



PragmaSys s.r.o. GSM: 0905/652031

Mail: [**education@pragmasys.sk**](mailto:education@pragmasys.sk)

Web: [**www.pragmasys.sk**](http://www.pragmasys.sk)

Ing. Vladimír Ozimý

Predmet dane a registračná povinnosť

1. Zdaniteľná osoba a ekonomická činnosť

1. Predmet dane (§2)

- Dodanie tovaru za protihodnotu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako zdaniteľná osoba (výnimku tvoria dodávky uvedené v § 10 zákona) – ESD C-291/92
- Dovoz tovaru (§ 12)
- Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z EU za protihodnotu (väzba na § 17)

1.1. Základné pojmy vyplývajúce z predmetu dane

1.1.1. Zdaniteľná osoba – osoba, ktorá vykonáva nezávislé akúkoľvek ekonomickú činnosť (zákon definuje aj osoby, ktoré zdaniteľnou osobou nie sú – C288-07). Výnimku tvorí osoba, ktorá dodá nový dopravný prostriedok do iného členského štátu. Takisto je riziko ak sa prevádza stavba resp. stavebný pozemok (bližšie k § 4 ods. 4)

1.1.2. Ekonomická činnosť - 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, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku. Napr. Nájom fyzickej osoby. 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.

Zákon definuje aj okruh osôb, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľnú osobu. Podľa § 3 ods. 4 zákona o DPH 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.
- Ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 zákona a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.

Z tejto druhej výnimky vyplýva, že orgány verejnej moci majú postavenie zdaniteľnej osoby vždy, ak vykonávajú činnosti, ktoré sú vymenované v prílohe č. 8 a tieto činnosti (telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava tovaru, prístavné a letiskové služby, preprava osôb, dodanie nového tovaru vyrobeného na predaj, činnosti pôdohospodárskych sprostredkovateľských agentúr, organizovanie obchodných veľtrhov a výstav, skladovanie, reklamné služby, služby cestovného ruchu, prevádzkovanie predajní a jedální pre zamestnancov, činnosti verejnoprávnej televízie a rozhlasu iné, ako sú uvedené v § 36 zákona) nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.

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 (rozsudok SD EÚ vo veci C-288/07).

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

Paradox:

V rámci EU sa považuje za zdaniteľnú osobu, každá osoba, ktorá dodá nový dopravný prostriedok do EU, teda aj napr. občan. Novým dopravným prostriedkom na účely tohto zákona je

- a) pozemné motorové vozidlo podľa odseku 11 písm. a), ak nemá najazdených viac ako 6 000 km alebo v čase jeho dodania neuplynulo šesť mesiacov od jeho prvého uvedenia do prevádzky,
- b) plavidlo podľa odseku 11 písm. b), ak nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín alebo v čase jeho dodania neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky,
- c) lietadlo podľa odseku 11 písm. c), ak nenalietalo viac ako 40 prevádzkových hodín alebo v čase jeho dodania neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky.

Zaujímavosť:

Zaujímavosťou je rozhodnutie Najvyššieho súdu CZ, kde tvrdili, že aj konateľ spoločnosti sa považuje za zdaniteľnú osobu, lebo jeho činnosť je vysoko nezávislá (MFSR to však neberie momentálne) .

1.1.3. Nezávislé – Zdaniteľná osoba nemôže byť tá, ktorá vykonáva činnosť na základe pracovnoprávneho vzťahu alebo obdobného vzťahu, kde vzťah vytvára stav nadriadenosti a podriadenosti

1.1.4. Dodanie za protihodnotu – predmetom dane je len dodanie, ktoré je za protihodnotu. Výnimkou je definícia dodania tovaru a služby (pozri k § 8 a § 9), kde sa za dodanie za protihodnotu považuje aj bezodplatné dodanie - Sžf 103/2009 (rozsudok NSSR, kedy symbolickú cenu považoval Najvyšší súd za bezodplatné dodanie)

1.1.5. Tuzemsko – územie SR (princíp teritoriality – rozsudok NSSR 3Sžf 27/2010 – v rozsudku povedali, že režim tuzemska nemôže predbehnúť režim dovozu tovaru z tretích krajín ak sa nachádza v režime uvedenom v § 21 na účely vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru, rozsudok ESD C-165/11, kde sa zadefinovalo, že práve predaj tovaru vo verejnom colnom sklade na území členského štátu je predmetom dane)

1.1.6. Územie Európskej únie – štáty EU + Monaco a ostrov Man a prechodne zatiaľ aj Veľká Británia do konca roku 2020 (stále sa vyvíja a riešenie ešte nie je konečné)

1.1.7. Tretie krajiny – krajiny mimo EU

2. Registrácia zdaniteľných osôb

Registračná povinnosť (§ 4 až § 7a)

Registrácia sa dotýka osôb, ktorý vykonávajú ekonomickú činnosť v tuzemsku za protihodnotu, keď konajú ako zdaniteľné osoby. Predmet dane je definovaný v § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov.

2.1. Tuzemská zdaniteľná osoba

Registrácia môže byť:

- a) Dobrovoľná
- b) Povinná
- c) Zákonná
- d) z titulu nadobúdania tovaru
- e) z titulu dodania alebo prijatia služby v rámci EU, kde je osobou povinnou platiť daň príjemca tejto služby a miesto dodania je v súlade s § 15 ods. 1 zákona o DPH.
- f) skupinová

2.1.1. Dobrovoľná registrácia

Znamená skutočnosť, že zdaniteľná osoba nedosiahla obrat pre registráciu (49790 eur) a ani neurobila úkon zakladajúci inštitút platiteľa dane z pridanej hodnoty. Ak sa takáto osoba rozhodne stať sa platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH, správca dane posúdi všetky skutočnosti splnenia nároku byť zaradený do systému DPH, najmä či

zdaniteľná osoba skutočne vykonáva ekonomickú činnosť, prípadne že nie. Dobrovoľná registrácia nemá žiadne riziká z pohľadu sankcií. Zábezpeka bola zrušená a teda správca dane ak nemá dôkazy na to, že zdaniteľná osoba je riziková (najmä v prípadoch nekomunikovania) potom platí, že zo zákona je správca dane povinný vykonať registráciu (§ 4 ods. 3). Vo všetkých prípadoch sa registrácia podáva na tlačíve, ktorého vzor je zverejnený na webovom sídle Finančného riaditeľstva.

2.1.2. Povinná registrácia

Povinná registrácia je naviazaná na inštitút obratu, pričom sa skúma hodnota 49790 eur za najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Teda obrat sa môže dosiahnuť aj skôr, ale kumulatívne sa sleduje maximálne 12 kalendárnych mesiacov. Preto je dôležitá definícia obratu, ktorá sa zmenila od 1.1.2019

Obratom sa 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.

V čom spočíva zmena od 1.1.2019

Zákon prestane pracovať s pojmom výnos(príjem), čo znamená, že do obratu bude vstupovať hodnota pri dodávke. Teda zálohy už nebudú ovplyvňovať pojem obratu ani v jednoduchom účtovníctve ani v evidencii. Vždy sa bude skúmať dodanie tovaru a služby v tuzemsku (tuzemsko ako podstata zostáva). Teda sa princíp zladí bez ohľadu na to či sa bude viesť sústava podvojného alebo jednoduchého účtovníctva.

§ 85kg ods. 1 zákona vymedzuje, že do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa zahŕňa aj obrat dosiahnutý podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018. Do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa zahŕňa hodnota bez dane dodaných tovarov a služieb vo výške, v akej nebola zahrnutá do obratu podľa § 4 ods. 7 v znení účinnom do 31. decembra 2018. Z prechodného ustanovenia vyplýva, že ak bola uskutočnená dodávka do konca roku 2018 v jednoduchom účtovníctve, pričom platba príde až v roku 2019, takáto platba sa zahrnie do hodnoty obratu a to z dôvodu toho, že v roku 2019 už nedôjde k dodaniu a teda to by znamenalo, že v takomto prípade by sa takéto dodanie z roku 2018 a platbou v roku 2019 nezobrazilo v obrate (platí pre JU)

Príklad:

Zdaniteľná osoba SZČO uskutočnila dodanie tovaru alebo služby v decembri 2018, pričom vedie jednoduché účtovníctvo. Platba prišla na účet 5.3.2019. Táto platba sa zahrnie v marci do obratu.

Teda pri obrate treba skúmať pojmy ako:

- a) Hodnota dodania tovaru a služby
- b) Tuzemsko

- c) Oslobodené plnenia vylúčené z obratu
- d) Príležitostný prevod hmotného a nehmotného majetku

V praxi najčastejšie dochádza k týmto chybám:

- a) Nezahrnú sa do obratu oslobodené plnenia, ktoré tam patria a to
 - Poistné služby (§ 37)
 - Nájomné (§ 38) aj nájomné fyzickej osoby, občana
 - Finančné služby (§ 39)
- b) Zahrnú sa tam dodávky, ktoré nie sú predmetom dane v tuzemsku, teda sa nesprávne určí miesto dodania a to platí aj opačne
- c) Neskoro sa vyhotovuje doklad preukazujúci hodnotu dodávky, pričom patrí do iného obdobia, ako sa doklad vyhotovil

2.1.3. Obrat a zrušenie registrácie

Podľa § 81 ZoDPH je možné zrušiť registráciu ak za 12 po sebe nasledujúcich mesiacov neprekročí obrat 49 790 eur. Je to na rozhodnutí platiteľa. Správca dane nemôže odobrať platiteľstvo len kvôli tomu, že zdaniteľná osoba nedosahuje zákonnú hranicu obratu.

Ak platiteľ prestane vykonávať ekonomickú činnosť je povinný požiadať o zrušenie registrácie za platiteľa DPH

Pri zrušení registrácie je nutné vysporiadať daň viažucu sa k majetku (§ 81 ods. 6 ZoDPH) a treba si dávať pozor aké posledné zdaňovacie obdobie určil správca dane rozhodnutím.

Zdaniteľná osoba je povinná sa zaregistrovať podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH ak obrat prekročí hodnotu 49790 eur za najviac 12 po sebe nasledujúcich mesiacov. (nie kalendárny rok). Lehota na podanie žiadosti o registráciu je do 20 dňa nasledujúceho kalendárneho mesiaca po mesiaci, kedy bol obrat prekročený. Správca dane je povinný od 1.1.2015 zaregistrovať platiteľa do 21 dní od doručenia žiadosti o registráciu. Od 1.1.2019 je to jediná lehota na registráciu zdaniteľnej osoby, keďže pojem rizikových osôb a zábezpeka podľa § 4c od 1.1.2019 bola zrušená.

Príklad:

Zdaniteľná osoba poskytuje programátorské práce, pričom služby poskytuje aj slovenským subjektom a aj subjektom, ktoré majú sídlo mimo tuzemska. Za 7 mesiacov vyfakturovala táto zdaniteľná osoba hodnotu 100 000 eur, pričom 80 000 eur fakturovala pre odberateľov usadených mimo tuzemska. Miesto dodania teda nebola v tuzemsku. Je povinná sa registrovať na účely zákona o DPH?

Keďže obrat v tuzemsku nepresiahol hodnotu 49 790 eur, povinnosť registrácie z titulu § 4 zákona o DPH nevznikol. Zdaniteľná osoba musí však skúmať svoje registračné povinnosti vo väzbe k § 7a zákona o DPH (viď ustanovenie k tomuto paragrafu)

Zákon už nepozná pojem združenia bez právnej subjektivity, t.j. každý jeden z členov musí vystupovať pred správcom ako samostatná zdaniteľná osoba.

2.1.4. Oneskorená registrácia

Ak si nesplní zdaniteľná osoba registračnú povinnosť potom je nutné vychádzať z ustanovení § 78 ods. 9, § 55 ods. 3, § 69 ods. 13. Ak tuzemská zdaniteľná osoba nepodala žiadosť o registráciu alebo podala žiadosť o registráciu oneskorene a toto **oneskorenie je viac ako 30 dní**, je zdaniteľná osoba povinná odviesť daň na výstupe z dodávok tovarov a služieb, pri ktorých jej vznikla daňová povinnosť v tomto období. Je nutné upozorniť, že sa vychádza z princípu základu dane uvedeného v § 22 ods. 1 zákona o DPH, kde je uvedené, že základ dane je protihodnota požadujúca od klienta znížená o daň. To znamená, že daň na výstupe sa nepočíta vzorcom príjem x 0,2 (0,1) ale vzorcom príjem/(1,2 (1,1,) x 0,2(0,1))

Avšak platí, že ak sa zdaniteľná osoba dohodne s odberateľom na oprave základu dane (opravná faktúra) potom hodnota dovtedy faktúrovaná je základom dane. Finančná správa akceptuje tento postup a odberateľovi umožňuje odpočítať daň na vstupe z takto vystavených opravných faktúr.

Poznámka:

Zákon o dani z príjmov definuje, že princíp paušálnych výdavkov (§ 6 ods. 10 ZDP) nemôže uplatniť osoba, ktorá je celé zdaňovacie obdobie platiteľom DPH. Ak by FO chcela za rok 2020 uplatniť paušálne výdavky a zistí že si nesplnila registračnú povinnosť a obrat prekročila napr. už počas roka 2019, nejde o platiteľa na účely princípov paušálnych výdavkov (teda aj v tomto prípade môže FO uplatniť paušálne výdavky). Platiteľ je zdaniteľná osoba registrovaná podľa § 4 ZoDPH (teda vydaním osvedčenia a uvedením dátumu na tomto osvedčení)

Presné znenie zákona (§ 55 ods. 3)

„Osoba, ktorá nesplnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie je viac ako 30 dní, má za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom, právo na odpočítanie dane inej ako podľa odseku 1 viažucej sa na tovary a služby, ktoré použila na dodanie tovarov a služieb, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 a 51. Odpočítanie dane sa uplatní v tom istom daňovom priznaní, v ktorom sa uvádza daň podľa § 78 ods. 9. Obdobím, v ktorom osoba mala byť platiteľom, sa rozumie obdobie, ktoré sa začína 31. dňom po dni, keď osoba bola povinná najneskôr podať žiadosť o registráciu pre daň.“

Príklad:

Tuzemská zdaniteľná osoba dosiahla obrat 49 790 € k 31.5.2019. Žiadosť o registráciu pre daň mala podať do 20.6.2019. Žiadosť o registráciu však podala až 20.8.2019 a daňový úrad zaregistroval zdaniteľnú osobu za platiteľa DPH od 1.9.2019. Za ktoré obdobie mala mať zdaniteľná osoba postavenie platiteľa dane?

Riešenie: Obdobie, v ktorom zdaniteľná osoba mala byť platiteľom dane, začína 31. deň po dni, keď osoba bola povinná najneskôr podať žiadosť o registráciu pre daň, t.j. 21.7.2019 a končí dňom, ktorý predchádza dňu registrácie, t.j. 31.8.2019. Za toto obdobie musí zdaniteľná osoba vypočítať daňovú povinnosť pričom si uplatní aj právo na odpočítanie dane podľa § 55 ods. 3 (tú daň, ktorá sa viaže na majetok a zásoby podľa ods. 1 uplatní ako platiteľ pri

registrácii) zákona o DPH. Rozdiel vysporiada v podanom daňovom priznaní, pričom lehota na podanie daňového priznania je 60 dní odo dňa oneskoreného podania registrácie alebo odo dňa, kedy zistil správca dane túto skutočnosť (§ 78 os. 9)

2.1.5. Zákonná registrácia (§ 4 ods. 4)

Zákonnú registráciu zakladajú tieto skutočnosti:

- a) platiteľom sa stáva právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú (už nie je viazaný definíčný znak na Obchodný zákonník...bolo to v rozpore s úijným právom definovania podniku), a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti.
- b) Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom.
- c) Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat podľa odseku 1, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 a 7.

Títo platitelia sú povinní oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali 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 podľa štvrtej vety a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

2.1.6. Registrácia z dôvodu nadobudnutia tovaru z EU (§7)

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.

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.

Daňový úrad je povinný osobu podľa odsekov 1 a 2 registrovať pre daň, vydať jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideliť jej identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň.

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

Upozornenie:

Väzba na § 11 ZoDPH v prípade, ak sa prekročí táto hranica a nesplní sa povinnosť na účely tohto zákona, podľa princípov DPH ide o nadobudnutie tovaru podľa zákona a teda tu hrozí riziko dvojitého zdanenia (bližšie k § 11 príklad)

2.1.7. Službová registrácia (§ 7a)

Princíp je postavený na prijatí alebo dodaní služby s miestom dodania v tuzemsku. Ak zdaniteľná osoba prijme službu od osoby usadenej v inom členskom štáte (nie v tretích krajinách), pri ktorej je zdaniteľná osoba povinná platiť daň podľa § 69 ods. 3 alebo naopak ak tuzemská zdaniteľná osoba dodá službu s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 do iného členského štátu a osobou povinnou platiť daň je príjemca, platí povinnosť podania žiadosti o registráciu pred daným úkonom, t.j. služba by mala byť prijatá alebo dodaná už pod IČDPH. Registráciu nemusí riešiť platiteľ a osoba registrovaná podľa § 7 zákona.

Daňový úrad je povinný osobu zaregistrovať pre daň, vydať jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideliť jej identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň.

Príklad:

Zdaniteľná osoba prijala konzultačné služby od ruskej spoločnosti, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH. Je povinná sa registrovať podľa § 7a zákona o DPH?

Riešenie: Nevzniká povinnosť registrácie, pretože nejde o dodanie služby osobou usadenou v inom členskom štáte.

Najčastejšie pri tejto registrácii sa robia chyby:

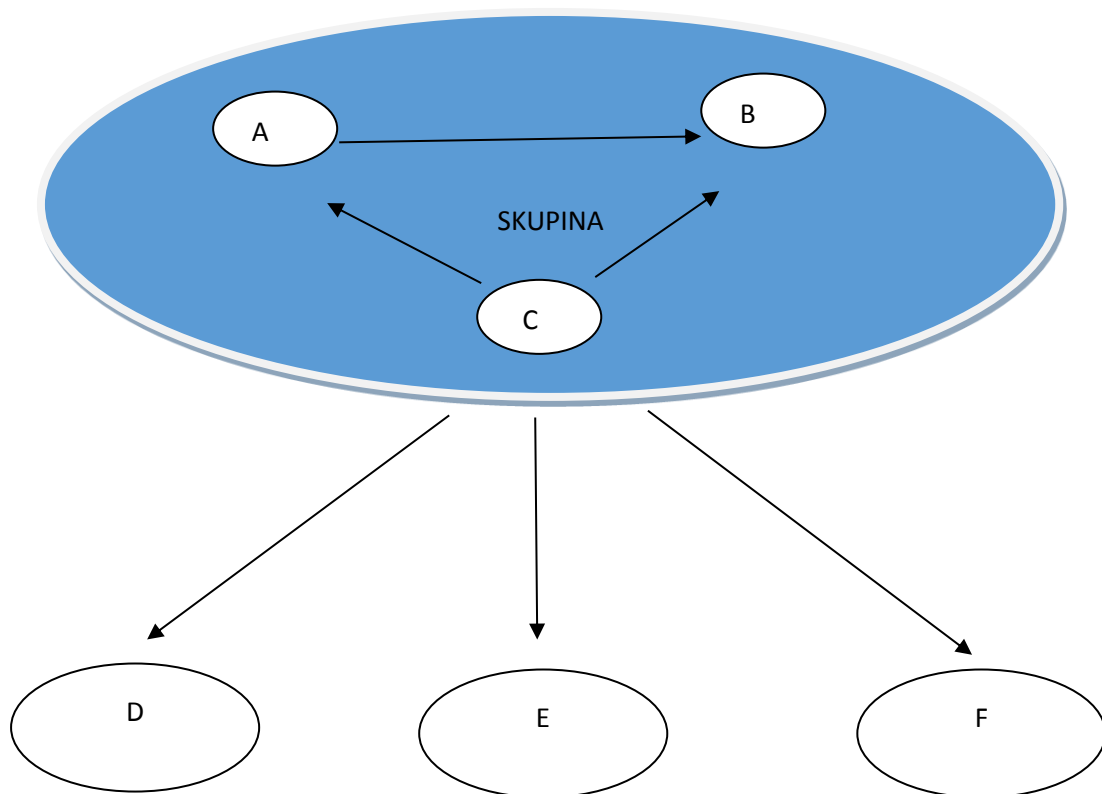
- a) Registruje sa zdaniteľná osoba, ktorá nedodáva služby podľa § 15 ods. 1 ZoDPH napr. pri stavebných prácach v inom členskom štáte
- b) Neregistruje sa zdaniteľná osoba pred prijatím alebo dodaním takejto služby, ale až po tom, čo môže viesť k dvojitému zdaneniu pri prijatí služby.

2.1.8. Skupinová registrácia

Od 1.4.2009 sa zaviedlo do zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“) možnosť tzv. skupinovej registrácie viacerých zdaniteľných osôb. § 4a, § 4b zákona, ktorý túto registráciu definuje hovorí že viacero zdaniteľných osôb so sídlom, miestom podnikania alebo prevádzkarňou **v tuzemsku**, ktoré sú spojené **finančne, ekonomicky a organizačne** sa môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu (ďalej len „skupina“). Na účely registrácie však musia byť splnené všetky tri podmienky, t.j. finančné, ekonomické a organizačné prepojenie **súčasne**. V opačnom prípade nie je možné sa registrovať ako skupina. Zdaniteľná osoba môže byť členom len jednej skupiny. Okrem toho, člen skupiny nemôže byť účastníkom zmluvy o združení a nemôže byť na neho vyhlásený konkurz alebo povolená reštrukturalizácia.

Uvedenou novelou sa do zákona o DPH teda zaviedla možnosť skupinovej registrácie ako zjednodušenie uplatňovania dane z pridanej hodnoty pre zdaniteľné osoby, ktoré umožňuje článok 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernice Rady 2006/112/ES“). Podľa citovaného článku smernice Rady 2006/112/ES 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. Keďže členovia skupiny predstavujú jednu zdaniteľnú osobu, dodávky tovarov a služieb vo vnútri skupiny, t. j. medzi osobami v skupine, sa nepovažujú za zdaniteľné obchody, teda sa nezdaňujú. Dodávky tovarov a služieb voči tretím osobám, ako aj dodávky tovarov a služieb prijatých od tretích osôb sú zdaniteľné.

Treba si uvedomiť, že základným princípom je, že ide len o princíp DPH a teda členovia skupiny na vonok majú naďalej svoju právnu subjektivitu, len na účely DPH sa nahliada na skupinu ako na jednu zdaniteľnú osobu – platiteľa dane.



Príklad:

Spoločnosti A, B, C sa stali členmi skupiny registrovanej od 1.1.2018. Spoločnosť A v januári 2018 uskutočnila dodávku pre spoločnosť C v hodnote 100 eur a pre spoločnosť B v hodnote 350 eur. Súčasne spoločnosť C prijala v januári 2018 dodávku od spoločnosti B v hodnote 220 eur. Okrem toho, spoločnosť C ako člen skupiny uskutočnila v januári 2018 dodávku pre spoločnosť E v hodnote 550 eur a pre spoločnosť F v hodnote 190 eur. Dodávky spoločnosti A voči spoločnosti C a spoločnosti B sú dodávkami vo vnútri skupiny, medzi jednotlivými členmi skupiny, a teda nebudú zdaňované

daňou z pridanej hodnoty. Taktiež aj dodávka prijatá spoločnosťou C od spoločnosti B je vnútornou dodávkou v rámci skupiny, a teda nepodliehajúcou DPH. Čo sa týka dodávok spoločnosti C (člena skupiny) voči spoločnostiam E a F, tieto dodávky sa považujú za poskytnuté samotnou skupinou voči tretím

osobám E a F (mimo skupiny), a teda sú zdaňované daňou z pridanej hodnoty. Len tieto dodávky podliehajúce DPH uvedie skupina vo svojom daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie január 2018.

Základný princíp a hlavnou výhodou skupiny je fakt, že v rámci skupiny nedochádza k dodaniu tovaru (§ 8) ani k dodaniu služby (§ 9) teda plnenia v rámci skupiny nie sú predmetom dane a na faktúrach sa neuvádza daň. Daň sa teda testuje voči externému prostrediu voči skupine prostredníctvom zástupcu.

Paradox skupiny

Súdny dvor ES v rozsudku FCE Bank (C-210/04) uviedol, že stála prevádzkareň, ktorá nie je právnickou osobou odlišnou od spoločnosti, ktorej je súčasťou, ktorá je usadená v inom členskom štáte a ktorej spoločnosť poskytuje služby, by sa nemala považovať za zdaniteľnú osobu z dôvodu pripísaných nákladov v súvislosti s uvedenými službami. Poskytovanie

služieb v rámci rovnakej právnickej osoby teda nepatrí do pôsobnosti DPH. Za bežných okolností, t.j. v situácii, kedy ani sídlo ani organizačná zložka nie sú členom skupiny, sa dodania služieb medzi sídlom a organizačnou zložkou nepovažujú za zdaniteľné obchody.

Citovaný rozsudok ESD sa však nevzťahuje na prípad skupiny na účely DPH. Zdaniteľná osoba, ktorá vstúpi do skupiny na účely DPH, sa stane súčasťou novej zdaniteľnej osoby, ktorou je skupina na účely DPH a následne sa na účely DPH odpúta od svojej organizačnej zložky umiestnenej v zahraničí. Znamená to, že ak zdaniteľná osoba (sídlo spoločnosti) vstúpi do skupiny na účely DPH, akékoľvek služby, ktoré následne poskytne svojej organizačnej zložke v zahraničí (nečlenovi skupiny), budú považované za služby poskytnuté medzi dvoma samostatnými nezávislými osobami, t.j. za dodania medzi skupinou a inou nezávislou osobou, a to z dôvodu, že skupina na účely DPH vystupuje ako jeden nezávislý subjekt.

Príklad:

Spoločnosť so sídlom v SR poskytovala svojej organizačnej zložke umiestnenej v ČR právne a poradenské služby. Keďže ani sídlo v SR, ani organizačná zložka v ČR neboli členom žiadnej skupiny na účely DPH, poskytnutie právnych a poradenských služieb medzi sídlom a jeho organizačnou zložkou sa nepovažovalo za dodanie služieb, ktoré by podliehalo DPH. Od 1.1.2018 spoločnosť so sídlom v SR vstúpila do skupiny registrovanej na účely DPH v SR. Od tohto dátumu, akékoľvek služby, ktoré poskytne skupina organizačnej zložke umiestnenej v zahraničí (a naopak) budú považované za poskytnuté medzi dvoma nezávislými osobami, a teda podliehajúce DPH.

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.

2.1.7. Zásielkový predaj (§ 6) - registrácia

Ak zahraničná osoba dodáva tovar do tuzemska formou zásielkového predaja a celková hodnota bez dane takto dodaného tovaru dosiahne v kalendárnom roku 35 000 eur, táto zahraničná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava, a to pred dodaním tovaru, dodaním ktorého dosiahne hodnotu 35 000 eur. Ak zahraničná osoba dodáva do tuzemska fyzickej osobe na osobnú spotrebu formou zásielkového predaja tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava pred dodaním tovaru. Podať žiadosť o registráciu môže zahraničná osoba aj v prípade, ak nepresahuje tento obrat.

Definícia zásielkového predaja (platí aj navonok): Zásielkovým predajom na účely tohto zákona je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet z členského štátu iného, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a odberateľom je osoba, ktorá nemá pridelené identifikačné číslo pre daň, okrem dodania nových dopravných prostriedkov a tovaru dodaného s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet. Ak je dodaný tovar odoslaný alebo prepravený z územia tretieho štátu a dovezený dodávateľom do členského štátu iného, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru odberateľovi, považuje sa tento tovar za odoslaný alebo prepravený z členského štátu dovozu. Ak ide o dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, dodanie tovaru je zásielkovým predajom iba v prípade, ak je tovar dodaný fyzickým osobám na osobnú spotrebu.

2.1.8. Registrácia zahraničnej osoby (§ 5)

V tuzemsku platí pravidlo, že zahraničná osoba sa musí registrovať vždy ak vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku (teda pred tým, než nastane dodanie), pričom zákon dáva výnimky pre zahraničné osoby. Tie sa nemusia registrovať ak:

- a) Dovážajú tovar do tuzemska
- b) Dodávajú 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,
- c) Dodávajú služby a tovar a osobou povinnou platiť daň je príjemca (§ 69 ods. 2 až 4),
- d) Dodávajú 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),
- e) Dodávajú tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a, alebo
- f) Dodávajú tovar v rámci trojstranného obchodu podľa § 45, na ktorom je zúčastnená ako prvý odberateľ.
- g) Dodávajú tovar ako osoba v systéme MOSS (§ 68 až § 68c)
- h) Dodávajú tovar a služby oslobodené od dane podľa § 28 až 42,
- i) Dodávajú tovar a služby oslobodené od dane podľa § 48c ods. 1 a 2.

Zahraničnou osobou sa rozumie osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, prevádzkareň ani miesto podnikania. Registrácia sa vykonáva na DU Bratislava.

Zmena registrácie (§ 6a)

Od 1.1.2014 sa zaviedol tzv. systém preregistrácie v prípade ak dôjde k zmene sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne a to zo zahraničnej osoby na tuzemského platiteľa a opačne z tuzemského platiteľa na zahraničnú osobu. Ak nastanú takéto skutočnosti, potom táto zdaniteľná osoba má 10 dňovú lehotu na oznámenie tejto skutočnosti a správca dane vykoná k predmetnej skutočnosti preregistráciu buď zo zahraničnej osoby na tuzemského platiteľa alebo naopak. Správca dane má 30 dní na preregistrovanie. Preregistrácia sa vykoná ku dňu, kedy zahraničná osoba zmenila status na tuzemskú zdaniteľnú osobu alebo naopak. Preto sa táto informácia uvádza v oznámení.

Príklad:

Zahraničná osoba má na území SR prevádzkareň v súlade s § 4 ods. 7 zákona o DPH. Rozhodla sa zrušiť túto prevádzkareň, pričom chce naďalej dodávať tovar na území SR prostredníctvom prenajatých skladov, ktoré bude spravovať externá spoločnosť. Na základe tejto skutočnosti odo dňa zrušenia prevádzkarne začne plynúť 10 dňová lehota pre túto zdaniteľnú osobu na oznámenie a následne správca dane preregistruje platiteľa z § 4 na § 5 ako zahraničného platiteľa.