

**Metodický pokyn k zrušeniu registrácie pre daň
podľa § 81 a § 82 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
v znení neskorších prepisov**

V § 81 zákona o DPH je upravené zrušenie registrácie pre daň platiteľ'a dane, ktorý je registrovaný podľa § 4, § 5 a § 6 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a v § 82 zákona o DPH je upravené zrušenie registrácie osoby registrovanej pre daň podľa § 7 zákona o DPH, ktorá nie je platiteľ'om dane.

Zákonom č. 246/2012 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 menia a dopĺňajú niektoré zákony, sa s účinnosťou od 1.10.2012 zmenili a dopĺňali aj ustanovenia § 81 ods. 2, 4 a 5 zákona o DPH. **Ustanovenia zákona o DPH, ktoré nadobudli účinnosť od 1.10.2012 sú zvýraznené tučným písmom.**

Poznámka: Zrušenie registrácie pre daň podľa § 81a zákona o DPH je upravené v Metodickom pokyne DR SR k uplatňovaniu DPH pri skupinovej registrácii podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

I. Zrušenie registrácie pre daň platiteľ'a registrovaného podľa § 4 až 6 zákona o DPH

Zrušenie registrácie platiteľ'a dane znamená, že právnická alebo fyzická osoba, odo dňa určeného daňovým úradom prestáva byť platiteľ'om dane z pridanej hodnoty. To znamená, že právnická alebo fyzická osoba od uplynutia dňa, ktorým prestane byť platiteľ'om 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 platiteľ'a dane (tzv. dobrovoľné zrušenie registrácie),
2. vykonanej daňovým úradom, ak nie sú dôvody na registráciu (tzv. zrušenie registrácie z úradnej moci).

**1. Zrušenie registrácie pre daň na základe žiadosti platiteľ'a dane
(§ 81 ods. 1, 2, 3 a 4 písm. a) zákona o DPH)**

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 platiteľ'a dane, ak zistí, že**

sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. Od 1.10.2012 nemá teda daňový úrad povinnosť, ale možnosť zrušiť registráciu pre daň.

Zákon o DPH neupravuje formu a spôsob podania žiadosti o zrušenie registrácie 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 pre daň, musí byť zrejmé, kto ju podáva, v akej veci a z akých dôvodov požaduje platiteľ dane zrušiť registráciu pre daň.

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

Platiteľ dane registrovaný pre daň podľa § 4 zákona o DPH môže požiadať o zrušenie registrácie 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.

Platitelia dane, ktorí podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení podľa § 829 Občianskeho zákonníka alebo inej obdobnej zmluvy (ďalej len „zmluva o združení“), započítavajú do obratu svoje obraty a obrat zo spoločného podnikania. Pri zistení výšky obratu pre účely zrušenia registrácie pre daň sa postupuje podľa § 4 ods. 9 zákona o DPH. V záujme zabezpečenia jednotného postupu pri uplatňovaní § 4 ods. 9 zákona o DPH vydalo Ministerstvo financií SR Usmernenie č. MF/12860/2004-73, ktoré je stále v platnosti.

Platitelia dane, ktorí podnikajú na základe zmluvy o združení, môžu požiadať o zrušenie registrácie jednotlivo len pri zrušení zmluvy o združení, inak môžu požiadať o zrušenie registrácie spoločne.

Platiteľ dane, ktorý žiada o zrušenie registrácie musí splniť obidve vyššie uvedené podmienky, inak daňový úrad registráciu pre daň nezruší. Požiadať o zrušenie registrácie pre daň môžu povinne registrovaní platitelia dane podľa § 4 zákona o DPH, ako aj platitelia dane, ktorí boli registrovaní pre daň dobrovoľne (§ 4 ods. 4 prvá veta zákona o DPH).

Zákon o DPH v § 81 ods. 2 s účinnosťou od 1.10.2012 ustanovuje povinnosť platiteľa dane požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď skončí v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane. Do konca septembra 2012 mal takýto platiteľ dane možnosť (nie povinnosť) požiadať o zrušenie registrácie. Pri splnení povinnosti vyplývajúcej z cit. ustanovenia nie je rozhodujúca dĺžka obdobia, v ktorom bol platiteľom dane a ani výška dosiahnutého obratu. **Povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň má platiteľ dane, ktorý skončil v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane, od nadobudnutia účinnosti novely zákona o DPH, t. j. od 1.10.2012 (zákon o DPH nemá k uvedenej zmene prechodné ustanovenie).**

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.

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 1:

Fyzická osoba, platiteľ dane od 1.2.2010, zrušila živnostenské oprávnenie 14.1.2013. Príslušný daňový úrad požiadala dňa 16.1.2013 o zrušenie registrácie pre daň od 1.2.2013 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 chát, 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 nehnuteľnosti 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 ustanovené v § 81 ods. 2 a ani v ods. 1 zákona o DPH.

Príklad 2:

Fyzická osoba A podniká spoločne s fyzickou osobou B na základe zmluvy o združení. Obidve osoby sú zaregistrované pre daň dobrovoľne od 1.6.2012 podľa § 4 zákona o DPH a jednotlivo mimo združenia nepodnikajú. Platitelia dane A a B podali miestne príslušnému daňovému úradu žiadosť o zrušenie registrácie dňa 1.2.2013 z dôvodu, že ich obrat zo spoločného podnikania za posledných 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov dosiahol 7 000 eur s tým, že ani nepredpokladajú, že v budúcnosti ich obrat presiahne túto sumu. Príslušné daňové úrady nezrušia registráciu pre daň z dôvodu, že nie je splnená jedna z podmienok stanovených v § 81 ods. 1 zákona o DPH. Žiadosť o zrušenie registrácie pre daň bola podaná platiteľom dane A a B pred uplynutím jedného roka odo dňa, keď sa stali platiteľmi dane.

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

S účinnosťou od 1.10.2012 v § 81 ods. 2 zákona o DPH sa ustanovuje pre právnické osoby, ktoré sa zrušujú bez likvidácie, 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 nevyžaduje, ak spoločnosť nemá žiaden majetok alebo ak sa zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku, alebo 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, alebo 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 registrový súd vykoná výmaz tejto spoločnosti z obchodného registra.

Zákon o DPH neupravuje formu a spôsob podania oznámenia o tom, že sa právnická osoba ruší 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.

S účinnosťou od 1.10.2012 sa v § 81 ods. 5 zákona o DPH ustanovilo, že ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie, daňový úrad nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie a neurčí deň, ktorým táto osoba prestáva byť platiteľom dane. Právnická osoba, ktorá sa ruší bez likvidácie prestane byť platiteľom dane zo zákona dňom jej zániku, ktorým je deň výmazu z obchodného registra.

Kedže novela zákona o DPH neobsahuje prechodné ustanovenie k § 81 ods. 2 zákona o DPH, oznamovacia povinnosť podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH sa vzťahuje na prípady, ak sa právnická osoba zrušuje bez likvidácie po 1.10.2012.

Príklad 3:

Spoločnosť A, s.r.o. sa stala platiteľom dane dňa 1.1.2012. Spoločnosť A dňa 6.11.2012 oznámila daňovému úradu, že sa zrušuje bez likvidácie z dôvodu, že sa k 3.12.2012 zlúči s existujúcou spoločnosťou B, s.r.o., platiteľom dane. Pri zlúčení spoločností dochádza k zániku spoločnosti A a spoločnosť B sa stáva právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti A. V obchodnom registri sa vykonal výmaz zanikajúcej spoločnosti A a zápis zlúčenia spoločnosti s nástupníckou spoločnosťou B k tomu istému dňu, t. j. k 3.12.2012. Daňový úrad v uvedenom prípade právnickej osobe A, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, nevydá rozhodnutie o zrušení registrácie pre DPH a spoločnosť A prestane byť platiteľom dane zo zákona dňom výmazu z obchodného registra, t.j. dňom 3.12.2012.

Príklad 4:

Právnická osoba, platiteľ dane bola zrušená podľa § 68 ods. 3 písm. d) Obchodného zákonníka z dôvodu, že bol zamietnutý návrh 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. 6 zákona o DPH, nevzniká daňová povinnosť podľa odseku 6 cit. ustanovenia.

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 1.10.2012 požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď skončí v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane, bez ohľadu na dĺžku obdobia, v ktorom bola platiteľom dane a výšku dosiahnutého obratu.

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

zdaniteľnej osoby, potom dochádza k zmene v registrácii z § 5 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH. S touto zmenou súvisí, resp. môže súvisieť zmena miestnej príslušnosti.

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 skončí v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane.

Zahraničná osoba registrovaná pre daň podľa § 6 zákona o DPH nemôže požiadať o zrušenie registrácie pre daň v prípade, ak prestane dodávať tovar formou zásielkového predaja z iného členského štátu do tuzemska, ale v tuzemsku vykonáva činnosti, ktoré sú predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH, a je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

Daňový úrad zruší registráciu pre daň zahraničnej osoby registrovanej pre daň podľa § 5 a § 6 zákona o DPH na základe žiadosti, len ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie.

Príklad 5:

Zahraničná osoba, ktorá v tuzemsku dodáva len tovar formou zásielkového predaja, podala žiadosť o registráciu pre daň dobrovoľne (§ 6 ods. 3 zákona o DPH) dňa 28.5.2012. Platiteľom dane sa stala 1.6.2012 (§ 6 ods. 4 zákona o DPH). V roku 2012 dodala do tuzemska tovar formou zásielkového predaja v celkovej hodnote bez dane 20 000 eur. V roku 2013 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 dňa 18.10.2013. Zahraničná osoba (dodávateľ), v tomto prípade musí zdaňovať dodanie tovaru formou zásielkového predaja v tuzemsku najmenej od júna 2012 do konca roku 2013. Daňový úrad zahraničnej osobe zruší registráciu pre daň najskôr k 31.12.2013 po zistení, že v bežnom kalendárnom roku, t. j. v roku 2013 celková hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahne 35 000 eur a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku (r. 2012) hodnota dodaného tovaru bez dane nedosiahla 35 000 eur. Ak by správca dane pristúpil k zrušeniu registrácie pre daň v priebehu roka 2013, napr. určí platiteľovi dane deň 1.11.2013, ktorým prestáva byť platiteľom dane, mohlo by sa stať, že hodnota dodaného tovaru bez dane za kalendárny rok 2013 presiahne 35 000 eur.

Ak by zahraničná osoba požiadala o zrušenie registrácie pre daň z dôvodu, že skončí v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane (dodanie tovaru formou zásielkového predaja), daňový úrad zruší registráciu pre daň bez ohľadu na výšku dosiahnutého obratu v predchádzajúcom a prebiehajúcom kalendárnom roku po zistení, že je splnená podmienka na zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2 zákona o DPH.

Príklad 6:

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 od 1.6.2012. Celková hodnota dodaného tovaru bez dane formou zásielkového predaja v roku 2012 je 40 000 eur. Zahraničná osoba podala 2.12.2013 žiadosť o zrušenie registrácie pre daň k 31.12.2013 s tým, že prehlásila, že v roku 2013 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, pretože nesplnila obidve podmienky stanovené v cit. ustanovení. Hodnota dodaného tovaru v predchádzajúcom roku (r. 2012) presiahla 35 000 eur bez dane. Daňový úrad nevyhoví žiadosti o zrušenie registrácie pre daň.

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 nevyhoví.

2. Zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci (§ 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH)

Daňový úrad s účinnosťou od 1.10.2012 podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH môže zrušiť registráciu pre daň, ak nie sú dôvody na registráciu, a to ak platiteľ:

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

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.

V zákone o DPH v znení platnom do 30.9.2012 bolo v § 81 ods. 4 písm. b) ustanovené, že daňový úrad zruší registráciu pre daň, ak neboli dôvody na registráciu (napr. nevykonáva alebo prestal vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane). Zákon o DPH v znení platnom od 1.10.2012 okrem toho, že dáva možnosť (nie povinnosť) daňovému úradu zrušiť registráciu pre daň, spresnil v bode 1 § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH, 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 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 ne/vykonáva 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 2012 – február 2013 v lehote na podanie (§ 77 ods. 2 zákona o DPH) nulové daňové priznania, to ešte neznamená, že deklaruje, že nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikateľskú činnosť. Napr. platiteľ dane prevádzkuje len kúpaliská, vzhľadom na sezónnosť podnikateľskej činnosti v zimných mesiacoch nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť alebo fyzická osoba (živnostník), platiteľ dane, nevykonáva podnikateľskú činnosť určité obdobie z dôvodu pracovnej neschopnosti, atď. Zrušenie registrácie pre daň má viesť k rušeniu registrácie osobám, ktoré prestali vykonávať podnikateľskú činnosť podľa § 3 zákona o DPH alebo ktoré 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 v tuzemsku, s účinnosťou od 1.10.2012 má povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81 ods. 2, prvá veta zákona o DPH.

Ak platiteľ dane registrovaný pre daň podľa § 4 zákona o DPH vykonáva podnikateľskú činnosť s miestom dodania mimo tuzemsku, napr. len dodanie služieb z tuzemsku 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 neznamena, 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.

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

S účinnosťou od 1.10.2012 sa zaviedli ďalšie dôvody na zrušenie registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty z úradnej moci. Daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň, ak nie sú dôvody na registráciu pre daň a to, ak platiteľ dane:

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

Dôvody na možné zrušenie registrácie pre daň z úradnej moci ustanovené v § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH sa uplatnia, ak nastanú po 1.10.2012.

Aby situácia bola kvalifikovaná ako opakovaná, postačuje, ak platiteľ dane dvakrát nesplní niektorú z vyššie uvedených povinností. Skutočnosť, že platiteľ dane opakovane nepodá daňové priznanie, opakovane nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnutelný (na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne) alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole, nemusí znamenať, že nastali dôvody na zrušenie registrácie pre daň 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. 14 písm. b) a ods. 15 zákona o DPH pri ručení za daň.

3. Postup daňového úradu a platiteľa dane pri zrušení registrácie pre daň (§ 81 ods. 5 – 8 zákona o DPH)

3.1. Postup pri zrušení registrácie podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH

Od 1.10.2012 sa mení postup pri zrušení registrácie pre DPH. Podľa znenia platného do 1.10.2012 daňový úrad pri zrušení registrácie pre daň vydal rozhodnutie o určení posledného zdaňovacieho obdobia a skončením tohto obdobia platiteľ dane prestal byť platiteľom dane. **Znenie § 81 ods. 5 zákona o DPH platné od 1.10.2012 ustanovuje, že 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.

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.

Uplynutím 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).

Príklad 7:

Právnickej osobe s mesačným zdaňovacím obdobím určil daňový úrad ako deň, ktorým prestala byť platiteľom dane deň 31.1.2013 (je to posledný deň jej zdaňovacieho obdobia). Právnická osoba je povinná do 10 dní, t.j. do 10.2.2013 vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň a daňové priznanie je povinná podať do 25. februára 2013. Obdobie od 1.1.2013-31.1.2013 je jej posledným zdaňovacím obdobím (§ 81 ods. 6 zákona o DPH). Ak by daňový úrad určil deň, ktorým prestáva byť platiteľom dane napr. 15.1.2013, potom týmto dňom končí jej prebiehajúce mesačné zdaňovacie obdobie a v lehote do 10 dní, t.j. do 25.1.2013 je povinná vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň. Prebiehajúce zdaňovacie obdobie od 1.1.-15.1.2013 je jej posledným zdaňovacím obdobím a do 11.2.2013 je povinná podať daňové priznanie a zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť.

Ak právnickej osobe so štvrťročným zdaňovacím obdobím, určí daňový úrad 25.2.2013 ako deň, ktorým prestáva byť platiteľom dane, končí sa jej prebiehajúce štvrťročné zdaňovacie obdobie týmto dňom. Obdobie od 1.1.2013 do 25.2.2013 vrátane je posledným zdaňovacím obdobím, daňové priznanie je povinná podať do 22.3.2013 a do 7.3.2013 je povinná vrátiť osvedčenie o registrácii pre daň.

Vzhľadom na to, že neboli k zmenám v procese zrušenia registrácie pre daň prijaté prechodné ustanovenia umožňujúce v konaniach začatých pred novelou postupovať podľa predchádzajúcej právnej úpravy, **po 1.10.2012 sa uplatní postup podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH v znení platnom od 1.10.2012.**

3.2. Postup platiteľa pri zrušení registrácie podľa § 81 ods. 6 až 8 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 (kúpil) bez dane od platiteľa dane, predchádzajúceho vlastníka, u ktorého bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná. Právnická alebo fyzická osoba, ktorá sa stala platiteľom dane podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, nadobudla majetok bez dane podľa § 10 ods. 1 zákona o DPH.

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)/ okrem zostatkovej ceny podľa § 28 ods. 2 písm. b) zákona o DzP.

b) pri zásobách z ceny zásob zistenej podľa § 25 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov 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 a náklady súvisiace s jeho obstaraním. Vlastnými nákladmi pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou sa rozumie priame náklady vynaložené na výrobu a inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje 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. Ak napr. 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).

Pri výpočte odvodu dane sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti.

Príklad 8:

Právnická osoba, platiteľ dane, v januári 2010 obstarala nákladný automobil za 24 000 eur, v tom DPH 4 000 eur. Daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná v plnej výške. Daňový úrad na základe žiadosti platiteľa dane o zrušenie registrácie pre daň určil deň, ktorým prestal byť platiteľom dane 31.1.2013. Priebeh daňového odpisovania bol nasledovný:

rok	ročná výška daňového odpisu	zostatková cena
2010	5 000	15 000
2011	5 000	10 000
2012	5 000	5 000

Zostatková hodnota ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia, t.j. k 31.1.2013 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 2013 (ak 20% = daňová povinnosť 1 000 eur).

Príklad 9:

Obchodná spoločnosť A, platiteľ dane, na základe zmluvy o dielo si objednala u stavebnej spoločnosti, platiteľa dane, zhotovenie stavby v termíne od 1.5.2011 do 1.6. 2013. 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 15.2.2013. Na základe zmluvy, stavebná spoločnosť do 15.2.2013 dodala a vyfakturovala z prác vykonaných na stavbe 36 000 eur, v tom suma dane 6 000 eur. 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 odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH v plnej výške. K 15.2.2013 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 1.2. do 15.2.2013, 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 10:

Platiteľ dane kúpil v r. 2012 počítač v sume 2 400 eur, v tom daň 400 eur. Pri nákupe bola odpočítaná daň koeficientom vypočítaným za rok 2012 vo výške 0,80 (ročný koeficient). 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, pričom pri výpočte dane zohľadní aj skutočnosť, že pri odpočítaní dane v r. 2012 bola daň odpočítaná koeficientom 0,80 (ročný koeficient).

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. 6 zákona o DPH.

4. Vrátanie odpočítanej dane osobou, ktorá nie je platiteľom dane (§ 81 ods. 9 zákona o DPH)

Právnická alebo fyzická osoba, ktorá už nie je platiteľom dane, má v určitom prípade povinnosť vrátiť odpočítanú daň. Ak právnickej alebo fyzickej osobe (odberateľovi), ktorá prestala byť platiteľom dane, vyhotoví jej dodávateľ, platiteľ dane, 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, preto odpočet dane 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 odvedená daň v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie (§ 81 ods. 6 zákona o DPH).

II. Zrušenie registrácie pre daň osoby registrovanej pre daň podľa § 7 zákona o DPH

Ustanovenie § 82 zákona o DPH upravuje zrušenie registrácie osôb registrovaných pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Podľa § 7 zákona o DPH sa registruje zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ktorá nadobúda (kupuje) v tuzemsku tovar z iného členského štátu (nadobúdateľ). Ide o osobu, ktorá sa registrovaním pre daň nestane platiteľom dane, tzn. nemá právo na odpočítanie dane, ale má povinnosť zdať nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

Osoby registrované pre daň podľa § 7 zákona o DPH môžu požiadať o zrušenie registrácie pre daň, ak splnia dve podmienky:

- v bežnom kalendárnom roku celková hodnota tovaru bez dane nadobudnutého v tuzemsku z iného členského štátu nedosiahne 13 941,45 eur a súčasne
- v predchádzajúcom kalendárnom roku celková hodnota tovaru bez dane nadobudnutého v tuzemsku z iného členského štátu nedosiahla 13 941,45 eur.

Daňový úrad zruší registráciu pre daň na základe žiadosti osoby registrovanej pre daň podľa § 7 zákona o DPH, ak zistí, že sú splnené podmienky na zrušenie registrácie. O zrušení registrácie, ale aj o nevyhovení žiadosti o zrušenie registrácie pre daň, vydá daňový úrad

rozhodnutie. Zákon o DPH nestanovuje deň, ktorým má daňový úrad zrušiť registráciu pre daň. Pri určení dňa, ktorým sa ruší registrácia podľa § 7 zákona o DPH odporúčame postupovať individuálne a podľa konkrétnej situácie, napr. dňom doručenia rozhodnutia, prípadne dňom nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, prípadne konkrétnym dňom, ktorý určí daňový úrad v úzkej súčinnosti s osobou registrovanou pre daň (napr. pri tzv. preregistrácii z registrácie pre daň podľa § 7 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH).

Zrušením registrácie pre daň:

- zaniká platnosť osvedčenia o registrácii pre daň,
- zaniká platnosť identifikačného čísla pre daň,

V lehote do 10 dní od zrušenia registrácie je osoba povinná odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registráciu pre daň.

Príklad 11:

Právnická osoba Z, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je zaregistrovaná pre daň dobrovoľne (§ 7 ods. 2 zákona o DPH) od 1.7.2011. V roku 2011 hodnota nadobudnutého tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (ČŠ) bez dane bola 12 100 eur. V roku 2012 hodnota nadobudnutého tovaru v tuzemsku z iného ČŠ bez dane bola 10 000 eur. Právnická osoba Z požiada dňa 14.12.2012 príslušný daňový úrad o zrušenie registrácie pre daň od 1.1.2013. Daňový úrad po preverení, že sú splnené podmienky pre zrušenie registrácie pre daň, zruší registráciu. V roku 2011 celková hodnota bez dane nadobudnutého tovaru v tuzemsku z iného ČŠ nedosiahla 13 941,45 eur a v bežnom kalendárnom roku 2012 celková hodnota tovaru bez dane nedosiahla 13 941,45 eur.

Príklad 12:

*Právnická osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou, bola zaregistrovaná pre daň ako nadobúdateľ podľa § 7 zákona o DPH od 1.7.2011. Dňa 1.10.2012 podala žiadosť o registráciu pre daň ako platiteľ dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH a zároveň predložila žiadosť o zrušenie registrácie podľa § 7 zákona o DPH. **Daňový úrad zruší registráciu pre daň podľa § 7 zákona o DPH bez ohľadu na hodnotu nadobudnutého tovaru, ale len v prípade, ak táto osoba je zdaniteľnou osobou, a ak jej nebola zamietnutá registrácia pre daň podľa § 4c ods. 5 zákona o DPH.** Ak daňový úrad zaregistruje zdaniteľnú osobu ako platiteľa dane od 15.10.2012, zároveň k 14.10.2012 (dátum o deň skorší ako deň registrácie za platiteľa) zruší registráciu pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Daňový úrad zruší registráciu pre daň podľa § 7 zákona o DPH k 14.10.2012 na základe podanej žiadosti rozhodnutím, pretože nie sú dôvody na registráciu pre daň podľa tohto ustanovenia.*

Ak by tejto osobe bola zamietnutá registrácia pre daň podľa § 4 zákona o DPH, daňový úrad žiadosti o zrušenie registrácie pre daň podľa § 7 zákona o DPH nevyhoví, ak nie sú splnené podmienky ustanovené v § 82 ods. 1 zákona o DPH.

Vydalo: Finančné riaditeľstvo SR
Sekcia daňová a colná
Odbor daňovej metodiky
december 2012