bránili určité obdobie v podnikaní v ňom hodlá pokračovať a dosiahne obrat z uskutočňovania zdaniteľných plnení za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov vyšší ako 49 790 eur. Okrem toho, aj keby táto osoba nedosahovala obrat a pôjde o subjekt komunikujúci s daňovým úradom, zrušenie registrácie na krátke obdobie je neefektívne a „zbytočne“ administratívne náročné. Zrušenie registrácie pre daň má viesť k rušeniu registrácie osobám, ktoré prestali vykonávať podnikateľskú činnosť podľa § 3 zákona o DPH alebo ktoré reálne nevykonávajú resp. ktoré v rámci preverovania nepreukázali, že vykonávajú podnikateľskú činnosť.

Ak fyzická osoba, platiteľ dane, podľa § 57 ods. 4 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov oznámi miestne príslušnému živnostenskému úradu pozastavenie prevádzkovania živnosti, účinky pozastavenia živnostenského oprávnenia nastávajú dňom doručenia oznámenia o pozastavení prevádzkovania živnosti živnostenskému úradu, alebo ak je v oznámení uvedený neskorší deň, týmto dňom. Po pozastavení prevádzkovania živnosti podnikateľ nadobudne živnostenské oprávnenie uplynutím doby pozastavenia prevádzkovania živnosti alebo dňom uvedeným v oznámení o zmene doby pozastavenia prevádzkovania živnosti. Pozastavenie živnosti nemôže trvať kratšie ako šesť mesiacov a dlhšie ako tri roky. V čase pozastavenia živnostenského oprávnenia daňový subjekt nie je oprávnený vykonávať živnosť. Ak platiteľ dane podniká len na základe živnostenského oprávnenia, tak počas doby pozastavenia prevádzkovania živnosti nevykonáva podnikateľskú činnosť v zmysle § 3 zákona o DPH. Ak platiteľ dane prestal vykonávať činnosť, má povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2, prvá veta, zákona o DPH. Ak si túto povinnosť nesplní, daňový úrad by mal zrušiť registráciu pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH. V prípade pozastavenia prevádzkovania živnosti však neodporúčame daňovému úradu automaticky rušiť registráciu platiteľa, ale posúdiť každý prípad individuálne. Daňový úrad má preveriť, či platiteľ dane, ktorý pozastavil prevádzkovanie živnosti, je na účely zákona o DPH zdaniteľnou osobou alebo nie, či okrem činnosti, ktorú vykonával na základe živnostenského oprávnenia vykonáva aj inú činnosť, ktorá sa na účely zákona o DPH považuje za podnikanie, má preveriť dôvody pozastavenia prevádzkovania živnosti a prípadne aj dĺžku obdobia, na ktoré je pozastavená, či sa počas pozastavenia prevádzkovania živnosti pripravuje na výkon inej činnosti. Na základe dostatočne zistených skutočností môže prijať rozhodnutie, či ne/pristúpi k zrušeniu registrácie pre daň.

Ak platiteľ dane registrovaný pre daň podľa § 4 zákona o DPH vykonáva podnikateľskú činnosť s miestom dodania mimo tuzemska, napr. len dodanie služieb z tuzemska do iného členského štátu pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte, v daňových priznaniach toto dodanie neuvádza, ale môže si uplatňovať odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 6 zákona o DPH. Uvedené neznamená, že ide o osobu, ktorá nevykonáva alebo prestala vykonávať činnosť ako takú podľa § 3 zákona o DPH. Ak daňový úrad zistí, že dochádza k zneužívaniu systému DPH, daňový úrad je oprávnený zrušiť registráciu pre daň.

Ak daňový úrad zistí, že platiteľ dane pristúpil k zrušeniu spoločnosti a požiadal o súhlas s výmazom z obchodného registra, daňový úrad by mal urobiť také opatrenia na urýchléné určenie dane a teda aj na pristúpenie k zrušeniu registrácie pre daň, aby si platiteľ dane včas splnil o. i. aj povinnosti vyplývajúce z ustanovenia § 81 ods. 6 a 9 zákona o DPH. Nemalo by sa stať, že daňový subjekt, platiteľ dane, bude vymazaný z obchodného registra so súhlasom správcu dane, ale k zrušeniu registrácie pre daň v zmysle § 81 ods. 5 zákona o DPH nedôjde.

## 2.2. K § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH

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

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

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

Aby situácia bola kvalifikovaná ako opakovaná, postačuje, ak platiteľ dane už dvakrát nesplní niektorú z vyššie uvedených povinností. Skutočnosť, že platiteľ dane opakovane v kalendárnom roku nepodať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnuteľný (na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne) alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole, nemusí znamenať, že daňový úrad registráciu pre daň zruší z úradnej moci. Skutočnosti, ktoré môžu byť dôvodom na zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci ustanovené v § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH, však majú vplyv na prípadnú povinnosť zložiť zábezpeku na daň pri registrácii v zmysle § 4c ods. 1 zákona o DPH a sú dôvodom na zverejnenie tohto platiteľa dane v zozname vedenom Finančným riaditeľstvom SR v zmysle § 69 ods. 15 zákona o DPH. Zverejnenie platiteľa dane v tomto zozname nie je samo o sebe dôvodom na zrušenie registrácie pre daň. Po odstránení dôvodov, na základe ktorých bol v zozname zverejnený a za splnenia podmienok uvedených v § 52 ods. 7 daňového poriadku bude platiteľ dane z uvedeného zoznamu vymazaný.

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

Ak daňový úrad zistí, že platiteľ dane opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, to taktiež neznamená, že daňový úrad automaticky zruší registráciu pre daň z úradnej moci. Ak platiteľ dane nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť v lehote stanovenej zákonom alebo v plnej výške, daňový úrad vyzve platiteľa dane na splnenie tejto povinnosti. Ak platiteľ dane opakovane neuhrádza vlastnú daňovú povinnosť riadne a včas, avšak platí po lehote splatnosti, je kontaktný, so správcom dane komunikuje, vykonáva podnikateľskú činnosť, potom nie je dôvod na zrušenie registrácie pre daň.

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

a súčasne daňový úrad využil všetky možnosti skontaktovať sa s platiteľom dane (miestne zisťovanie, predvolanie konateľa, telefonicky), môže zrušiť registráciu pre daň.

Čo sa rozumie pod pojmom „adresa sídla právnickej osoby“ a „adresa miesta podnikania fyzickej osoby“ vymedzujú ustanovenia § 2 Obchodného zákonníka. Sídlom právnickej osoby a miestom podnikania fyzickej osoby je adresa, ktorá je ako sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom. Právnická osoba alebo fyzická osoba musí preukázať, že má k nehnuteľnosti alebo jej časti, ktorej adresa je ako jej sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo v živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom, vlastnícke právo alebo užívacie právo, ktoré užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania nevylučuje, alebo súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra, živnostenského registra alebo inej evidencie ustanovenej osobitným zákonom. Pokiaľ ide o bydlisko fyzickej osoby, Obchodný zákonník túto otázku rieši s poukázaním na osobitné predpisy, upravujúce hlásenie a evidenciu pobytu občanov, vrátane trvalého pobytu. Adresou sa rozumie názov obce s uvedením PSČ, názvu ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačné číslo, príp. súpisné číslo, ak sa obec nečlení na ulice. Za miesto podnikateľskej činnosti nie je možné považovať napr. adresu sídla alebo miesta podnikania bez uvedenia ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačného, resp. súpisného čísla (napr. len uvedenie názvu obce Zvolen, Košice).

Daňový úrad môže zrušiť registráciu platiteľa dane aj v prípade opakovaného porušenia povinností pri daňovej kontrole, ktoré vymedzuje § 45 ods. 2 daňového poriadku. Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane napr. povinnosť umožniť vykonať daňovú kontrolu, poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá hmotnoprávny predpis a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného subjektu a do jeho prevádzkových priestorov, atď. Ak kontrolovaný daňový subjekt neumožní zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (nereaguje na výzvy správcu dane, nepredkladá doklady, neposkytuje žiadne požadované informácie, so správcom dane nekomunikuje, t.j. opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole, na adrese sídla sa nenachádza), registráciu pre daň môže zrušiť. Ak ale kontrolovaný subjekt so správcom dane komunikuje, avšak nepredloží správcu dane požadované doklady (faktúry, záznamy, ktorých vedenie mu bolo správcom dane uložené, atď.), nezabezpečí vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, to samo o sebe neznamená, že daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň z dôvodov neplnenia povinností pri daňovej kontrole.

Zrušeniu registrácie platiteľa dane z úradnej moci, na základe opakovaného naplnenia dôvodov uvedených v § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH, musí predchádzať zo strany daňového úradu dôsledné zistenie a zváženie všetkých skutkových okolností týkajúcich sa konkrétneho platiteľa dane. Dôvody pre zrušenie registrácie podľa tohto ustanovenia nemusia byť naplnené všetky, nakoľko vzhľadom k použitiu spojky „alebo“ stačí, aby bol naplnený aj jeden z uvedených dôvodov. V praxi však zvyčajne dochádza k súbehu dôvodov viacerých.

### **3.oddiel - Postup daňového úradu a platiteľa dane pri zrušení registrácie pre daň (§ 81 ods. 5 – 9 zákona o DPH)**

#### **3.1. Postup daňového úradu pri zrušení registrácie (§ 81 ods. 5 zákona o DPH)**

Podľa zákona o DPH platného od 1.10.2012, ak daňový úrad pristúpi k zrušeniu registrácie pre daň, či už na základe žiadosti platiteľa dane alebo z úradnej moci, musí fyzickej alebo právnickej osobe (platiteľovi dane) vydať rozhodnutie o zrušení registrácie pre daň, v ktorom určí deň, uplynutím ktorého prestáva byť platiteľom dane. Proti rozhodnutiu o zrušení registrácie pre daň nie je možné podať odvolanie. Ako deň, ktorým právnická alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom dane, je možné určiť ktorýkoľvek deň. Môže to byť posledný deň príslušného zdaňovacieho obdobia alebo ktorýkoľvek deň v rámci príslušného zdaňovacieho obdobia. Deň uvedený v rozhodnutí o zrušení registrácie pre daň, uplynutím ktorého prestáva byť platiteľom dane, nesmie predchádzať dňu doručenia tohto rozhodnutia.



Daňový úrad rozhodnutie o zrušení registrácie pre daň nevydáva v prípade, ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie. Právnická osoba, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, prestáva byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku. Bližšie o povinnostiach a právach tejto osoby je uvedené v časti 1.2. tohto metodického pokynu.

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

- končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie,
- zaniká platnosť identifikačného čísla pre daň,
- zaniká platnosť osvedčenia o registrácii pre daň.

Osoba, ktorá bola platiteľom dane, má povinnosť do desiatich dní odo dňa, kedy prestala byť platiteľom dane odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii pre daň.

Osoba, ktorej bola zrušená registrácia pre daň, má povinnosť podať daňové priznanie do 25 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je povinná zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť (§ 78 ods. 2 zákona o DPH). Taktiež táto osoba je povinná podať s účinnosťou od 1.1.2014 v lehote do 25 dní po skončení posledného zdaňovacieho obdobia aj kontrolný výkaz, ak ho má podľa § 78a zákona o DPH povinnosť podať.

*Príklad:*

*Právnickej osobe s mesačným zdaňovacím obdobím určil daňový úrad ako deň, ktorým prestala byť platiteľom dane, deň 31.10.2016 (je to posledný deň jej zdaňovacieho obdobia). Obdobie od 1.10.2016-31.10.2016 je jej posledným zdaňovacím obdobím (§ 81 ods. 6 zákona o DPH). Právnická osoba je povinná do 10 dní, t.j. do 10.11.2016 vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň, daňové priznanie je povinná podať do 25.11.2016 a v tej istej lehote je povinná podať aj kontrolný výkaz, ak jej to zákon o DPH ukladá.*

*Ak by daňový úrad určil deň, ktorým prestáva byť platiteľom dane napr. 14.10.2016, potom týmto dňom končí právnickej osobe prebiehajúce mesačné zdaňovacie obdobie a v lehote do 10 dní, t.j. do 24.10.2016 je povinná vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň. Prebiehajúce zdaňovacie obdobie od 1.10.-14.10.2016 je jej posledným zdaňovacím obdobím a do 8.11.2016 je povinná podať daňové priznanie a zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. V tej istej lehote je povinná napr. podať aj kontrolný výkaz, ak jej to z ustanovenia § 78a zákona o DPH vyplýva.*

*Ak napr. platiteľovi dane so štvrtročným zdaňovacím obdobím, určí daňový úrad 25.10.2016 ako deň, ktorým prestáva byť platiteľom dane, končí sa jeho prebiehajúce štvrtročné zdaňovacie obdobie týmto dňom. Obdobie od 1.10.2016 do 25.10.2016 vrátane je posledným zdaňovacím obdobím a za toto zdaňovacie obdobie je povinný podať daňové priznanie do 21.11.2016 (25 deň pripadne na sobotu) a v tej istej lehote aj zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť a podať kontrolný výkaz, ak mu to zákon o DPH ukladá. Zároveň je povinný do 4.11.2016 vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň.*

### **3.2. Postup platiteľa pri zrušení registrácie podľa § 81 ods. 6 až 9 zákona o DPH**

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

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

Daňová povinnosť pri zrušení registrácie pre daň sa vypočíta:

- u platiteľa dane, ktorý je účtovnou jednotkou
  - a) pri hmotnom a nehmotnom majetku z jeho zostatkovej ceny zistenej podľa § 25 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DzP“) ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t.j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane. Podľa zákona o DzP sa zostatkovou cenou na účely zákona o DzP rozumie rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného a nehmotného majetku a celkovou

výškou odpisov z tohto majetku zahrnutých do daňových výdavkov [§ 19 ods. 3 písm. a) a § 22 ods. 12] okrem zostatkovej ceny podľa § 28 ods. 2 písm. b) zákona o DzP, pričom v zdaňovacích obdobiach, v ktorých daňovník postupuje podľa § 17 ods. 34 a § 19 ods. 2 písm. t), sa za výšku odpisu zahrnutého do daňových výdavkov považuje ročný odpis podľa § 27 alebo § 28 zákona o DzP.

b) pri zásobách z ceny zásob zistenej podľa § 25 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t.j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane. V poslednom zdaňovacom období platiteľ odvedie daň z nakúpených zásob z obstarávacej ceny a zo zásob vytvorených vlastnou činnosťou z vlastných nákladov. Obstarávacou cenou je cena, za ktorú sa majetok obstaral vrátane nákladov súvisiacich s jeho obstaraním a všetky zníženia tejto obstarávacej ceny. Vlastnými nákladmi pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou sú priame náklady vynaložené na výrobu a inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo na inú činnosť.

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

Ak platiteľ dane pri odpočítaní dane postupoval podľa § 50 zákona o DPH, t.j. daň na vstupe krátil koeficientom alebo vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH, zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane z majetku. Ak pri odpočítaní dane z hmotného majetku bol použitý koeficient podľa § 50 zákona o DPH, pri výpočte odvodu dane z tohto majetku sa tiež použije koeficient, ktorý sa použil pri odpočítaní dane. V uvedenom prípade ide o ročný koeficient vypočítaný za príslušný kalendárny rok, v ktorom platiteľ dane odpočítal daň z majetku. Napr., ak platiteľ dane pri nadobudnutí (kúpe) investičného majetku odpočítal daň v plnej výške ( $k=1$ ) a v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom nadobudol tento majetok, zmenil účel jeho použitia z 1 na 0,5, t.j. vrátil časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu, pri výpočte odvodu dane vypočíta daň zo zostatkovej hodnoty majetku zistenej podľa § 25 zákona o DzP (§ 81 ods. 6 zákona o DPH) a zároveň zohľadní aj skutočnosť, že odpočítaná daň bola upravená podľa § 54 zákona o DPH (t.j. skutočnosť, že časť dane odpočítaná pri nadobudnutí bola v čiastočnej výške vrátená v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia tohto majetku).

V súlade s princípom zachovania daňovej neutrality odvod dane z majetku pri zrušení registrácie nemôže byť vyšší ako bol pri tomto majetku uplatnený odpočet dane.

Pri výpočte odvodu dane sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti, t.j. v poslednom zdaňovacom období.

*Príklad:*

*Právnická osoba, platiteľ dane, v januári 2014 obstarala nákladný automobil za 24 000 eur, v tom DPH 4 000 eur. Daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná v súlade so zákonom o DPH v plnej výške. Daňový úrad na základe žiadosti platiteľa dane o zrušenie registrácie pre daň určil deň, ktorým prestal byť platiteľom dane 15.1.2017. Zostatková cena ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia v zmysle § 25 zákona o DzP je 5 000 eur. Platiteľ dane je povinný priznať daň z predmetného majetku v sume 1 000 eur. Výpočet dane: 5 000 zostatková cena x sadzba dane platná v januári 2017 (ak 20% = daňová povinnosť 1 000 eur).*

*Príklad:*

*Obchodná spoločnosť A, platiteľ dane, si na základe zmluvy o dielo objednala u stavebnej spoločnosti, platiteľa dane, zhotovenie stavby v termíne od 1.5.2015 do 1.9.2016. Spoločnosť A požiadala o zrušenie registrácie pre daň súčasne s podaním žiadosti o výmaz z obchodného registra. Daňový úrad pristúpil k zrušeniu registrácie pre daň a určil spoločnosti A deň, ktorým prestala byť platiteľom dane 15.8.2016. Na základe zmluvy, stavebná spoločnosť do 15.8.2016 dodala a vyfakturovala z prác vykonaných na stavbe 30 000 eur (základ dane). Spoločnosť A stavebné práce súvisiace so stavbou účtovala v sústave podvojného účtovníctve ako obstaranie dlhodobého hmotného majetku na účte 042-Obstaranie dlhodobého hmotného majetku. Zo stavebných prác fakturovaných stavebnou spoločnosťou uplatňovala spoločnosť A odpočítanie dane z prijatých dodávok v roku 2015 podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (daň voči nemu uplatnenú dodávateľom) a z dodávok prijatých v r. 2016 podľa § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH (daň ním uplatnenú podľa § 69 ods.12 písm. j) zákona o DPH) v plnej výške (6 000 eur). K 15.8.2016 stavba nebola dokončená a teda ani zaradená do dlhodobého majetku. Spoločnosť A je povinná v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie, ktorým v tomto*

prípade je prebiehajúce zdaňovacie obdobie od 1.8. do 15.8.2016, priznať aj daň z majetku (obstaranie stavby) zaúčtovanom na účte 042, t.j. zo stavby obstaranej dodávateľským spôsobom vo výške 6 000 eur (30 000 x 20% sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti).

*Príklad:*

Platiteľ dane kúpil v mesiaci január 2015 počítač v sume 2 400 eur, v tom daň 400 eur. Pri nákupe bola odpočítaná daň koeficientom vypočítaným za rok 2015 vo výške 0,80 (ročný koeficient) v sume 320 eur. Pri zrušení registrácie pre daň vypočíta daň zo zostatkovej ceny majetku zistenej podľa § 25 zákona o DzP ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t.j. ku dňu, ktorým prestal byť platiteľom dane. Daňový úrad zrušil registráciu 1.9.2016. Pri výpočte dane zohľadní aj skutočnosť, že pri nadobudnutí počítača v r. 2015 bola odpočítaná daň koeficientom 0,80 (ročný koeficient). Zostatková cena počítača podľa zákona o DzP ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia je 1 560 eur (2080:4=520, 2080-520). Odvod dane sa vypočíta zo zostatkovej ceny 1560 x 20% sadzba v r. 2016 = 312 eur DPH x 0,80 koeficient r. 2015 = 249,60 eur. V poslednom zdaňovacom období vzniká platiteľovi dane daňová povinnosť v sume 249,60 eur.

Podľa § 81 ods. 8 zákona o DPH, daňová povinnosť pri zrušení registrácie pre daň nevzniká pri zániku platiteľa bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. Bližšie o povinnostiach a právach tejto osoby je uvedené v časti 1.2. tohto MP.

Podľa § 81 ods. 9 zákona o DPH účinného od 1.1.2018, platiteľovi dane v poslednom zdaňovacom období vzniká povinnosť vrátiť odpočítanú daň z platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia tovar alebo služba neboli dodané. Túto povinnosť nemá platiteľ dane pri zániku bez likvidácie, ak právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH.

Zákon o DPH ustanovuje platiteľovi dane, pri zrušení registrácie za platiteľa dane v poslednom zdaňovacom období povinnosť priznať a odviesť DPH, ktorú si odpočítal z titulu platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia tovar alebo služba nebola dodaná. Ak tovar alebo služba ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia neboli dodané, nie je splnená vecná podmienka na odpočítanie dane, ktorou je použitie tovaru alebo služby na uskutočňovanie zdaňovaných činností.

#### **4. oddiel - Vrátanie odpočítanej dane osobou, ktorá nie je platiteľom dane (§ 81 ods. 10 zákona o DPH)**

Právnická alebo fyzická osoba, ktorej bola zrušená registrácia pre daň, má v určitom prípade povinnosť vrátiť pôvodne odpočítanú daň alebo jej pomernú časť. Ak platiteľ dane (dodávateľ) právnickej alebo fyzickej osobe (odberateľovi), ktorá prestala byť platiteľom dane, vyhotoví faktúru (dobropis), ktorou opraví základ dane alebo výšku dane pri tovare alebo službe dodanej v čase, keď odberateľ bol platiteľom dane, je táto osoba (odberateľ) povinná vrátiť daňovému úradu odpočítanú daň alebo jej pomernú časť viažucu sa na vykonanú opravu základu dane alebo opravu výšky dane.

Odberateľ má povinnosť vrátiť odpočítanú daň alebo jej pomernú časť do 10 dní odo dňa vyhotovenia faktúry (dobropisu). Povinnosť vrátenia odpočítanej dane je uložená osobe, ktorá nie je platiteľom dane a zákon o DPH v danom prípade neukladá povinnosť podať daňové priznanie (§ 78 zákona o DPH), preto odpočítanú daň vráti priamo uhradením sumy dane na účet daňového úradu bez podania daňového priznania.

Povinnosť vrátenia odpočítanej dane sa nevzťahuje na prípad, ak sa oprava týka majetku, z ktorého bola pri zrušení registrácie platiteľa dane v zmysle § 81 ods. 6 zákona o DPH odvedená daň v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
Január 2018