



Finančné riaditeľstvo SR

3/DPH/2023/I

Informácia k zákonu č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov – článok XVI, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 28. júna 2023 zákon č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o premenách“), ktorý v článku XVI **s účinnosťou od 1. marca 2024** (ďalej len „novela zákona o DPH“) mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Zákonom o premenách dochádza k transpozícii smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 z 27. novembra 2019, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2017/1132 (ďalej len „smernica 2019/2121“), pokiaľ ide o cezhraničné premeny, zlúčenia alebo splynutia a rozdelenia do právneho poriadku Slovenskej republiky. V podmienkach Slovenskej republiky právna úprava vnútroštátnych splynutí a zlúčení, rozdelení, zmeny právnej formy ako aj cezhraničných zlúčení a splynutí je obsiahnutá v zákone č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník. Touto osobitnou právnou úpravou dôjde k vyňatiu ustanovení o zlúčeníach, splynutiach, rozdeleniach a zmene právnej formy z Obchodného zákonníka a k vytvoreniu jednotnej, ucelenej a prehľadnej právnej úpravy premien, cezhraničných premien a zmien právnej formy pre všetky druhy obchodných spoločností a družstva.

Ako vyplýva z dôvodovej správy k zákonu o premenách, premenou sa rozumie fúzia a rozdelenie spoločností, cezhraničnou premenou sa rozumie cezhraničná fúzia a cezhraničné rozdelenie. V rámci rozdelenia a cezhraničného rozdelenia obchodných spoločností zákon o premenách zaviedol nové inštitúty:

1. odštiepenie – inštitút zodpovedajúci čiastočnému rozdeleniu, kedy rozdeľovaná spoločnosť nezaniká a jej časť sa odčleňuje do inej spoločnosti. Predmetnú úpravu vyžaduje smernica 2019/2121 pre cezhraničné rozdelenia, ale úprava bola rozšírená aj na rozdelenia vnútroštátne s cieľom poskytnúť spoločnostiam ďalšiu možnosť ako svoje podnikanie usporiadať.

2. cezhraničné rozdelenie – vyžadovaný inštitút smernicou 2019/2121, ktorý má podporiť cezhraničnú mobilitu spoločností v EÚ – ide o také rozdelenie spoločnosti, kedy nástupníckou spoločnosťou je novozaložená spoločnosť a je prítomný cezhraničný element v podobe aspoň jednej zúčastnenej alebo nástupníckej spoločnosti zapísanej v inom členskom štáte EÚ.

Legislatívne zmeny vyvolané novou právnou úpravou obsiahnutou v článku I zákona o premenách majú dopad na vybrané ustanovenia zákona o DPH, a to na:

- ustanovenia týkajúce sa registračnej povinnosti jednak pre tuzemské zdaniteľné osoby ako aj zahraničné zdaniteľné osoby - § 4 a § 5 zákona o DPH,
- ustanovenia § 10, § 54b a § 81 ods. 7 zákona DPH,

ktoré bolo potrebné prispôbiť právnym následkom vyplývajúcim zo zavedenia nových inštitútov cezhraničných premien a rozdelenia spoločnosti odštiepením.

Novelou zákona o DPH sa s účinnosťou od 1. marca 2024 menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia zákona o DPH:

1. Registračná povinnosť tuzemskej osoby – nástupníckej spoločnosti v prípade rozdelenia spoločnosti odštiepením alebo cezhraničným odštiepením - § 4 ods. 4 písm. e) a ods. 8 novely zákona o DPH

V ustanovení § 4 ods. 4 novely zákona o DPH dochádza k doplneniu písm. e), ktorým sa rozširuje zoznam osôb, ktoré sa stávajú platiteľom zo zákona, a to o zdaniteľnú osobu, na ktorú v tuzemsku prechádza hmotný majetok alebo nehmotný majetok platiteľa, ktorý sa rozdelil odštiepením alebo cezhraničným odštiepením a to:

- dňom účinnosti premeny pri odštiepení (účinnosť premeny pri odštiepení vyplýva z úpravy ustanovenia § 4 ods. 1 zákona o premenách, t. j. zápisom do obchodného registra) alebo
- dňom účinnosti premeny pri odštiepení podľa zákona platného v inom členskom štáte EÚ alebo zmluvnom štáte Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „štát Dohody“) alebo
- dňom účinnosti premeny pri cezhraničnom odštiepení (účinnosť premeny pri cezhraničnom odštiepení vyplýva z úpravy ustanovenia § 4 ods. 2 zákona o premenách t. j. účinnosť sa nadobúda podľa práva členského štátu, ktorým sa spravuje rozdeľovaná spoločnosť).

Odštiepenie spoločnosti a cezhraničné odštiepenie spoločnosti sú pojmy s odkazom na zákon o premenách.

Podľa zákona o premenách

- § 2 ods. 9 - pri odštiepení rozdeľovaná spoločnosť nezaniká, časť jej imania špecifikovaná v projekte premeny predchádza na inú spoločnosť alebo viac spoločností, buď existujúcich alebo novozaložených, prípadne ich kombináciu,
- § 2 ods. 9 písm. b) a ods. 12 - pri cezhraničnom odštiepení ide o také rozdelenie spoločnosti, kedy:
 - ✓ nástupníckou spoločnosťou môže byť len jedna alebo viac novozaložených spoločností,
 - ✓ aspoň jednu zúčastnenou spoločnosťou (t. j. rozdeľovanou spoločnosťou) alebo nástupníckou spoločnosťou je slovenská spoločnosť a
 - ✓ aspoň jednu zúčastnenou spoločnosťou (t. j. rozdeľovanou spoločnosťou) alebo nástupníckou spoločnosťou je zahraničná spoločnosť.

Ak nástupníckou spoločnosťou bude zdaniteľná osoba so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte Dohody v rámci cezhraničného odštiepenia alebo odštiepenia podľa zákona platného v inom členskom štáte alebo v štáte Dohody, stáva sa platiteľom podľa § 4 ods. 4 písm. e) novely zákona o DPH iba za podmienky, že prechodom hmotného a nehmotného majetku z rozdelenej spoločnosti na nástupnícku spoločnosť vznikne prevádzkareň v tuzemsku podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH.

V prípade, ak nástupnícka spoločnosť nie je zdaniteľnou osobou, t. j. nespĺňa podmienku podľa § 4 ods. 4 písm. e) novely zákona o DPH, prechod hmotného alebo nehmotného majetku bude rozdeľovaná spoločnosť povinná vysporiadať podľa § 8 ods. 3 a § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH.

Zákon o DPH v ustanovení § 4 ods. 8 upravuje pre zdaniteľné osoby, ktoré sa stanú platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH okrem oznamovacej povinnosti, že sa stali na základe zákonom vymedzených skutočností platiteľom dane, aj povinnosť predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Novelou zákona o DPH sa dopĺňa povinnosť pre zdaniteľné osoby so sídlom v inom štáte v prípade, ak sa stanú platiteľom podľa § 4 ods. 4 písm. a), b) alebo písm. e) zákona o DPH, predložiť úradne overené doklady preukazujúce skutočnosť, že sa stali platiteľom zo zákona. Neplatí to v prípade, ak sa predmetné skutočnosti zapisujú do obchodného registra (napríklad pri cezhraničnom rozdelení tuzemskej spoločnosti, kedy sa účinnosť premeny riadi podľa práva, ktorým sa spravuje tuzemská rozdeľovaná spoločnosť, t. j. zápisom premeny do obchodného registra).

2. Registračná povinnosť zahraničnej osoby v prípade likvidácie, rozdelenia spoločnosti odštiepením alebo cezhraničným odštiepením - § 5 ods. 3 a ods. 4 novely zákona o DPH

Novelou zákona o DPH sa § 5 dopĺňa o ods. 3, v zmysle ktorého sa zahraničná osoba stáva platiteľom zo zákona v presne vymedzených prípadoch, ak na ňu v tuzemsku prechádza hmotný majetok alebo nehmotný majetok platiteľa, ktorý:

- zanikol bez likvidácie, a to dňom, keď sa stala právnym nástupcom platiteľa, alebo
- sa rozdelil odštiepením, a to dňom účinnosti premeny pri odštiepení podľa zákona platného v inom ČŠ alebo v štáte Dohody, alebo
- sa rozdelil cezhraničným odštiepením, a to dňom účinnosti premeny pri cezhraničnom odštiepení.

Právny nástupca alebo nástupnícka spoločnosť sa vo vyššie uvedených prípadoch stáva platiteľom dane podľa § 5 ods. 3 novely zákona o DPH v prípade, ak naďalej spĺňa status zahraničnej osoby, a teda v dôsledku predmetných skutočností nevznikne v tuzemsku prevádzkareň.

Novelou zákona o DPH sa odsekom 4 zavádza pre zahraničné osoby, ktoré sa stanú platiteľom dane zo zákona, oznamovacia povinnosť, na základe ktorej sa stali platiteľmi dane, Daňovému úradu Bratislava a to v lehote do desiatich dní, odo dňa vzniku tejto skutočnosti. Rovnako sa zavádza povinnosť v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom dane, pričom ak sa táto skutočnosť nezapisuje do obchodného registra, doklady musia byť úradne overené.

Novela zákona o DPH ukladá Daňovému úradu Bratislava povinnosť preveriť súlad skutkového stavu s údajmi uvedenými v oznámení a predložených dokladoch. Ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne Daňový úrad Bratislava zaregistruje platiteľa a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočností a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Proti rozhodnutiu, ktorým daňový úrad zaregistruje platiteľa nie je možné podať odvolanie. Možnosť podania odvolania je vylúčená aj v prípade, ak Daňový úrad Bratislava zahraničnú osobu nezaregistruje.

3. Spresnenie a doplnenie pravidiel pri predaji podniku - § 10 ods. 1 až ods. 3 novely zákona o DPH

V novelizovanom ustanovení § 10 dochádza k precizovaniu ods. 1, v zmysle ktorého nadobúdateľ podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku, ktorý je platiteľom alebo sa stane platiteľom zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, sa na účely uplatňovania práv a povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH bude považovať za právneho nástupcu zdaniteľnej osoby, a to v rozsahu hmotného a nehmotného majetku, ktorý sa na neho prevádza (pôjde napr. o uplatňovanie práv a povinností vyplývajúcich z § 53, 53b, 54b, 81).

Povinnosť odvieť daň pri predaji podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku, v prípade ak nadobúdateľ výlučne alebo prevažne dodáva tovary alebo služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, naďalej ostáva, pričom je samostatne upravená odsekom 2 novelizovaného ustanovenia § 10 zákona o DPH. Zároveň platí, že táto povinnosť sa nevzťahuje na prípady, ak predávajúci vykonáva výlučne alebo prevažne dodania tovarov alebo služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH.

V súvislosti s premenou spoločností sa v ods. 3 dopĺňa, že za dodanie tovaru a dodanie služby sa nebude považovať ani prechod hmotného alebo nehmotného majetku na nástupnícku spoločnosť platiteľa v rámci jeho rozdelenia odštiepením alebo cezhraničným odštiepením, ak nástupnícka spoločnosť je platiteľom alebo sa stáva platiteľom podľa § 4 ods. 4 alebo podľa § 5 ods. 3 novely zákona o DPH. Aj v tomto prípade sa nástupnícka spoločnosť na účely zákona o DPH považuje v rozsahu majetku, ktorý na ňu prechádza, za právneho nástupcu rozdeľovanej spoločnosti.

4. Povinnosti právneho nástupcu pri investičnom majetku - § 54b ods. 1 až ods. 3 novely zákona o DPH

V ustanovení § 54b ods. 1 novely zákona o DPH sa vypúšťa druhá veta z dôvodu jej nadbytočnosti nadväzne na úpravu § 10 ods. 1 novely zákona o DPH, v zmysle ktorého nadobúdateľ podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku, ktorý je platiteľom alebo sa stane platiteľom zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona

o DPH, sa na účely uplatňovania práv a povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH bude považovať za právneho nástupcu zdaniteľnej osoby, a to v rozsahu hmotného a nehmotného majetku, ktorý sa na neho prevádza.

V prípade, ak je predmetom prechodu investičný majetok podľa § 54 ods. 2 zákona o DPH dopĺňa sa v § 54b ods. 2, ako je tomu aj v súčasnosti pri prevode alebo vklade podniku resp. časti podniku, aby spoločnosť, ktorá sa rozdeľuje odštiepením resp. cezhraničným odštiepením, bola povinná oznámiť nástupnickej spoločnosti údaje týkajúce sa úprav odpočítanej dane (§ 54, 54a a 54d). Týmto spôsobom bude zachované sledovanie plynulosti pokračovania úprav odpočítanej dane.

Novelizovaným ustanovením § 54b ods. 3 sa dopĺňa aj pre prípad rozdelenia spoločnosti odštiepením resp. cezhraničným odštiepením, že ak rozdeľovaná spoločnosť údaje týkajúce sa úprav odpočítanej dane nástupnickej spoločnosti neoznámí, platí právna domnienka, že k odpočítaniu dane pri nadobudnutí investičného majetku došlo rozdeľovanou spoločnosťou v plnej výške a to v roku rozdelenia odštiepením alebo cezhraničným odštiepením.

5. Daňová povinnosť v poslednom zdaňovacom období pri zániku platiteľa bez likvidácie - § 81 ods. 7 novely zákona o DPH

V ustanovení § 81 ods. 7 zákona o DPH, v zmysle ktorého daňová povinnosť v poslednom zdaňovacom období vzťahujúca sa na majetok podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH nevzniká pri zániku platiteľa bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom alebo sa stáva platiteľom podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, sa dopĺňa, aby daňová povinnosť nevznikla ani v prípade zániku platiteľa bez likvidácie, ktorého právny nástupca sa stáva platiteľom podľa § 5 ods. 3 novely zákona o DPH.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2023*