

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

Z dôvodu vypustenia § 4c zákonom č. 369/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) **s účinnosťou od 1. 1. 2019** Finančné riaditeľstvo SR vydáva tento metodický pokyn k zrušeniu zábezpeky na daň.

V rámci legislatívnych opatrení prijatých v súvislosti s Akčným plánom boja proti daňovým podvodom schváleným v roku 2012 bola do zákona o DPH popri iných opatreniach zavedená zábezpeka na daň. Týkala sa povinnosti zložiť zábezpeku na daň pri registrácii platiteľa dane v prípade osôb spĺňajúcich stanovené kritériá rizikových osôb. Zábezpeka na daň predstavovala sumu určenú rozhodnutím daňového úradu, ktorú bola povinná zdaniteľná osoba zložiť do 20 dní od doručenia rozhodnutia na účet daňového úradu alebo formou bankovej záruky. Zložená zábezpeka na daň sa využívala na úhradu nedoplatku na DPH vzniknutého po registrácii zdaniteľnej osoby za platiteľa dane. Zábezpeka na daň bola zložená na obdobie 12 mesiacov, po uplynutí ktorých daňový úrad vrátil zloženú zábezpeku na daň alebo jej časť, ktorá zostala po použití na iné nedoplatky v zmysle § 79 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). V prípade, že zdaniteľná osoba využila možnosť bankovej záruky bez výhrad poskytnutej bankou, použitie zábezpeky na daň na konci 12-mesačnej lehoty pred skončením platnosti záručnej listiny na iné nedoplatky ako na DPH sa na rozdiel od peňažnej zábezpeky na daň neaplikovalo.

1. oddiel Zrušenie zábezpeky na daň v procese registrácie pre daň

Vypustením § 4c zo zákona o DPH od 1. 1. 2019 daňové úrady nebudú v procese registrácie platiteľa dane v zmysle § 4 ods. 1, 2 zákona o DPH ukladať žiadateľovi rozhodnutím povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Rovnako osoba, ktorá sa stala platiteľom podľa § 4 ods. 4, alebo osoba, ktorej bola v zmysle § 6a ods. 1 zákona o DPH zmenená registrácia pre daň podľa § 5 alebo § 6 na registráciu podľa § 4 zákona o DPH, nebude mať povinnosť zložiť zábezpeku na daň.

V súvislosti so zrušením inštitútu zábezpeky na daň bude v ustanovení § 4 ods. 3 zákona o DPH **zrušená 60-dňová lehota, v ktorej bol daňový úrad povinný vykonať registráciu pre daň** v prípade, ak bola zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň.

Príklad I.

Žiadosť o registráciu pre daň bola podaná 20. 12. 2018, pričom na základe analýz je žiadateľ podliehajúci povinnosti zložiť zábezpeku na daň. Daňový úrad má 60 dní na registráciu za platiteľa dane. Táto lehota platí do nadobudnutia účinnosti zákona č. 369/2018 Z. z., teda do 1. 1. 2019. Pretože lehota 60 dní (do 18. 2. 2019) presahuje do nového roku 2019, kedy ustanovenie § 4c, ako aj lehota 60 dní v § 4 ods. 3 zákona o DPH v súvislosti so zábezpekou na daň sú zrušené, daňový úrad je oprávnený vykonať registráciu pre daň v roku 2019 tak, aby bola dodržaná lehota 21 dní s uvedením dňa registrácie na osvedčení najskôr 1. 1. 2019 a rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň nevydá.

Podľa **prechodného ustanovenia § 85kg ods. 2** zákona o DPH sa rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň podľa § 4c vydané do 31. 12. 2018 zrušujú. Všetky rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň vydané pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č. 369/2018 Z. z., pri ktorých ešte nedošlo k uplynutiu 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň, sa zrušujú ex lege (zo zákona), čo znamená, že daňové úrady od 1. 1. 2019 nebudú vydávať rozhodnutia o zrušení zábezpeky na daň. Zrušenie všetkých rozhodnutí o zložení zábezpeky na DPH ex lege tiež znamená, že účinnosťou zákona č. 369/2018 Z. z. zaniká aj exekučný titul na vymáhanie zábezpeky na daň v daňovom exekučnom konaní.

2. oddiel Vrátene sumy zloženej zábezpeky na daň po 1. 1. 2019 a prechodné ustanovenie

V zmysle prechodného ustanovenia § 85kg ods. 2 zákona o DPH zloženú zábezpeku na daň alebo jej časť daňové úrady vrátia najneskôr do 28. 2. 2019, ak do 31. 12. 2018 nebola použitá na úhradu nedoplatkov na DPH a následne použitá na iné nedoplatky v zmysle § 79 ods. 1 daňového poriadku.

Zložené zábezpeky na daň budú daňové úrady po 1. 1. 2019 vracať:

- 1) **v rámci 30-dňovej lehoty na vrátenie zábezpeky na daň alebo**
- 2) **v zmysle prechodného ustanovenia § 85kg ods. 2 zákona o DPH do 28. 2. 2019.**

K bodu 1) Ak v deň nadobudnutia účinnosti zákona č. 369/2018 Z. z. už uplynula 12-mesačná lehota na použitie zábezpeky na daň na nedoplatky na DPH a plynie 30-dňová lehota na vrátenie zábezpeky na daň platiteľovi dane, potom proces začatý vydaním rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň sa dokončí **vrátením** zábezpeky na daň alebo jej časti po vysporiadaní nedoplatkov **do 30 dní odo dňa, kedy uplynulo 12 mesiacov odo dňa jej zloženia.**

Príklad II.

Zábezpeka na daň bola zložená na účet daňového úradu dňa 18. 12. 2017 v plnej výške 3 000 €. Dňom 18. 12. 2018 uplynie 12-mesačná lehota na použitie zábezpeky na daň na nedoplatky DPH a nasledujúcim dňom začína plynúť 30 dní na vrátenie zábezpeky na daň. Keďže zo zábezpeky nebola preúčtovaná žiadna čiastka na nedoplatky, pretože u platiteľa dane neboli vykázané, daňový úrad vráti zábezpeku na daň do 17. 1. 2019.

K bodu 2) Ak v deň nadobudnutia účinnosti zákona č. 369/2018 Z. z.:

a) nezačala plynúť 12-mesačná lehota na použitie zábezpeky na daň na nedoplatky na DPH z dôvodu, že určená suma zábezpeky na daň

aa) nebola zložená ani vymožená vôbec, k vráteniu žiadnej sumy nedôjde, lebo subjekt žiadnu sumu nezaplatil. V tejto situácii zrušením rozhodnutia zo zákona dochádza k zániku exekučného titulu, na základe ktorého sa vymáha zábezpeka na daň. V prípade, ak daňové exekučné konanie ku dňu 1. 1. 2019 prebieha, daňový úrad ho z úradnej moci zastaví vydaním rozhodnutia podľa § 96 ods. 1 písm. a) daňového poriadku.

Príklad III.

Zábezpeka na daň bola uložená rozhodnutím daňového úradu žiadateľovi o registráciu pre daň vo výške 3 000 €. Rozhodnutie bolo doručené 1. 10. 2018. Žiadateľ o registráciu pre daň v zákonom stanovenej lehote 20 dní od doručenia rozhodnutia a ani neskôr nezložil zábezpeku na daň vôbec ani sčasti. Lehota 12 mesiacov, počas ktorej má byť zložená zábezpeka na daň v prospech daňového úradu, nezačala plynúť. Preto ustanovenia o vrátení zábezpeky na daň, ktorá nebola ani sčasti zložená ani vymožená, sa neuplatnia.

ab) bola zložená alebo vymožená čiastočne, daňový úrad túto sumu zábezpeky na daň vráti. Daňový úrad rovnako ako v situácii podľa písm. aa) nebude zostávajúcu neuhradenú sumu zábezpeky vymáhať a prebiehajúce daňové exekučné konanie na zostávajúcu sumu zastaví postupom podľa písm. aa). Časť zábezpeky na daň, ktorá bola zložená peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu a ktorá nebola do 31. 12. 2018 použitá na úhradu nedoplatku na DPH, v zmysle cit. prechodného ustanovenia daňový úrad **vráti najneskôr do 28. 2. 2019.** Pred vrátením časti zábezpeky na daň daňový úrad primerane uplatní postup podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku.

Príklad IV.

Zábezpeka na daň bola uložená rozhodnutím daňového úradu žiadateľovi o registráciu pre daň vo výške 3 000 €. Rozhodnutie bolo doručené 1. 10. 2018. Žiadateľ o registráciu pre daň zložil alebo bola vymožená časť zábezpeky na daň vo výške 100 €. Suma 20 € zo zábezpeky na daň bola použitá na nedoplatok na DPH, ktorý vznikol za zdaňovacie obdobie X/2018. Dňom 1. 1. 2019 je rozhodnutie o zábezpeke na daň zrušené. Zvyšok zloženej zábezpeky na daň (80 €), ak platiteľ dane nemá nedoplatky, daňový úrad vráti platiteľovi najneskôr do 28. 2. 2019.

b) plynie 12-mesačná lehota na použitie zábezpeky na daň na nedoplatky na DPH z dôvodu, že zábezpeka na daň bola zložená alebo vymožená v plnej výške, daňový úrad **vráti zábezpeku na daň do 28. 2. 2019**. Pred vrátením zábezpeky na daň daňový úrad primerane uplatní postup podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku.

Príklad V.

Zábezpeka na daň bola uložená rozhodnutím daňového úradu žiadateľovi o registráciu pre daň vo výške 3 000 €. Rozhodnutie bolo doručené 1. 10. 2018. Žiadateľ o registráciu pre daň zložil alebo bola vymožená celá suma zábezpeky na daň a začala plynúť lehota 12 mesiacov na jej použitie na nedoplatky na DPH. Dňom 1. 1. 2019 sa rozhodnutie o zložení zábezpeky na daň zruší zo zákona. Ak platiteľ dane nemá nedoplatky, daňový úrad je povinný vrátiť zábezpeku na daň v plnej výške najneskôr do 28. 2. 2019.

Príklad VI.

Zábezpeka na daň bola zložená žiadateľom o registráciu pre daň dňa 3. 1. 2018. Lehota 12 mesiacov na použitie zábezpeky na nedoplatky na DPH uplynie dňom 3. 1. 2019, kedy bude ustanovenie § 4c zákona o DPH, podľa ktorého by mala začať plynúť 30-dňová lehota na jej vrátenie, zrušené. Daňový úrad zábezpeku na daň, pri ktorej nedošlo k uplynutiu 12-mesačnej lehoty ku dňu 31. 12. 2018, vráti v lehote do 28. 2. 2019. Daňový úrad pred vrátením uplatní § 79 ods. 1 daňového poriadku.

Zábezpeka na daň určená rozhodnutím daňového úradu, ktorá bola zložená alebo vymožená v plnej výške a uplynula 12-mesačná lehota na jej použitie na nedoplatky na DPH ako aj 30-dňová lehota na jej vrátenie alebo vrátenie jej časti, prípadne nebola vrátená z dôvodu, že bola v plnej výške použitá na nedoplatky platiteľa dane, nie je zákonom č. 369/2018 Z. z. dotknutá.

Ak bola zložená zábezpeka na daň formou bankovej záruky bez výhrad, daňový úrad je oprávnený v zmysle dohodnutých podmienok vyjadrených v záručnej listine súhlasiť so zmenou platnosti bankovej záruky v súvislosti so zrušením zábezpeky na daň od 1. 1. 2019 a tak umožniť skrátenie platnosti bankovej záruky bez výhrad.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2019