

**P
O
R
A
D
C
A**

8

DPH

*po ostatnej novele
s komentárom*

2023
28. ročník



Prpravujeme

PORADCA 9-10/2023

■ Zákon o dani z príjmov

s komentárom

Novela ZDP bola schválená 6. decembra 2022. Prináša zmeny v oblasti transferového oceňovania a zdaňovania dlhopisov plynúcim nerezidentom a zvýšenie sumy daňového bonusu na dieťa, ktoré budú v platnosti od roku 2023. Zmeny týkajúce sa pravidiel obmedzenia úrokových nákladov boli schválené s odloženou platnosťou až od roku 2024.

Dochádza k spresneniu definície ekonomického prepojenia a k zavedeniu spočítavania podielov blízkych osôb (napr. manželov) na účely zistenia ekonomického prepojenia. Z kontrolovaných transakcií sa vylučuje právny alebo iný obdobný vzťah, z ktorého plynú príjmy zo závislej činnosti. Zavedza sa definícia významnej kontrolovanej transakcie, za ktorú sa považuje právny vzťah alebo iný obdobný vzťah, na základe ktorého závislá osoba dosiahne zdaniteľný príjem (výnos) alebo daňový výdavok (náklad) v hodnote prevyšujúcej 10 000 €. Za významnú kontrolovanú transakciu sa bude považovať aj úver alebo pôžička s istinou nad 50 000 €. Do ustanovenia ZDP o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti sa dopĺňa odkaz na Smernicu OECD, ktoré upravuje určenie základu dane závislej osoby. Dokumentáciu k transferovému oceňovaniu bude umožnené predložiť správcovi dane prvorotne v cudzom jazyku a následne, iba ak by správca dane dodatočne požadoval dokumentáciu predložiť aj v slovenskom jazyku, daňovník by mal povinnosť predložiť dokumentáciu v slovenskom jazyku v lehote do 15 dní od doručenia jazyku.



VYDAVATEĽSTVO
PORADCA
radí, rieši problémy
vydáva publikácie

PORADCA

2023/8 – 28. ročník

legislatíva

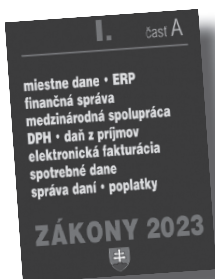
■ Zákon o dani z pridanej hodnoty

s komentárom 2

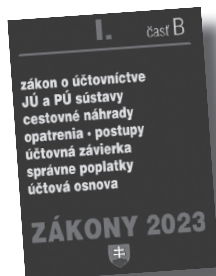
ING. NAĎA VAŠKOVÁ

- Registračná povinnosť • Zdaniteľné obchody
- Miesto zdaniteľného obchodu • Miesto dodania služby
- Daňová povinnosť • Základ dane a sadzba dane
- Oslobodenie od dane
- Oslobodenie od dane pri zdaniteľných obchodoch spojených s medzinárodným obchodom
- Odpočítanie dane
- Podanie žiadosti o vrátenie dane v inom členskom štáte
- Vrátenie dane zahraničnej osobe z tretieho štátu
- Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru
- Vrátenie dane osobám, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva a oslobodenie od dane
- Osobitná úprava uplatňovania dane • Zrušenie registrácie
- Povinnosti osôb povinných platiť daň

Zákony I A

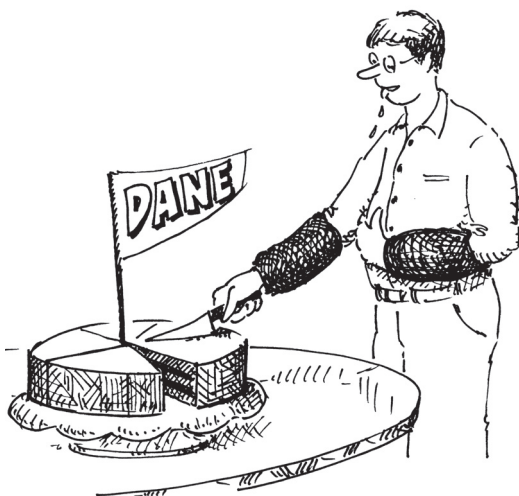


Zákony I B



Zákon o dani z pridanej hodnoty

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
s komentárom (Ing. Naďa Vašková)



Popri transpozícii smernice je predmetom novely zákona upustenie od povinnosti registrovať sa za platiteľa dane pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú výlučne finančné alebo poisťovacie služby alebo oslobodený prenájom nehnuteľnosti, s možnosťou zdaniteľných osôb, ktoré sú z titulu uskutočňovania uvedených transakcií v súčasnosti registrovanými platiteľmi dane, požiadať o zrušenie registrácie. Okrem toho je cieľom novely zákona aj odstránenie niektorých nedostatkov zákona, a to napríklad určenie spôsobu stanovenia výšky opravy odpočítanej dane pri krádeži zákonom presne vymedzeného tovaru, pri ktorom sa uplatní zákonná fikcia posudzovania ako povinne odpisovaného majetku rovnomerne po dobu štyroch rokov. Zmenou v zákone je aj zavedenie povinnosti odberateľa vykonať opravu odpočítanej dane, ak v ustanovenom období po splatnosti neuhradí protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby.

PREHLAD

Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH

Základné ustanovenia	§ 1 – 3	4
Registračná povinnosť	§ 4 – 7a	9
Zdaniteľné obchody	§ 8 – 12	23
Miesto zdaniteľného obchodu	§ 13 – 14	36
Miesto dodania služby	§ 15 – 18	39
Daňová povinnosť	§ 19 – 21	53
Základ dane a sadzba dane	§ 22 – 27	57
Oslobodenie od dane	§ 28 – 48b	73
Oslobodenie od dane pri zdaniteľných obchodoch spojených s medzinárodným obchodom	§ 48c – 48e	104
Odpočítanie dane	§ 49 – 55	110
Podanie žiadosti o vrátenie dane v inom členskom štáte	§ 55f – 55g	141
Vrátenie dane zahraničnej osobe z tretieho štátu	§ 56 – 58	141
Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru	§ 59 – 60	144
Vrátenie dane osobám, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva a oslobodenie od dane.	§ 61 – 64	146
Osobitná úprava uplatňovania dane	§ 64a – 69b	151
Povinnosti osôb povinných platiť daň	§ 70 – 80	196
Zrušenie registrácie	§ 81 – 84	232
Prechodné a záverečné ustanovenia	§ 85 – 88	240
Príloha č. 1 POSTUP PRI ÚPRAVE ODPOČÍTANEJ DANE PRI INVESTIČNOM MAJETKU		258
Príloha č. 2 ŽIADOSŤ o vrátenie dane z pridanej hodnoty zahraničnej osobe podľa § 56 až 58 zákona č. 222/2004 Z.z.		259
Príloha č. 3 POTVRDENIE O POSTAVENÍ DAŇOVÉHO SUBJEKTU CERTIFICATE OF STATUS OF TAXABLE PERSON		261
Príloha č. 4 ŽIADOSŤ o vrátenie dane z pridanej hodnoty zahraničnému zástupcovi podľa § 61 a 62 zákona č. 222/2004 Z.z.		262
Príloha č. 5 UMELECKÉ DIELA A ZBERATEĽSKÉ PREDMETY		264
Príloha č. 6 ZOZNAM PREBERANÝCH PRÁVNE ZÁVÄZNÝCH AKTOV EURÓPSKEJ ÚNIE		265
Príloha č. 7 ZOZNAM TOVAROV SO ZNÍŽENOU SADZBOU DANE.		267
Príloha č. 7a ZOZNAM SLUŽIEB SO ZNÍŽENOU SADZBOU DANE		269
Príloha č. 8 ZOZNAM ČINNOSTÍ		270
Príloha č. 9 ZOZNAM SLUŽIEB SO ZNÍŽENOU SADZBOU DANE		271

o dani z pridanej hodnoty

v znení

zákona č. 350/2004 Z. z., zákona č. 651/2004 Z. z., zákona č. 340/2005 Z. z., zákona č. 523/2005 Z. z., zákona č. 656/2006 Z. z., zákona č. 215/2007 Z. z., zákona č. 593/2007 Z. z., zákona č. 378/2008 Z. z., zákona č. 465/2008 Z. z., zákona č. 83/2009 Z. z., zákona č. 258/2009 Z. z., zákona č. 471/2009 Z. z., zákona č. 563/2009 Z. z., zákona č. 83/2010 Z. z., zákona č. 490/2010 Z. z., zákona č. 331/2011 Z. z., zákona č. 406/2011 Z. z., zákona č. 246/2012 Z. z., zákona č. 440/2012 Z. z., zákona č. 360/2013 Z. z., zákona č. 218/2014 Z. z., zákona č. 268/2015 Z. z., zákona č. 360/2015 Z. z., zákona č. 297/2016 Z. z., zákona č. 298/2016 Z. z., zákona č. 334/2017 Z. z., zákona č. 112/2018 Z. z., zákona č. 323/2018 Z. z., zákona č. 368/2018 Z. z., zákona č. 369/2018 Z. z., zákona č. 317/2019 Z. z., zákona č. 318/2019 Z. z., zákona č. 368/2019 Z. z., zákona č. 344/2020 Z. z., zákona č. 186/2021 Z. z., zákona č. 346/2021 Z. z., zákona č. 408/2021 Z. z., zákona č. 222/2022 Z. z. **a zákona č. xx/2022 Z. z.***

Národná rada Slovenskej republiky sa uzniesla na tomto zákone:

Základné ustanovenia

§ 1

Predmet úpravy

Tento zákon upravuje daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“).

§ 2

Predmet dane

(1) Predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

(2) Na účely tohto zákona je

- a) tuzemskom územie Slovenskej republiky,

b) zahraničím územie, ktoré nie je tuzemskom,

c) územím Európskej únie tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov,

d) územím tretích štátov územie, ktoré nie je územím Európskej únie.

(3) Na účely tohto zákona sa plnenia pochádzajúce z Monackého kniežatstva alebo určené pre Monacké kniežatstvo považujú za plnenia pochádzajúce z Francúzska alebo určené pre Francúzsko a plnenia pochádzajúce z ostrova Man alebo určené pre ostrov Man sa považujú za plnenia pochádzajúce zo Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska alebo určené pre Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.

* Poznámka redakcie:

Ostatná novela zákona schválená 6. 12. 2022 v čase zadania publikácie do tlače nebola publikovaná v Zbierke zákonov SR.

Odkazy k textu sú uvedené na str. 253.

Komentár k § 1a § 2

Predmet úpravy, predmet dane

Úvodné ustanovenia zákona o DPH stanovujú základný rámec pre plnenia, ktoré majú byť zaťažené daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Nevyhnutnou podmienkou je existencia protihodnoty, postavenie zdaniteľnej osoby, existencia právneho vzťahu a podstata samotného charakteru plnenia.

Pri posúdení toho, či tovar alebo služba je predmetom dane, je **nutná priama väzba medzi dodaným tovarom alebo poskytnutou službou a prijatou platbou**.

Nie každá fakturácia platiteľom dane má obsahovať aj DPH. V prípade tuzemských transakcií je predmetom DPH dodanie tovaru alebo dodanie služby, v prípade zahraničných transakcií je predmetom DPH nadobudnutie tovaru v SR z iného členského štátu a dovoz tovaru z tretieho (nečlenského štátu EÚ).

Fakturácie rôznych finančných plnení, ako sú náhrady škôd, pokuty, penále a pod., **nie sú predmetom DPH** (nedochádza pri nich k dodaniu služby alebo tovaru), pri takýchto fakturovaných plneniach platiteľ neuplatňuje pri fakturácii DPH.

V daňovom priznaní pre DPH podávanom v SR sa uvádzajú len tie zdaniteľné obchody, ktoré sú predmetom DPH v SR. V daňovom priznaní podávanom v SR sa teda neuvádzajú zdaniteľné obchody, ktoré síce sú predmetom DPH, ale v zahraničí, nie v SR. Napríklad, ak slovenský platiteľ DPH poskytne poradenskú službu českému podnikateľovi, registrovanému pre DPH v ČR, miestom dodania tejto služby je ČR. Služba nie je predmetom DPH podľa slovenského zákona o DPH, preto **slovenský platiteľ jej dodanie neuvedie vo svojom daňovom priznaní v SR** (prijatie služby uvedie a zdaní príjemca v Rakúsku).

§ Judikatúra

Závety Súdneho dvora EÚ (ďalej „SD EÚ“)

- **Platba bez jednoznačnej súvislosti s poskytnutou službou** (vec C-154/80 Aardappelbewaarpiaats)

V prípade poskytnutia služby bez prijatia jednoznačnej jednostrannej odplaty, ktorá má priamu súvislosť s dodávanou službou, nemôže byť

takéto dodanie služby považované za plnenie za odplatu a následne nemôže ani podliehať DPH.

- **Neexistencia právneho vzťahu medzi poskytovateľom služby a jej príjemcom** (vec C-16/93 Tolsma)

Predmetom DPH je služba za predpokladu existencie právneho vzťahu medzi poskytovateľom a príjemcom služby. Odmena za službu má vyjadrovať hodnotu vydanú príjemcom služby za to, že mu bola služba poskytnutá.

- **Neexistencia priamej odplaty za službu** (vec C-89/91 Hong-Kong Trade)

Pri činnosti spočívajúcej vo výlučnom poskytovaní služieb bez priamej odplaty neexistuje základ pre vymedzenie dane a takáto služba nie je predmetom DPH.

- **Nadobudnutie a držba dlhopisov** (vec C-80/95 Harnas & Helm CV)

Nadobudnutie vlastníckeho práva k dlhopisom a držba dlhopisov, činnosti ktoré neslúžia na žiadnu ďalšiu obchodnú činnosť a výnos z dlhopisov nemožno pokladať za hospodárske činnosti, pri ktorých dotknuté osoby nadobúdajú postavenie osoby podliehajúcej dani.

- **Správcovská činnosť** (vec C-155/94 Wellcome Trust)

Transakcie súvisiace s cennými papiermi môžu byť predmetom DPH predovšetkým v prípade, ak sú uskutočňované ako súčasť komerčného obchodovania alebo s cieľom zabezpečiť priamy alebo nepriamy vplyv na vedenie spoločností, ktorých podiely sú vlastnené.

- **Činnosť investičnej spoločnosti** (vec C-8/03 BBL)

Činnosť investičných spoločností, ktorá spočíva v kolektívnom investovaní kapitálu sústredeného od verejnosti do prevoditeľných cenných papierov, presahuje rámec samotného nadobudnutia a samotného predaja prevoditeľných cenných papierov. Pretože ide o dosahovanie zisku na nepretržitom základe, ich činnosť predstavuje hospodársku činnosť. Z toho vyplýva, že takéto spoločnosti majú postavenie osoby podliehajúcej dani.

- **Činnosť faktoringovej spoločnosti** (vec C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factory)

■ Základné ustanovenia

Činnosť faktoringovej spoločnosti je považovaná za ekonomickú činnosť, pričom predstavuje výnimku z oslobodených plnení.

- **Konanie platiteľa v postavení súkromnej osoby – ako nepodnikateľa** (vec C-291/92 Dieter Ambrech)

Fyzická osoba – platiteľ DPH, ktorý vykonáva júca transakciu v postavení súkromnej osoby (nepodnikateľa), nekoná ako zdaniteľná osoba, preto táto transakcia nepodlieha DPH.

- **Prenájom miesta na ktorom nájomca vykonáva nezákonnú činnosť** (vec C-158/98 Coffeshop „Siberie“ vof.)

Prenájom miesta s úmyslom komerčných činností je v zásade ekonomická aktivita. Skutočnosť, že nájomca vykonáva nezákonnú činnosť, nemení ekonomickú povahu prenájmu.

- **Zálohy ktoré si poskytovateľ ponecháva v prípade odstúpenia od zmluvy** (vec C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains)

Sumy zaplatené ako zálohy v rámci zmlúv týkajúcich sa poskytovania hotelových služieb podliehajúcich dani z pridanej hodnoty sa musia v prípade, že zákazník využije právo na odstúpenie od zmluvy, ktorým disponuje, a že prevádzkovateľ hotelového zariadenia si tieto sumy ponechá, považovať za paušálne odškodnenie za odstúpenie od zmluvy zaplatené z dôvodu náhrady škody, ktorú prevádzkovateľ utrpel v nadväznosti na nesplnenie záväzku zákazníkom, ktoré však priamo nesúvisí so žiadanou odplatne poskytnutou službou, a ako také za sumy nepodliehajúce tejto dani.

§ 3

Zdaniteľná osoba

(1) Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

(2) Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,¹⁾ duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnika-

nie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok 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.

(3) Vykonávanie činnosti na základe pracovnoprávného vzťahu, štátnozamestnanckého 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, sa nepovažuje za nezávislé vykonávanie činnosti podľa odseku 1.

(4) Štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, s výnimkou, ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž, a s výnimkou, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. Správa štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky²⁾ je zdaniteľnou osobou v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv.

(5) Každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok (§ 11 ods. 12) z tu-zemska do iného členského štátu a tento nový dopravný prostriedok je ňou alebo kupujúcim alebo na ich účet odoslaný alebo prepravený kupujúcemu, je na tento účel zdaniteľnou osobou.

Komentár k § 3

Zdaniteľná osoba

Základné pojmy pre DPH sú „zdaniteľná osoba“ a „ekonomická činnosť“, ktoré sú definované v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Zdaniteľnými osobami sú predovšetkým podni-

katelia, ale môžu nimi byť aj osoby, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania, ak vykonávajú ekonomickú činnosť, z ktorej dosahujú príjmy. Za zdaniteľnú osobu sa podľa zákona o DPH považuje tiež Správa štátnych hmotných rezerv SR v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv.

Osobitným prípadom získania štatútu zdaniteľnej osoby je **príležitostný predaj nového do-pravného prostriedku akoukoľvek osobou**, t. j. aj nepodnikateľom, do iného členského štátu. Takáto osoba, ktorá neuskutočňuje inú ekonomickú činnosť pre účely DPH, sa považuje za zdaniteľnú osobu (§ 3 ods. 5 zákona o DPH) len z titulu uvedenej predaja. To jej umožňuje uplatniť si právo na odpočítanie dane.

Ekonomická činnosť (podnikanie) je kľúčovým pojmom vymedzenia predmetu DPH. Vykonávanie ekonomickej činnosti predstavuje predovšetkým sústavnú činnosť, z ktorej sa dosahujú príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti.

Osoby vykonávajúce ekonomickú činnosť dodávajú tovary alebo poskytujú služby v ktoromkoľvek výrobnom alebo obchodnom odvetví. Ekonomická činnosť **zahŕňa aj všetky služby poskytované osobami vykonávajúcimi slobodné povolanie podľa osobitných predpisov** (znalci, tlmočníci, právnické povolania, lekári, veterinári, projektanti a pod.), ako aj slobodné povolania umelcov a športovcov.

Za podnikanie sa všeobecne považuje aj využívanie vlastného hmotného majetku a nehmotného majetku s cieľom dosahovania príjmu z tohto majetku akoukoľvek osobou, t. j. aj fyzickou osobou – nepodnikateľom, ak ide o činnosť sústavnú. Ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa za ekonomickú činnosť jeho využívanie na účel dosahovania príjmu v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Ekonomickou činnosťou nie je (§ 3 ods. 3 zákona o DPH) vykonávanie činnosti na základe pracovnoprávného vzťahu, štátnozamestnanckého pomeru, služobného pomeru alebo iného obdobného vzťahu. V tomto prípade ide o vzťah, kedy fyzická osoba je povinná dodržiavať pokyny, resp. príkazy, čím sa vytvára stav podriadenosti a nadriadenosti z hľadiska podmienok vykonáva-

nej činnosti a jej odmeňovania. Takto vykonávaná činnosť **nie je považovaná za nezávislé vykonávanie činnosti**.

Pri transakcii, ktorá má podliehať DPH, musí zdaniteľná osoba konať „ako taká“. Zdaniteľná osoba vykonávajúca transakciu v postavení súkromníka (nepodnikateľa) nekoná ako zdaniteľná osoba, preto táto transakcia nepodlieha DPH. Nič nebráni zdaniteľnej osobe, ktorá si chce zachovať časť majetku medzi svojím súkromným majetkom, vyňať ho zo systému DPH. Zdaniteľná osoba si môže vybrať, či chce zahrnúť do svojho podnikania pre účely uplatňovania DPH časť majetku, ktorá je vydaná do jej súkromného užívania. Tento prístup sa zhoduje s jednou zo základných zásad – **že zdaniteľná osoba musí niesť bremeno DPH len vtedy, ak to súvisí s tovarmi alebo službami, ktoré používa na súkromnú spotrebu a nie na svoje zdaniteľné podnikateľské činnosti** (v súvislosti s podnikateľskou činnosťou má právo na odpočítanie DPH).

Ak zdaniteľná osoba predáva majetok, ktorého časť si v čase nadobudnutia vyhradila na to, že ho nepridelí na podnikanie, pre účely DPH sa má brať do úvahy len tá časť majetku, ktorá sa určila na jej podnikanie a tiež úpravy takýchto odpočtov sa musia obmedziť len na túto časť.

Podobne, ak verejnoprávny orgán – napr. obec, v čase nákupu majetku nie je zdaniteľnou osobou, a teda nekonala ako taká, právo na odpočítanie dane pri nákupe tohto majetku nevzniklo. Z tohto dôvodu si toto právo nemôže ani dodatočne uplatniť (podľa § 55 zákona o DPH) pri registrácii za platiteľa dane. Uvedený názor je plne v súlade s precedenčným právom SD EÚ, ktorý zdôrazňuje, že **len postavenie, v akom príslušný jednotlivec koná v čase kúpy tovaru, je rozhodujúce pre existenciu práva na odpočet**.

Obec a narušenie hospodárskej súťaže

Podliehanie verejnoprávnym subjektom DPH vyplýva z výkonu danej činnosti ako takej nezávisle od otázky, či uvedené subjekty čelia alebo nečelia hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto činnosť – napr. prevádzkovanie platených parkovísk obcou.

Tento záver podporujú všeobecné zásady práva Spoločenstva, ktoré sú uplatniteľné v daňovej oblasti, ako je zásada daňovej neutrality a právnej istoty.

■ Základné ustanovenia

Zásada daňovej neutrality, ktorá je základom spoločného systému DPH, teda **bráni tomu, aby s podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, bolo v oblasti vyberania DPH zaobchádzané odlišne**. Hoci je pravda, že smernica uvádza výnimky, ktoré do určitej miery môžu ohroziť uplatnenie zásady daňovej neutrality, keďže umožňuje, aby verejnoprávne subjekty nepodliehali DPH, pokiaľ ich nepodliehanie dani vedie iba k nepatrným narušeniam hospodárskej súťaže, skutočnosťou zostáva, že táto výnimka sa musí vykladať tak, aby porušenie tejto zásady bolo čo najmenšie.

Na otázku, či sa **pojem „viedlo by“ k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže** má vykladať tak, že zohľadňuje výlučne skutočnú hospodársku súťaž, alebo tak, že sa vzťahuje tiež na potenciálnu hospodársku súťaž, SD EÚ dospel k záveru, že nepodliehanie týchto subjektov DPH je prípustné, pokiaľ sú tieto činnosti zanedbateľné, predpokladajúc, že z nich vyplývajúce narušenia hospodárskej súťaže sú rovnako zanedbateľné. **Pojem „výrazné“ v zmysle smernice sa má chápať v tom zmysle, že skutočné alebo potenciálne narušenia hospodárskej súťaže majú byť viac než zanedbateľné.**

§ Judikatúra

Závery SD EÚ

Na otázky posúdenia hospodárskej (ekonomickej) činnosti v osobitných prípadoch SD EÚ uviedol:

- **Hospodárska činnosť – udelenie licencií** (vec C 369/04, Hutchison 3G UK Ltd, mmO2 plc, Orange 3G Ltd, T Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd)
Udelenie licencií, akými sú licencie na mobilné telekomunikácie tretej generácie, národným regulačným orgánom, zodpovedným za udeľovanie frekvencií, prostredníctvom ponukového konania na práva na používanie telekomunikačných zariadení nepredstavuje hospodársku činnosť a nepatrí do pôsobnosti smernice o DPH.
- **Udelenie práv umožňujúcich používanie definovanej časti spektra rádiových frekvencií vyhradených na telekomunikačné služby** (vec C-284/04, T Mobile Austria GmbH

a ďalší)

Udelenie práva na používanie frekvencií elektromagnetického spektra s cieľom poskytnúť verejnosti mobilné telekomunikačné služby, národným regulačným orgánom, zodpovedným za udeľovanie frekvencií, prostredníctvom ponukového konania nepredstavuje hospodársku činnosť a nepatrí do pôsobnosti smernice o DPH.

- **Propagačná činnosť v prospech miestnych stranických organizácií** (vec C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten)

Externé propagačné činnosti, ktoré uskutočňuje organizácia politickej strany členského štátu, sa nemajú považovať za hospodársku činnosť.

- **Dodávky dreva s cieľom zmierniť škody spôsobené búrkou** (vec C-263/11 Ainärs Rēdlihs)

Dodávky dreva, ktoré uskutočnila fyzická osoba s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci, patria do rámca využívania hmotného majetku, ktoré treba posúdiť ako „ekonomickú činnosť“, pretože uvedené dodávky sa vykonávajú na účely získania stáleho príjmu.

- **Výkon činností spoločnosti fyzickou osobou, ktorá je jediným konateľom, jediným spoločníkom a jediným zamestnancom** (vec C-355/06, J. A. van der Steen)

Fyzická osoba, ktorá vykonáva práce v mene a na účet spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, v rámci pracovnej zmluvy, ktorú má uzatvorenú s touto spoločnosťou, ktorej je okrem toho jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom, sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu.

- **Príležitostné poskytovanie služieb – Neexistencia súvislosti s profesijnou činnosťou, ktorá je zaregistrovaná a ktorá podlieha DPH – Nezavislý súdny exekútor** (vec C-62/12, Galin Kostov)

Fyzická osoba, ktorá je už platiteľom DPH v súvislosti so svojimi činnosťami nezávislého súdneho exekútora, sa má považovať za „zdaniteľnú osobu“ v súvislosti s akoukoľvek inou ekonomickou činnosťou vykonávanou príležitostne za podmienky, že táto činnosť predstavuje činnosť v zmysle smernice o DPH.

- **Pojem zdaniteľná osoba – Predaj stavebných pozemkov** (v spojených veciach C-180/10 a C-181/10, Jarosław Slaby, Emilian Kuć a Halina Jeziorska-Kuć)

Fyzická osoba, ktorá vykonávala poľnohospodársku činnosť na pozemku prekvalifikovanom v dôsledku zmeny územného plánu uskutočnenej z dôvodov nezávislých od jej vôle na pozemok určený na výstavbu, sa nemá považovať za zdaniteľnú osobu povinnú platiť DPH, keď začne predávať tieto pozemky, ak tieto predaje patria do rámca nakladania so súkromným majetkom tejto osoby.

Naproti tomu, keď táto osoba na účely realizovania týchto predajov podnikne aktívne kroky na účely predaja nehnuteľností uplatnením podobných prostriedkov, aké použil výrobca, obchodník alebo osoba poskytujúca služby, má sa považovať za osobu vykonávajúcu „ekonomickú činnosť“, a teda sa má považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá je povinná platiť DPH.

- **Fotovoltaické zariadenie namontované na streche rodinného domu – Dodávka do siete** (vec C-219/12, Thomas Fuchs)

Využitie fotovoltaického zariadenia umiestneného na súkromnom rodinnom dome alebo pri ňom, ktoré je technicky dimenzované tak, že množstvo vyrobenej elektriny zo zariadenia je jednak trvalo nižšie ako množstvo elektriny, ktorú prevádzkovateľ zariadenia celkovo spotrebuje na súkromné účely, a jednak je toto množstvo elektriny dodávané do siete, za čo vyššie uvedená osoba získava pravidelné príjmy, patrí do pojmu „hospodárska činnosť“.

Registračná povinnosť

§ 4

(1) Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrát 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň; **to neplatí, ak zdaniteľná osoba dosiahla obrát výlučne z dodaní tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 až 39.** Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca na-

sledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrát podľa prvej vety.

(2) Žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrát podľa odseku 1.

(3) Ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odseku 1 alebo odseku 2, je zdaniteľnou osobou podľa § 3, daňový úrad ju zaregistruje a prideli jej identifikačné číslo pre daň; ak zdaniteľná osoba má identifikačné číslo pre daň na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b ods. 2, daňový úrad jej prideli to isté identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 21 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň. Dňom uvedeným v rozhodnutí o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“); proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

(4) Platiteľom sa stáva aj

- a) právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku platiteľa alebo časti podniku platiteľa, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti,
 - b) zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom platiteľa,
 - c) zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, časť stavby alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrát podľa odseku 1, okrem dodania stavby, časti stavby alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 alebo ods. 7,
 - d) zdaniteľná osoba podľa § 8 ods. 7 prvej vety, ktorá neuplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68b, a to dňom dodania tovaru s miestom dodania v tuzemsku.
- (5) Na účely tohto zákona sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania.
- (6) Na účely tohto zákona sa bydliskom rozumie adresa trvalého pobytu fyzickej osoby

■ Základné ustanovenia

v tuzemsku a u fyzickej osoby, ktorá nemá trvalý pobyt v tuzemsku, sa bydliskom rozumie trvalé miesto jej pobytu v zahraničí.

(7) Na účely tohto zákona sa obratom 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. Hodnota dodaných poisťovacích služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37, a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39, 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.

(8) Platiteľ uvedený v odseku 4 je povinný oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stal platiteľom, do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie.

Komentár k § 4

Registračná povinnosť

Registračné podmienky nie sú stanovené rovnako v členských štátoch EÚ, pretože smernica o DPH neupravuje registráciu. Ak teda slovenský podnikateľ uskutočňuje činnosti zasahujúce do iných členských štátov EÚ, **musí si preveriť ako zákon o DPH príslušného členského štátu upravuje povinnosť registrácie.**

Povinnosť registrácie podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH má každá zdaniteľná osoba, t. j. tuzemská alebo zahraničná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v SR, ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, ak dosiahne za naj-

viac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov **obrat vo výške 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 uvedené obrat.

Upozornenie

Zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú výhradne činnosti oslobodené od dane podľa § 37 až § 39 zákona o DPH, t. j. finančné služby, poisťovacie služby alebo oslobodený prenájom nehnuteľnosti, majú možnosť rozhodnúť sa, či sa po presiahnutí obratu 49 790 eur zaregistrujú pre DPH, alebo nie. Hodnota týchto služieb vstupuje do obratu na účely povinnej registrácie zdaniteľnej osoby za platiteľa dane, avšak od 1. 1. 2022 registrácia nie je povinná. Ak však takéto osoby dosiahnu obrat aj z iných činností, ako sú činnosti oslobodené od DPH podľa § 37 až § 39 zákona o DPH, budú naďalej povinné, bez ohľadu na výšku dosiahnutého obratu z týchto iných činností, podať žiadosť o registráciu pre daň.

Platiteľom dane na základe zákona sa podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH stáva aj:

- **Právnická alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku podnik alebo časť podniku platiteľa tvoriacu samostatnú organizačnú zložku podľa § 476 až § 488 Obchodného zákonníka.** Osoba, ktorá nadobudne podnik alebo časť podniku platiteľa, sa stáva platiteľom dane odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti.
- **Obchodná spoločnosť alebo družstvo, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, kedy sa stala právnym nástupcom.**
- **Platiteľom dane sa stáva aj zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu alebo jej časť, alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, ak sa má z dodania dosiahnuť obrat vo výške 49 790 eur.**

Tieto osoby majú **povinnosť do 10 dní odo dňa vzniku uvedených skutočností oznámiť**

miestne príslušnému daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom. Forma oznámenia nie je zákonom stanovená. Aj v prípade, že oznámenie je podané oneskorene, resp. vôbec, osoba sa stane platiteľom ku dňu nadobudnutia podniku alebo jeho časti alebo ku dňu, kedy sa stala právnym nástupcom. **Daňový úrad registruje osobu na základe oznámenia, o registrácii a prideli identifikačné číslo pre daň.**

Podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH sa zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, pričom z dodania sa má dosiahnuť obrat 49 790 eur, nestáva platiteľom dane dňom dodania, resp. dňom prijatia platby, ak ide o dodanie, ktoré je oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane, ak dodá časť stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán alebo jednotlivý nebytový priestor, ktorých dodanie je oslobodené od dane podľa § 38 ods. 7 zákona o DPH.

Dobrovoľná registrácia

Žiadosť o registráciu pre daň môže podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla zákonom stanovený obrat 49 790 € za najviac 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov (tzv. dobrovoľná registrácia). **Žiadosť o registráciu predkladá na rovnakom tlačive ako osoba, pre ktorú zo zákona vyplynula povinnosť registrovať sa pre daň z pridanej hodnoty.**

O dobrovoľnú registráciu môže požiadať aj osoba, ktorá ešte neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody, avšak z dôvodu jej budúcich ekonomických činností je nevyhnutné, aby mala postavenie platiteľa dane.

Vykonanie registrácie

Registrácia bude miestne príslušným daňovým úradom podľa § 4 ods. 3 zákona o DPH vykonaná najneskôr do 21 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu. Ak daňový úrad overením údajov v žiadosti zistí, že žiadateľ nespĺňa zákonné podmienky pre registráciu, žiadosť o registráciu sa zamietne.

O registrácii pre daň vydá daňový úrad zdaniteľnej osobe rozhodnutie a prideli jej **identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty (IČ DPH)**. Dňom uvedeným v rozhodnutí o registrácii sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane. Proti to-

muto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Novozaložená spoločnosť, ktorá má záujem o registráciu na DPH, by mala vedieť preukázať zámer vykonávať ekonomickú činnosť a tento zámer podložiť objektívnymi dôkazmi. Takými môžu byť napríklad vykázané prvé investičné náklady vynaložené s cieľom podnikania (rozsudok SD EÚ C-268/83), prípadne preukázanie príprav na podnikanie. Novozaložená obchodná spoločnosť, ktorá nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť a ktorá nevie svoj zámer vykonávania ekonomickej činnosti objektívne preukázať, nevie preukázať ani postavenie zdaniteľnej osoby, na základe čoho **nemôže získať postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty.**

Novozaložená spoločnosť by mala vedieť preukázať zámer začať vykonávať ekonomickú činnosť, ako sa pripravuje na podnikanie, kde má sídlo a priestory určené na podnikanie, či bude mať zamestnancov, zoznam budúcich obchodných partnerov, výšku predpokladaného obratu a podobne.

Ak žiadateľ o registráciu pre DPH nevykonáva ekonomickú činnosť a dôkazy ním predložené nedostatočne preukazujú jeho zámer vykonávať ekonomickú činnosť, nevie preukázať postavenie zdaniteľnej osoby. Ak žiadateľ o registráciu dostatočným spôsobom nepreukáže svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť a teda skutočnosť, že je zdaniteľnou osobou, **správca dane po vyhodnotení všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti žiadosti o registráciu pre DPH nevyhoví.**

Prevádzkareň podľa zákona o DPH

Z definície prevádzkarene uvedenej v § 4 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že má ísť o stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem (vykonávanie činnosti na pokračujúcej báze, resp. opakovane), a ktoré disponuje na jednej strane **materiálnym vybavením** potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenia) a na strane druhej **personálnym vybavením** (personál, resp. zamestnanci, ktorí sú stále k dispozícii na uvedenom mieste) potrebným na vykonávanie uvedenej ekonomickej činnosti z tohto miesta.

Pri posudzovaní prevádzkarene na účely zákona o DPH sa teda ako jediné kritérium neberie

■ Základné ustanovenia

do úvahy samotný zápis organizačnej zložky zahraničnej osoby do Obchodného registra v SR, ale skúmajú sa aj ďalšie **faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne** (nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti, personálne a materiálne vybavenie).

Registrácia organizačnej zložky zahraničnej osoby v SR

Ak má organizačná zložka zahraničnej osoby personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, spĺňa kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty.

Pritom musí ísť o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie činnosť vykonávanú, napr. len pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí.

Za vyššie uvedeného predpokladu sa na uvedenú osobu vzťahuje registračná povinnosť podľa § 4 zákona o DPH, t. j. **registrácia zdaniteľnej osoby, ktorá má v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň** (registruje ju miestne príslušný daňový úrad).

V opačnom prípade, teda ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podniká v zahraničí, nespĺňa v tuzemsku kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty (a nemá v tuzemsku ani sídlo, ani miesto podnikania) a začne v tuzemsku vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane, je táto osoba povinná registrovať sa podľa § 5 zákona o DPH na Daňovom úrade Bratislava (bez ohľadu na výšku obratu).

Sídlo ekonomickej činnosti

Podľa článku 10 vykonávacieho Nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „nariadenie 282/2011“), sa za miesto, kde má zdaniteľná osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, považuje miesto, kde sa vykonávajú funkcie ústrednej správy podniku. Zohľadní sa pritom miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia týkajúce sa všeobecného riadenia podniku, miesto, kde sa nachádza registrované sídlo podniku, a miesto, kde sa stretáva jeho vedenie. **Ak tieto kritériá neumožňujú s istotou určiť sídlo ekonomickej činnosti, uprednostní sa ako kritérium miesto,**

kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia týkajúce sa všeobecného riadenia podniku.

Samotná existencia poštovej adresy sa nemôže považovať za miesto, kde je zriadené sídlo ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.

Zdaniteľná osoba neusadená v zahraničí

Pojem zdaniteľná osoba neusadená v zahraničí (neetablovaná v zahraničí) predpokladá postavenie platiteľa dane, ktorý nemá sídlo na území iného štátu, t. j. nemá v ňom v rozhodujúcom období žiadne spájajúce prvky. Na prvom mieste týchto prvkov sa nachádza **sídlo hospodárskej činnosti a existencia stálej prevádzkarne**, prostredníctvom ktorej sa vykonávajú obchodné transakcie.

Pri určení sídla hospodárskej činnosti sa zohľadní súhrn faktorov, medzi ktorými sa v prvom rade nachádza **sídlo, miesto ústredia, miesto stretnutia riadiacich osôb spoločnosti a miesto** (obvykle totožné), **kde sa rozhoduje o všeobecnej podnikovej politike.**

Iné faktory, ako napríklad bydlisko riadiacich osôb a miesto konania valného zhromaždenia, sa môžu v druhej fáze taktiež zohľadniť, pokiaľ ide o určenie skutočného sídla spoločnosti s fiktívnym usadením, ktoré charakterizuje spoločnosť typu „**poštová schránka**“ alebo „**webová stránka**“.

V prípade fyzickej osoby sa za jej trvalé bydlisko podľa článku 12 Nariadenia č. 282/2011 považuje adresa, ktorú daná osoba poskytla príslušným daňovým úradom, ak neexistujú dôkazy o tom, že táto adresa nezodpovedá skutočnosti.

Miestom, kde sa fyzická osoba obvykle zdržiava, je miesto, kde táto fyzická osoba obvykle žije z dôvodu osobných a profesionálnych väzieb (článok 13 Nariadenia č. 282/2011). V prípade, ak sú profesionálne väzby v inom štáte, ako sú osobné väzby, alebo ak žiadne profesionálne väzby nie sú, miesto, kde sa osoba obvykle zdržiava, sa určí podľa osobných väzieb, ktoré **preukazujú úzke väzby medzi fyzickou osobou a miestom, kde žije.**

Obrat na účely registrácie pre DPH

Na účely DPH je pojem „obrat“ osobitne definovaný. Do obratu na účely registrácie pre DPH v SR (§ 4 ods. 7 zákona o DPH) sa započítava hodnota dodávaných tovarov a služieb, pri ktorých

miesto dodania zdaniteľného obchodu je v SR.

Do obratu sa nezahŕňa fiktívna protihodnota bezodplatne dodaných tovarov ani trhová hodnota v zmysle § 22 ods. 8 zákona o DPH. Na základe definície platnej od 1. 1. 2019 sa do obratu nezahŕnú platby, ktoré boli prijaté pred dodaním tovaru alebo služby. Tieto prijaté „preddávkové platby“ predstavujú **súčasť hodnoty tovaru alebo služby a zahrnú sa do obratu za kalendárny mesiac**, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná.

Do obratu sa nezahŕňa hodnota tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane, ide o poštové služby, zdravotnú starostlivosť, služby sociálnej pomoci, výchovné a vzdelávacie služby, členské príspevky politických strán, kultúrne služby, služby verejnoprávnej televízie a rozhlasu. Taktiež sa do obratu nezahŕňa **hodnota poisťovacích služieb a z finančných služieb**, ktoré sú oslobodené od dane podľa zákona o DPH, ak tieto služby sú poskytované pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby.

Do obratu sa zahŕňa aj **hodnota z dodania a nájmu nehnuteľnosti**, i keď sú oslobodené od dane podľa § 38 zákona o DPH – s výnimkou, ak by išlo o dodanie nehnuteľnosti príležitostne.

Pri zisťovaní výšky obratu nie je účelom zahŕňať doň jednorazové, náhodné činnosti. Pre účely DPH je vylúčená z obratu hodnota príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a hodnota príležitostne predaného nehnuteľného majetku. Taktiež **do obratu pre účely DPH nevstupuje ani hodnota z dodaní tovarov a služieb s miestom dodania v zahraničí**. U slovenského podnikateľa nebudú vstupovať do obratu pre účely DPH, napr. hodnota z tovaru dodaného s montážou, ku ktorej dochádza v inom členskom štáte, z dodaných služieb, ktorých miesto dodania sa nenachádza v SR, z príležitostného predaja nehnuteľnosti, z predaja podniku. Do obratu pre účely registrácie nevchádza ani 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.

Platiteľ, ktorý sa stal platiteľom dane zo zákona (§4 ods. 4), je povinný oznámiť správcovi dane skutočnosť, na základe ktorých sa stal platiteľom do 10 dní a predložiť príslušné doklady. Správca dane po preverení dokladov uvedenú osobu

buď zaregistruje a prideli jej IČ DPH, o čom vydá rozhodnutie, proti ktorému sa nemožno odvolať, alebo uvedenú osobu nezaregistruje a vydá o tom rozhodnutie, proti ktorému rovnako nemožno podať odvolanie.

§ 4a

(1) Viac zdaniteľných osôb so sídlom, miestom podnikania alebo prevádzkarňou v tuzemsku, ktoré sú spojené finančne, ekonomicky a organizačne (ďalej len „člen skupiny“), sa môže považovať za jednu zdaniteľnú osobu (ďalej len „skupina“).

(2) Finančne spojenými zdaniteľnými osobami sú osoby, z ktorých jedna alebo viac osôb je ovládaných ovládajúcou osobou.^{4a)}

(3) Ekonomicky spojenými zdaniteľnými osobami sú osoby, ktorých hlavné činnosti sú vzájomne závislé alebo majú spoločný ekonomický cieľ alebo z ktorých jedna osoba uskuťňuje celkom alebo sčasti činnosti v prospech jedného alebo viacerých členov skupiny.

(4) Organizačne spojenými zdaniteľnými osobami sú osoby, na ktorých riadení alebo kontrole sa podieľa aspoň jedna zhodná osoba.

(5) Zdaniteľná osoba môže byť členom len jednej skupiny. Ak má zdaniteľná osoba, ktorá je členom skupiny, sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň mimo tuzemska, nemôžu byť tieto jej časti mimo tuzemska súčasťou skupiny. Členom skupiny nemôže byť zdaniteľná osoba, na ktorú je vyhlásený konkurz alebo ktorej je povolená reštrukturalizácia.

§ 4b

(1) Členovia skupiny môžu požiadať o registráciu skupiny pre daň (ďalej len „registrácia skupiny“). Žiadosť o registráciu skupiny musí obsahovať

- a) obchodné meno a adresu sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne každého člena skupiny,
- b) identifikačné číslo pre daň každého člena skupiny, ak je mu pridelené v tuzemsku,
- c) miestne príslušný daňový úrad každého člena skupiny,
- d) obchodné meno a adresu sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne člena skupiny, ktorý bol určený členmi skupiny na zastu-

■ Základné ustanovenia

povanie skupiny na účely uplatňovania tejto dane (ďalej len „zástupca skupiny“),

- e) podpisy štatutárnych zástupcov všetkých členov skupiny.

(2) Žiadosť o registráciu skupiny sa podáva daňovému úradu, ktorý je miestne príslušný pre zástupcu skupiny. Ak zdaniteľné osoby preukážu splnenie podmienok podľa § 4a, daňový úrad zaregistruje skupinu a prideli jej identifikačné číslo pre daň; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Dňom registrácie skupiny sa skupina stáva platiteľom a zaniká platnosť identifikačných čísel pre daň jednotlivých členov skupiny. Pre skupinu je miestne príslušný daňový úrad, v ktorého územnom obvode má zástupca skupiny sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň.

(3) Registráciu skupiny vykoná daňový úrad k 1. januáru kalendárneho roka nasledujúceho po podaní žiadosti o registráciu skupiny. Ak je žiadosť o registráciu skupiny podaná po 31. októbri kalendárneho roka, daňový úrad vykoná registráciu skupiny k 1. januáru druhého kalendárneho roka nasledujúceho po podaní žiadosti.

(4) Za skupinu koná zástupca skupiny. Práva a povinnosti jednotlivých členov skupiny vyplývajúce z tohto zákona prechádzajú na skupinu dňom registrácie skupiny. Členovia skupiny zodpovedajú spoločne a nerozdielne za povinnosti skupiny vyplývajúce z tohto zákona a osobitného predpisu,³³⁾ a to aj po zrušení skupiny alebo po vystúpení člena skupiny zo skupiny, za obdobie, v ktorom boli členmi skupiny. Daňový úrad môže požadovať platenie dlžnej sumy dane a sankcií týkajúcich sa porušenia povinností skupiny vyplývajúcich z tohto zákona a osobitného predpisu³³⁾ od ktoréhokoľvek člena skupiny.

(5) Členom skupiny sa môže stať aj ďalšia zdaniteľná osoba, ak spĺňa podmienky podľa § 4a. Žiadosť o zmenu registrácie skupiny z dôvodu pristúpenia ďalšieho člena do skupiny podáva zástupca skupiny. Ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky podľa § 4a, daňový úrad vydá bezodkladne rozhodnutie o zmene registrácie skupiny, proti ktorému nemožno podať odvolanie; účinky zmeny registrácie skupiny nastávajú k prvému dňu tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v kto-

rom bola žiadosť o zmenu registrácie skupiny podaná. Platnosť identifikačného čísla pre daň člena skupiny, ktorý pristúpil do skupiny, zaniká dňom, ktorý predchádza dňu, keď nastali účinky zmeny registrácie skupiny. Práva a povinnosti zdaniteľnej osoby, ktorá pristúpila do skupiny, vyplývajúce z tohto zákona prechádzajú na skupinu dňom, keď nastali účinky zmeny registrácie skupiny.

(6) Ak sa člen skupiny rozhodne vystúpiť zo skupiny alebo musí vystúpiť zo skupiny z dôvodu neplnenia podmienok podľa § 4a, zástupca skupiny je povinný bezodkladne podať žiadosť o zmenu registrácie skupiny; ak je vystupujúcim členom skupiny zástupca skupiny, žiadosť musí obsahovať aj označenie člena skupiny, ktorý bol určený členmi skupiny ako nový zástupca skupiny. Daňový úrad vydá bezodkladne rozhodnutie o zmene registrácie skupiny, proti ktorému nemožno podať odvolanie; účinky zmeny registrácie skupiny nastávajú v deň uvedený v rozhodnutí, ktorý nesmie byť neskorší ako 30. deň odo dňa podania žiadosti o zmenu registrácie skupiny. Daňový úrad, ktorý je miestne príslušný pre vystupujúceho člena skupiny, zaregistruje pre daň vystupujúceho člena skupiny ku dňu, keď nastali účinky zmeny registrácie skupiny a prideli mu identifikačné číslo pre daň; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Práva a povinnosti skupiny vyplývajúce z tohto zákona prechádzajú na zdaniteľnú osobu, ktorá vystúpila zo skupiny, dňom, keď nastali účinky zmeny registrácie skupiny, a to v rozsahu, v akom sa vzťahujú na plnenia uskutočnené a prijaté touto zdaniteľnou osobou.

(7) Ak niektorý z členov skupiny zanikne bez likvidácie a na právneho nástupcu prechádza majetok zanikajúceho člena skupiny, zástupca skupiny alebo jeho právny nástupca je povinný bezodkladne podať žiadosť o zmenu registrácie skupiny; ak je zaniknutým členom skupiny zástupca skupiny, žiadosť musí obsahovať aj označenie člena skupiny, ktorý bol určený členmi skupiny ako nový zástupca skupiny. Daňový úrad vydá bezodkladne rozhodnutie o zmene registrácie skupiny, ktorého účinky nastávajú ku dňu zániku člena skupiny bez likvidácie; ak právny nástupca spĺňa podmienky podľa § 4a, proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Ak právny nástupca nespĺňa podmienky

podľa § 4a, prechádzajú práva a povinnosti vyplývajúce z tohto zákona z člena skupiny, ktorý zanikol bez likvidácie, na jeho právneho nástupcu v rozsahu, v akom sa vzťahujú na plnenia uskutočnené a prijaté zaniknutým členom skupiny, a to ku dňu zániku člena skupiny bez likvidácie. Daňový úrad právneho nástupcu, ktorý nespĺňa podmienky podľa § 4a, zaregistruje pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň ku dňu, keď nastali účinky zmeny registrácie skupiny; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

K omentár k § 4a a § 4b

Skupinová registrácia

Skupinová registrácia umožňuje jednoduchšie uplatňovanie DPH. Možnosť takejto registrácie vyplýva z článku 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Podľa citovaného článku smernice môže členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne **sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami**. Uvedený článok smernice bol implementovaný do slovenského zákona o DPH.

Základným cieľom zavedenia skupinovej registrácie na účely DPH je umožniť, aby sa so zdaniteľnými osobami, ktoré sú navzájom prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, zaobchádzalo ako s jednou zdaniteľnou osobou.

Pritom si každý člen takejto skupiny zachováva svoju právnu formu. Výlučne na účely DPH sa **vytvorenie skupiny uprednostňuje pred právnymi formami**, napr. podľa občianskeho alebo obchodného práva. Členovia skupiny sú aj po zaregistrovaní skupiny naďalej samostatnými právnymi subjektmi a v obchodných vzťahoch vystupujú vo svojom mene; len na účely uplatňovania DPH sa skupina považuje za jednu zdaniteľnú osobu – platiteľa dane.

Daňou z pridanej hodnoty sa teda **zdaňujú všetky dodania tovarov a služieb uskutočnené skupinou pre iné osoby ako členov skupiny, t. j. pre tretie osoby**.

Všetky dodávky tovarov a služieb poskytnu-

té jednotlivými členmi skupiny tretím osobám sa považujú na účely DPH za poskytnuté skupinou, nie jednotlivými členmi. Taktiež dodávky tovarov a služieb poskytnuté tretími osobami sa považujú za prijaté skupinou, nie jednotlivými členmi skupiny.

Z ustanovenia § 4a ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že skupinu na účely DPH môžu vytvoriť len zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku (usadené v tuzemsku).

Administratívne zjednodušenie

Možnosť skupinovej registrácie na účely DPH je predovšetkým opatrením vedúcim k administratívne zjednodušeniu. Pod administratívnym zjednodušením je možné rozumieť napr., že **za skupinu ako jeden celok sa bude podávať len jedno daňové priznanie, jeden súhrnný výkaz a všetky práva a povinnosti týkajúce sa DPH bude plniť zástupca skupiny** ako osoba určená ostatnými členmi skupiny.

Ďalšou výhodou, ako aj jedným z najdôležitejších dôsledkov vytvorenia skupiny na účely DPH, je skutočnosť, že dodávky tovarov a služieb uskutočnené vo vnútri skupiny, t. j. medzi jednotlivými členmi skupiny, sa nepovažujú za zdaniteľné obchody, a teda sa nezdaňujú. Tieto dodávky medzi jednotlivými členmi skupiny sa na účely DPH považujú len za „**vnútorné dodania**“ v rámci **jednej osoby**, z čoho vyplýva, že na tieto dodávky sa ani neuplatňuje DPH (faktúry medzi jednotlivými členmi skupiny sú navzájom vystavované bez uplatnenia DPH), pretože nie sú predmetom dane.

Pretože sa skupina na účely DPH považuje za jednu zdaniteľnú osobu, má rovnaké práva a povinnosti ako akákoľvek iná zdaniteľná osoba a vzťahujú sa na ňu všetky ustanovenia zákona o DPH. Povinnosti sa vzťahujú na skupinu na účely DPH ako takú, nie na jej členov.

O zmene registrácie skupiny z dôvodu pristúpenia ďalšieho člena, vystúpenia člena zo skupiny, prípadne z dôvodu zániku jedného z členov skupiny bez likvidácie daňový úrad vydáva rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Proti rozhodnutiu, ktorým sa nepovoľuje pristúpenie ďalšieho člena do skupiny, je možné podľa daňového poriadku podať odvolanie.

Účinky rozhodnutia o zmene registrácie skupi-

■ Základné ustanovenia

ny nastávajú taxatívne priamo zo zákona (v prípade pristúpenia ďalšieho člena skupiny alebo zániku člena skupiny bez likvidácie s právnym nástupníctvom), prípadne nastávajú dňom uvedeným v rozhodnutí (pri vystúpení člena skupiny). Ak nastanú účinky zmeny registrácie skupiny dňom uvedeným v rozhodnutí, daňový úrad to musí zohľadniť pri vydaní a doručovaní rozhodnutia. V prípade zániku člena bez likvidácie a prechodu jeho majetku na právneho nástupcu dochádza k vydaniu rozhodnutia o zmene registrácie skupiny na podklade žiadosti o zmenu registrácie skupiny, ktorú podáva zástupca skupiny. V prípade, ak zaniká bez likvidácie samotný zástupca skupiny, je povinný túto žiadosť podať jeho právny nástupca, a to aj ak nespĺňa podmienky podľa § 4a; žiadosť o zmenu registrácie skupiny musí v tomto prípade obsahovať aj dohodu zostávajúcich členov skupiny na mene nového zástupcu skupiny. Proti rozhodnutiu o zmene registrácie skupiny, ktorým sa povolí, aby sa právny nástupca stal členom skupiny, nemožno podať odvolanie. V opačnom prípade sa postupuje podľa daňového poriadku.

Podľa prechodného ustanovenia § 85kl ods. 1 v prípade, že dôjde ku vzniku skupiny po 31. 12. 2021 a členmi budú zdaniteľné osoby, ktoré mali vydané osvedčenie o registrácii pre daň ešte pred 31. 12. 2021, budú tieto osoby povinné osvedčenie o registrácii pre daň odovzdať daňovému úradu do desiatich dní odo dňa registrácie skupiny.

Pri zmene registrácie skupiny z dôvodu pristúpenia ďalšieho člena do skupiny navrhovaný § 4 ods. 5 už taktiež neobsahuje ustanovenia týkajúce sa zániku platnosti osvedčenia o registrácii pre daň pristupujúceho člena skupiny. Zároveň, ak ide o člena skupiny, ktorý k 31. 12. 2021 mal vydané osvedčenie o registrácii pre daň a po 31. 12. 2021 pristúpi do skupiny, bude povinný odovzdať podľa § 85kl ods. 2 vydané osvedčenie o registrácii daňovému úradu.

§ Judikatúra

Závery SD EÚ

- **Pobočka člena skupiny v inom členskom štáte (C-812/19, Danske Bank A/S)**

Na účely DPH sa hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v členskom štáte, ktorá je

súčasťou skupiny na účely DPH a pobočka tejto spoločnosti usadená v inom členskom štáte majú považovať za samostatné zdaniteľné osoby, keď táto hlavná prevádzkareň poskytuje uvedenej pobočke služby, ktorých náklady jej účtuje.

§ 5

(1) Zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (ďalej len „zahraničná osoba“), je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane okrem dovozu tovaru. Žiadosť o registráciu pre daň nie je povinná podať zahraničná osoba, ak dodáva len

- prepravné služby a s nimi súvisiace doplnkové služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6, 8, 10 a 12 a § 48 ods. 8,
- služby a tovar a osobou povinnou platiť daň je príjemca (§ 69 ods. 2 až 4),
- tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) a osobou povinnou platiť daň je platiteľ alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a (§ 69 ods. 9),
- tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a, alebo ak dodáva tovar z tuzemska do iného členského štátu alebo tretieho štátu, ktorý bol nadobudnutý v tuzemsku z iného členského štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69aa,
- tovar v rámci trojstranného obchodu podľa § 45, na ktorom je zúčastnená ako prvý odberateľ,
- tovar a služby, na ktoré uplatňuje osobitné úpravy podľa § 68a až 68c a členským štátom spotreby je Slovenská republika alebo osobitné úpravy podľa ustanovení zákona platného v inom členskom štáte zodpovedajúcich § 68a až 68c a členským štátom spotreby je Slovenská republika,
- tovar a služby oslobodené od dane podľa § 28 až 42,
- h) tovar a služby oslobodené od dane podľa § 48c ods. 1 a 2.

(2) Daňový úrad Bratislava je povinný zahraničnú osobu podľa odseku 1 registrovať pre

daň a prideliť jej identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň; ak zahraničná osoba má identifikačné číslo pre daň na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b ods. 2, Daňový úrad Bratislava jej pridelí to isté identifikačné číslo pre daň. Dňom uvedeným v rozhodnutí o registrácii pre daň sa zahraničná osoba stáva platiteľom, pričom tento deň nesmie byť neskorší ako 31. deň po doručení žiadosti o registráciu pre daň; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Komentár k § 5

Registrácia zahraničných osôb

Ustanovenie § 5 zákona o DPH stanovuje registračnú povinnosť pre DPH v SR zahraničným zdaniteľným osobám neusadeným v SR, ktoré uskutočnili zdaniteľný obchod, ktorého miesto dodania, a teda predmet DPH sa nachádza v SR. Ide o zahraničné osoby, ktoré nemajú na našom území sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko ani sa tu obvykle nezdržiavajú.

Ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá v tuzemsku nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a ktorá podniká v zahraničí, t. j. na území iného členského štátu alebo na území tretieho štátu (zahraničná osoba), v tuzemsku začne vykonávať akúkoľvek činnosť, ktorá je predmetom DPH, je povinná bezodkladne podať žiadosť o registráciu pre daň na Daňovom úrade Bratislava.

Zahraničná osoba nemá určenú výšku obrátu ani žiaden iný limit na registráciu v tuzemsku, má povinnosť registrovať sa bezodkladne.

Zároveň je v § 5 ods. 1 zákona o DPH stanovená výnimka z registrácie zahraničných osôb, t. j. kedy zahraničné zdaniteľné osoby napriek tomu, že majú predmet DPH v SR, nemajú povinnosť v SR registrovať sa pre DPH. Dňom uvedeným v rozhodnutí o registrácii pre daň sa zahraničná osoba stáva platiteľom dane, proti tomuto rozhodnutiu sa nemožno odvolať.

§ 6

Osobitná oznamovacia povinnosť platiteľa

(1) Platiteľ je povinný oznámiť spôsobom podľa odseku 5 Finančnému riaditeľstvu Sloven-

skej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) každý vlastný účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ktorý bude používať na podnikanie, ktoré je predmetom dane podľa § 2 (ďalej len „bankový účet“), a to bezodkladne odo dňa, keď sa stal platiteľom dane alebo odo dňa, keď si takýto bankový účet zriadil.

(2) Ak okrem bankového účtu oznámeného podľa odseku 1 alebo podľa § 85kk chce platiteľ používať aj iný bankový účet, je povinný tento účet oznámiť spôsobom podľa odseku 5 finančnému riaditeľstvu predtým, ako ho začne používať na podnikanie.

(3) Platiteľ je povinný oznámiť spôsobom podľa odseku 5 akúkoľvek zmenu, doplnenie alebo zrušenie týkajúce sa bankového účtu oznámeného podľa odsekov 1 a 2 alebo podľa § 85kk, a to bezodkladne odo dňa, keď táto skutočnosť nastala.

(4) Povinnosť podľa odsekov 1 až 3 sa nevzťahuje na platiteľa, ktorý je poskytovateľom platobných služieb, ak ide o iný ako platobný účet⁵⁾ určený na zúčtovanie platobných operácií vedený pre tohto poskytovateľa platobných služieb.

(5) Oznámenie podľa odsekov 1 až 3 alebo podľa § 85kk platiteľ podá na tlačíve, ktorého vzor určí a uverejní finančné riaditeľstvo na webovom sídle Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „webové sídlo finančného riaditeľstva“), prostredníctvom elektronickej poďateľne podľa osobitného predpisu.^{5a)}

(6) Finančné riaditeľstvo zverejní na webovom sídle finančného riaditeľstva aktualizovaný zoznam bankových účtov platiteľa oznámených podľa odsekov 1 až 3 alebo podľa § 85kk spôsobom podľa odseku 5.

(7) Ak platiteľ oznámi finančnému riaditeľstvu účet vedený u poskytovateľa platobných služieb alebo u zahraničného poskytovateľa platobných služieb, ktorý patrí inej osobe, považuje sa tento účet na účely tohto zákona za bankový účet; platiteľ je povinný súčasne oznámiť meno a priezvisko alebo obchodné meno alebo názov osoby, ktorej tento bankový účet patrí. Osoba, ktorej tento bankový účet patrí, je spoločne a nerozdielne zodpovedná za daň z dodania tovaru alebo služby uvedenú na faktúre, ak dodávateľ túto daň alebo jej časť ne-

■ Základné ustanovenia

uhradil v lehote splatnosti a protihodnota za toto plnenie alebo jej časť bola zaplatená na tento bankový účet.

(8) Ak platiteľ na tlačive podľa odseku 5 uvedie nesprávne, nepravdivé alebo neúplné údaje, daňový úrad uloží platiteľovi pokutu do výšky 10 000 eur. Pri určení výšky pokuty prihliadne daňový úrad na závažnosť a dĺžku trvania protiprávneho stavu.

Komentár k § 6

Osobitná oznamovacia povinnosť platiteľa

Platiteľ dane je povinný oznámiť finančnému riaditeľstvu čísla všetkých vlastných bankových účtov, ktoré bude využívať na príjem a odosielanie platieb za dodanie tovarov a služieb, ktoré sú predmetom dane. Táto povinnosť sa vzťahuje tak k bankovým účtom, ktoré finančnej správe oznámili dotknutí poskytovatelia platobných služieb podľa § 26 ods. 3 daňového poriadku, ako aj k iným účtom (napr. ktoré sú vedené u zahraničných poskytovateľov platobných služieb a ktoré oznámené neboli). Platiteľ dane je **povinný čísla bankových účtov oznámiť bezodkladne odo dňa, keď sa stal platiteľom dane alebo bezodkladne odo dňa, kedy si takýto účet zriadil** potom, ako bol daňovým úradom zaregistrovaný ako platiteľ dane.

Pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré sú platiteľmi k 15. novembru 2021, z prechodného ustanovenia § 85kk vyplýva, že títo sú povinní oznámiť všetky účty, ktoré využívajú na podnikanie podliehajúce DPH, **do 30. novembra 2021**. Platitelia dane môžu mať zriadených viacero bankových účtov a preto ak dôjde k zmene ich rozhodnutia, a budú chcieť na podnikanie využívať aj iné účty, ako tie, ktoré oznámili podľa § 6 ods. 1 alebo § 85kk, tak ich budú musieť oznámiť finančnému riaditeľstvu ešte pred ich použitím na účely podnikania podliehajúce DPH. Súčasne má byť bezodkladne oznámená aj každá zmena, doplnenie alebo zrušenie oznámených bankových účtov.

Povinnosť oznámiť účty sa nebude vzťahovať na poskytovateľov platobných služieb, ktorými sú napr. banky, avšak len vo vzťahu k takým inter-ným/ záväzkovým účtom, ktoré sú pre ne vedené na zúčtovanie platobných operácií. Ide napríklad o situácie, kedy banky ako poskytovatelia platob-

ných služieb platby za vlastné plnenia priamo od klientov inkasujú a inkasované sumy priamo rozúčtujú v prospech rôznych produktových účtov, kde sú vedené pohľadávky voči jednotlivým klientom. Vo všetkých ostatných prípadoch budú banky povinné zverejňovať svoje vlastné bankové účty. To znamená, že ak napr. banka bude poskytovať poradenstvo v oblasti obchodovania cenných papierov klientovi, ktorý uhradí platbu za poskytnuté poradenstvo na účet vedený pre banku, v takomto prípade tento bankový účet podlieha zo strany banky oznamovacej povinnosti.

Všetky tieto oznámenia (podľa § 6 ods. 1 až 3 alebo podľa § 85kk) **platitelia vykonajú na tlačive, ktoré im bude sprístupnené v elektronickej podateľni podľa § 33 ods. 2 daňového poriadku.**

Už v súčasnosti finančná správa disponuje číslami podnikateľských bankových účtov, ktoré jej boli oznámené dotknutými poskytovateľmi platobných služieb, zabezpečí platiteľom predvyplnenie tlačiva podľa § 6 ods. 5 o všetky jej známe čísla bankových účtov a platiteľ si už z nich iba zvolí konkrétne bankové účty pre účely splnenia osobitnej oznamovacej povinnosti oznámenia alebo doplní iné čísla bankových účtov, o ktorých finančná správa nemá vedomosť (napríklad bankové účty vedené v zahraničí).

Finančné riaditeľstvo SR má povinnosť viesť aktualizovaný zoznam všetkých bankových účtov, ktoré mu platitelia dane oznámili, nakoľko tento zoznam má úzke previazanie s inštitútom ručenia za daň odberateľom. Prioritne sa predpokladá, že platitelia dane budú podľa § 6 ods. 1 oznamovať vlastné bankové účty, ktoré využívajú pri dodávaní tovarov alebo služieb v tuzemsku. Rôzne nadnárodné štruktúry, ktorých dcérske spoločnosti sú usadené v tuzemsku, používajú na účely podnikania bankové účty, ktoré patria ich materským spoločnostiam. **Platitelia dane môžu oznámiť aj také bankové účty, ktoré patria inej osobe, ako platiteľovi dane.** Aby finančná správa mala dosah na finančné prostriedky uložené na takýchto bankových účtoch, ktoré z hľadiska vlastníckeho práva patria inej osobe ako platiteľovi dane, bude spoločná a nerozdielna zodpovednosť vlastníka bankového účtu s platiteľom dane, ktorý tento „cudzí“ bankový účet oznámí ako „vlastný“ za platbu dane, ktorú dodávateľ neuhradil, ak platba za dodanie tovarov alebo služieb bola zaplatená

na tento bankový účet. Zároveň aby **sa zamedzi-
lo situáciám, kedy by platitelia dane oznamo-
vali cielene bankové účty iných osôb, môže sa
uložiť pokuta podľa závažnosti a dĺžky trvania
protiprávneho stavu.**

§ 6a

Zmena registrácie platiteľa

(1) Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 a ktorá prestane spĺňať status zahraničnej osoby, sa považuje za platiteľa registrovaného podľa § 4 odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zdaniteľná osoba je povinná oznámiť daňovému úradu skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby do desiatich dní odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby. V oznámení uvedie deň, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby, a adresu sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava, v tuzemsku.

(2) Ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky na registráciu podľa § 5 a je registrovaná podľa § 4, považuje sa za platiteľa registrovaného podľa § 5 odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava; túto skutočnosť je povinná oznámiť daňovému úradu do desiatich dní odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

(3) Daňový úrad vydá nové rozhodnutie o registrácii pre daň ku dňu, keď nastala skutočnosť, na základe ktorej došlo k zmene registrácie podľa odseku 1 alebo podľa odseku 2, a to do 30 dní odo dňa doručenia oznámenia podľa odseku 1 alebo podľa odseku 2; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Komentár k § 6a

Zmena registrácie platiteľa

Zmenu registrácie platiteľa dane podľa § 5 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH, oznamuje platiteľ, ktorý prestal spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku.

Platiteľ registrovaný podľa § 4 zákona o DPH, ktorý **prestane mať** v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, bydlisko, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, oznamuje zmenu registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty podľa § 6a ods. 2 zákona o DPH, t. j. preregistráciu z § 4 na registráciu podľa § 5 zákona o DPH.

Podkladom pre zmenu registrácie je **elektronicky podané oznámenie podané na formulári Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť na zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty.**

Zahraničná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadenú organizačnú zložku, ktorá spĺňa kritériá prevádzkarne v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH, t. j. **má personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť**, z ktorej sa dosahuje príjem, sa na účely dane z pridanej hodnoty považuje za osobu usadenú v tuzemsku. V takomto prípade sa na zahraničnú osobu vzťahuje registračná povinnosť podľa § 4 zákona o DPH (registruje ju miestne príslušný daňový úrad).

Ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podniká v zahraničí, nespĺňa v tuzemsku kritériá prevádzkarne na účely registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH a v tuzemsku vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane, je táto osoba povinná registrovať sa podľa § 5 na Daňovom úrade Bratislava.

Podľa § 6a ods. 1 zákona o DPH zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná podľa § 5 a ktorá **prestane spĺňať status zahraničnej osoby**, sa považuje za platiteľa registrovaného podľa § 4 odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku.

Zdaniteľná osoba je povinná oznámiť daňovému úradu skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby, do desiatich dní odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby. V oznámení uvedie deň, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby, a adresu sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava v tuzemsku.

Ak zdaniteľná osoba registrovaná podľa § 5 zákona o DPH prestane spĺňať status zahraničnej osoby (napr. z dôvodu, že si v SR zriadila prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH, prípadne došlo k presunu sídla do SR alebo k zmene

■ Základné ustanovenia

bydliska) a naďalej vykonáva v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane, považuje sa táto zdaniteľná osoba za osobu, ktorá je registrovaná podľa § 4 zákona o DPH, odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby.

Podľa § 6a ods. 2 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky na registráciu podľa § 5 a je registrovaná podľa § 4, považuje sa za platiteľa registrovaného podľa § 5 odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava; túto skutočnosť je **povinná oznámiť daňovému úradu do desiatich dní odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.**

Zmena registrácie z § 4 zákona o DPH na registráciu podľa § 5 zákona o DPH sa vykoná vtedy, ak zdaniteľná osoba prestane spĺňať status osoby usadenej v SR. Môže to byť z dôvodu, že prevádzkareň zriadená v tuzemsku v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH prestane spĺňať kritériá prevádzkarne pre účely registrácie, prevádzkareň sa zruší alebo dôjde k zmene sídla spoločnosti mimo SR a spĺňa podmienky na registráciu pre daň podľa § 5 zákona o DPH, t. j. ak táto osoba, ktorá nadobudla status zahraničnej osoby, **bude v tuzemsku vykonávať činnosť, z ktorej je povinná platiť DPH.**

Táto osoba je platiteľom dane, odkedy bola pôvodne registrovaná podľa § 4 zákona o DPH, pričom sa považuje za platiteľa dane registrovaného pre daň podľa § 5 zákona o DPH odo dňa, keď prestala spĺňať status osoby usadenej v tuzemsku.

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

Pre vykonanie zmeny registrácie z § 4 na § 5 zákona o DPH by mal platiteľ dane preukázať, že naďalej bude vykonávať v SR činnosť, ktorá je predmetom dane, z ktorej je povinný platiť DPH v SR, napr. podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

Ak by zdaniteľná osoba neusadená v tuzemsku vykonávala v tuzemsku len činnosť, pri kto-

rej sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti na príjemcu, v tom prípade zmenu registrácie z § 4 na registráciu podľa § 5 daňový úrad nevykoná a zruší registráciu pre daň podľa § 4 v zmysle § 81 zákona o DPH.

Ak dôjde ku skutočnosti vedúcej k zmene registrácie, daňový úrad vydá nové rozhodnutie, proti ktorému nie je možné podať odvolanie. Zdaniteľná osoba, ktorá bola zaregistrovaná pre daň podľa § 4 alebo § 5 do 31. decembra 2021, u ktorej dôjde po 31. 12. 2021 ku skutočnosti, na základe ktorej dôjde k zmene registrácie podľa § 6a, je povinná spolu s oznámením podľa § 6a ods. 1 alebo ods. 2 odovzdať daňovému úradu aj osvedčenie o registrácii pre daň.

§ 7

(1) Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred nadobudnutím tovaru, ktorým celková hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov dosiahne v kalendárnom roku 14 000 eur.

(2) Žiadosť o registráciu pre daň môže podať osoba podľa odseku 1 aj v prípade, ak hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov nedosiahla v kalendárnom roku 14 000 eur.

(3) Daňový úrad je povinný osobu podľa odsekov 1 a 2 registrovať pre daň a prideliť jej identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň; ak zdaniteľná osoba má identifikačné číslo pre daň na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b ods. 2, daňový úrad jej pridelí to isté identifikačné číslo pre daň. Proti rozhodnutiu podľa prvej vety nemožno podať odvolanie.

(4) Žiadosť o registráciu pre daň sa nepodáva, ak je zdaniteľná osoba registrovaná pre daň podľa § 7a.

Komentár k § 7

Registrácia z dôvodu nadobúdania tovaru
Ustanovenie § 7 zákona o DPH vymedzuje

osoby, ktoré majú povinnosť požiadať o registráciu pre daň, ale nenadobudnú štatút platiteľa dane. Ide o osoby, ktoré pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu **budú mať povinnosť platiť daň v tuzemsku z nadobudnutia tovaru**, avšak na rozdiel od osôb, ktoré sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty, nebudú mať tieto osoby právo na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru.

Nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

O nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu pre účely registrácie pre daň podľa § 7 zákona o DPH ide vtedy, ak:

- **nadobúdateľom je zdaniteľná osoba alebo právnická osoba**, ktorá nie je zdaniteľnou osobou,
 - **dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte**, ktorá dodala tovar za protihodnotu nadobúdateľovi v tuzemsku.
- Registračnú povinnosť má:
- **zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane v tuzemsku a nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu**, a to pred nadobudnutím tovaru, ktorým dosiahne celkovú hodnotu tovaru bez dane 14 000 eur v kalendárnom roku,

Zdaniteľnou osobou, ktorá nie je platiteľom dane, sa rozumie podnikateľ, ktorý sa neregistroval pre daň z dôvodu, že nedosiahol obrát pre registráciu podľa § 4 zákona o DPH a neregistroval sa ani dobrovoľne.

- **právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou** a ktorá nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu, a to pred nadobudnutím tovaru, ktorým dosiahne celkovú hodnotu tovaru bez dane **14 000 eur** v kalendárnom roku.

Právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, sa rozumie taká osoba, ktorá nie je založená alebo zriadená s cieľom podnikania (rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, nadácie, politické strany...).

Žiadosť o registráciu pre daň sa podáva na rovnakom tlačíve, aké predkladá zdaniteľná oso-

ba, ktorá sa registruje podľa § 4 zákona o DPH. O registrácii pre daň podľa § 7 zákona o DPH vydá príslušný daňový úrad nadobúdateľovi rozhodnutie a prideli identifikačné číslo pre daň. **Pridelené identifikačné číslo pre daň bude nadobúdateľ používať pri objednávaní tovarov z iných členských štátov.**

Osoba, ktorá sa registruje pre daň podľa tohto ustanovenia, je povinná platiť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ale nemá nárok na odpočítanie dane. Registráciu pre daň podľa § 7 zákona o DPH sa nadobúdateľ nestáva platiteľom dane.

Žiadosť o registráciu pre daň z titulu nadobúdania tovaru z iného členského štátu môže byť podaná aj v prípade, ak hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov nedosiahne v kalendárnom roku 14 000 eur. Ak sa teda nadobúdateľ rozhodne, že bude zdaňovať nadobudnutie tovaru pred dosiahnutím hodnoty 14 000 eur, toto **svoje rozhodnutie oznámi písomne daňovému úradu pri podaní žiadosti o registráciu pre daň** podľa § 7 zákona o DPH. Nadobudnutie tovaru bude potom zdaňovať najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov.

Miestne príslušný daňový úrad bude registrovať nadobúdateľa ku dňu, ku ktorému požiada o registráciu. Daňový úrad však nebude registrovať nadobúdateľa so spätným dátumom, t. j. registrácia nemôže byť vykonaná pred dátumom podania žiadosti o registráciu na daňovom úrade.

§ 7a

(1) Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, je príjemcom služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu, pri ktorej je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 3, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred prijatím služby; žiadosť o registráciu pre daň táto zdaniteľná osoba nepodáva, ak je registrovaná pre daň podľa § 7.

(2) Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá má v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, dodáva službu, pri ktorej je miesto dodania podľa § 15 ods. 1 v inom členskom štáte a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred

■ Základné ustanovenia

dobaním služby; žiadosť o registráciu pre daň táto zdaniteľná osoba nepodáva, ak je registrovaná pre daň podľa § 7.

(3) Daňový úrad je povinný osobu podľa odseku 1 alebo 2 registrovať pre daň a pridelí jej identifikačné číslo pre daň najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň; ak zdaniteľná osoba má identifikačné číslo pre daň na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 68b ods. 2, daňový úrad jej pridelí to isté identifikačné číslo pre daň. Proti rozhodnutiu podľa prvej vety nemožno podať odvolanie.

K omentár k § 7a

Registrácia z dôvodu cezhraničných služieb v rámci EÚ

• Prijatie služby slovenským podnikateľom od platiteľa z iného členského štátu

Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, je príjemcom služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu, pri ktorej je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred prijatím služby.

Žiadosť o registráciu pre daň táto zdaniteľná osoba nepodáva, ak je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň pred prijatím služby, ktorej miesto dodania je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku.

Povinnosť podať žiadosť o registráciu sa na zdaniteľnú osobu vzťahuje v prípade, ak sú súčasne splnené tri podmienky:

- služba má byť dodaná zahraničnou osobou so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v inom členskom štáte,
- miesto dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku,
- príjemca služby je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba nie je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň v prípade:

- ak prijíma službu s miestom dodania v tuzemsku podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH dodanú zahraničnou osobou so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v treťom štáte,

– ak zdaniteľná osoba prijíma službu s miestom dodania v tuzemsku podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, ktorá je oslobodená od dane (v tomto prípade nie je osobou povinnou platiť daň).

P ríklad

Oprava vykonaná poľským platiteľom pre slovenského podnikateľa

Fyzická osoba – podnikateľ, ktorý nie je registrovaný pre DPH, si objedná opravu stroja u poľského platiteľa registrovaného pre DPH v Poľsku. Miestom dodania služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miesto, kde má podnikateľ, ktorému je služba dodaná, sídlo alebo miesto podnikania, t. j. SR (a to bez ohľadu na to, kde je fyzicky oprava vykonávaná). Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH príjemca služby – slovenský podnikateľ. Pred prijatím služby je podnikateľ povinný podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre DPH tak, aby v čase dodania služby mal pridelené IČ DPH. Poľský podnikateľ vykonanú opravu fakturuje bez DPH a dodanie služby vykáže v súhrnnom výkaze, ktorý podá v Poľsku.

• Dodanie služby slovenským podnikateľom platiteľovi do iného členského štátu

Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá má v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, dodáva službu, pri ktorej je miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v inom členskom štáte a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred dodaním služby.

Žiadosť o registráciu pre daň táto zdaniteľná osoba nepodáva, ak je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred dodaním služby s miestom dodania v inom členskom štáte. Dodanie služby s miestom dodania v inom členskom štáte podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je identifikovaná pre daň, je zdaniteľná osoba povinná vykázat v súhrnnom výkaze.

Zdaniteľná osoba nie je povinná registrovať sa pre daň, ak:

- dodá službu zahraničnej osobe so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v treťom štáte,
- ak zdaniteľná osoba dodá službu, ktorá je oslobodená od dane v členskom štáte príjemcu služby.

Registráciu podľa § 7a zákona o DPH sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane. Ak zdaniteľná osoba prijíma službu s miestom dodania v tuzemsku od zahraničnej osoby z iného členského štátu alebo dodáva službu s miestom dodania v inom členskom štáte, vzniká jej registračná povinnosť podľa § 7a zákona o DPH.

Zdaniteľná osoba, ktorá má registráciu z titulu dodania služby do iného členského štátu alebo prijatia služby z iného členského štátu (registrácia podľa § 7a) a hodnota tovaru, ktorý nadobúda z iných členských štátov EÚ nedosiahla limit pre povinnú registráciu (§ 7 zákona o DPH, t. j. sumu 14 000 eur), **má možnosti v súvislosti s nadobúdaním tovarov z iných členských štátov oznámiť dodávateľovi tovaru svoje IČ DPH a na základe toho bude zdanenie tovaru uskutočnené v SR, preto dodávateľ bude fakturovať bez DPH; alebo neoznámiť dodávateľovi tovaru svoje IČ DPH a na základe toho zdaní dodanie tovaru dodávateľ, t. j. bude fakturovať s DPH platnou v štáte, kde má sídlo.**

Príklad

Preprava tovaru vykonaná slovenským podnikateľom- neplatiteľom DPH

Fyzická osoba, ktorá podniká v SR – neplatiteľ DPH, vykoná pre českého platiteľa prepravu tovaru. Miestom dodania prepravnej služby tovaru medzi členskými štátmi je miesto, kde má príjemca služby sídlo alebo miesto podnikania, t. j. ČR. Slovenský podnikateľ – ako zdaniteľná osoba, je povinný pred vykonaním prepravy podať miestne príslušnému daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň podľa § 7a zákona.

Daňový úrad zdaniteľnú osobu zaregistruje, prideliť jej identifikačné číslo pre daň najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň. Následne na faktúre uvedie pridelené IČ DPH. Miestom dodania prepravnej služby je ČR a osobou povinnou platiť daň je český plati-

teľ ako príjemca služby. Slovenský podnikateľ vykonanú prepravu uvedie v súhrnnom výkaze.

Pri registrácii osôb podľa § 7a § 7a sa nevydáva osvedčenie o registrácii pre daň. V prípade kladného rozhodnutia o registrácii pre daň podľa týchto ustanovení nie je možné podať odvolanie

Zdaniteľné obchody

§ 8

Dodanie tovaru

(1) Dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska^{5a)} v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

(2) Dodaním tovaru je aj prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

(3) Ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe tohto tovaru alebo jeho súčasti alebo vytvorení tohto tovaru alebo jeho súčasti vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez dane za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

■ Zdaniteľné obchody

(4) Za dodanie tovaru sa považuje aj premiestnenie tovaru, 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. Takéto premiestnenie sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu okrem premiestnenia tovaru, ktoré spĺňa podmienky režimu call-off stock podľa § 8a, a okrem premiestnenia tovaru

- a) na účel jeho inštalácie alebo montáže zdaniteľnou osobou alebo na jej účet v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,
- b) na účel predaja tohto tovaru na diaľku na území Európskej únie zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,
- c) na účel dodania tovaru na palubách lietadiel, lodí alebo vlakov počas osobnej dopravy na území Európskej únie,
- d) určeného na vývoz tovaru do tretích štátov,
- e) určeného na dodanie tovaru do iného členského štátu touto zdaniteľnou osobou, ak dodanie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, bude oslobodené od dane,
- f) na účel ocenenia tovaru alebo na účel prepracovania, spracovania, opravy alebo iných podobných činností fyzicky vykonaných na tomto tovare pre túto zdaniteľnú osobu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava, za predpokladu, že sa tejto osobe tovar po skončení operácii vráti do tuzemska,
- g) na dočasné použitie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, na účel dodania služieb touto zdaniteľnou osobou,
- h) na dočasné použitie na obdobie nepresahujúce 24 mesiacov na území iného členského štátu, v ktorom by sa dovoz toho istého tovaru z územia tretieho štátu považoval za prepustený do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla,
- i) na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostred-

níctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f).

(5) Okamihom, keď sa prestane plniť niektorá z podmienok podľa odseku 4 písm. a) až i), považuje sa takéto premiestnenie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

(6) Ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len „komisionárska zmluva“), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala.

(7) Ak zdaniteľná osoba uľahčuje^{5ab)} dodanie tovaru na území Európskej únie uskutočnené zdaniteľnou osobou neusadenou na území Európskej únie osobe inej ako zdaniteľnej osobe prostredníctvom využitia elektronického komunikačného rozhrania, ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar prijala a dodala. Ak zdaniteľná osoba uľahčuje^{5ab)} predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov v zásielkach s vlastnou hodnotou^{5ac)} nepresahujúcou 150 eur prostredníctvom využitia elektronického komunikačného rozhrania, ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar prijala a dodala.

Komentár k § 8

Dodanie tovaru

*Za tovar sa na účely DPH podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH považuje hmotný majetok, dodaním tovaru sa rozumie prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, t. j. **dodanie tovaru je spájané s ekonomickým a nie s právnym poňatím vlastníctva**. Za dodanie tovaru na účely DPH sa považuje aj dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo obdobnej zmluvy (je potrebné rozlišovať, kedy dochádza k dodaniu časti stavby – z hľadiska DPH tovaru a kedy dochádza k dodaniu stavebných prác – z hľadiska DPH služby).*

Dodaním tovaru je aj odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa

vlastníctvo k predmetu nájmu nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky (t. j. k dodaniu tovaru dochádza, aj keď ešte nedošlo k zmene vlastníctva).

Za dodanie tovaru sa považuje prevod vlastníckeho práva k majetku za odplatu na základe rozhodnutia štátneho orgánu alebo na základe zákona (nútený predaj).

Za dodanie tovaru za odplatu sa považuje použitie hmotného majetku na účely nesúvisiace s ekonomickou činnosťou (podnikaním). Ide o prípady, keď tovar, pri obstaraní ktorého mal platiteľ právo na odpočítanie, prevedie (dodá) bezodplatne na svoju súkromnú spotrebu alebo spotrebu svojich zamestnancov.

Pri bezodplatnom dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, pri kúpe alebo vytvorení ktorého nebol uplatnený odpočet DPH, podlieha povinnosti odvieť DPH súčasť tovaru, pri kúpe alebo vytvorení ktorej bol uplatnený odpočet DPH.

Za dodanie tovaru sa nepovažuje (výnimka podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH) **bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez DPH za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek.**

Na účely DPH je dodaním tovaru za protihodnotu v zmysle § 8 ods. 4 zákona o DPH aj premiestnenie tovaru vo vlastníctve platiteľa do iného členského štátu na účely podnikania. Z uvedeného pravidla platia výnimky podľa § 8 ods. 4 písm. a) až i) zákona o DPH. K dodaniu tovaru za protihodnotu v uvedených prípadoch dôjde okamihom, ktorým by **prestala platiť niektorá z uvedených podmienok** umožňujúca výnimku z dodania tovaru za protihodnotu.

Predaj tovaru na základe komisionárskej zmluvy je chápaný ako samostatné dodanie tovaru medzi komitentom a komisionárom a samostatné dodanie medzi komisionárom a kupujúcim.

Za dodanie tovaru sa považuje aj odovzdanie hnutelného hmotného majetku pri zmluve s dojednaným právom kúpy prenajíatej veci (finančnom lízingu) poskytnutého do iného členského štátu, ak sa v členskom štáte nájomcu **považuje prevzatie predmetu nájmu za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu**, ktoré je predmetom dane.

§ Judikatúra

Závery SD EÚ

- **Krádež tabakových výrobkov** (C-435/03 British American Tobacco International Ltd., Newman Shipping & Agency Company NV)

Krádež tovarov nie je dodávkou tovaru za protihodnotu a preto nemôže ako taká podliehať dani z pridanej hodnoty. Skutočnosť, že ukradnutý tovar podlieha spotrebnej dani, nemá na túto úvahu vplyv.

- **Výmena tovaru za kupóny** (C-48/97 Kuwait Petroleum)

Použitie tovaru na to, aby bol poskytnutý kupujúcemu iného tovaru výmenou za kupóny, pri zaplatení ceny tohto iného tovaru, sa musí považovať v prípade, ak nejde o tovar malej hodnoty (reklamné a propagačné predmety do stanoveného limitu) za dodanie za protihodnotu. Dochádza teda k dvom zdaniteľným plneniam, ktoré sú predmetom dane.

- **Predaj majetku vloženého do podnikania** (C-415/98 L. Bakcsi)

Predmetom dane pri predaji hmotného majetku vloženého čiastočne do obchodného majetku, je len pomerná časť predaného majetku a to v pomere, v akom bol majetok platiteľom vložený do obchodného majetku.

- **Dispozičné právo k tovaru** (C-185/01 Auto Lease)

Pri dodaní tovaru a určení osoby kupujúceho je podstatné, kto má oprávnenie disponovať s tovarom ako vlastníkom, t. j. kto má právo rozhodovať o jeho ďalšom využití. Spôsob financovania nákupu tovaru nemá vplyv na určenie kupujúceho.

- **Dodanie tovaru a podvodné použitie bankovej karty** (vec C-494/12, Dixons Retail plc)

Fyzický prevod tovaru na kupujúceho, ktorý podvodne použije bankovú kartu ako platobný prostriedok, predstavuje „dodanie tovaru“ na účely DPH, v rámci takéhoto prevodu platba vykonaná tretou osobou na základe zmluvy uzavretej medzi ňou a dodávateľom tohto tovaru, ktorou sa tretia osoba zaviazala zaplatiť mu tovar, ktorý dodávateľ predal kupujúcim, pričom tí použili ako platobný prostriedok takúto kartu, predstavuje „protihodnotu“ na účely DPH.

■ Zdaniteľné obchody

- **Konanie o nútenom predaji** (vec C-125/12, Promociones y Construcciones BJ 200 SL)

Pod pojem konanie o nútenom predaji spadá každý predaj nehnuteľného majetku uskutočneného dlžníkom uznaným súdom nielen v rámci konania týkajúceho sa likvidácie jeho majetku, ale aj v rámci konkurzného konania, ktoré prebieha pred takýmto likvidačným konaním, ak sa takýto predaj uskutoční s cieľom uspokojiť veriteľov alebo obnoviť ekonomickú či profesijnú činnosť uvedeného dlžníka.

- **Kvalifikácia obchodnej činnosti ako „dodávky tovaru“ alebo „poskytovania služieb“** (v spojených veciach C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, a ďalší)

Dodávka čerstvo pripravených jedál alebo potravín určených na priamu konzumáciu v stánkoch s občerstvením, mobilných stánkoch alebo vo foyer kín je dodávkou tovarov, ak z kvalitatívneho preskúmania plnenia ako celku vyplynie, že neprevládajú prvky poskytovania služieb, ktoré predchádzajú dodávke potravín alebo ju súčasne dopĺňajú.

- **Nevrátenie majetku lízingovej spoločnosti po vypovedaní zmluvy – Záporný inventarizačný rozdiel** (veci C-438/13 SC BCR Leasing IFN SA)

Za dodanie tovaru za protihodnotu nemožno považovať skutočnosť, že lízingová spoločnosť nebola po vypovedaní zmluvy o finančnom lízingu zavinenom nájomcom schopná získať od neho späť tovar, ktorý bol predmetom tejto zmluvy, napriek krokom, ktoré podnikla na jeho vrátenie, a napriek neexistencii akéhokoľvek protiplnenia v dôsledku tohto vypovedania.

- **Súčasť tovaru** (C-322/99 a C-323/99 Fischer a Brandenstein)

O súčasť tovaru nejde v prípade, ak dodanie tovaru je iba súčasťou plnenia, ktoré je vo výsledku kvalifikované ako poskytnutie služby. V prípade, keď platiteľ dane dodá tovar na svoju osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo bezodplatne dodá tovar na účely iné ako podnikateľské, pričom z neho nebola odpočítaná daň a na tovare boli neskôr vykonané práce, v rámci ktorých bola daň odpočítaná,

a výsledkom týchto prác bolo začlenenie „súčasti tovaru“ do pôvodného tovaru, uvedené predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu. Základom dane pri dodaní tohto tovaru sú však len náklady vynaložené „na súčasť tovaru“, pri ktorej bola daň odpočítaná, pričom sa musí prihliadať na náklady v momente preradenia tovaru do súkromného majetku alebo jeho bezodplatného dodania na iný účel ako na podnikanie.

Pri vyradení tovaru z obchodného majetku platiteľa sa na účely určenia základu dane za súčasť tovaru považujú tovary, ktoré boli začlenené k tomuto tovaru a trvalo zvýšili jeho hodnotu.

§ 8a

(1) Na účely tohto zákona sa režimom call-off stock rozumie situácia, keď sú splnené tieto podmienky:

- a) tovar je odoslaný alebo prepravený platiteľom alebo na jeho účet treťou osobou z tuzemska do iného členského štátu s tým, že tento tovar tam bude dodaný, a to neskôr a až po skončení prepravy, zdaniteľnej osobe, ktorá je oprávnená nadobudnúť vlastnícke právo k tovaru podľa dohody uzatvorenej medzi touto zdaniteľnou osobou a platiteľom,
- b) platiteľ, ktorý odosiela alebo prepravuje tovar podľa písmena a), nemá sídlo ani prevádzkareň v členskom štáte, do ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený,
- c) zdaniteľná osoba, ktorej má byť tovar dodaný, je identifikovaná pre daň v členskom štáte, do ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený, a platiteľ podľa písmena a) pozná v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru jej obchodné meno a identifikačné číslo pre daň pridelené týmto členským štátom,
- d) platiteľ uviedol premiestnenie tovaru v záznamoch podľa § 70 ods. 2 písm. g),
- e) platiteľ uviedol v súhrnnom výkaze podľa § 80 ods. 1 písm. e) identifikačné číslo pre daň pridelené zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudne tovar, členským štátom, do ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený.

(2) Ak sú splnené podmienky podľa odseku 1 a prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník sa uskutoční v lehote podľa odseku 3, v čase prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník