



## Finančné riaditeľstvo SR

### 3/DPH/2023/MP

## Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1. 1. 2023

### Úvod

Vzhľadom na zmeny a doplnenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ktoré sa dotkli aj ustanovenia § 4 zákona o DPH, vydáva Finančné riaditeľstvo SR aktualizovaný metodický pokyn. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn č. 12/DPH/2021/MP - Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1. 1. 2022, z ktorého sa do nového metodického pokynu preberajú všetky časti, ktorých sa novela zákona o DPH účinná od 1. 1. 2023 nedotkla. Doplnený text je v metodickom pokyne zvýraznený podfarbením.

Tento metodický pokyn sa zaoberá problematikou upravujúcou registračnú povinnosť tuzemských zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona o DPH. Za platiteľa dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH môže byť registrovaná osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou.

### 1. diel - § 3 Zdaniteľná osoba

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, napr. činnosť znalcov, tlmočníkov, advokátov, súdnych exekútorov, notárov, súkromných veterinárnych lekárov 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.*

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. Pokiaľ sa teda manželia nedohodnú inak, príjmy z využívania tohto majetku sa započítavajú do obratu pre účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty u každého z manželov v polovičnej výške. Ak sa manželia dohodnú, že využívanie majetku sa bude napr. 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. V tomto prípade sa celý príjem z využívania majetku, resp. hodnota dodaných služieb započítava do obratu na účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty len u toho z manželov, u ktorého sa využívanie tohto majetku považuje za podnikanie.

*Príklad 1:*

*Manželia vlastní 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 mesačne započítava do obratu hodnota dodaných služieb vo výške 500 eur.*

*Príklad 2:*

*Manželia začali v marci 2019 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. Manželka sa z titulu využívania hmotného majetku, z ktorého dosahuje príjmy na pravidelnej báze, považuje za zdaniteľnú osobu a 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. Zdaniteľnou osobou sa na účely dane z pridanej hodnoty rozumie každá právnická alebo fyzická osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti. 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 ekonomickej činnosti a jej registrácia je nevyhnutná z dôvodu prípravy na vykonávanie budúcich zdaniteľných obchodov (napr. rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, C-527/11 Ablessio SIA).

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, ak:
  - konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti a prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž,
  - 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 a hodnota dodaných tovarov alebo služieb z tejto činnosti sa započítava do obratu na účely registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH,
  - vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 zákona o DPH ako napr. telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava tovaru a osôb, prístavné a letiskové služby, dodanie nového tovaru vyrobeného na predaj, skladovanie, reklamné služby, služby cestovného ruchu, prevádzkovanie predajní pre zamestnancov,

prevádzkovanie jedálni pre zamestnancov, atď. Za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v citovanej prílohe sú považované iba za predpokladu, ak tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.

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“, atď.) zaoberal napr. v rozhodnutí C-102/08, C288/07, 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, atď.), 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.

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.

K problematike dodania nových dopravných prostriedkov v rámci EÚ je vydaný samostatný metodický pokyn.

## 2. diel - § 4 Registračná povinnosť

Registráciu 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) a zároveň aj práva (právo na odpočítanie dane) v súlade so zákonom 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, resp. povinnosť podať oznámenie o tom, že sa stali platiteľom dane zo zákona, 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, ktoré disponuje na jednej strane materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta a na strane druhej personálnym vybavením.

Problematika prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty je riešená vo viacerých rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ, napr. C-168/84 Gunter Berkholz, C-190/95 ARO Lease, C-390/96 Lease Plan Luxembourg, C-73/06 Planzer Luxembourg. Prevádzkareň na účely dane z pridanej hodnoty je upravená aj v článku 11 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011. Nariadenie Rady č. 282/2011 definuje v článku 11 ods. 1 prevádzkareň, ktorá je schopná prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na účely miesta dodania služby poskytovanej medzi zdaniteľnými osobami, a zároveň v ods. 2 predmetného článku ustanovuje, čo sa rozumie prevádzkarňou na účely poskytovania služby.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ 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 za protihodnotu (tzn. schopnosť, resp. možnosť z uvedeného miesta uzatvárať a vyhotovovať zmluvy v závislosti od

charakteru ekonomickej činnosti, uskutočňovať manažérske rozhodnutia týkajúce sa činnosti prevádzkarne, dojednávateľ obchody, prijímať platby, vykonávať konkrétnu ekonomickú činnosť voči tretím osobám). Pritom musí ísť o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie činnosť vykonávanú napr. pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí. Ak zahraničná osoba, má v tuzemsku zriadenú 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 osobou registrovať za platiteľa dane podľa § 4 zákona o DPH. Samotná 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 zákona o DPH. K problematike posudzovania prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty je vydaný samostatný metodický pokyn.

➤ 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 pre účely zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2019 rozumie hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem hodnoty tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 36 a podľa § 40 až § 42 zákona o DPH. Hodnota dodaných poisťovacích služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37, a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39 zákona o DPH, sa nezahŕňa do obratu, ak tieto služby sú dodané pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezahŕňa hodnota príležitostne dodaného hmotného majetku okrem zásob a hodnota príležitostne dodaného nehmotného majetku. Ustanovenie § 4 ods. 7 zákona o DPH je transpozíciou čl. 288 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „smernica 112“)<sup>1</sup>.

K zmene definície obratu došlo z dôvodu odstránenia nerovnakých podmienok pre zdaniteľné osoby, ktoré vedú jednoduché účtovníctvo a pre zdaniteľné osoby, ktoré vedú podvojnú účtovníctvo.

S účinnosťou od 1.1.2019 metodické usmernenie MF SR č. MF/12860/2004-73, ktoré bolo vydané z dôvodu zabezpečenia jednotného výkladu v praxi pri určení výšky obratu v znení jeho definície podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH platnej do 31.12.2018, nie je uplatniteľné.

Nová definícia obratu v zmysle novely zákona o DPH, ktorou sa pojmy „výnosy“ a „príjmy“ nahradili pojmom „hodnota dodaných tovarov a služieb“ znamená, že s účinnosťou od 1.1.2019 sa do obratu zahŕňa reálna hodnota dodaných tovarov a služieb, ktorá v podstate predstavuje protihodnotu v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH v čase ich dodania.

Obrat pre účely zákona o DPH sa sleduje len v nadväznosti na predmet dane podľa § 2 zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku. Miesto dodania zdaniteľného obchodu upravuje § 13 až § 16 zákona o DPH.

Každá zdaniteľná osoba, ktorá na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby, obstaráva kúpu/predaj tovaru alebo obstaráva dodanie služby, kedy pre účely zákona o DPH platí, že táto zdaniteľná osoba tovar alebo službu sama kúpila (prijala) a sama predala (dodala), zahŕňa do obratu celú hodnotu dodaných tovarov alebo služieb vrátane svojej provízie.

Do obratu pre účely zákona o DPH sa napr. nezahŕňa:

- platba, ktorá bola prijatá pred dodaním tovaru alebo služby. Tzv. „preddavkové/zálohové platby“ predstavujú súčasť hodnoty tovaru alebo služby a zahrnú sa do obratu za kalendárny mesiac, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná. Napríklad zálohová platba je prijatá pred dodaním tovaru v januári 2019 v sume 10 000 eur, tovar je dodaný

<sup>1</sup> Obrat, ktorý je základom pre uplatňovanie úpravy ustanovenej v tomto oddiele, pozostáva z týchto súm bez DPH:

- hodnoty dodaného tovaru a poskytnutých služieb v rozsahu, v akom sú zdanené,
- hodnoty transakcií oslobodených od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni podľa článkov 110 a 111, čl. 125 ods. 1, čl. 127 alebo čl. 128 ods. 1,
- hodnoty transakcií oslobodených od dane podľa článkov 146 až 149 a článkov 151, 152 a 153,
- hodnoty transakcií s nehmotnosťami, finančných transakcií uvedených v článku 135 ods. 1 písm. b) až g) a poisťovacích služieb, pokiaľ tieto transakcie nemajú charakter doplnkových transakcií.

Výnosy z prevodu hmotného alebo nehmotného investičného majetku podniku sa však neberú do úvahy pri vypočítaní obratu.

v marci 2019 v sume 15 000 eur, k úhrade zostáva 5 000 eur. Do obratu sa zahrnie hodnota dodaného tovaru v sume 15 000 eur v kalendárnom mesiaci marec 2019. Prijatá zálohová platba v januári 2019 neovplyvňuje výšku obratu.

- 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,
- hodnota z dodaní tovarov a služieb s miestom dodania v zahraničí. Miesto zdaniteľného obchodu upravuje § 13 až § 16 zákona o DPH,
- „fiktívna“ protihodnota bezodplatne dodaných tovarov a trhovú hodnotu v zmysle § 22 ods. 8 zákona o DPH.

V súvislosti s novou definíciou obratu sa s účinnosťou od 1.1.2019 do zákona o DPH doplnilo v § 85k ods. 1 prechodné ustanovenie v znení „Do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa zahŕňa aj obrat dosiahnutý podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018. Do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa zahŕňa hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb vo výške, v akej nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018. Na tovary a služby, ktoré boli dodané v období sledovanom podľa § 4 ods. 1 a ktoré neboli zahrnuté do obratu do 31. decembra 2018, sa vzťahuje § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018.“

Bližšie je uplatňovanie prechodného ustanovenia uvedené v časti 2.1.1. tohto metodického pokynu.

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. Povinná registrácia pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH**

Povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty 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. Aj keď sa do zákonom stanoveného obratu pre povinnú registráciu započítava aj hodnota niektorých oslobodených plnení, povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty sa od 1. januára 2023 nevzťahuje na zdaniteľnú osobu, ktorá hranicu obratu za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich mesiacov dosiahla výlučne z plnení, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 až 39 zákona o DPH. Povinná registrácia sa teda nevzťahuje na zdaniteľnú osobu, ktorá:

- vykonáva poisťovaciu a zaistovaciu činnosť vrátane sprostredkovania poistenia a sprostredkovania zaistenia, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa § 37 zákona o DPH
- dodá stavbu alebo jej časť vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, vykonáva nájom nehnuteľnosti, na ktoré uplatní oslobodenie podľa § 38 zákona o DPH
- vykonáva finančné služby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane v rozsahu § 39 zákona o DPH.

V prípade, že takáto zdaniteľná osoba, na ktorú sa od 1. januára 2023 nevzťahuje registračná povinnosť pre daň z pridanej hodnoty, podala žiadosť o registráciu podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH pred 31. decembrom 2022 a daňový úrad do 31. decembra 2022 o registrácii nerozhodol, môže svoju žiadosť o registráciu pre daň vziať späť pred dňom doručenia rozhodnutia o registrácii pre daň. Daňový úrad v takom prípade v súlade s prechodným ustanovením § 85k zákona o DPH účinným od 1. januára 2023 zastaví registračné konanie postupom

vyplývajúcim zo 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“).

Ak zdaniteľná osoba dosiahne obrat z kombinácie plnení, ktoré nepodliehajú oslobodeniu a z tých, ktoré sú oslobodené od dane podľa citovaných ustanovení, vzniká jej povinnosť registrácie podľa § 4 ods.1 zákona o DPH.

*Príklad 3:*

*Zdaniteľná osoba podniká od roku 2013, avšak nebola platiteľom dane. V septembri 2018 zistila, že svojimi príjmami (výnosmi) dosiahla za obdobie od 1. septembra 2017 do 31. augusta 2018 obrat 50 000 eur. Zdaniteľná osoba bola povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20.9.2018.*

V prechodnom období, kedy po zmene definície obratu do sledovaného obdobia 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov spadá aj obdobie pred účinnosťou novely zákona o DPH, sa uplatní postup podľa prechodného ustanovenia k úpravám účinným od 1.1.2019.

### **V zmysle prechodného ustanovenia § 85kg ods. 1 zákona o DPH:**

- do obratu ustanoveného v § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2019 sa zahŕňa aj obrat dosiahnutý podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018, čím je zabezpečená kontinuita (nepretrusenosť) sledovania obratu - obrat sa sleduje za obdobie najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Pre povinnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty k 31.1.2019 sa sleduje obrat za kalendárne mesiace február 2018 až január 2019, k 28.2.2019 sa sleduje obrat za kalendárne mesiace marec 2018 až február 2019, atď. Prvá veta prechodného ustanovenia sa naposledy uplatní pri sledovaní obratu k 30.11.2019, kedy sa do obratu za obdobie najviac 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov zahrnie obdobie december 2018 až november 2019.

*Za kalendárne mesiace január 2018 až december 2018 pri zistení výšky obratu postupuje zdaniteľná osoba podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2018. Ak po skončení kalendárneho mesiaca december 2018 zdaniteľná osoba zistí, že dosiahla za obdobie najviac 12 kalendárnych mesiacov po sebe nasledujúcich (január 2018 až december 2018) obrat podľa definície § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2018 v sume 49 790 eur, má povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci december 2018. V tomto prípade sa prechodné ustanovenie § 85kg ods. 1 zákona o DPH neuplatní.*

*Zdaniteľná osoba pri zistení výšky obratu k 31.1.2019 pre povinnú registráciu pre DPH za kalendárne mesiace február 2018 až január 2019 postupuje nasledovne: za kalendárne mesiace február 2018 až december 2018 sleduje „príjmy“ resp. „výnosy“ v znení § 4 ods. 7 zákona o DPH účinnom do 31.12.2018 a za mesiac január 2019 sleduje hodnotu dodaných tovarov a služieb v znení § 4 ods. 7 účinnom od 1.1.2019. Zároveň postupuje podľa § 85kg ods. 1 druhá a tretia veta novely zákona o DPH. Ak za obdobie najviac 12 kalendárnych mesiacov po sebe nasledujúcich (február 2018 až január 2019) presiahne obrat zdaniteľnej osoby hodnotu 49 790 eur, je povinná podať žiadosť o registráciu do 20. februára 2019.*

- do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa zahŕňa aj hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb vo výške, v akej nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018. Napríklad, ak fyzická osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva prijala časť platby (tzv. zálohová/preddavková platba) v období do 31.12.2018 pred dodaním tovaru, výška príjmu bola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Z dôvodu eliminácie dvojitého zahrnutia tej istej sumy do obratu, ak v danom prípade k dodaniu tovaru dôjde napr. v januári 2019, do obratu v znení účinnom od 1.1.2019 sa zahŕňa len výška hodnoty dodaného tovaru, ktorá nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Ak zálohová platba bola prijatá na celú hodnotu tovaru do 31.12.2018, hodnota dodaného tovaru po 1.1.2019 sa do obratu nezahŕňa.

*Príklad 4:*

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva prijala z hodnoty objednaného tovaru v sume 20 000 eur zálohovú platbu pred jeho dodaním vo výške 8 000 eur v mesiaci máj 2018. Tovar v celkovej hodnote 20 000 eur bol dodaný v marci 2019. Do obratu za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov zahrnie zdaniteľná osoba obdobie od 1. apríla 2018 do 31. marca 2019, čo znamená, že do obratu zahrnie príjem 8 000 eur dosiahnutý v máji 2018 v zmysle definície obratu platnej do 31.12.2018 a hodnotu dodaného tovaru v mesiaci marec 2019 vo výške, v akej nebola ešte zahrnutá do obratu do 31.12.2018, t. j. vo výške 12 000 eur (20000-8000). Ak za obdobie apríl 2018 až marec 2019 zdaniteľná osoba presiahne obrat 49 790 eur, je povinná podať žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 4 ods.1 zákona o DPH do 20. apríla 2019.

*Príklad 5:*

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva prijala zálohovú platbu vo výške 8 000 eur z hodnoty objednaného tovaru 20 000 eur pred jeho dodaním v období pred 31.12.2018, napr. v decembri 2017. Znamená to, že príjem v sume 8 000 eur ovplyvnil obrat u zdaniteľnej osoby v období január 2017 až november 2018, pričom zdaniteľná osoba obrat pre povinnú registráciu nedosiahla. Príjem z prijatej platby vo výške 8 000 eur sa zahŕňa do obratu podľa zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2018. Tovar v celkovej hodnote 20 000 eur bol dodaný v marci 2019. Do obratu podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2019 sa zahrnie len časť hodnoty dodaného tovaru, ktorá nebola zahrnutá do obratu do 31.12.2018, t. j. hodnota tovaru v sume 12 000 eur (20 000 eur hodnota dodaného tovaru po 1.1.2019 - 8 000 eur hodnota tovaru zahrnutá do obratu do 31.12.2018 z dôvodu prijatia zálohovej platby do 31.12.2018).

*Príklad 6:*

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva pred dodaním tovaru prijala platbu v mesiaci december 2018 v sume 10 000 eur a v septembri 2019 v sume 1 000 eur na dodanie tovaru v celkovej hodnote 22 000 eur. Zákazníkovi bol tovar dodaný 5.1.2020. Prijatá zálohová platba v decembri 2018 v sume 10 000 eur sa zahŕňa do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Prijatá platba v septembri 2019 v sume 1 000 eur sa nezahŕňa do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1.1.2019. Do obratu v kalendárnom mesiaci január 2020 sa zahrnie časť hodnoty dodaného tovaru, ktorá nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018, t. j. hodnota tovaru v sume 12 000 eur (22000 – 10000).

- na tovary a služby, ktoré boli dodané v období sledovanom podľa § 4 ods. 1 a ktoré neboli zahrnuté do obratu do 31.12.2018, sa vzťahuje § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Napríklad, ak fyzická osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva dodala tovar zákazníkovi v novembri 2018, platbu za dodanie tovaru prijala v januári 2019. Hodnota dodaného tovaru sa v zmysle § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2018 nezahŕňa do obratu. Prijatá platba (príjem) za dodaný tovar v sledovanom období podľa § 4 ods. 1, ktorá nebola zahrnutá do obratu do 31.12.2018, sa v mesiaci január 2019 zahrnie do obratu vo výške, v akej nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Fyzická osoba musí sledovať príjmy – platby prijaté po 1.1.2019 za dodaný tovar pred 31.12.2018 a zároveň aj skutočnosť, či tovar bol dodaný v „sledovanom období podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH“, t. j. či tovar bol dodaný v období za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, ktoré posudzujeme pre dosiahnutie obratu.

*Príklad 7:*

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva dodala v tuzemsku tovar 10.10.2017 v hodnote 20 000 eur a 18.3.2018 v hodnote 50 000 eur. Faktúry pre zákazníka za dodanie tovaru boli vyhotovené v deň dodania tovaru. Faktúry za dodanie tovaru neboli uhradené do 31.12.2018.

a) K úhrade faktúry za dodaný tovar 10.10.2017 v sume 20 000 eur došlo v mesiaci február 2019.

b) K úhrade faktúry za dodaný tovar 18.3.2018 v sume 50 000 eur došlo v marci 2019 alebo

c) Ak k úhrade faktúry za dodaný tovar 18.3.2018 v sume 50 000 eur došlo vo februári 2019.

V zmysle prechodného ustanovenia § 85k ods.1, tretia veta, fyzická osoba si musí sledovať príjem - platby prijaté po 1.1.2019 a priradiť ich k tovaru dodanému do 31.12.2018.

- a) Príjem vo výške 20 000 eur v mesiaci február 2019 za dodaný tovar 10.10.2017 nie je možné zahrnúť do obratu. Tovar bol dodaný v období, ktoré nepokrýva „sledované obdobie“, t. j. v danom prípade obdobie od 1.3.2018 do 28.2.2019. Obdobie, za ktoré bol tovar dodaný sa počíta za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov, ktoré posudzujeme pre dosiahnutie obratu, t. j. vrátane mesiaca, v ktorom bola platba za dodaný tovar prijatá.
- b) Príjem vo výške 50 000 eur v mesiaci marec 2019 z dodaného tovaru v mesiaci marec 2018 sa nezahmie do obratu. Tovar, bol dodaný v období, ktoré nepokrýva „sledované obdobie“, ktorým je obdobie najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, t. j. v danom prípade obdobie od 1.4.2018 do 31.3.2019.
- c) Príjem vo výške 50 000 eur v mesiaci február 2019 z dodaného tovaru v mesiaci marec 2018 sa zahmie do obratu v mesiaci február 2019. Tovar bol dodaný v období, ktoré pokrýva sledované obdobie, t. j. obdobie od 1.3.2018 do 28.2.2019. Zdaniteľná osoba k 28.2.2019 prekročila obrat pre povinnú registráciu pre DPH a v lehote do 20. marca 2019 je povinná podať žiadosť o registráciu podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH.

#### Príklad 8:

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva dodala tovar v hodnote 15 000 eur v septembri 2018. Za dodanie tohto tovaru prijala platbu v novembri 2018 v sume 12 000 eur a v sume 3 000 eur v decembri 2019. Príjem v sume 12 000 eur bol zahrnutý do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. V zmysle § 85kg ods. 1, tretia veta, zákona o DPH, príjem v sume 3 000 eur v mesiaci december 2019 nie je možné zahrnúť do obratu z dôvodu, že tovar bol dodaný v období, ktoré nepokrýva obdobie sledované podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH, t. j. obdobie najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov (v danom prípade obdobie január 2019 až december 2019).

#### Príklad 9:

Fyzická zdaniteľná osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva začala podnikat' 1.7.2018. Za nasledovné kalendárne mesiace dosiahla:

júl –august 2018 nedosiahla žiadny príjem ani nedodala tovar alebo službu  
september 2018

- príjem z dodania (predaja) tovaru v tuzemsku za protihodnotu vo výške 1 000 eur
- hodnota dodaného tovaru v tuzemsku, ktorá nebola zahrnutá do obratu z dôvodu neuhradenia faktúry do 31.12.2018 vo výške 9 000 eur

október 2018

- príjem z predaja tovaru v tuzemsku za protihodnotu vo výške 1 700 eur
- príjem z prenájmu časti nehnuteľnosti v tuzemsku vo výške 500 eur
- príjem z predaja tovaru kúpeného a aj predaného v zahraničí, t. j. na území Švajčiarska (tretí štát) a na území V. Británie (na území EÚ) vo výške 2 500 eur
- príjem z príležitostného predaja nehnuteľnosti, ktorú mala zaradenú v podnikaní 50 000 eur

november 2018

- príjem z predaja tovaru a z prenájmu nehnuteľnosti v tuzemsku vo výške 1 500 eur

december 2018

- príjem z predaja tovaru a z prenájmu nehnuteľnosti v tuzemsku vo výške 25 300 eur
- príjem z prijatej (zálohovej) platby pred dodaním tovaru v sume 20 000 eur vo výške 10 000 eur (k samotnému dodaniu tovaru do 31.12.2018 nedošlo)

január 2019

- hodnota dodaného tovaru vo výške 20 000 eur v 1/2019, kt. nebola zahrnutá v obrate do 31.12.2018 /záloha –príjem v sume 10 000 eur v 12/2018 (20000-10000)/ vo výške 10 000 eur
- príjem z dodaného tovaru v mesiaci september 2018 vo výške 9 000 eur
- hodnota dodaného tovaru v tuzemsku v mesiaci január 2019 vo výške 500 eur
- hodnota dodanej poradenskej služby pre českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR (miesto dodania v ČR § 15(1) zákona o DPH) vo výške 400 eur



Fyzická zdaniteľná osoba k 31.1.2019 dosiahla obrat za predchádzajúce po sebe idúce kalendárne mesiace 59 500 eur. Do obratu podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2018 vchádzajú príjmy vo výške 40 000 eur (1000+1700+500+1500+25 300+10000) a za mesiac január 2019 vchádza do obratu suma vo výške 19 500 eur (10000+9000+500), čím bola prekročená hranica 49 790 eur pre povinnú registráciu pre DPH. Do obratu sa v zmysle § 85kg ods. 1, druhá a tretia veta novely zákona o DPH zahrňa v mesiaci január 2019 aj hodnota dodaného tovaru, ktorá nebola zahrnutá do obratu v decembri 2018 v sume 10 000 eur a príjem z dodaného tovaru v sume 9 000 eur, ktorý bol dodaný v mesiaci september 2018 a nebol zahrnutý do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31.12.2018. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň daňovému úradu do 20. februára 2019.

Príjmy (výnosy) z príležitostného predaja nehnuteľnosti a z dodania tovaru a služby s miestom dodania v zahraničí (2500+50000+400) v sume 52 900 eur sa nezahrňajú do obratu.

Príklad 10:

Tuzemská zdaniteľná osoba vznikla 25.1.2019. V mesiaci február 2019 až október 2019 na základe komisionárskej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (komisionár), obstarala pre komitenta predaj tovaru v tuzemsku. Celková hodnota z dodania - predaja tohto tovaru vrátane provízie je v sume 52 500 eur. Zdaniteľná osoba (komisionár) za kalendárne mesiace február až október 2019 dosiahla obrat z dodania tovaru vyšší ako 49 790 eur, preto je povinná podať príslušnému daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň do 20. novembra 2019.

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, daň z pridanej hodnoty a daň z poistenia“ (ďalej „žiadosť o registráciu“) v zákonom stanovenej lehote. 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 tlačive, ktorého vzor určí Ministerstvo financií SR. Vzor tlačiva je zverejnený na stránke MF SR a FR SR.

### **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. Dobrovoľne môže požiadať o registráciu pre daň z pridanej hodnoty aj zdaniteľná osoba, ktorá prekročila zákonom stanovený obrat, avšak dosiahla ho len z plnení oslobodených od dane podľa § 37 až 39 zákona o DPH.

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.

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 daňového poriadku.

Daňový úrad v zmysle § 67 ods. 4 daňového poriadku preveruje údaje uvedené v žiadosti o registráciu pre daň. Ak má daňový úrad pochybnosti o správnosti alebo úplnosti údajov uvedených v žiadosti o registráciu, vyzve žiadateľa o registráciu, aby údaje bližšie vysvetlil, zmenil alebo doplnil a zároveň určí lehotu, v ktorej je žiadateľ o registráciu povinný výzve vyhovieť. Ak daňový subjekt výzve vyhovie v určenej lehote a v požadovanom rozsahu, považuje sa žiadosť o registráciu za podanú v deň pôvodného podania. Ak žiadateľ o registráciu pre DPH výzve nevyhovie, daňový úrad postupuje v zmysle následku uvedeného v poučení zaslanej výzvy. Ak sa žiadosť o registráciu na DPH zamietá z dôvodu, že daňový subjekt výzve daňového úradu nevyhovie, postupuje sa podľa § 67 ods. 6 daňového poriadku. Tento postup sa uplatní pri žiadosti o dobrovoľnú registráciu pre daň. Pri povinnej registrácii na DPH daňový úrad v zásade ak ide o zdaniteľnú osobu, nemôže zamietnuť registráciu na DPH, preto odporúčame vykonať miestne zisťovanie.

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. 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, aby preukázala splnenie kritérií zdaniteľnej osoby.

### **2.1.3. Vydanie rozhodnutia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty alebo vydanie rozhodnutia o nevyhovení žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty**

Daňový úrad po preverení údajov v žiadosti o registráciu pre daň vydá žiadateľovi rozhodnutie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty alebo na základe zistených dôkazov registráciu pre daň zamietne.

Ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona o DPH, daňový úrad ju zaregistruje, vydá rozhodnutie o registrácii pre daň a prideli identifikačné číslo pre daň.

Daňový úrad vykoná registráciu pre daň najneskôr do 21 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane dňom uvedeným v rozhodnutí o registrácii.

Správca dane by mal vo veci vydania rozhodnutia 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 však neregistruje so spätným dátumom, t. j. registrácia nemôže byť vykonaná pred dátumom podania žiadosti o registráciu pre daň, dátum vydania rozhodnutia nesmie byť neskorší 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 požiadala (uvedené sa nevzťahuje na osoby, ktoré oznamujú, že sa stali platiteľmi dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH a na osoby - dedičov, ktoré požiadajú o registráciu za platiteľa dane podľa § 4 zákona o DPH po skončení konania o dedičstve podľa § 83 ods. 2 zákona o DPH).

V prípade, že daňový úrad zistí, že žiadateľ nie je zdaniteľnou osobou, zamietne žiadosť o registráciu na DPH.

Ak aj žiadateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, avšak daňový úrad disponuje vážnymi dôkazmi, ktoré umožňujú objektívne konštatovať, že existuje pravdepodobnosť, že identifikačné číslo pre DPH pridelené žiadateľovi bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu, táto skutočnosť predstavuje dostatočný dôvod na zamietnutie žiadosti o registráciu na DPH (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-527/11 Ablesio SIA). Zamietnutie žiadosti o registráciu na DPH sa však musí zakladať na celkovom posúdení všetkých okolností danej veci a na dôkazoch, ktoré boli získané v rámci overovania informácií poskytnutých dotknutým subjektom.

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

## **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, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti.

V ustanovení § 4 ods. 4, prvá veta, zákona o DPH, ktorá sa týka nadobudnutia postavenia platiteľa dane zo zákona v prípade nadobudnutia podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku, sa s účinnosťou od 1.1.2019 vypustila odvolávka na ustanovenie Obchodného zákonníka. Pojem dodanie podniku alebo jeho časti je pojmom Európskej únie a nie je opodstatnené, aby sa predaj podniku riadil výlučne ustanoveniami Obchodného zákonníka.

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. Nadobudnúť podnik alebo jeho časť možno viacerými spôsobmi, napr. kúpou podniku alebo jeho časti, vložením podniku alebo časti podniku platiteľa dane tvoriacej samostatnú organizačnú zložku do základného imania ako nepeňažný vklad, Súdny dvor EÚ sa interpretáciou pojmu „prevod všetkých aktív alebo ich častí“ zaoberal napr. v rozhodnutí C444/10 Christel Schriever, C-497/01 Zita Modes.

- 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 bez DPH, 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 hodnota dodania každej z nich samostatne. Ak by sa z jednotlivých nehnuteľností nedosiahol obrat 49 790 eur, pri posúdení registrácie sa postupuje podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba sa nestáva platiteľom dane zo zákona v prípade:

- ak ide o príležitostný predaj stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku. Hodnota z príležitostného dodania resp. predaja stavby, jej časti alebo stavebného pozemku sa nezapočítava ani 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,
- ak ide o predaj časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán alebo jednotlivý nebytový priestor, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 7 zákona o DPH.

*Príklad 11:*

*Developerská spoločnosť postavila v r. 2018 bytový dom. Byty začala predávať v mesiaci február 2019. Prvú zmluvu na predaj bytu v celkovej hodnote 45 000 eur uzavrela 4.2.2019 s fyzickou osobou A. Byt bol odovzdaný fyzickej osobe do užívania 11.2.2019, ktorá predávajúcemu v tento deň za byt aj zaplatila 45 000 eur. V zmysle zmluvy uzavretej s fyzickou osobou B na predaj bytu v sume 85 000 eur dňa 27.2.2019 prijala developerská spoločnosť preddavok na kúpu bytu vo výške 20 000 eur. Zápis zmeny vlastníka do katastra nehnuteľností sa uskutočnil 20.3.2019 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 bez dane. Developerská spoločnosť sa stala platiteľom dane zo zákona 27.2.2019, t. j. dňom prijatia platby. 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 a v tej istej lehote aj predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť.*

Zdaniteľné osoby, ktoré sa stanú platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, 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. 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 na DPH“, ktorého vzor určilo Ministerstvo financií SR. FR SR však využitie uvedeného tlačiva odporúča.

- predložiť doklady osvedčujúce skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom dane. Týmito dokladmi sú napr. zmluva o predaji podniku alebo jeho časti, 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, zmluva o zlúčení alebo splynutí spoločnosti, schválený projekt rozdelenia spoločnosti; protokol o prevzatí stavby alebo jej časti alebo stavebného pozemku, alebo iný adekvátny doklad preukazujúci skutočnosť, ktoré nastali.

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 rozhodnutie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť.

Zákon 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. 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, vydá rozhodnutie o nevyhovení žiadosti o registráciu pre daň a neprideli identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty.. 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 12:*

*Zdaniteľná osoba 16.1.2019 doručila miestne príslušnému úradu oznámenie, že sa dňom 9.1.2019 stala platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH z dôvodu predaja stavebných pozemkov v hodnote 60 000 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 40 000 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 a žiadosť o registráciu pre daň predložiť v lehote do 20.2.2019.*

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR  
Január 2023