

Ministerstvo financí ČR
č.j. 181 - 89 701/97
Vyřizuje: Ing. Hajná, 1.3006

V Praze dne 15. května 1998

Pokyn D - 167
Postup při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty

V tomto pokynu se stanoví postup při zrušení registrace, dodanění majetku k datu ukončení registrace a vypořádání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty se postupuje podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

I. Podmínky pro zrušení registrace

1) Plátce může požádat správce daně o zrušení registrace podle § 39 odst. 1 ZDPH při splnění podmínek stanovených v § 5 odst. 4 ZDPH. Může tedy požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí měsíce částku 750 000 Kč a zároveň za nejbližších předcházejících dvanáct po sobě jdoucích měsíců částku 3 000 000 Kč.

Plátcí podle § 5 odst. 6 (jedná se o osoby oprávněné, které podle zvláštního předpisu pokračují v živnosti, nebo podnikají na základě § 2 odst. 2 písm. c) a d) Obchodního zákoníku), plátcí podle odst. 8 (osoby, které nabyly majetek na základě rozhodnutí o privatizaci podle zvláštního zákona) a plátcí podle odst. 9 (osoby, na které přechází jmění ze zrušeného subjektu) mohou požádat o zrušení registrace podle § 5 odst. 10 ZDPH nejdříve po uplynutí tří měsíců od data registrace, pokud jejich obrat za tyto tři měsíce nepřesáhne částku 750 000 Kč.

Plátcí, uskutečňující zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení, kteří byli zaregistrováni podle § 5 odst. 2 ZDPH, mohou požádat o zrušení registrace pouze při zrušení smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Zrušením smlouvy se rozumí jednak rozpuštění sdružení a jednak vystoupení některého účastníka sdružení. Při rozpuštění sdružení se vypořádává celý majetek sdružení, a toto vypořádání se nepovažuje za zdanitelné plnění, protože se jedná pouze o převedení příslušné části majetku každého člena sdružení do jeho účetnictví. Při vystoupení účastníka sdružení se mu podle § 839 Občanského zákoníku vrátí věci vnesené do sdružení a vyplatí se mu v penězích podíl na majetku získaném společnou činností. V tomto případě se také nejedná o zdanitelné plnění, protože jde o účetní operaci, při které se převede příslušná část majetku vystupujícího člena do jeho účetnictví, nikoliv o vydání vypořádacího podílu jako zdanitelného plnění podle § 7 odst. 4 ZDPH. Pokud vystupující účastník sdružení přenechá vnesené věci nebo svůj podíl na majetku získaném společnou činností ostatním účastníkům, jedná se o zdanitelné plnění. V případě přenechání věcí se jedná o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH a v případě přenechání podílu o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH.

2) Podle §39 odst.2 ZDPH je správce daně oprávněn zrušit registraci, pokud plátce neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní povinnosti vyplývající ze ZDPH. Z uvedeného vyplývá, že správce daně je oprávněn zrušit registraci nejen plátce, který se zaregistroval dobrovolně, ale i plátce daně, jemuž vznikla povinnost se registrovat jako plátce ze zákona.

3) Pokud se jedná o osoby, které nebyly zřízeny nebo založeny za účelem podnikání, může je správce daně zrušit podle §39 odst.3 ZDPH již v případě, že v průběhu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskuteční žádné zdanitelné plnění, nebo jejich obrat nepřesáhne částku 750 000 Kč.

II. Dodanění majetku při zrušení registrace

V případě zrušení registrace je plátce povinen podle §5 odst.5 ZDPH odvést daň z majetku, který má v evidenci k datu zrušení registrace, u kterého uplatnil odpočet DPH, případně daně z obratu nebo dovozní daně nebo, který pořídil za ceny bez DPH nebo daně z obratu, např. majetek nabyt v restituci, privatizaci nebo mu byl vložený jako majetkový vklad, nebo tento majetek pořídil od neplátce.

Z uvedeného vyplývá, že dodanění podléhá hmotný a nehmotný majetek (§26 zákona o dani z příjmů), dále hmotný a nehmotný investiční majetek, který není považován za hmotný a nehmotný majetek podle zákona o dani z příjmů, včetně drobného hmotného a nehmotného investičního majetku a pořízených investic vedených na účtu 041 a 042 a zásoby.

V případě, že drobný hmotný majetek považovaný za zásobu byl již vydán ze skladu do používání, dodanění se neprovádí.

Povinnost dodanění se dále nevztahuje na majetek pořízený vlastní činností (majetek včetně zásob), na stavby osvobozené od DPH podle §30 odst.1 ZDPH a pozemky.

Předmětem dodanění není také majetek, u kterého plátce neuplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, přestože byl nakoupen s daní. Pokud plátce, který pořídil tento majetek a neuplatnil odpočet daně, ať již z vlastní vůle nebo proto, že zákaz vyplývá ze zákona, nemusí již tento majetek při rušení registrace dodávat. Z uvedeného vyplývá, že např. v případě pořízení osobního automobilu, který plátce zahrnul do odpisovaného majetku a podle §19 odst.4 ZDPH při jeho pořízení neměl nárok na odpočet, při zrušení registrace tento majetek nedodává. Obdobný postup se uplatní i v případě, že osobní automobil pořídil od neplátce.

U hmotného a nehmotného majetku se daň odvádí ze zůstatkové ceny majetku (podle § 29 odst.2 zákona o dani z příjmů), u ostatního dodávaného majetku, kdy se nestanovuje daňová zůstatková cena, se vychází z účetní hodnoty bez opravných položek (u investičního majetku tj. účetní zůstatková cena).

U pořízených investic vedených na účtu 041 a 042 a u pořízených zásob je základem pro odvod daně účetní hodnota bez opravných položek podle předpisů o účetnictví (tj. pořizovací cena).

Částku daně, kterou je plátce povinen odvést, uvede do řádku č.2 daňového přiznání se záporným znaménkem.

III. Vypořádání nároku na odpočet

1) Plátce, který uskutečňoval zdanitelná plnění s nárokem na odpočet a zdanitelná plnění bez nároku na odpočet a prováděl koeficientem zkracování nároku na odpočet daně (§ 20 odst.1 ZDPH) je povinen podle § 20 odst.6 ZDPH při zrušení registrace v posledním daňovém přiznání v řádku č.41 provést vypořádání nároku na odpočet, které zjistí jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet a součtem uplatněných nároků na odpočet za zdaňovací období od 1. ledna předcházejícího roku do data zrušení registrace.

Jestliže uplatněný odpočet převyšuje vypočtený nárok na odpočet uvede částku do ř.41 se záporným znaménkem.

2) Právní nástupce zemřelého plátce, který nepokračuje v podnikání zemřelého, je povinen podle § 5 odst. 5 a 6 ZDPH odvést daň z majetku uvedeného v odst.5 a podat daňové přiznání podle 40 odst.7 ZSDP ve lhůtě 6 měsíců po úmrtí. V tomto přiznání je právní nástupce povinen v případě, že zemřelý plátce prováděl krácení nároku na odpočet podle §20 odst.1 ZDPH, provést vypořádání podle § 20 odst.6 ZDPH, a to za zdaňovací období od 1.ledna předcházejícího roku do data zrušení registrace zemřelého, tj. ke dni jeho úmrtí.

3) Likvidátor společnosti, který provádí úkony směřující k likvidaci jménem zanikající společnosti (jeho činnost není podnikáním) je povinen podle §5 odst.5 ZDPH odvést daň z likvidovaného majetku a pokud likvidovaná společnost prováděla zkracování nároku podle §20 odst.1 ZDPH provede v posledním daňovém přiznání vypořádání odpočtu podle § 20 odst.6 ZDPH za zdaňovací období od 1.ledna předcházejícího roku do data zrušení registrace.

IV. Zrušení registrace bez povinnosti odvést daň a provést vypořádání

Za zrušení registrace plátce ve smyslu § 5 odst.5 ZDPH s povinností odvést daň a provést vypořádání k datu zrušení registrace podle §20 odst.6 ZDPH se nepovažuje :

a) zrušení bez likvidace, kdy dochází k přeměně společnosti nebo družstva v jinou formu, splynutí, sloučení s jinou společností nebo družstvem, popřípadě rozdělení. Právní nástupce je povinen podat daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém došlo k výše uvedené skutečnosti, ve kterém uvede součet zdanitelných plnění do data zrušení registrace v důsledku přeměny společnosti nebo družstva a zdanitelných plnění za období ode dne zrušení do konce zdaňovacího období.

Obdobně se postupuje i v případě, kdy fyzická osoba ukončí svou podnikatelskou činnost tím způsobem, že vloží celý obchodní majetek do právnické osoby, jímž je jediným zakladatelem a bezprostředně pokračuje v této činnosti, nebo kdy dojde ke zrušení právnické osoby založené jedinou fyzickou osobou, která pokračuje v činnosti jako podnikatel.

b) zrušení registrace zemřelého plátce, kdy osoba oprávněná pokračovat v živnosti nebo podnikání po zemřelém je plátcem nebo podá do 20 dnů přihlášku k registraci a stane se plátcem od následujícího dne po dni, kdy byla zrušena registrace zemřelého. Osoba pokračující v podnikání zemřelého podá za zdaňovací období, ve kterém došlo k úmrtí plátce, daňové

přiznání, ve kterém uvede zdanitelná plnění z činnosti zemřelého a případně její zdanitelná plnění.

V. Odvolání proti rozhodnutí o zrušení registrace plátce

1) Pokud správce akceptuje žádost plátce o zrušení registrace, je plátce zrušen ke dni, který uvedl ve své žádosti a tento den je uveden na rozhodnutí o zrušení registrace. Plátce by měl požádat o takový termín zrušení, nejlépe po dohodě se správcem daně, který by umožnil doručení rozhodnutí ještě před tímto datem.

V případě, že správce daně má pochybnosti o správnosti nebo úplnosti sdělených údajů, vyzve plátce podle §33 odst.10 ZSDP, aby údaje vysvětlil, doplnil nebo doložil a určí mu lhůtu, ve které je plátce povinen na výzvu odpovědět.

Odvolání proti rozhodnutí o zrušení registrace podle §39 odst.1 a 3 ZDPH nemá odkladný účinek.

2) Správce daně je oprávněn zrušit registraci plátce podle §39 odst.2 ZDPH a odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladné účinky. Daňový subjekt zůstává plátcem až do nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace. Podle ustanovení §32 odst.12 ZSDP je rozhodnutí v právní moci, pokud proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek.

VI. Prohlášení konkurzu

Prohlášení konkurzu není zákonným důvodem pro zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty. Správce konkurzní podstaty v průběhu konkurzu podává daňová přiznání vždy v měsíční lhůtě podle § 40 odst.14 ZSDP. Za zdaňovací období, ve kterém došlo k prohlášení konkurzu, podá daňové přiznání, ve kterém uvede součet zdanitelných plnění za období před prohlášením konkurzu a zdanitelných plnění ode dne prohlášení konkurzu do konce měsíce.

V případě čtvrtletního plátce, na kterého byl například vyhlášen konkurz 15.května, bude daňové přiznání předložené správcem konkurzní podstaty do 25. června obsahovat zdanitelná plnění za období duben a květen.

Prodej majetku osoby v konkurzu je považován za zdanitelné plnění. Činnost správce konkurzní podstaty není považována za podnikání, protože se jedná pouze o zajištění výkonu funkce, do které byl ustanoven soudem. V průběhu konkurzu správce konkurzní podstaty při splnění zákonných podmínek může požádat příslušného správce daně o zrušení registrace. Se zrušením registrace souvisí povinnost provést dodanění majetku podle §5 odst.5 ZDPH a případně provedení vypořádání daně podle §20 odst.6 ZDPH.

Tento pokyn od 1.ledna 1998 nahrazuje metodický pokyn č. D-139.

Michal Frankl v.r.
náměstek ministra