

## **Metodický pokyn k postupu v prípade úmrtia fyzickej osoby, platiteľa dane, podľa § 83 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**

Finančné riaditeľstvo SR nadväzne na zmeny a doplnenie ustanovenia § 83 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov zákonom č. 360/2013 Z. z., ktorým sa s účinnosťou od 1.1.2014 mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení zákona č. 246/2012 Z. z., vydáva aktualizovaný metodický pokyn k postupu v prípade úmrtia fyzickej osoby, platiteľa dane.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) v ustanovení § 83 samostatne upravuje postup pri úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej „platiteľ dane“), ak po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, sa pokračuje v živnosti a taktiež postup, ak po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, sa v živnosti nepokračuje.

Ak určitú oblasť neupravuje zákon o DPH, potom sa na správu dane použijú ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“).

### **I. Postup v prípade, ak sa po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, pokračuje v živnosti**

Zákon o DPH v § 83 ods. 1 a 2 upravuje postup osoby, ktorá pokračuje v živnosti po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane (ďalej „osoba pokračujúca v živnosti“), a to v nadväznosti na úpravu obsiahnutú v zákone č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov (ďalej „živnostenský zákon“). Ktoré osoby môžu a za akých podmienok po smrti podnikateľa (živnostníka) pokračovať v živnosti upravuje živnostenský zákon v ustanovení § 13. V zmysle § 13 ods. 1 živnostenského zákona, ak fyzická osoba (živnostník) zomrie, môžu v živnosti pokračovať až do skončenia konania o prejednaní dedičstva:

- a) dedičia zo zákona, ak niet dediča zo závetu,
- b) dedičia zo závetu a pozostalý manžel, aj keď nie je dedičom, ak je spoluvlastníkom majetku používaného na prevádzkovanie živnosti,
- c) pozostalý manžel spĺňajúci podmienku uvedenú v písm. b), ak v živnosti nepokračujú dedičia,
- d) správca dedičstva, ak ho ustanovil súd .

Pokračovanie v živnosti sú osoby uvedené v písm. a) až c) povinné oznámiť živnostenskému úradu v lehote jedného mesiaca od úmrtia živnostníka. Správca dedičstva je povinný oznámiť živnostenskému úradu pokračovanie v živnosti do jedného mesiaca od ustanovenia do funkcie.

### **Osoba pokračujúca v živnosti po úmrtí platiteľa dane, fyzickej osoby, v zmysle zákona o DPH:**

- **má povinnosť najneskôr do 15 dní odo dňa úmrtia platiteľa dane** požiadať príslušný daňový úrad poručiťľa, aby vyznačil v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého platiteľa dane dodatok, v ktorom uvedie meno, priezvisko a bydlisko osoby pokračujúcej v živnosti.

Zákon o DPH neupravuje spôsob a formu podania žiadosti o vyznačenie dodatku v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého, preto pri podaní žiadosti sa postupuje podľa daňového poriadku.

Príslušný daňový úrad poručiťľa v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého platiteľa vyznačí dodatok a takto vydané osvedčenie pre daň je platné do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa skončí konanie o dedičstve.

- **sa v čase od úmrtia poručiťľa do skončenia konania o dedičstve považuje za platiteľa dane.** Dedičské konanie je upravené zákonom č. 161/2015 Z. z. Civilný mimosporový poriadok v znení neskorších právnych predpisov v ustanoveniach § 158 a nasledujúce.

- **má povinnosť** s účinnosťou od 1.10.2012 vo všetkých faktúrach vyhotovených v zmysle zákona o DPH do skončenia posledného zdaňovacieho obdobia uvádzať svoje meno, priezvisko a miesto podnikania. Zákonom č. 246/2012 Z. z. sa v § 83 ods. 2 druhej vete zákona o DPH vypustili slová „aj svoje meno, priezvisko a bydlisko s výnimkou faktúr podľa § 71 ods. 5“ a nahradili sa slovami „svoje meno, priezvisko a miesto podnikania“. Vzhľadom na uvedenú zmenu v zákone o DPH, osoba pokračujúca v živnosti po úmrtí platiteľa dane musí od 1.10.2012 aj vo faktúrach vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou podľa § 71 ods. 5 zákona o DPH účinného do 31.12.2012 a od 1.1.2013 aj vo vyhotovených zjednodušených faktúrach podľa § 74 ods. 3 zákona o DPH v znení platnom od 1.1.2013, uvádzať svoje meno, priezvisko a miesto podnikania.
- **daňové priznania** je povinná podávať v lehote do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je splatná aj vlastná daňová povinnosť (§ 78 ods. 2 zákona o DPH).

V podstate, na osobu pokračujúcu v živnosti, ktorá sa rozhodla po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, pokračovať v živnosti podľa § 13 živnostenského zákona, dočasne prechádzajú práva a povinnosti fyzickej osoby, platiteľa dane, ktorá zomrela, a to odo dňa jej úmrtia do konca posledného zdaňovacieho obdobia, ktorým je zdaňovacie obdobie, v ktorom sa skončí konanie o dedičstve.

Ak fyzická osoba, platiteľ dane, je osobou, ktorá podniká a zároveň je aj osobou, ktorá pokračuje v živnosti po poručiteľovi, môže v praxi nastať situácia, keď miestna príslušnosť správcu dane poručiteľa a tohto platiteľa dane je rôzna. Fyzická osoba, platiteľ dane je jednak osobou podnikajúcou napr. na základe vlastného živnostenského oprávnenia a zároveň je aj v pozícii osoby pokračujúcej v živnosti po poručiteľovi. V tomto prípade má táto osoba pridelené identifikačné číslo pre daň (IČ DPH) za svoju podnikateľskú činnosť a plní si svoje práva a povinnosti u svojho miestne príslušného správcu dane. V pozícii osoby pokračujúcej v živnosti po poručiteľovi má práva a povinnosti ako platiteľ dane s IČ DPH poručiteľa a to u miestne príslušného správcu dane poručiteľa.

#### Príklad 1:

*Fyzická osoba má v osobnom vlastníctve chatu a dva rodinné domy. Jeden rodinný dom a chatu (nehnuteľnosti) prenajímala podnikateľovi, platiteľovi dane za účelom dosahovania pravidelného príjmu. Pre účely zákona o DPH sa za podnikanie považuje aj využívanie hmotného majetku za účelom dosahovania príjmu z tohto majetku (§ 3 ods. 2 zákona o DPH). Fyzická osoba, ktorá bola platiteľom dane a v rámci podnikateľskej činnosti vykonávala len činnosť prenájom nehnuteľností, zomrela. Právny nástupca po úmrtí fyzickej osoby naďalej prenajíma predmetné nehnuteľnosti. Pri úmrtí fyzickej osoby sa postup podľa § 83 ods. 1 zákona o DPH vzťahuje na fyzickú osobu, ktorá v zmysle § 13 ods. 1 živnostenského zákona pokračuje v živnosti po úmrtí fyzickej osoby (živnostníka). V uvedenom prípade, prenájom nehnuteľností nie je živnosťou v zmysle § 4 ods. 1 živnostenského zákona, preto sa na osobu - právneho nástupcu (dediča) postup podľa § 83 ods. 1 a 2 zákona o DPH nevzťahuje. V uvedenom prípade právny nástupca postupuje primerane podľa § 83 ods. 3 zákona o DPH (viď časť II. tohto pokynu). Postup podľa § 83 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa nevzťahuje na osobu, ktorá pokračuje v činnosti, ktorá v zmysle živnostenského zákona nie je živnosťou.*

#### Príklad 2:

*Fyzická osoba, platiteľ dane, ktorá vykonávala na základe živnostenského oprávnenia podnikateľskú činnosť, zomrela dňa 21.12.2012. Osobou oprávnenou pokračovať v živnosti po poručiteľovi v zmysle § 13 ods. 1 živnostenského zákona je 5 osôb, z toho štyri maloleté deti a manželka poručiteľa. Na návrh zákonnej zástupkyne maloletých dedičov - manželky po poručiteľovi, z dôvodu potreby zabezpečenia pokračovania v živnosti po poručiteľovi, okresný súd ustanovil správcu dedičstva, a to majetku a majetkových hodnôt patriacich podniku (živnosti), ktorý prevádzkoval poručiteľ na základe živnostenského oprávnenia. Podľa § 13 ods. 1 písm. d) živnostenského zákona, ak fyzická osoba (živnostník) zomrie, môže v živnosti pokračovať až do skončenia konania o prejednaní dedičstva správcu dedičstva, ak ho ustanovil súd. Na správcu dedičstva, ktorý pokračuje v zmysle cit. ustanovenia živnostenského zákona v živnosti po poručiteľovi sa vzťahujú ustanovenia § 83 ods. 1 a 2 zákona o DPH.*

#### Príklad 3:

*Fyzická osoba, Peter P. trvalým pobytom Poprad, platiteľ dane (poručiteľ), ktorý prevádzkoval predajňu potravín, zomrel dňa 14.10.2012. Osobou pokračujúcou v živnosti je syn poručiteľa, Igor P., trvalým pobytom Zvolen. Miestne príslušným správcom dane poručiteľa je daňový úrad mieste príslušný jeho trvalému pobytu. Osoba pokračujúca*

v živnosti, Igor P., je povinná do dňa 29.10.2012 požiadať daňový úrad miestne príslušný poručiťela (DÚ Prešov), aby vyznačil v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého dodatok – meno, priezvisko a bydlisko osoby pokračujúcej v živnosti. Príslušný daňový úrad poručiťela v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého vyznačí dodatok. Osvedčenie o registrácii pre daň s vyznačením dodatku je platné do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa skončí konanie o dedičstve. Osoba pokračujúca v živnosti – Igor P. vo faktúrach vyhotovených v zmysle zákona o DPH do skončenia jej posledného zdaňovacieho obdobia uvádza vo všetkých faktúrach svoje meno, priezvisko a miesto podnikania.

Ak by Igor P., fyzická osoba, platiteľ dane, napríklad vykonával remeselnú činnosť v oblasti stolárstva, jeho miestne príslušným správcom dane za jeho podnikateľskú činnosť je daňový úrad v mieste jeho trvalého pobytu, kde je aj registrovaný pre daň (DÚ B. Bystrica). Zároveň má práva a povinnosti aj ako osoba pokračujúca v živnosti po poručiťelovi, pričom v tomto prípade pokračuje v živnosti po poručiťelovi ako platiteľ dane s IČ DPH poručiťela, kde je miestne príslušným správcom dane daňový úrad poručiťela (DÚ Prešov).

#### Príklad 4:

Fyzická osoba, platiteľ dane, ktorá prevádzkovala bufet s rýchlym občerstvením zomrela dňa 14.8.2012. Syn poručiťela sa rozhodol pokračovať v živnosti po poručiťelovi. Syn poručiťela požiadal príslušný daňový úrad poručiťela v lehote do 15 dní odo dňa úmrtia poručiťela, aby v osvedčení o registráciu pre daň zomrelého vyznačil dodatok s jeho menom, priezviskom a bydliskom. Príslušný daňový úrad poručiťela v osvedčení o registrácii pre daň zomrelého vyznačil dodatok. Dedičské konanie skončilo dňa 25.2.2013. Osoba pokračujúca v živnosti (syn poručiťela) vo faktúrach vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou podľa § 71 ods. 5 zákona o DPH do dňa 30.9.2012 vrátane neuvádzal v zmysle zákona o DPH svoje meno, priezvisko a bydlisko. Na uvedených faktúrach uvádzal len IČ DPH poručiťela a meno, adresu sídla, miesta podnikania prípadne prevádzkarne poručiťela. Osoba pokračujúca v živnosti od 1.10.2012 vo všetkých faktúrach vyhotovených do skončenia jej posledného zdaňovacieho obdobia, ktorým je zdaňovacie obdobie, v ktorom sa skončilo konanie o dedičstve (február 2013, resp. I.Q.2013) je povinná uvádzať svoje meno, priezvisko a miesto podnikania. S účinnosťou od 1.10.2012 je teda osoba pokračujúca v živnosti povinná aj vo faktúrach vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou uvádzať svoje meno, priezvisko a miesto podnikania.

## **Posledné zdaňovacie obdobie a vznik daňovej povinnosti**

### ▪ **posledným zdaňovacím obdobím**

osoby pokračujúcej v živnosti je **zdaňovacie obdobie, v ktorom sa skončí konanie o dedičstve**. Osoba pokračujúca v živnosti daňové priznanie za posledné zdaňovacie obdobie predkladá v lehote do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je splatná aj vlastná daňová povinnosť (§ 78 ods. 2 zákona o DPH).

Zákon o DPH jednoznačne ustanovuje v § 83 ods. 2 osobe pokračujúcej v živnosti po úmrtí platiteľa dane, od kedy do kedy má táto osoba status platiteľa a ktoré obdobie sa považuje za posledné zdaňovacie obdobie. Vzhľadom na uvedené, daňový úrad o zrušení registrácie pre daň nevydáva rozhodnutie, v ktorom sa určuje deň, uplynutím ktorého fyzická osoba pokračujúca v živnosti po úmrtí platiteľa dane prestáva byť platiteľom a ani o tom, ktoré zdaňovacie obdobie sa považuje za posledné zdaňovacie obdobie.

V poslednom zdaňovacom období osobe pokračujúcej v živnosti vzniká, resp. nevzniká daňová povinnosť pri majetku, ktorý pripadol dedičovi v zmysle § 81 zákona o DPH, ak pri jeho nadobudnutí alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná, v závislosti od toho, či dedič po skončení dedičského konania bude pokračovať v živnosti, a či dedič je platiteľom dane resp. nadobudne status platiteľa dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom.

### ▪ **daňová povinnosť**

#### a) **v prípade pokračovania v živnosti po skončení konania o dedičstve**

V poslednom zdaňovacom období osobe pokračujúcej v živnosti pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý bude pokračovať v živnosti po skončení dedičského konania, v zmysle § 81 zákona o DPH **vzniká daňová povinnosť**.

ak dedič, ktorý pokračuje v živnosti nie je platiteľom dane, resp. sa nestane platiteľom dane ku dňu skončenia konania o dedičstve napr. z dôvodu, že nepožiada o registráciu bezodkladne po skončení dedičského konania. V tomto prípade, osobe pokračujúcej v živnosti v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie vznikne daňová povinnosť ako pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona o DPH. Pri výpočte dane sa vychádza z ceny majetku zistenej ku dňu skončenia konania o dedičstve, t.j. ku dňu, keď nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie o dedičskom konaní.

Zákon o DPH v ustanovení § 83 neukladá povinnosť požiadať o registráciu pre daň dedičovi, ktorý pokračuje v živnosti po skončení konania o dedičstve, ak nie je ku dňu skončenia konania o dedičstve platiteľom dane. Ak dedič, ktorý nie je platiteľom dane a ktorý pokračuje v živnosti po skončení dedičského konania nepožiada o registráciu pre daň bezodkladne po skončení dedičského konania, potom sa nestáva platiteľom dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom a osobe pokračujúcej v živnosti vzniká daňová povinnosť v zmysle § 81 zákona o DPH v poslednom zdaňovacom období.

V poslednom zdaňovacom období osobe pokračujúcej v živnosti pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý bude pokračovať v živnosti po skončení konania o dedičstve, podľa § 81 zákona o DPH **daňová povinnosť nevzniká**, ak:

- dedič je platiteľom dane alebo
- dedič požiada o registráciu za platiteľa dane bezodkladne po skončení konania o dedičstve. Príslušný daňový úrad zaregistruje tohto dediča za platiteľa dane na základe podanej žiadosti o registráciu za platiteľa dane v zmysle § 83 ods. 2 posledná veta zákona o DPH ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom. Daňový úrad vydá dedičovi osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň, pričom dňom registrácie je deň nadobudnutia majetku dedičstvom.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného, osobe pokračujúcej v živnosti v poslednom zdaňovacom období daňová povinnosť podľa § 81 zákona o DPH nevzniká pri majetku, ktorý pripadol dedičovi len v prípade splnenia dvoch nasledovných podmienok:

1. dedič pokračuje v živnosti po skončení konania o dedičstve, a
2. tento dedič je platiteľom dane alebo sa stane platiteľom dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom.

#### **b) v prípade nepokračovania v živnosti po skončení konania o dedičstve**

V poslednom zdaňovacom období osobe pokračujúcej v živnosti pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý nebude pokračovať v živnosti po skončení dedičského konania, **daňová povinnosť vzniká** v zmysle § 81 zákona o DPH, pričom pri výpočte dane vychádza z ceny majetku zistenej ku dňu skončenia konania o dedičstve.

#### *Príklad 5:*

*Konanie o dedičstve bolo právoplatne ukončené 5.3.2013. Posledné zdaňovacie obdobie osoby pokračujúcej v živnosti pri úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane je zdaňovacie obdobie marec 2013, resp. I.Q.2013. Daňové priznanie za posledné zdaňovacie obdobie podá osoba pokračujúca v živnosti do 25. dňa nasledujúceho po skončení posledného zdaňovacieho obdobia. Osobe pokračujúcej v živnosti v poslednom zdaňovacom období daňová povinnosť:*

- a) vzniká podľa § 81 zákona o DPH pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý po skončení konania o dedičstve nepokračuje v živnosti. Pri výpočte dane sa vychádza z ceny majetku zistenej ku dňu skončenia konania o dedičstve, t.j. k 5.3.2013.
- b) vzniká podľa § 81 zákona o DPH pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý bude pokračovať v živnosti, ak dedič nie je platiteľom dane a ani sa nestal platiteľom dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom z dôvodu, že bezodkladne po skončení dedičského konania nepožiadaval príslušný daňový úrad o registráciu pre daň. Pri výpočte dane sa vychádza z ceny majetku zistenej ku dňu skončenia konania o dedičstve, t.j. k 5.3.2013.
- c) nevzniká podľa § 81 zákona o DPH pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý pokračuje v živnosti, ak dedič nie je platiteľom dane ale bezodkladne po skončení konania o dedičstve požiada príslušný daňový úrad o registráciu za platiteľa dane. Daňový úrad zaregistruje tohto dediča za platiteľa dane ku dňu nadobudnutia majetku dedičstvom, t.j. k 5.3.2013.
- d) nevzniká podľa § 81 zákona o DPH pri majetku, ktorý pripadol dedičovi, ktorý pokračuje v živnosti, ak dedič je už platiteľom dane.

Upozornenie:

Osoba pokračujúca v živnosti uzatvára obchodno-závazkové vzťahy pod IČ DPH poručiťela ale s uvedením svojho mena, priezviska a miesta podnikania. Uvedené by malo okrem iného vyplývať nielen zo všetkých ňou vyhotovených faktúr ale aj z prijatých faktúr.

## II. Postup v prípade, ak sa po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, nepokračuje v podnikaní

Ak sa po úmrtí platiteľa dane nepokračuje v podnikaní, potom jeho právny nástupca má povinnosť podať daňové priznanie. Právny nástupca je povinný podať daňové priznanie do 3 mesiacov po skončení posledného zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je povinný aj zaplatiť daň. S účinnosťou od 1.1.2014 sa zákonom č. 360/2013 Z. z. doplnilo ustanovenie § 83 ods. 3 zákona o DPH o slová „a v tej istej lehote je povinný aj zaplatiť daň“ z dôvodu právnej istoty týkajúcej sa určenia dňa, kedy má právny nástupca zaplatiť štátu výslednú daňovú povinnosť vykázanú v poslednom zdaňovacom období, ak sa po úmrtí fyzickej osoby, platiteľa dane, nepokračuje v podnikaní.

**Posledným zdaňovacím obdobím**, ak sa po úmrtí platiteľa nepokračuje v podnikaní, je zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k úmrtiu platiteľa. Zákon o DPH v § 83 ods. 3 jednoznačne ustanovuje posledné zdaňovacie obdobie.

Platnosť osvedčenia o registrácii pre daň a platnosť identifikačného čísla pre daň zaniká uplynutím posledného zdaňovacieho obdobia.

**Daňová povinnosť vzniká** právnomu nástupcovi v poslednom zdaňovacom období podľa § 81 zákona o DPH. Pri výpočte dane sa vychádza z ceny majetku zistenej ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia v zmysle § 81 ods. 6 zákona o DPH. Právnomu nástupcovi teda vzniká daňová povinnosť v poslednom zdaňovacom období určenom podľa § 83 ods. 3 zákona o DPH tak, ako pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona o DPH.

Vydalo: Finančné riaditeľstvo SR  
Odbor daňovej metodiky  
Január 2020