

Metodický pokyn k zábezpece na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Úvod

Vzhľadom na úpravy v ustanovení § 4c zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2016, Finančné riaditeľstvo SR vydáva aktualizovaný metodický pokyn k zábezpece na daň podľa zákona o DPH.

Zábezpeka na daň bola zavedená do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) od 1.10.2012 zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH ako jedno z viacerých legislatívnych opatrení týkajúcich sa eliminácie daňových podvodov a daňových únikov na DPH. Zábezpeka na daň je priamou súčasťou procesu registrácie za platiteľa dane. Od 1.1.2016 sa zmierňujú negatívne dôsledky zábezpeky pre zdaniteľné osoby, ktoré požiadali o registráciu pre daň pred dosiahnutím zákonom stanovenej výšky obratu na povinnú registráciu pre daň a zjednocuje sa prístup z pohľadu uloženej zábezpeky k registrácii pre daň pre zdaniteľné osoby, ktoré dosiahli obrat na povinnú registráciu pre daň a pre zdaniteľné osoby, ktoré nedosiahli obrat na povinnú registráciu pre daň a žiadajú o registráciu pre daň.

Zábezpeka na daň sa vzťahuje iba na registráciu zdaniteľnej osoby, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku. V prípade registrácie pre daň zahraničnej osoby podľa § 5 a podľa § 6 zákona o DPH sa ustanovenia o zložení zábezpeky na daň nepoužijú. Rovnako sa ustanovenia o zložení zábezpeky na daň nepoužijú pri registrácii platiteľa dane z úradnej moci. Pri oneskorenej registrácii platiteľa dane je potrebné rozlišovať, či ide o registráciu na základe oneskorene predloženej žiadosti, kedy môže vzniknúť povinnosť zložiť zábezpeku na daň, alebo ide o registráciu pre daň z úradnej moci, do ktorej nevstupuje povinnosť zloženia zábezpeky na daň. V prípade registrácie viac zdaniteľných osôb, ktoré sa považujú podľa § 4a ods. 1 zákona o DPH za jednu zdaniteľnú osobu (skupina), sa zábezpeka na daň neukladá. Rovnako sa zábezpeka na daň neuloží pri podanej žiadosti o registráciu pre daň podľa § 7 a podľa § 7a zákona o DPH.

1. oddiel Povinnosť zloženia zábezpeky na daň na základe žiadosti o registráciu pre daň

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň môže byť uložená na základe podanej žiadosti o registráciu pre daň daňovému úradu, či už pri povinnej alebo pri dobrovoľnej registrácii pre daň. Po registrácii platiteľa dane každý nový platiteľ má zo zákona o DPH prvých 12 mesiacov mesačné zdaňovacie obdobie, a to bez ohľadu na skutočnosť, či podlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň alebo nie. Zloženie zábezpeky na daň je súčasťou procesu registrácie pre daň v prípadoch, ktoré sú zákonom o DPH určené v ustanovení § 4c ods. 1. Zábezpeka na daň je zavedená do procesu registrácie pre daň na základe článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH.

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň sa týka zdaniteľnej osoby, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH, a vzťahuje sa na registráciu povinnú aj dobrovoľnú. V zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH, ak právnická 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, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Registráciu vykoná daňový úrad najneskôr do 21 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň v prípade, ak zdaniteľná osoba je povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1. Pri prijatí žiadosti musí daňový úrad overiť, či sa na registráciu zdaniteľnej osoby vzťahuje lehota 21 dní alebo 60 dní:

- a) 21-dňová lehota sa týka zdaniteľných osôb, ktoré žiadajú o povinnú alebo dobrovoľnú registráciu pre daň a nie sú z okruhu osôb definovaných v § 4c ods. 1 zákona o DPH,

- b) 60-dňová lehota sa týka zdaniteľných osôb, ktoré spadajú do okruhu osôb definovaných v § 4c ods. 1 zákona o DPH, pričom nie je rozhodujúce, či ide o registráciu dobrovoľnú alebo povinnú. Uvedená 60-dňová lehota bola zavedená do zákona z dôvodu, aby v rámci nej zdaniteľná osoba bola schopná zložiť zábezpeku na daň. Predtým musí daňový úrad vydať rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň, doručiť ho a po jej zložení vydať a doručiť osvedčenie o registrácii pre daň.

S účinnosťou od 1.1.2016 úpravou § 4 ods. 3, a 4c ods. 4 zákona o DPH a vypustením odseku 5 v ust. § 4c zákona o DPH sa zjednocuje prístup k registrácii pre DPH pre zdaniteľné osoby, ktoré majú povinnú registráciu pre daň a pre zdaniteľné osoby, ktoré žiadajú o registráciu pre daň dobrovoľne. Nezaplatenie zábezpeky na daň v ustanovenej lehote v prípade povinnej registrácie ako aj dobrovoľnej registrácie pre daň nie je dôvodom na zamietnutie žiadosti o registráciu. Nezaplatenie zábezpeky na daň určenej daňovým úradom včas a v plnej výške má za následok v zmysle § 4c ods. 4 zákona o DPH jej vymáhanie podľa § 88 – 153 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“) bez ohľadu na to, či zábezpeka bola uložená v rámci povinnej registrácie pre daň alebo dobrovoľnej registrácie pre daň. V tejto súvislosti z prechodného ust. § 85kd ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že žiadosť o dobrovoľnú registráciu pre daň z dôvodu nezaplatenia zábezpeky na daň nebude zamietnutá, ak bola podaná po 1.1.2016.

2. oddiel Povinnosť zloženia zábezpeky na daň pri registrácii zo zákona o DPH a pri zmene registrácie pre daň

Od 1.1.2014 je v zmysle ust. § 4c ods. 9 zákona o DPH zavedená povinnosť zložiť zábezpeku na daň aj pri:

- registrácii podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, t. j. pri registrácii zo zákona, pri ktorej zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stala platiteľom dane,
- zmene registrácie pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu pre daň podľa § 4 zákona o DPH,

ak sú v oboch prípadoch splnené podmienky na zloženie zábezpeky na daň podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH.

Podľa ust. **§ 4 ods. 4 zákona o DPH** sa platiteľom stáva aj:

- právnická alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku podľa § 476 až 488 Obchodného zákonníka, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti;
 - zdaniteľná osoba, ktorá je právnym nástupcom platiteľa zaniknutého bez likvidácie odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom;
 - 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 zákona o DPH.
- Títo platitelia majú povinnosť oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do 10 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, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. V prípade, že daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Okrem postupu uvedeného v citovanom ust. § 4 ods. 4 zákona o DPH, daňový úrad v rámci procesu registrácie pre daň posúdi, či platiteľ dane zo zákona má povinnosť zložiť zábezpeku na daň, teda či sú splnené podmienky podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH ku dňu vzniku skutočnosti, na základe ktorej sa stal platiteľom. V prípade povinnosti zložiť zábezpeku na daň, daňový úrad pri registrácii pre daň zo zákona bez ohľadu na to, či si platiteľ dane splnil v lehote oznamovaciu povinnosť, vydá rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň a postupuje sa primerane podľa § 4c ods. 1 až 7 zákona o DPH.

Pri zmene registrácie platiteľa podľa ust. § 6a ods. 1 zákona o DPH je povinnosť zložiť zábezpeku na daň, ak sú splnené podmienky podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. To znamená, že tak ako pri registrácii zo zákona alebo pri povinnej alebo dobrovoľnej registrácii za platiteľa dane, tak aj pri zmene registrácie podľa § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH môže nastať situácia, že platiteľ dane má uloženú povinnosť zložiť zábezpeku na daň. K zmene registrácie podľa cit. ust. dochádza odo dňa, keď zdaniteľná osoba prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zmena registrácie podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH na registráciu podľa § 4 nie je podmienená dosiahnutím obratu. Zdaniteľná osoba má povinnosť oznámiť daňovému úradu skutočnosť, že prestala spĺňať status zahraničnej osoby do 10 dní odo dňa, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby. V oznámení uvedie deň, keď prestala spĺňať status zahraničnej osoby, a adresu sídla, miesta podnikania, prevádzkárne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava, v tuzemsku. V zmysle § 6a ods. 3 zákona o DPH daňový úrad vykoná zmenu osvedčenia o registrácii pre daň ku dňu, keď nastala skutočnosť, na základe ktorej došlo k zmene registrácie. Na zloženie zábezpeky na daň sa v zmysle § 4c ods. 8 zákona o DPH primerane použijú odseky 1 až 7 zákona o DPH. V tomto prípade rozhodujúci moment na posúdenie podmienok na uloženie zábezpeky na daň je deň, keď nastala skutočnosť, na základe ktorej došlo k zmene registrácie pre daň.

3. oddiel Podmienky uloženia zábezpeky na daň

Zloženie zábezpeky na daň je v zmysle § 4c ods. 1 zákona o DPH povinné v prípade, ak zdaniteľná osoba:

- a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,
 2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,
- b) má konateľa alebo spoločníka fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá má nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, z čoho vyplýva, že žiadateľom o registráciu pre daň je právnická osoba, pričom, čo sa týka nedoplatkov, sa neposudzujú nedoplatky žiadateľa, ale sa posudzujú nedoplatky jeho konateľa alebo spoločníka,
- c) má konateľa alebo spoločníka fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 € a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené; z čoho vyplýva, že žiadateľom o registráciu pre daň je právnická osoba, pričom sa neposudzujú len nedoplatky konateľa alebo spoločníka, ale aj nedoplatky inej právnickej osoby, v ktorej tieto osoby pôsobili,
 2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom.

Posudzované nedoplatky na dani sa vzťahujú len na DPH, nevzťahujú sa na iné dane ani na sankcie.

DÚ uloží zábezpeku na daň aj v prípade, ak nedoplatok na dani prepojenej osoby žiadateľa alebo platiteľa dane zo zákona alebo platiteľa dane, u ktorého došlo k zmene registrácie pre daň, bol postúpený na Slovenskú konsolidačnú, a.s.. Daňový poriadok v ust. § 84 upravuje, že postúpením daňového nedoplatku tento nezaniká, len správca dane stráca právo nakladať s nedoplatkom.

Pri zvažovaní DÚ, či uložiť zábezpeku na daň pri existencii nedoplatku na dani 1 000 € a viac u prepojenej osoby, pričom tento bol postúpený na Slovenskú konsolidačnú, a.s., je nedoplatok na dani potrebné brať do úvahy. Bolo by v rozpore s účelom § 4c zákona o DPH, ak by sa na účely povinnosti zloženia zábezpeky nepovažoval za nedoplatok na dani taký daňový nedoplatok, ktorý existuje, avšak bol postúpený z dôvodov ustanovených v § 86

daňového poriadku. Okrem toho § 4c zákona o DPH neobsahuje pojem „daňový nedoplatok“, ale pojem „nedoplatok na daň“, pod ktorý spadá širší okruh skutočností, a teda aj daňový nedoplatok na DPH.

Ustanovenie o uložení zábezpeky na daň zdaniteľnej osobe, ktorá neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň dodanie tovarov alebo služieb, ale vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie, je s účinnosťou od 1.1.2016 zo zákona o DPH vypustené. Počnúc 1.1.2016 nebude uložená zábezpeka na daň pri žiadosti o dobrovoľnú registráciu pre daň, ak zdaniteľná osoba neuskutočňuje dodanie tovarov a služieb a vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie.

Posúdenie podmienok na zloženie zábezpeky na daň sa vzťahuje na žiadateľa o registráciu platiteľa dane, na osobu, ktorá sa stala platiteľom podľa § 4 ods. 4 (zo zákona) ako aj na osobu, ktorej bola zmenená registrácia pre daň podľa § 6a ods. 1 zákona o DPH.

Príklad 1:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je spoločníkom právnickej osoby (v.o.s.), ktorá má nedoplatok na DPH vo výške 5 000 €, z toho v čase, v ktorom bola táto fyzická osoba spoločníkom právnickej osoby, sa nedoplatok na DPH zvýšil z 3 000 € na 5 000 €. Na fyzickú osobu sa vzťahuje povinnosť zložiť zábezpeku na daň.

Príklad 2:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je spoločníkom právnickej osoby (komanditná spoločnosť), ktorá má nedoplatok na DPH vo výške 990 €. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 3:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň bola konateľom zaniknutej právnickej osoby. Daňový úrad neeviduje u zaniknutej právnickej osoby nedoplatok na DPH, avšak zaniknutej právnickej osobe bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu zákona o DPH a skutočnosti, ktoré boli dôvodom na zrušenie jej registrácie pre daň nastali v inom období ako bolo obdobie, keď posudzovaná fyzická osoba bola konateľom zaniknutej právnickej osoby. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 4:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je konateľom právnickej osoby (s.r.o.), ktorá má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 €, ale počas pôsobenia fyzickej osoby ako konateľa v právnickej osobe tento nedoplatok nevznikol, lebo existoval v rovnakej výške už pred jej pôsobením v tejto právnickej osobe. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 5:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je konateľom právnickej osoby (s.r.o.), ktorá má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 €. Nedoplatok 1 100 € vznikol tak, že v čase konateľstva fyzickej osoby poklesol z počiatočných 3 000 € na 1 100 €. Na fyzickú osobu sa povinnosť zložiť zábezpeku na daň nevzťahuje, ak nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 6:

Fyzická osoba žiadajúca o registráciu pre daň je konateľom právnickej osoby (s.r.o.). Právnická osoba má nedoplatok na DPH ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň fyzickou osobou vo výške 1 100 €. Ak by počiatočný nedoplatok právnickej osoby predstavoval 600 € a v čase konateľstva fyzickej osoby by vzrástol na sumu 1 100 €, ktorá je nedoplatkom v čase žiadosti o registráciu fyzickej osoby pre daň, potom neplatí pre fyzickú osobu povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Dôvodom je skutočnosť, že nedoplatok 1 100 € nevznikol v sume 1 000 € a viac v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom právnickej osoby, ak táto fyzická osoba nespĺňa iné kritérium na povinné zloženie zábezpeky na daň.

Príklad 7:

Právnická osoba žiadajúca o registráciu pre daň si prenajíma priestory, v ktorých má zámer vykonávať ekonomickú činnosť. Nakupuje materiál, stroje a zariadenia za účelom výroby svojich výrobkov. Právnická osoba vykonáva prípravnú činnosť na podnikanie, nie je povinná zložiť zábezpeku na daň.

Príklad 8:

Zahraničná osoba so sídlom v ČR registrovaná pre daň v tuzemsku podľa § 5 zákona o DPH dňa 10.1.2016 zriadila prevádzkareň v Bratislave. Dňom 10.1.2016 v tuzemsku prestala spĺňať status zahraničnej osoby a naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v tuzemsku. Zdaniteľná osoba má povinnosť do 10 dní oznámiť Daňovému úradu zmenu svojho postavenia. Daňový úrad vykoná zmenu registrácie platiteľa a zmení osvedčenie ku dňu 10.1.2016. Okrem toho daňový úrad overí, či platiteľ dane so zmenou postavenia nepodlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň splnením niektorej z podmienok podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH. Konateľ platiteľa dane je fyzická osoba, ktorá má v tuzemsku nedoplatky na dani 5 000 €, ktoré ku dňu zmeny registrácie platiteľa neboli zaplatené. Daňový úrad okrem toho, že vykonal zmenu osvedčenia o registrácii pre daň platiteľa dane, vydá rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň. Ak nebude zábezpeka zaplatená, bude vymáhaná v zmysle § 88 až 153 daňového poriadku.

Príklad 9:

Zdaniteľná osoba dodala dňa 15.1.2016 novú nehnuteľnosť za 100 000 €. Dňom dodania sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane zo zákona o DPH. Túto skutočnosť má povinnosť oznámiť daňovému úradu do 10 dní a v rovnakej lehote predložiť doklady. Daňový úrad skutočnosť preverí a ak sú údaje v oznámení a dokladoch správne a pravdivé, zaregistruje platiteľa dane, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu IČ DPH do 10 dní od doručenia oznámenia. Bez ohľadu na to, že daňový úrad zaregistroval platiteľa dane, musí overiť, či je naplnená niektorá z podmienok podľa § 4c ods. 1 písm. a) až c) zákona o DPH na uloženie zábezpeky na daň. Inej zdaniteľnej osobe, ktorá je právnickou osobou, a ktorá je spoločníkom platiteľa dane zo zákona o DPH, bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že nemala záujem byť platiteľom dane a nedosahovala obrat na povinnú registráciu. Platiteľ dane nepodlieha povinnosti zložiť zábezpeku na daň.

4. oddiel Proces uloženia zábezpeky na daň

Zdaniteľná osoba je povinná zložiť zábezpeku na daň, ak spĺňa podmienky na uloženie zábezpeky a daňový úrad jej vydal o tom rozhodnutie.

Ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň, bez ohľadu na to, či ide o registráciu na základe žiadosti, registráciu zo zákona alebo zmenu registrácie pre daň, má na zloženie zábezpeky v zmysle § 4c ods. 2 zákona o DPH lehotu 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Daňový úrad by mal pri registrácii alebo pri zmene registrácie pre daň s povinnosťou zložiť zábezpeku čo najskôr vydať rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň. Pri určení zábezpeky na daň sa prihliada na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Proti rozhodnutiu o zložení zábezpeky na daň môže zdaniteľná osoba podať odvolanie do ôsmich dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň, avšak odvolanie nemá odkladný účinok.

Zábezpeka na daň má za cieľ zabezpečiť zabránenie prípadnému zneužitiu systému DPH ako takému. Daňový úrad určí zábezpeku na daň v zmysle zákona o DPH v takej výške, ktorá zodpovedá potenciálnej miere zneužitia systému DPH. Dolná hranica zábezpeky je 1 000 € a horná hranica 500 000 €.

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň predstavuje povinnosť zložiť peňažné prostriedky na účet daňového úradu alebo predložiť bankovú záruku poskytnutú bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky, a to v lehote do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň. Zloženie zábezpeky na daň možno v zmysle § 55 ods. 2 písm. a) bod 1. daňového poriadku vykonať na príslušný účet správcu dane vedený v Štátnej pokladnici. V zmysle ods. 12 cit. ust. sa za deň platby pri bezhotovostných prevodoch z účtu v banke považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu zdaniteľnej osoby a pri platbe v hotovosti deň, keď pošta hotovosť prijala. Banka je podľa ods. 13 cit. ust. povinná oznámiť správcovi dane deň, keď došlo k odpísaniu platby z účtu daňového subjektu.

Pri bankovej záruke bez výhrad sa za dodržanie 20-dňovej lehoty na zloženie zábezpeky na daň považuje situácia, keď platnosť bankovej záruky začne plynúť v 20-dňovej lehote.

Je potrebné upozorniť na skutočnosť, že kombinovať 2 spôsoby zloženia zábezpeky na daň, to znamená, že časť sumy uvedenej v rozhodnutí o zložení zábezpeky na daň sa zloží peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu a časť sumy sa pokryje bankovou zárukou bez výhrad, zákon o DPH nepripúšťa.

Banková záruka má v zmysle § 313-322 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka obsahovať identifikáciu banky, ktorá vystavuje v prospech identifikovaného daňového úradu ako veriteľa bankovú záruku v uvedenej výške eur, čím sa zaväzuje zaplatiť daňovému úradu nedoplatok na DPH, ak vznikne po zaregistrovaní identifikovanej zdaniteľnej osoby za platiteľa DPH. Pretože ide o bankovú záruku bez výhrad, banka sa musí pre uvedený účel zaviazat' bez námietok zaplatiť prípadný nedoplatok na DPH po doručení písomnej výzvy daňového úradu. Zábezpeka na daň vo forme bankovej záruky bez výhrad musí byť poskytnutá na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu. Prípadné zníženie výšky bankovej záruky na žiadosť platiteľa dane môže banka vykonať len po predložení písomného súhlasu daňového úradu. Uvedené môže nastať po rozhodnutí v rámci správneho súdnictva. Takéto zníženie výšky bankovej záruky bude podmienené súhlasom daňového úradu, ktorý vyplynie z príslušného rozhodnutia. *Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad - záručná listina je prílohou tohto metodického pokynu.*

Pre bankovú záruku je typické, že sa aktivizuje už na prvú výzvu a bez námietok. Uvedené však musí byť zakotvené v záručnej listine. Potom je banka povinná plniť svoje povinnosti už na písomné požiadanie daňového úradu. Banka nemôže uplatňovať námietky voči daňovému úradu, ku ktorým je inak oprávnený dlžník. Na základe uvedeného vznik právneho vzťahu bankovej záruky, ktorú na seba preberá banka voči daňovému úradu je podmienený písomným vyhlásením banky v záručnej listine o prevzatí záruky. Inštitucionálnym základom takéhoto vzťahu je zmluva, uzavretá medzi bankou a dlžníkom. V podstate ide o mandátnu zmluvu, preto náležitosti a obsah záručnej listiny sa odvíjajú od mandátnej zmluvy. Záručná listina obsahuje vyhlásenie, že banka uspokojí veriteľa (daňový úrad) do výšky určitej peňažnej sumy, a to v prípade, keď určitá presne označená tretia osoba (dlžník) nesplní určitý záväzok. Záručná listina môže obsahovať aj iné podmienky, pri splnení ktorých sa aktivizuje banková záruka. Banka ručí za splnenie zabezpečeného záväzku do výšky sumy a za podmienok určených v záručnej listine. V prípade bankovej záruky pre účely zákona o DPH je prípustná iba banková záruka bez námietok (bez výhrad), čo musí byť výslovne uvedené v záručnej listine. Ak je doba platnosti v záručnej listine obmedzená, banková záruka zanikne, ak daňový úrad neoznámí banke písomne svoje nároky z bankovej záruky počas jej platnosti.

V prípade, že zdaniteľná osoba žiada o registráciu pre daň alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona o DPH alebo mení registráciu pre daň v zmysle § 6c ods. 1 zákona o DPH a má povinnosť zložiť zábezpeku na daň a nezloží ju v zákonom určenej lehote alebo ju zloží v nižšej čiastke, daňový úrad osobu zaregistruje a zábezpeka bude predmetom vymáhania exekúciou v zmysle § 88 až 153 daňového poriadku.

Zábezpeka na daň sa použije na úhradu nedoplatku na DPH, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa alebo po zmene registrácie v zmysle § 6a ods. 1 zákona o DPH. Bez toho, aby daňový úrad vyzýval platiteľa na úhradu nedoplatku na DPH, daňový úrad vydá rozhodnutie o použití zábezpeky na daň alebo jej časti. Proti rozhodnutiu je možné podať odvolanie, avšak odvolanie nemá odkladný účinok. Preúčtovanie zábezpeky na daň na nedoplatky DPH sa uskutoční k dátumu vzniku nedoplatku DPH. Pri použití zábezpeky alebo jej časti na nedoplatok na DPH sa nebude od platiteľa požadovať doplatenie zábezpeky na sumu určenú rozhodnutím daňového úradu o zložení zábezpeky na daň.

Zábezpeka na daň môže byť použitá na úhradu prípadných nedoplatkov na DPH. Na prípadný úrok z omeškania zaplatenia vlastnej daňovej povinnosti na DPH nemôže byť zábezpeka na daň preúčtovaná. Avšak, ak zábezpeka na daň zložená vo forme peňažných prostriedkov na účet daňového úradu nebola počas zákonom stanoveného obdobia použitá, resp. bola na úhradu nedoplatkov na DPH použitá čiastočne, potom pred vrátením peňažnej zábezpeky alebo jej časti, daňový úrad primerane uplatní postup podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku.

Zábezpeka na daň zložená peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu musí byť po 12 mesiacoch v celej sume alebo v zostávajúcej časti vrátená do 30 dní od uplynutia 12 mesiacov od zloženia zábezpeky. Daňový úrad má 30 dní na to, aby preúčtoval zábezpeku alebo jej časť na prípadné ostatné nedoplatky a vrátil zábezpeku alebo jej časť daňovému subjektu. Preúčtovanie peňažnej zábezpeky na celkové nedoplatky platiteľa dane sa uskutoční k 1. dňu 30-dňovej lehoty určenej zákonom na vrátenie zábezpeky na daň. Ak sa suma zábezpeky alebo jej časť vyčerpá na nedoplatky, nebude po uplynutí 12 mesiacov daňovému subjektu vrátená, prípadne sa vráti len jej zostávajúca časť. Pri vrátení peňažnej zábezpeky alebo jej časti DÚ nevydáva rozhodnutie, ale oznámenie o použití zábezpeky na daň.

Príklad 10.:

Zdaniteľná osoba zložila zábezpeku na daň peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu dňa 7.1.2015 a bola registrovaná za platiteľa dane. Zábezpeka na daň nebola v priebehu 12 mesiacov použitá na úhradu nedoplatku na DPH a na konci 12-mesačného obdobia nebola použitá ani na úhradu iných nedoplatkov. Daňový úrad eviduje zloženú zábezpeku 12 mesiacov, t.j. do 7.1.2016 a do 30 dní má povinnosť ju platiteľovi dane vrátiť.

V prípade, ak bola zábezpeka na daň určená rozhodnutím daňového úradu zložená platiteľom dane napríklad v 3 splátkach, 12-mesačná lehota na vrátenie zábezpeky na daň začína plynúť dňom nasledujúcim po dni zloženia poslednej splátky. Rovnaký prístup sa uplatní na vrátenie zábezpeky na daň aj pri prípadnom preúčtovaní nadmerného odpočtu platiteľa na zábezpeku na daň alebo aj pri exekučnom vymáhaní zábezpeky. Zákon o DPH jednoznačne nerieši konkrétnu situáciu zloženej alebo vymoženej časti zábezpeky na daň a následne vzniknutého nedoplatku na DPH. S ohľadom na účel zábezpeky, ktorým je eliminácia negatívneho stavu z prípadných nedoplatkov na DPH a tiež z dôvodu minimalizácie sankcií, ktoré nie sú prioritne cieľom pri výbere daní odporúčame, aby DÚ aj v prípade, že je zložená alebo vymožená len časť zábezpeky na daň, ju v nadväznosti na ust. § 4c ods. 5 druhá veta zákona o DPH použil na vzniknutý nedoplatok na DPH.

Príklad 11.:

Žiadateľovi o povinnú registráciu pre daň bola uložená povinnosť zložiť zábezpeku na daň vo výške 40 000 € so splatnosťou 10.11.2015. Zábezpeka nebola zložená v lehote, ale bola uhradená na 3-krát, a to dňa 11.11.2015 vo výške 20 000 €, dňa 18.11.2015 vo výške 10 000 € a dňa 2.12.2015 vo výške 10 000 €. Za deň zloženia zábezpeky na daň určenej daňovým úradom sa považuje deň zloženia poslednej splátky, t.j. 2.12.2015. 12-mesačná lehota na vrátenie zloženej zábezpeky končí uplynutím dňa 2.12.2016. Následne 30-dňová lehota na jej vrátenie alebo vrátenie jej časti začína plynúť dňa 3.12.2016.

Neuhradená zábezpeka na daň nie je daňovým nedoplatkom, ktorým je v zmysle § 2 písm. f) daňového poriadku dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Zábezpeka na daň nie je daňou z pridanej hodnoty. Neuhradená zábezpeka na daň sa v prípade registrácie pre daň, registrácie zo zákona o DPH alebo pri zmene registrácie v zmysle § 6a ods. 1 zákona o DPH vymáha podľa § 4c ods. 4 zákona o DPH v zmysle § 88 až 153 daňového poriadku ako iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím.

Na rozdiel od peňažnej zábezpeky na daň sa uplatňuje iný prístup pri bankovej záruke bez výhrad, ktorá je platná 12 mesiacov. Daňový úrad nemá možnosť preúčtovať akúkoľvek sumu z bankovej záruky na konci 12-mesačného obdobia na celkové nedoplatky. Banková záruka prestane platiť posledným dňom 12. mesiaca, preto je potrebné zo strany daňového úradu zaslať banke písomnú výzvu na úhradu nedoplatku na DPH bezodkladne.

Platiteľ dane nemá podľa § 4c ods. 7 zákona o DPH nárok na úroky zo zloženej zábezpeky na daň.

Príloha: Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad – záručná listina

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2015

PRÍLOHA
Vzor náležitostí bankovej záruky bez výhrad

Záručná listina č.

Banka alebo pobočka zahraničnej banky (ďalej len „banka“)

obchodné meno:

sídlo:

IČO:

zastúpená (v mene) /1/

vystavuje v prospech

Daňového úradu (adresa Daňového úradu) (ďalej len „veriteľ“) podľa § 313 až 322 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka

bankovú záruku

vo výške EUR

slovomEUR,

čím sa zaväzuje uhradiť veriteľovi nedoplatok dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“), ktorý vznikne nezaplatením dane po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa dane v lehote splatnosti (§78 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov)

platiteľom dane

zapísaným v obchodnom registri okresného súdu....., oddiel.....

obchodné meno alebo meno a priezvisko/1/

sídlo alebo trvalý pobyt /1/

IČO alebo rodné číslo /1/

Banka vystavuje bankovú záruku na daň bez výhrad.

Banková záruka sa použije na úhradu dane, ak daň nebola zaplatená v lehote splatnosti dane ustanovenej zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bez ohľadu na spôsob vzniku a miesto vzniku daňovej povinnosti a bez ohľadu na to, či ju vypočítal platiteľ dane sám alebo ju vypočítal (vyrubil) veriteľ.

Banka sa zaväzuje bez námietok zaplatiť daň do 10 dní po doručení písomnej výzvy veriteľa na zaplatenie, a to na účet číslo/8180 vedený v Štátnej pokladnici.

Zníženie výšky bankovej záruky na daň na žiadosť platiteľa dane sa banka zaväzuje vykonať len po predložení písomného súhlasu veriteľa.

/1/ Nehodiace sa prečiarknite.

V prípade zmeny adresy na doručovanie písomností sa banka zaväzuje o tejto zmene bezodkladne písomne informovať veriteľa.

Banka potvrdzuje, že akékoľvek písomnosti týkajúce sa nesplneného záväzku, ktoré sa jej doručujú na adresu na doručovanie písomností, ktoré z dôvodu neoznámenia zmeny adresy na doručovanie bankou neboli doručené, sa považujú za riadne doručené banke.

Platnosť bankovej záruky je dvanásť mesiacov odo dňa prijatia tejto záručnej listiny veriteľom.

Zmeny a doplnky tejto záručnej listiny sú prípustné len v písomnej forme so súhlasom veriteľa.

Záručná listina je vyhotovená v jednom origináli a v dvoch rovnopisoch. Originál je určený pre veriteľa a dva rovnopisy pre banku.

V dňa

.....
*Meno a priezvisko, funkcia
osoby konajúcej za banku, odtlačok pečiatky a podpis*

Bankovú záruku prijal DÚ..... dňa

Pečiatka a podpis