

P
O
R
A
D
C
A

6-7

2021
26. ročník

DAŇ Z PRÍJMOV
zákon po novelách s komentárom



Pripravujeme do č. 8/2021

■ Zákon o dani z pridanej hodnoty

s komentárom

Národná rada schválila novelu zákona o DPH, ktorá reaguje najmä na zmeny v smernici č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v oblasti elektronického obchodovania a predaja tovaru na diaľku.

Ďalšou kľúčovou zmenou je zavedenie inštitútu opravy základy dane pri nevymožiteľných pohľadávkach. Za splnenia podmienok si tak budú môcť platitelia vyžiadať neuhradenú DPH odberateľom priamo od štátu prostredníctvom DPH priznania. Nevymožiteľnou pohľadávkou sa stane aj limitná pohľadávka do 300 eur vrátane dane, a to po uplynutí jednoduchého časového testu 12 mesiacov od splatnosti pohľadávky, ak platiteľ preukáže, že vykonal akýkoľvek úkon (napr. upomienku), ktorý smeruje k získaniu úhrady pohľadávky. Zníženie základu dane (oddanenie) sa uvedie najskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou; pôvodný základ dane sa nemôže znížiť o sumu, ktorú platiteľ prijal po tom, ako sa pohľadávka stala nevymožiteľnou – inak povedané, už oddanená suma prijatá dodatočne sa opätovne zdaní. Pritom predaj pohľadávky sa považuje za úhradu predanej pohľadávky.

Novela zákona nadobúda účinnosť v oblasti DPH v dvoch fázach, a to od 1. 1. 2021 a od 1. 7. 2021.



VYDAVATELSTVO
PORADCA
radí, rieši problémy
vydáva publikácie

PORADCA

2021/6-7 – 26. ročník

legislatíva

L

■ Zákon o dani z príjmov

s komentárom 3

ING. MIROSLAVA BRNOVÁ

ING. MICHAELA VIDOVÁ

• základné ustanovenia zákona

- predmet dane
- daňovník
- zdaniteľný príjem
- základ dane

• daň fyzickej osoby

- príjem zo závislej činnosti
- príjem z podnikania
- ostatné príjmy

• daň právnickej osoby

- oslobodenie od dane
- sadzba dane
- nepeňažný vklad

• vyberanie a platenie dane

- daňové priznanie
- daňový bonus
- daňové výdavky

V ročníku 2021 pripravujeme:

■ Daňový poriadok s komentárom

■ Exekučný poriadok s komentárom

■ Zákon o konkurze a reštrukturalizácii s komentárom

■ Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku... s komentárom

obsah

Legislatíva

3 Zákon o dani z príjmov s komentárom

ING. MIROSLAVA BRNOVÁ

ING. MICHAELA VIDOVÁ

S účinnosťou od roku 2021 sa 15 % sadzba dane z príjmu ponecháva iba pre právnické osoby a fyzické osoby s príjmami z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti, ktorých príjmy nepresahujú za zdaňovacie obdobie sumu 49 790 eur. Pre rok 2020 platila hranica príjmu až 100 000 eur. Zároveň sa spresnili podmienky pre príjmy, ktoré sa počítajú do hranice 49 790 eur z dôvodu uplatnenia 15 % sadzby dane ako aj splnenie podmienky na mikrodaňovníka, a pôjde tak iba o zdaňovateľné príjmy.

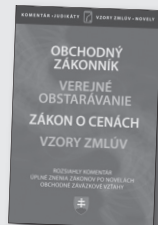
Oslobodenie peňažného príjmu, ktoré môže zamestnávateľ poskytnúť zamestnancovi za prácu pri príležitosti obdobia letných dovoleniek a vianočných sviatkov, sa od roku 2021 ruší. Ide o tzv. 13. a 14. plat zamestnancov, ktorý bol oslobodený od dane z príjmov. Poslednýkrát sa použije oslobodenie od dane pri poskytnutí peňažného príjmu pri príležitosti vianočných sviatkov, ktoré zamestnávateľ vyplatí zamestnancovi najneskôr 31. decembra 2020.

Od roku 2021 sa do zákona o dani z príjmov dostáva oslobodenie plnení, ktoré poskytuje štát v rámci aktívnej politiky práce na projekty na podporu udržania pracovných miest a na podporu udržania zamestnancov v zamestnaní v súvislosti s vyhlásením mimoriadnej situácie v dôsledku COVID – 19. Doplnilo sa aj oslobodenie pre plnenia, ktoré poskytuje Ministerstvo kultúry. V súvislosti s oslobodením uvedených príjmov je potrebné z daňových výdavkov vylúčiť výdavky vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane.

odborné publikácie vydavateľstva PORADCA

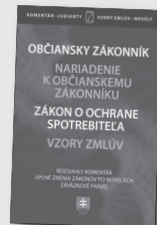
Obchodný zákonník s komentárom

- Verejné obstarávanie
- Zákon o cenách
- Vzory zmlúv



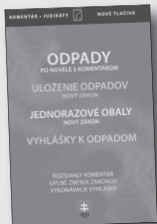
Občiansky zákonník s komentárom

- Nariadenie k Občianskemu zákonníku
- Zákon o ochrane spotrebiteľa
- Vzory zmlúv



Odpady s komentárom

- Uloženie odpadov
- Jednorazové odpady
- Vyhlášky k odpadom



S.r.o. sprievodca

- spoločník, konateľ
- práva a povinnosti
- rozdelenie zisku



Objednávajújte telefonicky: 041/56 52 871, 879, 0915 033300, mailom: abos@poradca.sk, www.poradca.sk, pošleme poštou alebo prostredníctvom kuriéra



VYDAVATEĽSTVO
PORADCA
radí, rieši problémy
vydáva publikácie

Práce a Mzdy
bez chýb, pokút a penále
DUO
bez chýb, pokút a penále

PORADCA
OTÁZOK
ODPOVEĎÍ
1000
riešení



ZÁKONY
po novelách
úplné znenie
AKTUALIZÁCIE
úplné znenia zákonov
po posledných novelách

Zákon o dani z príjmov

ZÁKON č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov
s komentárom

Ing. Miroslava Brnová

Ing. Michaela Vidová



Medzi najdôležitejšie a najviac diskutované zmeny v novele zákona patrí:

- Spresnenie podmienok pre 15 % sadzbu dane a postavenie mikrodaňovníka od roku 2021
- Zníženie sadzby dane pri odklade platenia dane na 3 % od roku 2021
- Zrušenie zvýhodnenia 13. a 14. platov od roku 2021
- Postupná zmena výšky daňového bonusu na dieťa od 1. 7. 2021
- Zrušenie príspevku na kúpeľnú starostlivosť od roku 2021
- Oslobodenie plnení poskytovaných v rámci aktívnej politiky práce od roku 2021
- Zavedenie oznamovania výšky a splatnosti preddavkov od roku 2021
- Zrušenie povinnosti vyrovnania preddavkov od roku 2021
- „Moment“ vzniku stálej prevádzkarne od roku 2021
- Adresnejšie zacielenie definície daňovníka nespôlpracujúceho štátu od roku 2021
- Spresnenie daňového výdavku pri odpise pohľadávky u mikrodaňovníka od roku 2021
- Určenie daňovej rezidencie právnickej osoby v Slovenskej republike od roku 2021
- Rozhraničovacie kritériá pre osoby pravidelne prekračujúce hranice Slovenska od roku 2021
- Ročné zúčtovanie od ktoréhokoľvek zamestnávateľa od roku 2021
- Asignácia dane a nepeňažný dar od roku 2021
- Hybridné subjekty a nová definícia transparentného subjektu od roku 2022
- Rozšírenie pravidiel pre kontrolované zahraničné subjekty aj pre FO od roku 2022

Úvod

V súčasnosti platný zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“) je účinný od 1. 1. 2004. V priebehu roka 2020 boli schválené štyri novely ZDP. Išlo o:

- novelu zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení – zákon č. 46/2020 Z. z., ktorý novelizoval v čl. V aj ZDP v nadväznosti na rozšírenie okruhu dôchodkových dávok, ktoré sa poskytujú z dôchodkového poistenia o novú dôchodkovú dávku, a to 13. dôchodok. V nadväznosti na zavedenie novej dôchodkovej dávky sa rozšírila úprava nezdaniteľnej časti základu dane, ktorá neznižuje základ dane u daňovníkov, ktorí sú poberateľmi starobného a predčasného starobného dôchodku,

Upozornenie

V nadväznosti na zákon č. 296/2020 Z. z. bola uvedená úprava ZDP vypustená.

- **zákon, ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti so zlepšovaním podnikateľského prostredia zasiahnutým opatreniami na zamedzenie šírenia nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19** – zákonom č. 198/2020 Z. z. sa v čl. XII novelizoval aj ZDP. Predmetom úpravy je oblasť uplatnenia výdavkov vynaložených na pohonné látky do daňových výdavkov,
- **zákon o 13. dôchodku a o zmene a doplnení niektorých zákonov** – zákonom č. 296/2020 Z. z. sa 13. dôchodok považuje za štátnu sociálnu dávku. V nadväznosti na uvedenú úpravu sa zmena vykonaná zákonom č. 46/2020 Z. z. stala nadbytočnou a bola vypustená,
- **ZDP – zákon č. 416/2020 Z. z., ktorým sa novelizoval ZDP** s cieľom implementácie smernice EÚ, obmedzenia odkladania príjmov do zahraničia s nízkym alebo žiadnym daňovým zaťažením, znížením administratívneho zaťaženia daňovníkov ako aj zvýšenia právnej istoty daňovníkov.

Novela ZDP zaviedla:

- pravidiel, ktoré predchádzajú vzniku hybných nesúlado,
- pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti u fyzických osôb,
- oslobodenie plnení poskytovaním v rámci aktívnej politiky práce na projekty na podporu udržania pracovných miest a na podporu udržania zamestnancov v zamestnaní v súvislosti s vyhlásením mimoriadnej situácie, núdzového stavu

alebo výnimočného stavu a oslobodenie plnení poskytovaných Ministerstvom kultúry SR na účel odstraňovania následkov mimoriadnych udalostí alebo znižovania negatívnych vplyvov mimoriadnych situácií na oblasť kultúry,

- spresnenie a úprava podmienok pre uplatnenie sadzby dane vo výške 15 %,
- upustenie od vyrovnania preddavkov na daň z príjmov právnických osôb zaplatených do lehoty na podanie daňového priznania,
- povinnosť správcu dane oznamovať daňovníkovi na základe podaného daňového priznania výšku a splatnosť preddavku na daň z príjmov,
- nové pravidlá pre uplatňovanie daňového bonusu,
- posunutie spôsobu registrácie z úradnej moci a to od 1. 1. 2021,
- vypustenie oslobodenia tzv. 13. a 14. platu,
- **novelu zákona o regionálnej investičnej pomoci** – zákon č. 420/2020 Z. z., ktorý v čl. II novelizoval aj ZDP, a to v oblasti maximálnej dĺžky čerpania daňovej úľavy v súvislosti so situáciou spôsobenou pandémiou ochorenia COVID-19,
- **zákon o dočasnej ochrane podnikateľov vo finančných ťažkostiach a o zmene a doplnení niektorých zákonov** – zákon č. 421/2020 Z. z., ktorý v čl. III novelizoval aj ZDP, a to v oblasti definovania zdaňovacích období v nadväznosti na tzv. malý konkurz.

Okrem už uvedených noviel ZDP bol schválený aj zákon č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19. Tento zákon priamo nenovelizoval ZDP ale obsahoval aj opatrenia v oblasti dane z príjmov na zamedzenie šírenia pandémie koronavírusu ako aj účinné riešenia zamerané na zmiernenie dopadov pandémie na podnikateľské prostredie s cieľom ochrany, resp. pomoci fyzickým osobám – nepodnikateľom, podnikateľom ako aj zamestnávateľom pred následkami pandémie. Tento zákon bol v priebehu roka 2020 šesť krát novelizovaný, z toho päť krát sa novelizácia týkala aj opatrení v oblasti dane z príjmov. Opatrenia sa aplikovali počas obdobia pandémie (12. 3. 2020 do 30. 9. 2020), avšak niektoré z nich majú dosah aj na obdobia nasledujúce po období pandémie.

Prehľad ustanovení zákona

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

PRVÁ ČASŤ	ZÁKLADNÉ USTANOVENIA	§	1 – 2	6
DRUHÁ ČASŤ	DAŇ FYZICKEJ OSOBY	§	3 – 11	28
TRETIA ČASŤ	DAŇ PRÁVNICKEJ OSOBY	§	12 – 14	128
ŠTVRTÁ ČASŤ	SPOLOČNÉ USTANOVENIA	§	15 – 31	153
PIATA ČASŤ	VYBERANIE A PLATENIE DANE			
Prvý oddiel	Daň fyzickej osoby	§	32 – 40	336
Druhý oddiel	Daň právnickej osoby	§	41 – 42	379
Tretí oddiel	Spoločné ustanovenia na vyberanie a platenie dane	§	43 – 50a	389
ŠIESTA ČASŤ	SPOLOČNÉ, PRECHODNÉ A ZÁVEREČNÉ USTANOVENIA	§	51 – 54	422
PRÍLOHA Č. 1	ZARADENIE HMOTNÉHO MAJETKU DO ODPISOVÝCH SKUPÍN			485
PRÍLOHA Č. 2	ZOZNAM PREBERANÝCH PRÁVNE ZÁVÄZNÝCH AKTOV EURÓPSKEJ ÚNIE			490

ZÁKON č. 595/2003 Z. z.

o dani z príjmov

v znení

zákona č. 43/2004 Z. z., zákona č. 177/2004 Z. z., zákona č. 191/2004 Z. z., zákona č. 391/2004 Z. z., zákona č. 538/2004 Z. z., zákona č. 539/2004 Z. z., zákona č. 659/2004 Z. z., zákona č. 68/2005 Z. z., zákona č. 314/2005 Z. z., zákona č. 534/2005 Z. z., zákona č. 660/2005 Z. z., zákona č. 688/2006 Z. z., zákona č. 76/2007 Z. z., zákona č. 209/2007 Z. z., zákona č. 519/2007 Z. z., zákona č. 530/2007 Z. z., zákona č. 561/2007 Z. z., zákona č. 621/2007 Z. z., zákona č. 653/2007 Z. z., zákona č. 168/2008 Z. z., zákona č. 465/2008 Z. z., zákona č. 514/2008 Z. z., zákona č. 563/2008 Z. z., zákona č. 567/2008 Z. z., zákona č. 60/2009 Z. z., zákona č. 184/2009 Z. z., zákona č. 185/2009 Z. z., zákona č. 504/2009 Z. z., zákona č. 563/2009 Z. z., zákona č. 374/2010 Z. z., zákona č. 548/2010 Z. z., zákona č. 129/2011 Z. z., zákona č. 231/2011 Z. z., zákona č. 250/2011 Z. z., zákona č. 331/2011 Z. z., zákona č. 362/2011 Z. z., zákona č. 406/2011 Z. z., zákona č. 547/2011 Z. z., zákona č. 548/2011 Z. z., zákona č. 69/2012 Z. z., zákona č. 189/2012 Z. z., zákona č. 252/2012 Z. z., zákona č. 288/2012 Z. z., zákona č. 395/2012 Z. z., zákona č. 70/2013 Z. z., zákona č. 135/2013 Z. z., zákona č. 136/2013 Z. z., zákona č. 463/2013 Z. z., zákona č. 180/2014 Z. z., zákona č. 183/2014 Z. z., zákona č. 333/2014 Z. z., zákona č. 364/2014 Z. z., zákona č. 371/2014 Z. z., zákona č. 43/2015 Z. z., zákona č. 61/2015 Z. z., zákona č. 62/2015 Z. z., zákona č. 79/2015 Z. z., zákona č. 140/2015 Z. z., zákona č. 176/2015 Z. z., zákona č. 253/2015 Z. z., zákona č. 361/2015 Z. z., zákona č. 375/2015 Z. z., zákona č. 378/2015 Z. z., zákona č. 389/2015 Z. z., zákona č. 437/2015 Z. z., zákona č. 440/2015 Z. z., zákona č. 341/2016 Z. z., zákona č. 264/2017 Z. z., zákona č. 279/2017 Z. z., zákona č. 335/2017 Z. z., zákona č. 344/2017 Z. z., zákona č. 57/2018 Z. z., zákona č. 63/2018 Z. z., zákona č. 112/2018 Z. z., zákona č. 209/2018 Z. z., zákona č. 213/2018 Z. z., zákona č. 317/2018 Z. z., zákona č. 347/2018 Z. z., zákona č. 368/2018 Z. z. a zákona č. 385/2018 Z. z., zákona č. 4/2019 Z. z., zákona č. 10/2019 Z. z., zákona č. 54/2019 Z. z., zákona č. 88/2019 Z. z., zákona č. 155/2019 Z. z., zákona č. 221/2019 Z. z., zákona č. 223/2019 Z. z., zákona č. 228/2019 Z. z., zákona č. 233/2019 Z. z., zákona č. 301/2019 Z. z., zákona č. 315/2019 Z. z., zákona č. 316/2019 Z. z., zákona č. 319/2019 Z. z., zákona č. 390/2019 Z. z., zákona č. 393/2019 Z. z., zákona č. 462/2019 Z. z., zákona č. 46/2020 Z. z., zákona č. 198/2020 Z. z., **zákona č. 296/2020 Z. z., zákona č. 416/2020 Z. z., zákona č. 420/2020 Z. z. a zákona č. 421/2020 Z. z.**

Národná rada Slovenskej republiky sa uzniesla na tomto zákone:

PRVÁ ČASŤ**ZÁKLADNÉ USTANOVENIA****§ 1****Predmet úpravy**

- (1) Tento zákon upravuje
- daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby (ďalej len „daň“),
 - spôsob platenia a vyberania dane.
- (2) Medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou Slovenskej republiky a ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiam, ktoré v medziná-

rodných vzťahoch vystupujú samostatne (ďalej len „medzinárodná zmluva“), má prednosť pred týmto zákonom.

Komentár k § 1■ **odsek 2 – ustanovuje nadradenosť medzinárodnej zmluvy nad ustanovenia ZDP.**

- Medzinárodnými zmluvami sú zmluvy uzatvorené v súlade s Viedenským dohovorom o zmluvnom práve (vyhláška MZV č. 15/1998 Z. z.), ktoré boli schválené, ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, t. j. na území SR
- pred ratifikáciou schválené NR SR, alebo o nich NR SR rozhodla, že majú prednosť pred zákonmi,
 - ratifikované prezidentom SR, alebo splnomocnenou osobou,
 - vyhlásené v Zbierke zákonov SR.

Odkazy k textu sú uvedené na str. 474.

Za takúto medzinárodnú zmluvu sa považuje aj dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou SR, a ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiám, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne. V súčasnosti je takouto dohodou len dohoda medzi Ministerstvom financií SR a Ministerstvom financií Čínskej republiky (Taiwan) o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov (úplné znenie medzirezortnej administratívnej dohody bolo uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 9/2011 oznámením č. 31).

Medzinárodnými zmluvami v oblasti daní sú predovšetkým zmluvy o ZDZ, ktoré sú **dvojstrannými opatreniami**. Tieto zmluvy hrajú najpodstatnejšiu úlohu v zabránení dvojitého zdanenia, nakoľko práve povaha vzťahu medzi dvomi štátmi obvykle najlepšie vyhovuje dvojstranná dohoda. Jedná sa predovšetkým o dvojstranné zmluvy o ZDZ v odbore daní z príjmov a z majetku, ktorých uzatváranie bolo dôsledkom aktivity krajín OECD a USA, ku ktorým sa pripojilo aj OSN a nakoniec aj Európska únia.

Tieto zmluvy o ZDZ vychádzajú z Modelovej zmluvy OECD a jej komentára. Aj keď táto právna norma nie je záväznou právnou normou vyjadruje vo všeobecnosti väčšinový názor členských štátov OECD, na základe ktorého sa vypracúva aktualizácia modelovej zmluvy a jej komentára a aplikuje sa jej výklad pri použití rozriešenia oprávnenosti dotknutých štátov na zdanenie jednotlivých príjmov.

Samozrejme existujú určité oblasti, v ktorých niektoré členské aj nečlenské štáty OECD so znením jednotlivých článkov modelovej zmluvy a s ich výkladom uvedenom v komentári k tejto zmluve nesúhlasia.

V takomto prípade môže každý členský i nečlenský štát OECD zaujať svoje stanovisko k záležitosti, s ktorou principiálne nesúhlasí. Svoj nesúhlas je potom vyjadrený pod označením „poznámka ku komentáru“ alebo „výhrada k článku“ v prípade členských a v prípade nečlenských štátov OECD je označený ako „stanovisko (resp. pozícia) k článku a ku komentáru k tomuto článku“.

Upozornenie

Komentár je možné vo všeobecnosti použiť ako doplnkový prostriedok výkladu k zmluvám o ZDZ v súlade s článkom 32 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve č. 15/1988 Zb. (ďalej len „Dohovor“). Možno ho použiť, buď na potvrdenie významu konkrétnych ustanovení zmlúv

o ZDZ, ktorý vyplýva na základe použitia všeobecných výkladových pravidiel upravených v článku 31 Dohovoru (t. j. interpretácie zmluvy o ZDZ dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve o ZDZ v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmlúv o ZDZ), alebo ho možno použiť ako doplnkový prostriedok tam, kde význam podľa článku 31 Dohovoru je nejednoznačný, nejasný, zrejme protikladný alebo nerozumný.

K aplikácii medzinárodných zmlúv vydalo FR SR metodický pokyn, ktorý je uverejnený na ich webovom sídle www.financnasprava.sk.

Riešenie problému dvojitého resp. viacnásobného zdanenia je len jedným z hlavných cieľov uzatvárania zmlúv o ZDZ nie však jediným. Rovnako ako riešenie zamedzenia dvojitého zdanenia je dôležité riešiť aj zamedzenie dvojitého nezdanenia.

- Ďalšími cieľmi uzatvárania zmlúv o ZDZ je
- zabránenie prípadným daňovým únikom a podvodom,
 - umožnenie priamej spolupráce príslušných orgánov zmluvných štátov,
 - zabezpečenie daňovej nediskriminácie pre subjekty jedného štátu na území štátu druhého,
 - podpora vzájomných vzťahov v hospodárskej a obchodnej oblasti medzi jednotlivými štátmi,
 - zabezpečenie objektívneho rozdelenia daňového výnosu medzi obidva štáty t. j. štát zdroja príjmov a štát jeho skutočného vlastníka (štát rezidencie).

V súčasnosti má SR uzavretých 70 zmlúv o ZDZ (k 1. 1. 2019 – zverejnený zoznam platných a účinných zmlúv o ZDZ na webovom sídle Ministerstva financií SR).

Uzatváranie zmlúv o ZDZ sú účinným spôsobom ako zohľadniť konkrétne charakteristiky daňového zákonodarstva v obidvoch zmluvou dotknutých štátoch a konkrétne okolnosti ich vzájomných hospodárskych vzťahov tak, aby pokiaľ možno bolo úplne a účinne zabránené dvojitému zdaneniu.

Medzinárodné zmluvy majú zároveň nadradené postavenie (vyššiu právnú silu) nad vnútroštátnymi predpismi, pričom však zároveň vychádzajú z daňových zákonov jednotlivých zmluvných štátov a modifikujú ich vo vzťahu k subjektom druhé-

ho zmluvného štátu.

Zmluvy zásadne neustanovujú daňovníkom žiadne nové povinnosti, ktoré by už neboli ustanovené v daňových zákonoch.

? Príklad

ZDP ustanovuje vysporiadanie daňovej povinnosti zrážkovou daňou vo výške 19 % [35 % pre daňovníka zo štátu uvedeného v § 2 písm. x) ZDP] pre príjmy za právo na použitie alebo za použitie predmetu priemyselného vlastníctva, ktoré vypláca daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou („daňovník s NDP“) zo zdroja na území SR daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou („daňovník s ODP“). V prípade štátu, s ktorým má SR uzavretú zmluvu o ZDZ, je uvedený príjem zahrnutý do článku Licenčné poplatky, ktorým je väčšinou článok 12. V článku „Licenčné poplatky“ v prípade zmluvy, ktorú má SR uzatvorenú napr. s ČR, časť licenčných poplatkov definovaných ako odplata za použitie alebo za právo na použitie akéhokoľvek patentu, ochranej známky, návrhu alebo modelu, plánu, tajného vzorca alebo výrobného postupu, počítačových programov (softvéru) alebo akéhokoľvek priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia, alebo za informácie, ktoré sa vzťahujú na priemyselné, obchodné alebo vedecké skúsenosti tzv. „priemyselné licenčné poplatky“ sa môžu zdaňovať v štáte zdroja daňou, ktorá nepresiahne 10 % hrubej sumy licenčných poplatkov. Aj v prípade, že ZDP ustanovuje na uvedené úhrady použitie 19 %-nej sadzby dane, SR sa zmluvne zaviazala, že tieto úhrady bude zdaňovať len vo výške 10 %. V prípade časti licenčných poplatkov definovaných v zmluve uzavretej medzi SR a ČR ako tzv. „kulturné licenčné poplatky“ tieto sa podľa zmluvy zdania len v štáte rezidencie skutočného vlastníka takýchto licenčných poplatkov, a to napriek skutočnosti, že v § 16 je tento príjem zadefinovaný ako príjem, ktorý podlieha zdaneniu na území SR.

! Upozornenie

Zmluvy o ZDZ nenahradzujú vnútroštátne daňové predpisy zmluvných štátov, ani nezakladajú právo štátu požadovať platenie daní. Vnútroštátne daňové predpisy určujú aj naďalej, kto je povinný platiť daň, čo je predmetom dane, čo je základom dane, kedy vzniká daňová povinnosť a pod. Ak určitý príjem nie je podľa vnútro-

štátnych daňových predpisov štátu podrobený zdaneniu, nemôže zmluvný štát takýto príjem zdaňovať, ani keď mu zmluva o ZDZ tento príjem zdaňovať umožňuje.

? Príklad

Zmluvy o ZDZ, ktoré má SR uzavreté vo väčšine prípadov v článku – dividendy, väčšinou článok 10 (podieli na zisku) určujú právo na zdanenie takéhoto príjmu štátu zdroja. ZDP na území SR však takýto príjem od 1. 1. 2017 umožňuje zdaňovať len v prípade, ak sú vyplácané daňovníkovi – fyzickej osobe. Ak sú vyplácané právnickej osobe, tieto sú vylúčené z predmetu dane. Takýto príjem právnickej osoby preto nebude v štáte zdroja, t. j. na území SR zdaňiteľný, aj keď mu to zmluva bude umožňovať.

! Upozornenie

Zmluvy o ZDZ tiež v žiadnom prípade neumožňujú daňovým subjektom vybrať si štát, v ktorom bude ich príjem prípadne majetok zdanený!

Veľmi často je pri tom poukazované na slovné spojenie „**príjem môže byť zdanený v tomto štáte**“, ktoré sa v tomto type zmlúv o ZDZ veľmi často vyskytuje. Daňové subjekty si toto slovné spojenie vysvetľujú v mnohých prípadoch tak, že ich príjem alebo majetok (prípadne príjem alebo majetok ich zahraničných partnerov) v tomto štáte, podľa kontextu samozrejme aj v SR, byť zdanený vôbec nemusí.

Slovné spojenie „**príjem môže byť zdanený**“ znamená len to, že danému štátu je dané právo zdaňovať určitý príjem, a to za predpokladu, že vnútroštátne daňové predpisy tohto štátu umožňujú daný typ príjmu zdaňovať.

Ako už bolo uvedené, medzinárodné daňové zmluvy majú vyššiu právnu silu ako vnútroštátne predpisy a pri použití formulácie „**príjem bude zdanený**“ by na základe zmluvy mohli byť určené aj také daňové povinnosti, ktoré vnútroštátny zákon neupravuje. Dôsledkom toho by bolo nerovnaké postavenie daňovníkov, nakoľko daňová povinnosť by sa okrem výšky a druhu príjmu mohla líšiť aj v závislosti na tom, odkiaľ príjmy plynú.

V súčasnosti existujú dva vzorové modely zmluvy o ZDZ, podľa ktorých je uzatváraná väčšina daňových zmlúv, a to:

- **Modelová zmluva OECD**, ktorá je smernicou pre vypracovanie daňových zmlúv medzi hospodársky vyspelými štátmi, kde sa predpokladá vyvážený obojstranný tok investícií a príjmov, podľa ktorých sú príjmy zdaňované prevažne v štáte sídla alebo bydliska daňovníka
- **Modelová zmluva OSN**, ktorá slúži predovšetkým pre jednanie s rozvojovými krajinami s prihliadnutím k ich potrebám, podľa ktorých sú vo väčšej miere príjmy zdaňované v zemi ich zdroja.

Upozornenie

SR uzatvára zmluvy o ZDZ predovšetkým na princípoch Modelovej zmluvy OECD a preto princíp aplikácie zmlúv o ZDZ vychádza práve z tohto typu zmluvy a pravidelne aktualizovaného komentára k Modelovej zmluve upravovaného a schvaľovaného štátmi OECD.

Ani prijaté dvojstranné opatrenia nie sú bez nedostatkov a nedokonalostí, nakoľko všeobecne nie je možné pozeráť na medzinárodnú činnosť len čisto ako na dvojstrannú. Napríklad nadnárodná spoločnosť môže vykonávať výskum v jednej krajine, vyrábať v druhej krajine, všetky propagácie akcie pripravovať v tretej krajine a tovar predávať v ďalších krajinách. Z uvedeného dôvodu sa začali uzatvárať aj viacstranné opatrenia a to predovšetkým v rámci členských štátov OSN a jej rôznych orgánov, OECD, Európskej únie a ďalších podobných inštitúcií.

Preto aj SR vstupom do Európskej únie sa ako členský štát stala súčasťou právneho systému, ktorý má vo väčšine prípadov nadradené postavenie nad vnútroštátne predpisy a vznikli jej povinnosti aj z medzinárodného práva Európskej únie.

Upozornenie

Vo všeobecnosti je priame zdaňovanie a jeho úprava ponechaná v kompetencii každého členského štátu Európskej únie. Znamená to, že jednotlivé členské štáty si svoj daňový systém prispôbujú vlastným potrebám. Národný daňový systém však musí byť v súlade so Zmluvou o fungovaní Európskej únie, ktorá predstavuje primárnu legislatívu Európskeho spoločenstva. Prijatím Lisabonskej zmluvy, ktorou sa mení a dopĺňa zmluva o Európskej únii a zmluva o založení Európskeho spoločenstva (oznámenie č. 486/2009 Z. z.) sa s účinnosťou od

1. decembra 2009 upravil názov Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva na Zmluvu o fungovaní Európskej únie. Hoci zmluva o fungovaní Európskej únie (ďalej len „zmluva“) neobsahuje špecifické ustanovenia vo vzťahu k priamemu zdaňovaniu, stanovuje základné slobody, ktoré by mali byť zachované v každom členskom štáte. Ide predovšetkým o **voľný pohyb tovaru, voľný pohyb osôb, slobodné poskytovanie služieb, voľný pohyb kapitálu a slobodu usadiť sa**.

Keďže smernice predstavujú sekundárnu legislatívu, ktorá je podriadená primárnemu právu, pre nadobudnutie účinnosti v jednotlivých členských štátoch, musia byť smernice implementované do ich vnútroštátnych právnych predpisov. Okrem smerníc, Európska únia vydáva aj nariadenia, ktoré sú priamo vykonateľné a postupuje sa podľa nich rovnako ako podľa iných zákonov vyhlásených v Zbierke zákonov SR.

§ 2

Základné pojmy

Na účely tohto zákona sa rozumie

- a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba,
- b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12,
- c) príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou,
- d) daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou
 1. fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt,^{1a)} bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiava, pričom
 - 1a. fyzická osoba má na území Slovenskej republiky bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky

súvisiace skutočnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby k územiu Slovenskej republiky je zrejмый zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať,

- 1b. fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začiatok dňa pobytu,
2. **právnická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky sídlo^(1b) alebo miesto skutočného vedenia; miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa vytvárajú alebo prijímajú zásadné riadiace rozhodnutia a obchodné rozhodnutia pre právnickú osobu ako celok, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri,**
- e) **daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou**
 1. fyzická osoba neuvedená v písmene d) prvom bode alebo fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa v dôsledku uplatnenia medzinárodnej zmluvy považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom zmluvnom štáte,
 2. fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa na území Slovenskej republiky obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia,
 3. právnická osoba neuvedená v písmene d) druhom bode alebo právnická osoba uvedená v písmene d) druhom bode, ktorá sa v dôsledku uplatnenia medzinárodnej zmluvy považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom zmluvnom štáte,
- f) predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí,
- g) predmetom dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16),
- h) **zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane**

podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy,

- i) **daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve⁽¹⁾ daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznávaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak,**
- j) **základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti⁽¹⁾ zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak,**
- k) **daňovou stratou rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniteľné príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti⁽¹⁾ zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období,**
- l) **zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak,**
- m) **obchodným majetkom súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala,⁽¹⁾ eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu,**
- n) **závislou osobou**
 1. blízka osoba,⁽²⁾
 2. ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba alebo subjekt,
 3. osoba alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie^(2aa) súčasťou konsolidovaného celku,
- o) **ekonomickým prepojením alebo personálnym prepojením účasť osoby alebo subjektu na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo subjektu alebo vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, jej blízkej osoby⁽²⁾ alebo subjektu alebo v ktorých má táto osoba, jej blízka oso-**

ba²⁾ alebo subjekt priamy majetkový podiel alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účastou na

1. majetku alebo kontrole sa rozumie priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel vo výške najmenej 25 % na základnom imaní, priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel vo výške najmenej 25 % na hlasovacích právach alebo podiel vo výške najmenej 25 % na zisku, pričom nepriamy podiel sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov, pričom nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby alebo subjektu na majetku alebo kontrole inej osoby alebo subjektu, ak táto osoba alebo subjekt má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb alebo subjektov, z ktorých každý má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby alebo subjektu; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50 % a viac, všetky osoby alebo subjekty, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu, pričom na účely tohto bodu osoba alebo subjekt, ktorý koná spoločne s inou osobou alebo subjektom, ak ide o hlasovacie práva alebo podiel na základnom imaní, sa považuje za osobu alebo subjekt, ktorý má účasť na všetkých hlasovacích právach alebo je vlastníkom tohto podielu na základnom imaní, ktoré má v držbe táto iná osoba alebo subjekt,
2. vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov právnickej osoby alebo subjektu k tejto právnickej osobe alebo k subjektu,
- p) iným prepojením právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty,
- r) zahraničnou závislou osobou vzájomne prepojená tuzemská fyzická osoba, tuzemská právnická osoba alebo tuzemský subjekt so zahraničnou fyzickou osobou, zahraničnou právnickou osobou alebo zahraničným subjektom spôsobom podľa písmena n); rovnako sa posudzuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky a vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení podľa písmena n) a vzájomný vzťah medzi týmito stálymi prevádzkarňami a týmito daňovníkmi,
- s) finančným prenájomom obstaranie hmotného majetku na základe nájmovej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajíateľa vecí, pri ktorom cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajíateľmu majetku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, je súčasťou celkovej sumy dohodnutých platieb, ak
 1. vlastnícke právo má prejsť bez zbytočného odkladu po skončení nájmu na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu a
 2. doba trvania nájmu je najmenej 60 % doby odpisovania podľa § 26 ods. 1,
 3. doba trvania nájmu pozemku, na ktorom je umiestnená budova alebo stavba zaradená do odpisovej skupiny 5, je najmenej 60 % doby odpisovania takéhoto majetku; ak predmetom prenájmu je budova spolu s pozemkom, cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajíateľmu pozemku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, musí byť vyčíslená osobitne,
 4. doba trvania nájmu pozemku, na ktorom je umiestnená budova alebo stavba zaradená do odpisovej skupiny 6, je najmenej 60 % doby odpisovania takéhoto majetku; ak predmetom prenájmu je budova spolu s pozemkom, cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajíateľmu pozemku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, musí byť vyčíslená osobitne,
 5. doba trvania nájmu pozemku, na ktorom nie je umiestnená budova alebo stavba, je najmenej 60 % doby odpisovania hmotného majetku zaradeného do odpisovej skupiny 6,
- t) daňovníkom členského štátu Európskej únie fyzická osoba alebo právnická osoba,

■ Zákon č. 595/2003 Z. z.

ktorá podlieha zdaneniu na území tohto členského štátu Európskej únie z príjmov plynúcich zo zdrojov na území tohto členského štátu Európskej únie, ako aj zo zdrojov mimo územia tohto členského štátu Európskej únie a ktorá na území Slovenskej republiky nie je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou,

- u) preddavkom na daň povinná platba na daň, ktorá sa platí v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto obdobie nie je ešte známa,
- v) platiteľom dane fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je povinná zraziť alebo vybrať daň alebo preddavok na daň od daňovníka, a ktorá je povinná daň alebo predavok na daň vybrané od daňovníka alebo zrazené daňovníkovi odvádzať správcovi dane a majetkovo za ne zodpovedá,
- w) **mikrodaňovníkom daňovník, ktorý je fyzickou osobou, ktorého zdaniteľné príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 1 a 2 za zdaňovacie obdobie neprevyšujú sumu ustanovenú osobitným predpisom,^{2a)} a daňovník, ktorý je právnickou osobou, ktorého zdaniteľné príjmy (výnosy) za zdaňovacie obdobie neprevyšujú sumu ustanovenú osobitným predpisom;^{2a)} mikrodaňovníkom nie je daňovník,**
 1. **ktorý je závislou osobou podľa písmen n) až r) a realizuje kontrolovanú transakciu za toto zdaňovacie obdobie,**
 2. **na ktorého bol vyhlásený konkurz, vstúpil do likvidácie alebo mu bol povolený splátkový kalendár,**
 3. **ktorého zdaňovacie obdobie je kratšie ako 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, okrem daňovníka, ktorý má kratšie zdaňovacie obdobie z dôvodu úmrtia,**
- x) daňovníkom nespupracujúceho štátu fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“); ministerstvo zaradí do tohto zoznamu štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej

ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná a **bez toho, aby bolo pri zdanení dotknuté uplatnenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ministerstvo vyradí z tohto zoznamu štát, ktorý**

1. **je uvedený v zozname Európskej únie obsahujúcom štáty, ktoré nespupracujú na daňové účely, uverejnenom v Úradnom vestníku Európskej únie k 1. januáru kalendárneho roka, alebo**
 2. **neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb, alebo**
 3. **uplatňuje nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb,**
- y) držiteľom držiteľ registrácie lieku, držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľ povolenia na výrobu liekov, farmaceutická spoločnosť,^{37ab)} držiteľ povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti,^{37aba)} výrobca a distribútor zdravotníckej pomôcky, výrobca a distribútor diietetickej potraviny^{37ac)} alebo tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od týchto osôb,
 - z) poskytovateľom zdravotnej starostlivosti poskytovateľ zdravotnej starostlivosti,^{37aa)} jeho zamestnanec alebo zdravotnícky pracovník,^{37aa)}
 - aa) zamestnancom daňovník s príjmami podľa § 5 prijatými od platiteľa týchto príjmov (ďalej len „zamestnávateľ“),
 - ab) kontrolovanou transakciou právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písmen n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom, pričom za kontrolovanú transakciu sa nepovažuje prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaradenú do obchodného majetku podľa písmena m) a nájmomom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely; pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu,
 - ac) vkladom
 1. **peňažný vklad a nepeňažný vklad do základného imania,¹⁾ pričom za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo**

družstva na základe rozhodnutia valného zhromaždenia^{2b)} obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva^{2c)} zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykázaný podiel na zisku (dividenda) nebol predmetom dane; za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo so sídlom v zahraničí,

2. príspevok do kapitálového fondu z príspevkov^{2d)} obchodnej spoločnosti splatený daňovníkom; za obchodnú spoločnosť sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť so sídlom v zahraničí.
3. povinný príplatok do rezervného fondu, nedeliteľného fondu družstva^{2e)} splatený akcionárom, spoločníkom alebo členom družstva a emisné ážio^{2e)} splatené akcionárom,

ad) subjektom právne usporiadanie majetku alebo právne usporiadanie osôb, ktoré nemá právnu subjektivitu, alebo iné právne usporiadanie, ktoré vlastní majetok alebo spravuje majetok,

ae) ústredím právnická osoba, ktorá je zriaďovateľom stálej prevádzkarne,

af) konečným príjemcom príjmu osoba, ktorej plynie príjem v jej vlastný prospech a má právo využívať tento príjem neobmedzene bez zmluvnej alebo inej právnej povinnosti previesť príjem na inú osobu alebo stála prevádzka tejto osoby, ak činnosť spojená s týmto príjmom je vykonávaná touto stálou prevádzkárňou, alebo majetok, s ktorým tento príjem súvisí, je funkčne spojený s touto stálou prevádzkárňou; za konečného príjemcu príjmu sa nepovažuje osoba, ktorá koná ako sprostredkovateľ za inú osobu,

ag) digitálnou platformou hardvérová platforma alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie aplikácií a správu aplikácií,

ah) sídlom sídlo zapísané v obchodnom registri alebo obdobnom registri v zahraničí; ak spoločnosť nemá sídlo zapísané v obchodnom registri alebo obdobnom registri v zahraničí, sídlom sa rozumie územie štátu, podľa ktorého právnych predpisov bola spoločnosť založená alebo zriadená, a u subjektu, ktorý nemá sídlo zapísané v obchodnom registri alebo obdobnom registri v zahraničí, sa sídlom rozumie územie štátu, v ktorom má subjekt miesto skutočného vedenia, a ak nie je možné určiť sídlo

podľa predchádzajúcich spôsobov, sídlom sa rozumie územie štátu, podľa ktorého právnych predpisov je subjekt založený alebo zriadený.

- ai) predajom virtuálnej meny výmena virtuálnej meny za majetok, výmena virtuálnej meny za inú virtuálnu menu, výmena virtuálnej meny za poskytnutie služby alebo odplatiný prevod virtuálnej meny.

Komentár k § 2

- **podľa písmena b)** je predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12. Ide o všeobecnú definíciu predmetu dane, pričom podrobnejšie sú vymedzené príjmy, ktoré sú predmetom dane v § 3 ods. 1 ZDP pre fyzické osoby a v § 12 ZDP pre právnické osoby.

Predmetné ustanovenie dáva veľmi širokú možnosť pre posúdenie príjmu, či podlieha dani z príjmov alebo nie. V súčasnosti ministerstvo financií aj finančné riaditeľstvo vzťahujú túto definíciu aj napr. na príjmy zo zahraničných rodinných nadácií, trustov a podobne, ktoré nie sú špecificky v ZDP riešené, pričom následne určenie spôsobu zdanenia vychádza z reálneho posúdenia o aký príjem v skutočnosti, ide ako napr. či obsahovo príjemcovi neplynú dividendy, licenčné poplatky, dary.

? Príklad

Slovenský daňovník (trvalý pobyt na území SR) plánuje zabezpečiť svoje deti do budúcnosti, a preto svoj majetok chce vložiť do súkromného trustu alebo nadácie, ktorých jedinou úlohou je „správa“ tohto majetku a dohliadanie na jeho užívanie podľa vopred stanovených pravidiel. Vzhľadom na to, že na území SR takéto možnosti nemá, plánuje si založiť takúto spoločnosť v zahraničí. Význam zakladania takýchto rodinných nadácií alebo trustov spočíva práve v tom, že zakladateľ nadácie alebo trustu (rodič) vloží svoj majetok do trustu/nadácie, ktorá sa väčšinou založí práve týmto vkladom (najčastejšie ide o peniaze, podiely, akcie, nehnuteľnosti...). Majetok sa takto stane z právneho hľadiska vlastný trustom/nadáciou. Pri tomto vklade/založení nadácie alebo trustu sa stanoví presný postup nakladania s majetkom a presné podmienky

jeho spravovania.

Stanov trupu/nadácie (určené zakladateľom pri založení) upravujú užívanie tohto majetku, resp. požívanie benefitov z neho, konkrétnymi osobami, tzv. beneficentami (spravidla rodinní príslušníci a ich partneri). Môže ísť o rôzne formy, napr. pravidelné mesačné dávky, ktoré bude beneficent dostávať, v určitej stanovenej výške („renta“, vreckové...), pravidelné dávky v rôznych výškach (napr. nadácia/trust vlastný podiel, z ktorých dostáva na ročnej báze dividendy, každý rok inú výšku, ktoré následne „prerozdeli“ medzi beneficentov na rovnakej ročnej báze), nepravidelné dávky (napr. dary pri životných jubileách a určitých životných situáciách beneficentov), nepeňažné požitky ako napr. možnosť užívať nehnuteľnosť, atď.

Ako sa bude hľadieť na zdanenie týchto benefitov u prijímateľov, ktorí sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území SR?

V uvedenom prípade je potrebné postupovať v súlade so všeobecnými zásadami zdaňovania upravenými v ZDP a daňových princípov zadeňovaných v daňovom poriadku, pričom vždy je potrebné posudzovať každý jednotlivý prípad podľa jeho skutočného obsahu a predmetu právnych vzťahov.

V zahraničí existujú viaceré typy nadácií a trustov, ktoré sa odlišujú nielen predmetom vykonávaných činností, formou vlastníctva vloženého majetku, či úrovňou kontroly nad majetkom, ale aj daňovým zaobchádzaním. Z tohto dôvodu nie je možné jednoznačne klasifikovať príjem, ktorý plynie beneficentovi z nadácie alebo trustu. Pri riešení otázky zdanenia takéhoto príjmu je nevyhnutné postupovať „prípadovým“ berúc do úvahy právne predpisy štátu, v ktorom bola nadácia alebo trust založený.

Základ pre zdanenie takto dosahovaného príjmu je určený v § 2 písm. b) ZDP a to, že príjem plynúci beneficentovi z nadácie alebo trustu predstavuje príjem z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka, a teda takýto príjem plynúci beneficentovi je predmetom dane na území SR.

Majetok v nadácii alebo truste síce nemusí byť v právnom vlastníctve beneficentov, avšak nakoľko sa s majetkom nakladá v ich prospech, príjmy plynúce z nakladania s týmto majetkom sa z ekonomického pohľadu považujú za príjmy plynúce beneficentom.

Kvalifikáciu samotného príjmu a jeho prípadné zdanenie na území SR je nevyhnutné posúdiť

v každom konkrétnom prípade samostatne, a to aj s ohľadom na typ nadácie, resp. trustu a právne predpisy štátu, v ktorom bol založený.

Uvedené znamená, že sa bude posudzovať, či vyplácaný príjem svojim charakterom nie je napr. podiel na zisku, dar, renta a pod. a po jeho posúdení sa následne budú aplikovať príslušné ustanovenia v ZDP.

Zároveň je potrebné subjekt upozorniť na oznamovacie povinnosti vyplývajúce zo zákona č. 305/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v prípade, ak by založenie nadácie alebo trustu viedlo k splneniu charakteristických znakov uvedených v prílohe 1a citovaného zákona a v relevantných prípadoch aj k splneniu testu hlavného účelu, t. j. dosiahnutiu daňovej výhody.

V predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, kedy neobsahoval ZDP špeciálnu definíciu príjmu pre zdanenie príjmu z predaja virtuálnej meny, bolo možné cez túto všeobecnú definíciu zdaňovať aj zisky plynúce v súvislosti s virtuálnou menou. Od roku 2018 však bola zavedená špeciálna definícia uvedeného príjmu, a to v písmene a) tohto ustanovenia.

■ **podľa písmena c)** je príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou.

Nepeňažný príjem je potrebný na účely ZDP oceniť, a to cenou bežne používanou v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia.

Aj pre nepeňažný príjem platí, že môže byť v súlade s ustanoveniami ZDP oslobodený od dane. Napr. môže ísť o hodnotu stravovania poskytovaného ako nepeňažné plnenie zamestnávateľom svojim zamestnancom, ktorá je oslobodená v súlade s § 5 ods. 7 ZDP.

Za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, alebo ktorá vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou.

U daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva sa pri takto dosiahnutom príjme bude postupovať v súlade s pravidlami pre podvojné účtovanie.

Postup pri zámene a jej právne účinky upravuje ustanovenie § 611 Občianskeho zákonníka

(ďalej len „ObčZ“). Podľa tohto ustanovenia sa na zámennú zmluvu primerane vzťahujú ustanovenia § 588 až § 610 ObčZ o kúpnej zmluve, čo znamená, že každá zo strán sa považuje ohľadne vecí, ktorú výmenou dáva za predávajúcu stranu a ohľadne vecí, ktorú výmenou prijíma za kúpajúcu stranu.

Zámenná zmluva sa riadi príslušnými ustanoveniami ObčZ ako zmluvný typ, ale v prípade, ak ide o zámenu v rámci podnikateľských vzťahov, vo všeobecných otázkach sa riadi § 261 ods. 6 Obchodného zákonníka („ObchZ“).

Za formu zámennej zmluvy možno považovať aj bartrovú zmluvu.

V praxi často dochádza k zámene bytov. Pri zámene bytu za byt dochádza k prevodu vlastníctva bytu a príjem získaný zámenou (ak nejde o byt zahrnutý do obchodného majetku) sa považuje za ostatný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona. Pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov dosiahnutých zámenou bytu za byt sa uplatňuje ustanovenie § 8 ods. 2 zákona, t. j. do základu dane (čiastkového základu dane) sa zahrňa zdaniteľný príjem znížený o výdavky preukázateľne vynaložené na jeho dosiahnutie, pričom výdavky ktoré je možné pri príjmoch získaných zámenou bytu za byt uplatniť, sú vymedzené v § 8 ods. 5 zákona (t. j. uplatňujú sa rovnaké výdavky, ako pri príjmoch z predaja bytu).

? Príklad

Pani Janka vlastní jednoizbový byt, ktorý nadobudla kúpou a zaplatila zaň kúpnu cenu vo výške 50 000 eur. Pán Zdeno vlastní trojizbový byt, ktorý nadobudol kúpou za 100 000 eur. Ani pani Janka a ani pán Zdeno nemali tieto byty zahrnuté v obchodnom majetku. Obidvaja sa na základe zámennej zmluvy dohodli, že si predmetné byty vymenia. Pani Janka sa v zámennej zmluve zaviazala odovzdať pánovi Zdenovi do vlastníctva jednoizbový byt a pán Zdeno sa zaviazal odovzdať pani Janke do vlastníctva trojizbový byt. Okrem toho sa v predmetnej zmluve dohodli, že vzhľadom na to, že pani Janka za jednoizbový byt získala trojizbový byt, je povinná pánovi Zdenovi doplatiť v hotovosti 80 000 eur. V zámennej zmluve je uvedená cena vymieňaných bytov, ktorá bola určená na základe znaleckého posudku tak, že cena jednoizbového bytu je 70 000 eur a cena trojizbového bytu predstavuje 110 000 eur. Predmetom dane z príjmov fyzickej osoby je aj nepeňažný príjem získaný zámenou, to znamená, že v dôsledku zámeny získala pani Janka nepeňažný príjem 110 000

eur, čo je hodnota trojizbového bytu, ktorý získala zámenou. Pán Zdeno získal nepeňažný príjem 70 000 eur, čo je hodnota jednoizbového bytu, ktorý získal zámenou a okrem tohto nepeňažného príjmu získal aj peňažný príjem 80 000 eur, čo je doplatok, ktorý mu na základe zámennej zmluvy zaplatila pani Janka, t. j. v úhrne dosiahol príjem v sume 130 000 eur.

Príjem (nepeňažný aj peňažný), ktorý daňovníci dosiahli na základe zámennej zmluvy sa považuje za ostatný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona. Pri zistení základu dane z uvedeného príjmu musia obidvaja daňovníci postupovať podľa § 8 ods. 2 a 5 zákona. Pretože obidvaja nadobudli byty, ktoré dali na zámenu kúpou, bude u obidvoch výdavkom kúpna cena, ktorú za byt, ktorý dali na zámenu preukázateľne zaplatili. To znamená, že na účely zistenia základu dane (čiastkového základu dane) z prevodu bytu si môže pani Janka príjem získaný zámenou v sume 110 000 eur znížiť o výdavok v sume 50 000 eur (kúpna cena bytu preukázateľne zaplatená za byt, ktorý dala na zámenu). Pán Zdeno si môže dosiahnutý príjem 130 000 eur (70 000 + 80 000) znížiť o výdavok v sume 100 000 eur (kúpna cena bytu preukázateľne zaplatená za byt, ktorý dal na zámenu).

■ **v písmenách d) až g)** je zadefinovaný daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „daňovník s NDP“) a daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „daňovník s ODP“) na území SR a rozsah ich daňových povinností.

U daňovníka s NDP je podľa § 2 písm. f) ZDP predmetom dane príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR a zo zdrojov v zahraničí a teda takýto daňovník podlieha na území SR tzv. celosvetovej daňovej povinnosti.

Predmetom dane daňovníka s ODP je podľa § 2 písm. g) ZDP iba príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR taxatívne vymedzený v § 16 ZDP.

ZDP definuje daňovníka s NDP v § 2 písm. d) ako:

1. fyzickú osobu, ktorá má na území SR trvalý pobyt (pre účely ZDP aj povolenie na trvalý pobyt), bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiava, pričom
 - 1.1 fyzická osoba má na území SR bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby

k územiu SR je zrejímý zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať,

Poznámka

Bydliskom sa na účely ZDP rozumie miesto, kde má fyzická osoba stály byt, pričom má v úmysle trvale sa v tomto byte zdržiavať. V prípade pochybností je potrebné prihliadnuť ku všetkým okolnostiam a vziať do úvahy najmä úmysel danej osoby, či sa chce v tomto byte zdržiavať trvalo alebo dočasne. Fyzická osoba môže užívať byt akoukoľvek formou, v praxi môže ísť o osobné vlastníctvo alebo prenájom nehnuteľnosti. Nehnuteľnosťou sa rozumie najmä byt alebo rodinný dom. Zásadnou je trvalosť užívania bytu, teda možnosť užívať ho nepretržite, nie len za účelom krátkodobých pobytov, akými sú dovolenka alebo služobná cesta. Možnosť trvalo užívať byt však neimplikuje automaticky nepretržitú fyzickú prítomnosť. Úmysel trvalo sa zdržiavať v byte možno odvodiť aj na základe osobného a rodinného stavu danej fyzickej osoby. V takomto prípade sa skúma, či má fyzická osoba povolenie na dlhodobý pobyt, či sa s ňou v byte zdržiava aj jej manžel (manželka), deti, prípadne rodičia, či sa do bytu vracia zo zamestnania, z dovolenky, či sa tu nachádza jej osobný majetok, prípadne iné skutočnosti. Neposlednou podmienkou pre určenie bydliska sú aj ekonomické väzby k územiu SR, ako napr. či tú má nejaký majetok, či tu vykonáva napr. podnikateľskú činnosť alebo je tu zamestnaný a pod. Ak by teda napr. mal posudzovaný daňovník len izbu u svojich rodičov, pričom pracuje v zahraničí, kde má aj rodinu a rodičov príde pozrieť iba príležitostne (napr. sviatky, víkendy a pod.), nevzniká mu na území SR bydlisko z dôvodu splnenia výlučne podmienky trvalého miesta, ktoré má stále k dispozícii v byte rodičov. Pojem „bydlisko“ je charakterovo totožný s pojmom „stredisko životných záujmov“, ktorý je upravený v modelovej zmluve OECD a v príslušných zmluvách o ZDZ.

- 1.2 fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území SR, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý aj začatý deň pobytu,
2. právnickú osobu, ktorá má na území SR sídlo alebo miesto skutočného vedenia; miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov práv-

nickej osoby, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri.

Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa dopĺňa definícia právnickej osoby pre účely určenia rozsahu daňovej povinnosti, podľa ktorej je daňovníkom s NDP „2. právnická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky sídlo^{1b)} alebo miesto skutočného vedenia; miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa vytvárajú alebo prijímajú zásadné riadiace rozhodnutia a obchodné rozhodnutia pre právnickú osobu ako celok, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri.“ Poznámka pod čiarou k odkazu 1b) znie: „^{1b)} § 2 ods. 3 Obchodného zákonníka.“ Podľa § 2 ods. 3 ObchZ, sídlom právnickej osoby a miestom podnikania fyzickej osoby je adresa, ktorá je ako sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom. Právnická osoba alebo fyzická osoba musí preukázať, že má k nehnuteľnosti alebo jej časti, ktorej adresa je ako jej sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo v živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom, vlastnícke právo alebo užívacie právo, ktoré užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania nevylučuje, alebo písomný súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti s úradne osvedčeným podpisom alebo písomný súhlas väčšiny podielových spoluvlastníkov nehnuteľnosti alebo jej časti, ak ide o podielové spoluvlastníctvo k nehnuteľnosti alebo jej časti počítanej podľa veľkosti ich podielov, s úradne osvedčenými podpismi so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra, živnostenského registra alebo inej evidencie ustanovenej osobitným zákonom. To neplatí, ak právo na užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania vyplýva z katastra nehnuteľností. Okrem doplnenia odvolávky na ObchZ

pri pojme „sídlo“ sa spresňuje jedno z kritérií na určenie daňovej rezidence právnickej osoby v SR – miesto skutočného vedenia. Za miesto skutočného vedenia sa považuje také miesto, kde sa vytvára alebo prijíma väčšina obchodných a riadiacich rozhodnutí za právnickú osobu ako celok. To platí bez ohľadu na to, či sú tieto rozhodnutia prijímané orgánmi právnickej osoby alebo inými osobami (napr. spoločníkmi, akcionármi, zamestnancami). Rozhodnutia za menšie organizačné celky právnickej osoby alebo rozhodnutia administratívneho charakteru sa nepovažujú za zásadné pre právnickú osobu ako celok. Miesto skutočného vedenia má vo väčšine prípadov zabezpečené primerané materiálne a personálne podmienky na prijímanie takýchto rozhodnutí. Vzhľadom na rôznorodosť súčasných obchodných modelov a tiež na úroveň digitalizácie hospodárstva je však nutné posudzovať primeranosť podmienok individuálne a s ohľadom na charakter činnosti právnickej osoby.

Upozornenie

Pri posudzovaní splnenia kritérií, na základe ktorých sa určuje rozsah daňových povinností osôb na území SR, čiže či je osoba rezidentom alebo nerezidentom SR, je potrebné prihliadať na zásadu **prednosti skutkového stavu pred formálnym právnym stavom**. Uvedené sa týka napríklad situácie, ak si osoba nesplní povinnosť odhlásiť skončenie jej trvalého pobytu na území SR v ohlasovni podľa zákona č. 253/1998 Z. z. o hlásení pobytu občanov SR a registri obyvateľov SR v znení neskorších predpisov.

Daňovníkom s ODP je podľa § 2 písm. e) ZDP

1. fyzická osoba, ktorá nemá na území SR trvalý pobyt, bydlisko a ani sa na území SR nezdržiava a fyzická osoba, ktorá sa na území SR obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia alebo ktorá hranice do SR prekračuje denne alebo v dohodnutých časových obdobiach len na účely výkonu závislej činnosti, ktorej zdroj je na území SR (tzv. „cezhraniční pracovníci“),
2. právnická osoba, ktorá na území SR nemá sídlo a ani miesto skutočného vedenia.

Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa v § 2 písm. e) dopĺňa definícia daňovníka s ODP, ktorá znie

„e) daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou

1. fyzická osoba neuvedená v písmene d) prvom bode alebo fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa v dôsledku uplatnenia medzinárodnej zmluvy považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom zmluvnom štáte,
2. fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa na území Slovenskej republiky obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia,
3. právnická osoba neuvedená v písmene d) druhom bode alebo právnická osoba uvedená v písmene d) druhom bode, ktorá sa v dôsledku uplatnenia medzinárodnej zmluvy považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom zmluvnom štáte.“

Doplnenie bodu 1 a 3 v § 2 písm. e) vyplýva z aplikácie zmlúv o ZDZ.

V prípade, ak fyzická osoba alebo právnická osoba je daňovníkom s NDP (daňovým rezidentom) na území SR podľa zákona a súčasne daňovým rezidentom iného zmluvného štátu na základe právnych predpisov tohto druhého štátu, konflikt dvojitej rezidence sa vyrieši v súlade s ustanoveniami príslušnej zmluvy o ZDZ, obvykle podľa článku 4 ods. 2 alebo ods. 3. V dôsledku aplikácie uvedených ustanovení môže SR stratiť právo zdaňovať celosvetové príjmy fyzickej alebo právnickej osoby. V danom prípade takáto fyzická osoba alebo právnická osoba prestáva byť daňovníkom s NDP (daňovým rezidentom) na území SR a podľa zákona sa stáva daňovníkom s ODP (daňovým nerezidentom).

Úpravou bodu 2 v § 2 písm. e) sa vypúšťa výnimka pre fyzické osoby, ktoré denne prekračujú hranice SR za účelom výkonu závislej činnosti v SR a ktoré by za iných okolností boli daňovníkmi s NDP (daňovými rezident-

mi) SR podľa ZDP. V prípade konfliktu daňovej rezidencie fyzickej osoby sa v záujme zamedzenia dvojitého zdanenia aplikujú rozhraničovacie kritériá definované v príslušnej zmluve o ZDZ. Cieľom legislatívnej úpravy je zabezpečiť, aby sa daňová rezidencia fyzických osôb, ktoré denne prekračujú hranice do SR za účelom výkonu závislej činnosti, určovala podľa rozhraničovacích kritérií v príslušnej zmluve o ZDZ.

Každý štát má v rámci vlastných vnútroštátnych daňových predpisov upravený samostatný postup pri určovaní rezidencie osôb, a preto je v praxi možné, že osoba je považovaná podľa vnútroštátnych daňových predpisov za daňovníka s NDP (rezidenta) v dvoch alebo viacerých štátoch, či už z dôvodu nahliáseného trvalého pobytu alebo z dôvodu dočasnej fyzickej prítomnosti na území príslušného štátu.

Ak je osoba podľa vnútroštátnych daňových predpisov považovaná za rezidenta v dvoch alebo viacerých štátoch, dochádza k tzv. „konfliktu dvojitej rezidencie“. V rámci medzinárodných vzťahov bolo potrebné uvedený konflikt riešiť právnou normou, ktorá by bola nadradená domácim právnym predpisom.

Takouto právnou normou sa stali práve zmluvy o ZDZ, ktorých primárnym účelom je zamedziť dvojitému zdaneniu príjmov pridelením obmedzeného alebo neobmedzeného práva na zdanenie príjmov štátu zdroja príjmov alebo štátu rezidencie. Nevyhnutnou podmienkou je však určenie štátu, v ktorom je osoba považovaná za rezidenta na daňové účely.

Uvedené riešia zmluvy o ZDZ v článku – Rezidencia (daňový domicil), čo býva vo väčšine zmlúv článok 4. Uvedený článok definuje na účely zmlúv o ZDZ výraz „rezident zmluvného štátu“ s odvolaním sa na vymedzenie podľa vnútroštátnych daňových predpisov zmluvných štátov a obsahuje kritériá pre rozhraničenie dvojitej rezidencie tak pre fyzické ako aj pre právnické osoby.

Jednotlivé zmluvy o ZDZ sa však nezaoberajú skutočnosťou, akým spôsobom a na základe akých kritérií sa podľa vnútroštátnych daňových predpisov jednotlivých štátov posudzuje a určuje rezidencia osôb. Rovnako neurčujú žiadne štandardy, ktoré musia splniť vnútroštátne daňové predpisy, aby bola rezidencia osoby podľa nich určená, akceptovaná oboma zmluvnými štátmi.

Ak teda nevznikne žiadny konflikt rezidencie osoby podľa vnútroštátnych daňových predpisov

dvoch zmluvných štátov, nie je dôvod na určenie, resp. rozhraničenie rezidencie uplatňovať medzi národnú zmluvu o ZDZ.

Význam určenia daňovej rezidencie nespočíva len v určení štátu, ktorý má nárok na neobmedzené zdanenie celosvetových príjmov osoby, preukázanie štátu rezidencie osoby je nevyhnutnou podmienkou aj pre uplatnenie príslušnej zmluvy o ZDZ a čerpanie výhod a úľav z nej vyplývajúcich. Okrem uvedených skutočností je určenie rezidencie osoby dôležitou podmienkou pri eliminácii dvojitého zdanenia.

Napríklad podľa § 45 ZDP je možné v SR eliminovať dvojité zdanenie výlučne pri príjmoch plynúcich daňovníkom s NDP bez ohľadu na to, či sa jedná o príjmy plynúce zo zdrojov na území štátu, s ktorým má SR uzatvorenú zmluvu o ZDZ (§ 45 ods. 1 ZDP) alebo o príjmy plynúce zo štátu, s ktorým SR nemá uzavretú zmluvu o ZDZ (§ 45 ods. 3 ZDP).

V prevažnej väčšine zmlúv o ZDZ pozostáva článok 4 z troch odsekov, pričom v odseku 1 je vymedzená definícia výrazu „rezident zmluvného štátu“. Na účely príslušnej zmluvy o ZDZ „rezident zmluvného štátu“ označuje každú osobu, ktorá podľa vnútroštátnych právnych predpisov príslušného štátu podlieha zdaneniu v tomto štáte z dôvodu bydliska (domicilu), trvalého pobytu (rezidencie), miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného kritéria podobného charakteru. Uvedený výraz nezahŕňa osobu, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte iba z dôvodu poberania príjmov zo zdrojov na území tohto štátu alebo umiestnenia majetku na území tohto štátu.

Pri riešení konfliktu dvojitej rezidencie fyzickej osoby sa rozhraničovacie kritériá pre určenie rezidencie aplikujú postupne v tom poradí, v ktorom sú uvedené v príslušnej zmluve o ZDZ až dovtedy, pokiaľ nie je stanovený len jeden štát rezidencie osoby.

Tieto kritériá sú uvedené obvykle v nasledovnom poradí:

- **existencia stáleho bytu, stredisko životných záujmov;**
- **miesto obvyklého zdržiavania sa;**
- **štátna príslušnosť (občianstvo);**
- **dohoda kompetentných orgánov zmluvných štátov.**

Pri rozhraničovaní rezidencie fyzickej osoby nie je nevyhnutné vyčerpať všetky kritériá uvedené v príslušnej zmluve o ZDZ. Ak sa dvojité rezidencie fyzickej osoby rozhraničí po uplatnení kritéria stáleho bytu, nie je potrebné použiť zostávajúce kritériá.

Ak osoba iná ako fyzická osoba je považova-

vaná podľa vnútroštátnych daňových predpisov zmluvných štátov za daňovníka s NDP (rezidenta) v obidvoch zmluvných štátoch, bude rezidentom len toho zmluvného štátu, v ktorom má umiestnené miesto skutočného vedenia.

? Príklad

Športovec s trvalým pobytom na území SR vykonáva svoju činnosť v zahraničí (v štáte, s ktorým SR má uzavretú zmluvu o ZDZ) tri roky, pričom domov na SR prichádza len sporadicky a je to menej ako 183 dní. Je športovcom SZČO a má riadnu hráčsku zmluvu.

Je možné predložiť finančnej správe SR potvrdenie o daňovej rezidencii od zahraničného správcu dane? Bude platiť dane v zahraničí a v SR nebude podávať daňové priznanie k dani z príjmov.

Daňovník – fyzická osoba s trvalým pobytom v SR je podľa § 2 písm. d) prvého bodu ZDP daňovníkom s NDP (ďalej len „daňový rezident SR“). Ak ide o cezhraničnú situáciu vo vzťahu k štátu, s ktorým má SR uzavretú zmluvu o ZDZ, tak uvedený daňovník je zároveň daňovým rezidentom SR aj na účely zmluvy o ZDZ, pretože podľa čl. 4 ods. 1 zmluvy je osobou, ktorá podľa právnych predpisov SR podlieha v SR zdaneniu z dôvodu svojho trvalého pobytu (domicilu). Táto osoba však môže byť v zmysle čl. 4 ods. 1 zmluvy aj daňovým rezidentom druhého zmluvného štátu (napr. z dôvodu existencie stáleho bytu, registrácie a pod.). Keďže uplatňovanie zmluvy je okrem iného založené na relácii „rezident jedného zmluvného štátu – rezident druhého zmluvného štátu“, tak je v prípade konfliktu dvojitej daňovej rezidencie nevyhnutné určiť len jeden zmluvný štát, v ktorom je uvedená osoba rezidentom. Definitívne určenie daňovej rezidencie – fyzickej osoby na účely zmluvy je upravené pomocou kritérií podľa čl. 4 ods. 2 zmluvy, t. j. pomocou tzv. rozhraničovacích kritérií.

V tomto prípade je možné domnievať sa, že **daňovník je daňovým rezidentom iného štátu (s ktorým má SR uzavretú zmluvu). Určenie rezidencie podľa zmluvy má prednosť pred určením daňovej rezidencie podľa ZDP, pričom určenie daňovej rezidencie podľa zmluvy sa v takom prípade použije aj na uplatňovanie ostatných ustanovení ZDP.**

Po určení daňovej rezidencie je na účely zmluvy potrebné klasifikovať druh príjmov. Príjmy športovcov sú podľa čl. 17 (Umelci a športovci) zmluvy vo všeobecnosti zďaňované v tom zmluvnom štáte, v ktorom bola činnosť týchto športovcov osob-

ne vykonávaná, t. j. zdanenie v štáte zdroja. Uvedené platí bez ohľadu na formu právneho vzťahu a tiež na skutočnosť, že daňovníkovi mohol byť príjem vyplatený prostredníctvom inej osoby.

Daňovník – fyzická osoba je povinný podať daňové priznanie, ak mu to ustanovuje § 32 ZDP. Podľa § 32 ods. 1 ZDP je daňovník povinný podať daňové priznanie, ak za zdaňovacie obdobie dosiahol zdaniteľné príjmy presahujúce 50 % sumy podľa § 11 ods. 2 písm. a) ZDP, t. j. v roku 2020 sumu 2 207,10 eur. Uvedené samozrejme platí len za predpokladu, že sa na konkrétny prípad nevzťahujú iné, špecifické pravidlá podľa ostatných ustanovení § 32 ZDP.

Pre určenie zdaniteľných príjmov daňovníka na účely § 32 ZDP je v prvom rade nevyhnutné určiť daňovú rezidenciu daňovníka podľa ustanovení ZDP a zmluvy.

V nadväznosti na určenie daňovej rezidencie je možné určiť aj zdaniteľné príjmy, t. j. príjmy, ktoré sú v zmysle § 2 písm. h) ZDP predmetom dane a nie sú oslobodené od dane podľa ZDP ani medzinárodnej zmluvy. Predmetom dane daňovníka s NDP (daňového rezidenta SR) sú podľa § 2 písm. f) ZDP príjmy plynúce zo zdrojov na území SR a príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí, t. j. celosvetové príjmy.

Predmetom dane daňovníka s NDP (daňového nerezidenta SR) sú podľa § 2 písm. g) ZDP príjmy plynúce zo zdrojov na území SR. Príjmy zo zdrojov na území SR sú definované v ustanoveniach § 16 ZDP.

Podľa § 16 ods. 1 písm. d) ZDP je príjmom daňového nerezidenta SR zo zdrojov na území SR príjem z činnosti umelca, športovca, artistu alebo spoluúčinkujúcich osôb a z ďalšej podobnej činnosti osobne vykonávanej alebo zhodnocovanej na území SR bez ohľadu na to, či príjmy plynú týmto osobám priamo alebo cez sprostredkujúcu osobu.

Keďže daňovník je daňovým nerezidentom SR a osobne vykonával činnosť športovca mimo územia SR, tak tieto príjmy nie sú jeho predmetom dane podľa ZDP a neberú sa pri výpočte zdaniteľných príjmov do úvahy.

V prípade, že daňovník – daňový nerezident SR nedosahoval žiadne príjmy zo zdrojov na území SR, tak nedosahoval žiadne zdaniteľné príjmy a nemá povinnosť podať daňové priznanie.

Miestom skutočného vedenia sa zvyčajne rozumie miesto, kde sú prijímané rozhodujúce kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia nevyhnutné pre vedenie podnikania osoby. Miestom

skutočného vedenia je obvykle miesto, kde prijíma rozhodnutia väčšina nadriadených osôb alebo skupina osôb (napr. predstavenstvo), t. j. miesto, kde sa rozhoduje o aktivitách, ktoré má vykonať spoločnosť ako celok. V praxi môže nastať situácia, že daňovník má viacero miest vedenia. Čo sa týka miesta skutočného vedenia, v jednom čase môže mať osoba iba jedno miesto skutočného vedenia.

Pri rozhraničovaní rezidencie osôb iných ako fyzických osôb by nemala byť prikladaná dôležitosť výhradne formálnym kritériám, ako je napríklad registrácia spoločnosti v určitom zmluvnom štáte. Rovnako ako pri rozhraničovaní dvojitej rezidencie fyzických osôb je nevyhnutné podrobne preskúmať všetky podstatné a relevantné skutočnosti a posudzovať v ich vzájomných súvislostiach ako celok.

Po rozhraničení dvojitej rezidencie osoby (či už fyzickej osoby alebo právnickej osoby, resp. inej osoby) uplatnením rozhraničovacích kritérií uvedených v príslušnej zmluve o ZDZ dochádza k modifikácii ustanovenia § 2 ZDP a pri určení rozsahu daňovej povinnosti osoby na účely ZDP sa vychádza z rezidencie tejto osoby určenej podľa zmluvy o ZDZ.

Ak je osoba považovaná za rezidenta na daňové účely nielen v SR, ale aj v inom štáte podľa jeho vnútroštátnych daňových predpisov a SR nemá s týmto štátom vzájomné daňové vzťahy upravené zmluvou o ZDZ, nie je možné uspokojivým spôsobom rozhraničiť dvojitú rezidenciu tejto osoby, pretože v takomto prípade sa postupuje výlučne podľa ustanovení ZDP.

? Príklad

Daňovník z Portorika vykonával v SR v zdaňovacom období podnikateľskú činnosť, pričom bol na území SR fyzicky prítomný počas obdobia presahujúceho 300 dní v tomto zdaňovacom období (kalendárnom roku). Po ukončení zdaňovacieho obdobia sa daňovník informoval u daňového poradcu, aké príjmy má uviesť v podanom daňovom priznaní a zdaňovať v SR.

Daňový poradca vychádzal zo skutočnosti, že daňovník sa v predmetnom zdaňovacom období obvykle zdržiaval na území SR a je teda podľa § 2 písm. d) bod 1 ZDP považovaný za daňovníka s NDP na území SR (daňový rezident).

Hoci je daňovník považovaný za rezidenta aj v Portoriku, SR nemá s týmto štátom uzatvorenú zmluvu o ZDZ, a preto nie je možné zamedziť dvojitej rezidencii tejto osoby.

Ak by bol daňovník považovaný za rezidenta aj v inom štáte, s ktorým má SR uzatvorenú zmluvu o ZDZ, bolo by možné rozhraničiť dvojitú rezidenciu a určiť iba jeden štát, v ktorom má neobmedzenú daňovú povinnosť.

Správca dane posudzuje rezidenciu osoby pri určovaní rozsahu jej daňových povinností na území SR, pri overovaní správnosti postupu daňových subjektov pri určení zdaniteľnosti príjmov a spôsobu ich zdanenia, pri preverovaní správnosti uplatnenia medzinárodnej zmluvy a pri žiadosti daňovníka o vydanie potvrdenia o rezidencii.

Platelia dane (príjmu) posudzujú rezidenciu osôb pri výplate, poukázaní alebo písaním úhrad v ich prospech, pričom pri overovaní správnosti posúdenia zdaniteľnosti predmetných príjmov správcom dane sú platelia dane (príjmu) povinní správcovi dane miesto rezidencie týchto osôb preukázať.

Daňovníci preukazujú skutočnosť, že sú rezidentom určitého štátu, platiteľom dane (príjmu) pri poberaní príjmov a správcovi dane pri overovaní správnosti vysporiadania ich daňovej povinnosti na území SR a uplatnenia medzinárodnej zmluvy a pri predložení žiadosti o vydanie potvrdenia o rezidencii.

Rezidencia osoby sa zvyčajne posudzuje za zdaňovacie obdobie (kalendárny rok).

Vo všeobecnosti spôsob a forma preukazovania rezidencie osoby na daňové účely nie je taxatívne vymedzená v žiadnom vnútroštátnom daňovom predpise SR, preto je možné použiť akúkoľvek formu a spôsob preukázania. V prípade pochybností je však za najpreukaznejší doklad považované potvrdenie o rezidencii tejto osoby vydané správcom dane (resp. zahraničným správcom dane).

Samozrejme po rozriešení kritérií pre určenie daňovníka, či je daňovníkom s ODP alebo NDP, toto následne určuje rozsah daňových povinností na území SR.

Neobmedzená daňová povinnosť predstavuje zdanenie, resp. predmet dane vymedzený celosvetovými príjmami zdanenými na území SR [§ 2 písm. f) ZDP], zatiaľ čo obmedzená daňová povinnosť predstavuje zdanenie daňovníkov len z príjmov, ktoré majú zdroj na území SR vymedzené v § 16 ZDP [§ 2 písm. g) ZDP].

V prípade **daňovníkov s NDP** títo sú zdaňovaní z celosvetových príjmov podľa ustanovení ZDP, pričom v prípade ak tomuto daňovníkovi plynú príjmy zo zdrojov v zahraničí a tieto boli v zahraničí preukázateľne zdanené je možné využiť metódy na vylúčenie dvojitého zdanenia a to

metódu započítania dane zaplatenej v zahraničí alebo metódu vyňatia príjmov dosiahnutých v zahraničí zo zdanenia na území SR. Uvedené metódy sú ustanovené v príslušných článkoch konkrétnych zmlúv o ZDZ a v ustanovení § 45 ZDP.

■ **v písmene m) je zadefinovaný pojem obchodný majetok.**

Obchodným majetkom je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi oceniteľných iných hodnôt:

- ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ZDP (príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu) vo vlastníctve,
- ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP,
- o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), alebo ktoré táto fyzická osoba eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Všetky uvedené podmienky musia byť splnené súčasne, pričom obchodným majetkom je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenjmu.

Ak v súlade so zákonom o účtovníctve daňovník – fyzická osoba **s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP** (príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti) **účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo podvojného účtovníctva** (je účtovnou jednotkou), alebo ak fyzická osoba **s príjmami podľa § 6 ods. 3 a 4 ZDP** (príjmy z prenájmu a príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu) **sa rozhodne účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva alebo podvojného účtovníctva** (§ 6 ods. 13 ZDP), aj keď jej táto povinnosť nevyplýva zo zákona o účtovníctve (nie je účtovnou jednotkou), potom účtuje fyzická osoba o obchodnom majetku postupom ustanoveným:

- v Opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky z 13. decembra 2007 č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahom vymedzení položiek účtovej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej

len „postupy účtovania v JÚ“), alebo

- v Opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania v PÚ“).

Fyzická osoba, ktorá **pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 až 4 ZDP** uplatňuje preukázateľne vynaložené daňové výdavky, môže viesť v súlade so znením § 6 ods. 11 ZDP **daňovú evidenciu**, ktorej súčasťou je aj evidencia o hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku.

Ak daňovník o majetku účtuje alebo vedie o ňom evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom v súvislosti s týmto obchodným majetkom je možné uplatňovať daňové výdavky spôsobom ustanoveným v ZDP, a to napr. daňové výdavky na jeho obstaranie, na jeho technické zhodnotenie, opravy a udržiavanie. Takéto daňové výdavky nemôže uplatniť daňovník, ktorý používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP majetok v osobnom užívaní, t. j. ak o tomto majetku neúčtuje, resp. nevedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP ako o obchodnom majetku. Ak daňovník používa majetok v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ZDP, môže sa kedykoľvek rozhodnúť, že tento majetok zaradiť do obchodného majetku. Podľa toho sa mu zmení rozsah uplatňovaných daňových výdavkov súvisiacich s takýmto majetkom daňovníka, avšak bude to mať vplyv aj na zdanenie, resp. oslobodenie príjmov z predaja takéhoto majetku.

Ak napríklad živnostník kúpil počítač za 1 450 €, úhradu vykonal prevodom z podnikateľského účtu, bol povinný túto skutočnosť účtovať, resp. evidovať:

- ak počítač kúpil na podnikateľské účely a uplatnil si jej obstarávaciu cenu v súlade so znením ZDP do daňových výdavkov, bol povinný účtovať, resp. evidovať tento počítač hneď po jeho kúpe ako obchodný majetok,
- ak počítač kúpil na osobné účely, jeho obstarávaciu cenu nemohol uplatniť do daňových výdavkov,
- ak by sa následne rozhodol počítač pôvodne obstaraný na osobné účely používať aj na podnikateľské účely, preradil by tento z osobného užívania do obchodného majetku a mohol by si uplatňovať výdavky súvisiace z jeho používaním v súlade s podmienkami ustanovenými v ZDP.

Poznámka

Daňovník s príjmami z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájomu a z použitia diela a umeleckého výkonu, ktorý vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP a daňovník s príjmami z prenájomu a z použitia diela a umeleckého výkonu, ktorý účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo v sústave podvojného účtovníctva (§ 6 ods. 13 ZDP), uvádza v daňovom priznaní k dani z príjmov typu B v Tabuľke č. 1a zostatkovú cenu hmotného majetku a nehmotného majetku, stav zásob, pohľadávok a záväzkov podľa stavu na začiatku zdaňovacieho obdobia a na konci zdaňovacieho obdobia.

Dňom vyradenia majetku z obchodného majetku daňovníka sa podľa § 9 ods. 5 ZDP rozumie **deň, v ktorom daňovník posledný raz účtoval majetok v účtovníctve alebo uvádzal v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP.**

K vyradeniu majetku z obchodného majetku dochádza napr. v prípade:

- predaja alebo darovania obchodného majetku;
- vkladu obchodného majetku do obchodnej spoločnosti alebo družstva;
- skončenia podnikania, skončenia výkonu inej samostatnej zárobkovej činnosti, skončenia prenájomu a skončenia poberania príjmov z použitia diela a použitia umeleckého výkonu, a to podľa toho, pri ktorej z týchto činností, resp. pri ktorých viacerých činnostiach bol obchodný majetok používaný a účtovaný alebo evidovaný, lebo daňovník prestal obchodný majetok účtovať v účtovníctve alebo uvádzať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP;
- zmeny spôsobu uplatňovania výdavkov z preukázateľných daňových výdavkov na uplatnenie výdavkov percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP. Takýto daňovník začne viesť evidenciu podľa § 6 ods. 10 ZDP bezprostredne po období, v ktorom účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva alebo v sústave podvojného účtovníctva alebo viedol evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP. Súčasťou evidencie podľa § 6 ods. 10 ZDP nie je evidencia o hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku, znamená to, že daňovník posledný raz účtoval obchodný majetok v účtovníctve alebo ho uvádzal v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP v poslednom dni tohto zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatňoval preukázateľné daňové výdavky. Preto

od začiatku zdaňovacieho obdobia, v ktorom začal uplatňovať výdavky percentom z príjmov, došlo k vyradeniu majetku z obchodného majetku v súlade so znením § 9 ods. 5 ZDP. Napr. ak daňovník začal od 1. 1. 2020 uplatňovať výdavky percentom z príjmov, t. j. bezprostredne po skončení roka 2019, v ktorom uplatňoval preukázateľné výdavky, majetok uvádzaný v obchodnom majetku do konca roka 2019 už nie je obchodným majetkom od 1. 1. 2020.

Nie je ustanovená forma ani spôsob vykonania zápisu zaradenia majetku fyzickej osoby do obchodného majetku a jeho vyradenia z obchodného majetku v účtovníctve alebo v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP. Daňovník uvedený zápis môže vykonať napr. na inventárnej karte hmotného majetku. Uvedené skutočnosti nemá povinnosť oznamovať správcovi dane.

Poznámka

Vyradenie majetku z obchodného majetku má vplyv napr. na posúdenie oslobodenia príjmov z predaja nehnuteľností alebo hnutelných vecí podľa podmienok ustanovených v § 9 ods. 1 písm. a) až c) ZDP a na spôsob zdanenia zdaňiteľných príjmov z prenájomu a predaja obchodného majetku, teda na zaradenie príjmu z predaja takéhoto majetku podľa príslušných ustanovení ZDP (§ 6 alebo § 8 ZDP), na uplatnenie výdavkov atď.

Z pohľadu rozsahu uplatňovania daňových výdavkov potom pri majetku nastávajú tri situácie, a to daňovník:

1. majetok zaradí do obchodného majetku, pričom mu slúži výlučne na podnikanie uplatňuje si všetky výdavky v súvislosti s takýmto obchodným majetkom v plnej výške,
2. majetok zaradí do obchodného majetku, ale slúži mu aj na podnikanie aj na súkromné účely, t. j. vylúči z daňových výdavkov pomernú časť výdavkov, ktoré súvisia s jeho súkromnou spotrebou,
3. majetok nezaradí do obchodného majetku, ale ho využíva na podnikanie, ale tento majetok nezaradí do obchodného majetku, t. j. do daňových výdavkov si môže uznať len výdavky na riadnu prevádzku majetku ako napr. výdavky na energie.

- **v písmene w)** sa s účinnosťou od 1. 1. 2021 nahrádza pojem „dobrovoľný príspevok na starobné dôchodkové sporenie“, pojmom

„mikrodaňovník“, ktorým je daňovník

- fyzická osoba, dosahujúca príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti, pričom za zdaňovacie obdobie výška týchto príjmov (ak účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11) alebo výnosov (ak daňovník účtuje v sústave podvojného účtovníctva) je maximálne vo výške sumy stanovenej na účely registrácie na daň z pridanej hodnoty, t. j. v súčasnosti 49 790 eur,
- právnická osoba, dosahujúca príjmy (výnosy) v maximálnej výške 49 790 eur za príslušné zdaňovacie obdobie.

Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa spresňuje definícia mikrodaňovníka vo vzťahu k počítaniu sumy príjmov (výnosov), od ktorých sa odvíja posúdenie či je daňovník mikrodaňovníkom alebo nie je, a to je doplnením, že ide len o zdaniteľné príjmy (výnosy).

V prípade výšky zdaniteľných príjmov, tieto sa uvedú vo výške v akej daňovník o nich účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo o nich vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11 zákona. Uvedené znamená, že do úhrnu týchto zdaniteľných príjmov, pôjdu všetky zdaniteľné príjmy, a to bez ohľadu na skutočnosť, či boli vysporiadané daňou vyberanou zrážkou, resp. zákon určuje ich postupné zahrňovanie do základu dane ako napr. pri dotáciách alebo daroch súvisiacich s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona.

V prípade daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva ide o sumy, o ktorých daňovník účtuje vo výnosoch, t. j. na účtoch účtovnej skupiny 6-výnosy.

Na mikrodaňovníka nie je možné považovať daňovníka – fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá síce spĺňa podmienku dosiahnutia zdaniteľných príjmov (výnosov) do 49 790 eur, ale je

- závislou osobou podľa § 2 písm. n) až r) ZDP a realizuje kontrolovanú transakciu za toto zdaňovacie obdobie,

medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písm. n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom. Z kontrolovanej transakcie je vylúčený prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaraďenú do obchodného majetku a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely. Pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu.

- na neho vyhlásený konkurz, vstúpil do likvidácie alebo mu bol povolený splátkový kalendár,
- jeho zdaňovacie obdobie kratšie ako 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov okrem daňovníka, ktorý má kratšie zdaňovacie obdobie z dôvodu úmrtia.

Ak daňovník bude spĺňať podmienky určené pre to, aby mohol byť posudzovaný ako mikrodaňovník, bude mať možnosť

- výhodnejšieho odpisovanie hnutel'ného majetku,
- odpočítania straty podľa § 30 v plnej výške od základu dane,
- jednoduchšej tvorby opravných položiek k nepremŕčaným pohľadávkam, a to v súlade s účtovníctvom.

■ v písmene x) – definuje daňovníka z „nespolupracujúceho“ štátu

Daňovníkom z „nespolupracujúcich štátov“ je fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov, ktorý je uverejnený na www.finance.gov.sk

Ministerstvo financií zaradí do zoznamu štát,

- s ktorým má SR uzavretú zmluvu o ZDZ,
- s ktorým má SR uzavretú medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní – bilaterálne uzatvárané zmluvy,
- ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a SR viazaná – Multilaterálna zmluva – „Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach“.

Zároveň tieto štáty nesmú byť uvedené v zozname Európskej únie uverejnenom v Úradnom vestníku Európskej únie k 1. januáru kalendárne-

Poznámka

Kontrolovanou transakciou sa pre účely ZDP rozumie právny vzťah alebo iný obdobný vzťah

ho roka. Predmetný zoznam obsahuje štáty a jurisdikcie, ktoré nespupracujú v daňovej oblasti (tzv. čierny zoznam EÚ) a Ministerstvo financií SR ho uverejní na webovom sídle.

Uvedené znamená, že v prípade niektorých štátov aj keď s nimi SR má uzatvorenú zmluvu o ZDZ alebo zmluvu o výmene informácií, táto má vytvorené napr. tzv. „preferenčné režimy“ na svojom území pre zahraničné spoločnosti, v ktorom im umožní platiť daň vo veľmi nízkej výške alebo v žiadnej. Rovnako môže íť o krajinu, ktorá nedodržuje pravidlá stanovené EÚ tzv. BEPS, t. j. akčný plán G20/OECD v boji proti narúšaniu (erózii) daňového základu a presunu ziskov („BEPS“).

! Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa v ustanovení § 2 písm. x) slová „zároveň tento štát nie je uvedený v zozname Európskej únie uverejnenom v Úradnom vestníku Európskej únie k 1. januáru kalendárneho roka“ nahrádzajú slovami „bez toho, aby bolo pri zdanení dotknuté uplatnenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ministerstvo vyraď z tohto zoznamu štát, ktorý

1. je uvedený v zozname Európskej únie obsahujúcom štáty, ktoré nespupracujú na daňové účely uverejnenom v Úradnom vestníku Európskej únie k 1. januáru kalendárneho roka, alebo
2. neuplatňuje daň z príjmov právnických osôb, alebo
3. uplatňuje nulovú sadzbu dane z príjmov právnických osôb.“

Uvedená úprava má charakter spresnenia a adresnejšieho zacielenia definície daňovníka nespupracujúceho štátu. V porovnaní s doterajším prístupom, ktorý bol založený na kritériu transparentnosti a výmene daňových informácií, tento prístup berie do úvahy aj úroveň zdanenia v štáte. Vychádza sa zo zoznamu štátov, ktoré spĺňajú medzinárodné štandardy výmeny daňových informácií a z tohto zoznamu sa vyradia štáty, ktoré majú jeden z identifikovaných nedostatkov, a to:

- sú na EÚ zozname nespupracujúcich jurisdikcií na daňové účely alebo
- neuplatňujú daň z príjmov právnických osôb, alebo
- uplatňujú nulovú sadzbu dane z príj-

mov právnických osôb.

Pri posudzovaní neuplatňovania dane z príjmov právnických osôb alebo uplatňovania nulovej sadzby dane z príjmov právnických osôb sa berie do úvahy príslušná štatistika Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) a analógia s daňou z príjmov právnických osôb uplatňovanou v SR. Štáty, ktoré budú uvedené na zozname nespupracujúcich štátov EÚ, pričom budú zmluvným štátom SR na základe zmluvy o ZDZ, nebudú zaradené na národný zoznam (spolupracujúcich štátov) uverejnený na webovom sídle MF SR. Takáto situácia však nebude mať vplyv na uplatnenie danej zmluvy o ZDZ a jej prednosť pred zákonom podľa § 1 ods. 2 zákona.

■ v písmene y) je uvedený pojem „držiteľ“

Držiteľom podľa tohto ustanovenia je držiteľ registrácie lieku, držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľ povolenia na výrobu liekov a farmaceutická spoločnosť, ktorý sú zadefinované priamo v ustanoveniach zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o liekoch“). Držiteľom je aj výrobca a distribútor zdravotníckej pomôcky a výrobca a distribútor dietetickej pomôcky, ktorí sú upravení v zákone č. 577/2004 Z. z. o rozsahu zdravotnej starostlivosti uhrádzanej na základe verejného zdravotného poistenia a o uhrádzkach za služby súvisiace s poskytovaním zdravotnej starostlivosti v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o rozsahu ZS“). Držiteľom podľa tohto ustanovenia je aj tretia osoba, prostredníctvom ktorej ostatné už uvedené osoby poskytujú peňažné a nepeňažné plnenia, t. j. ide o rôzne reklamné agentúry, neziskové organizácie a pod., prostredníctvom ktorých poskytujú napr. farmaceutická spoločnosť nepeňažné plnenie (napr. zorganizovanie semináru) lekárom.

Držiteľom, ktorý poskytuje príjmy zdaňované daňou vybranou zrážkou, môže byť aj takto ustanovený daňovník s ODP, ak má na území SR povolenie alebo oprávnenie na podnikanie, t. j. organizačnú zložku, alebo tu má stálu prevádzkareň (§ 16 ods. 2 ZDP).

Predovšetkým v prípadoch, ak predmetné plnenie poskytuje držiteľ s ODP, ktorý nemá na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, resp. daňovník, ktorý je závislou osobou vo vzťahu k osobám pôsobiacim v oblasti farmaceutického priemyslu, na účely správneho určenia

osoby držiteľa je nevyhnuté zistiť skutočného (nie len právneho, ale aj ekonomického) poskytovateľa tohto plnenia.

Za držiteľa sa považuje aj držiteľ povolenia na poskytovanie lekárskej starostlivosti, ale len v prípade činnosti uvedenej v § 20 ods. 1 písm. i) zákona o liekoch, čo je spätný predaj humánnych liekov zaradených v zozname kategorizovaných liekov, a to **iba tomu držiteľovi povolenia na veľkodistribúciu humánnych liekov, od ktorého** držiteľ povolenia na poskytovanie lekárskej starostlivosti vo verejnej lekární alebo v nemocničnej lekární **liek nakúpil**. Ide o predaj humánnych liekov zaradených v zozname kategorizovaných liekov medzi držiteľmi povolenia na poskytovanie lekárskej starostlivosti vo verejnej lekární alebo v nemocničnej lekární len na účel ich výdaja vo verejnej lekární alebo v nemocničnej lekární.

■ **v písmene y) je uvedený pojem „poskytovateľ zdravotnej starostlivosti“**

Poskytovateľom zdravotnej starostlivosti je poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti alebo zdravotnícky pracovník, ktorých vymedzuje zákon č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, zdravotníckych pracovníkoch, stavovských organizáciách v zdravotníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o poskytovateľoch ZS“).

Poskytovateľom zdravotnej starostlivosti podľa § 4 zákona o poskytovateľoch ZS je:

a) **fyzická osoba alebo právnická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe

1. povolenia (podľa § 11 zákona o poskytovateľoch ZS – napr. na základe povolenia Ministerstva zdravotníctva SR alebo samosprávneho kraja na prevádzkovanie zdravotníckeho zariadenia, ktorým sú ambulancie, nemocnice, liečebne, hospice, agentúry domácej ošetrovateľskej starostlivosti) alebo povolenia na zaobchádzanie s liekmi a so zdravotníckymi pomôckami podľa osobitného predpisu, pričom týmto osobitným predpisom je ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch,
2. živnostenského oprávnenia podľa osobitného predpisu – napr. § 23 a bod č. 9 prílohy č. 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov (viazaná živnosť – zubná technika),

alebo

b) **fyzická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe licencie na výkon samostatnej zdravotníckej praxe (podľa § 10 zákona o poskytovateľoch ZS; samostatnú zdravotnícku prax môže vykonávať zdravotnícky pracovník v povolani lekárah, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, liečebný pedagóg, logopéd, psychológ, špeciálny pedagóg a masér, pričom sa vyžaduje licencia od príslušnej komory a môže byť poskytovaná v zdravotníckom zariadení, ktoré prevádzkuje iný poskytovateľ alebo na inom mieste ako v zdravotníckom zariadení),

alebo

c) **fyzická osoba – podnikateľ alebo právnická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia na prevádzkovanie prírodných liečebných kúpeľov alebo povolenia na prevádzkovanie kúpeľne podľa osobitného predpisu (podľa § 33 zákona č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Zákon o poskytovateľoch ZS ustanovuje aj povinnosti zdravotníckeho pracovníka. Zdravotnícke povolanie je súbor pracovných činností, ktoré vykonáva zdravotnícky pracovník pri poskytovaní zdravotnej starostlivosti, zabezpečovaní záchrannej zdravotnej služby, ochrane zdravia ľudí, lekárskej posudkovej činnosti, zaobchádzaní s liekmi a zdravotníckymi pomôckami, výkone kontroly poskytovania zdravotnej starostlivosti, ochrany zdravia ľudí a lekárskej posudkovej činnosti a pri výkone dohľadu nad zdravotnou starostlivosťou. Súčasťou zdravotníckeho povolania môže byť aj vedecká a pedagogická činnosť podľa osobitných predpisov, a aj riadenie a organizácia poskytovania zdravotnej starostlivosti.

Podľa § 27 zákona o poskytovateľoch ZS **zdravotnícky pracovník** je fyzická osoba vykonávajúca zdravotnícke povolanie lekárah, zubný lekárah, farmaceut, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, verejný zdravotník, zdravotnícky laborant, asistent výživy, dentálna hygienička, rádiologický technik, zdravotnícky záchranár, zubný technik, technik pre zdravotnícke pomôcky, optometrista, farmaceutický laborant, masér, očný optik, ortopedický technik, zubný asistent a sanitár. Zdravotnícky pracovník je aj fyzická osoba, ktorá vykonáva povolanie logopéda, psychológ, liečebný pedagóg, fyzik a laboratórny diagnostik v zdravotníckom zariadení pri splnení určených

■ **Zákon č. 595/2003 Z. z.**

podmienok a je ním aj profesionálny vojak, ktorý vykonáva príslušné zdravotnícke povolanie podľa tohto zákona v štátnej službe profesionálneho vojaka Ozbrojených síl SR vo vojenskom zdravotníctve a spĺňa určené podmienky.

Údaje o poskytovateľoch zdravotníckej starostlivosti a zdravotníckych pracovníkoch vedie Národné centrum zdravotníckych informácií (ďalej len „NCZI“) podľa zákona č. 153/2013 Z. z. o národnom zdravotníckom informačnom systéme a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a to v národných zdravotníckych administratívnych registroch (informácie je možné získať len na základe požiadania), pričom však údaje o týchto osobách z predmetných zoznamov je možné získať len na základe vyžiadania. Verejne dostupné zoznamy poskytovateľov zdravotnej starostlivosti a zdravotníckych pracovníkov sú uverejnené na webovom sídle Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, resp. na webových sídlach jednotlivých zdravotných poisťovní.

- **písm. ab)** definuje pojem kontrolovaná transakcia na účely zisťovania prípadného zdaniteľného rozdielu z porovnania cien a podmienok v transakciách medzi závislými osobami s porovnateľnými transakciami medzi nezávislými osobami, ktorý znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu. Za kontrolovanú transakciu sa považuje
 - **právny vzťah alebo**
 - **iný obdobný vzťah**

medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písm. n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom. Predovšetkým za účelom vylúčenia určitých typov transakcií osobného charakteru je z kontrolovanej transakcie a tým aj z pravidel transferového oceňovania vylúčený prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaraďenú do obchodného majetku a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely. Pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu.

- **v písmene ac) je upravená definícia vkladu** pre daňové účely, ktorým je:
 1. peňažný vklad a nepeňažný vklad do základného imania, pričom za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základné-

ho imania obchodnej spoločnosti alebo družstva na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykázaný podiel na zisku (dividenda) nebol predmetom dane; za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo so sídlom v zahraničí,

2. príspevok do kapitálového fondu z príspevkov obchodnej spoločnosti splatený daňovníkom, pričom za obchodnú spoločnosť sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť so sídlom v zahraničí,
3. povinný príplatok do rezervného fondu, nedeliteľného fondu družstva splatený akcionárom, spoločníkom alebo členom družstva a emisné ážio splatené akcionárom

Poznámka

Podľa uvedeného sa za vklad považuje aj akcionárom splatený príplatok do rezervného fondu, ktorý je povinná spoločnosť vytvoriť pri založení spoločnosti podľa § 217 ObchZ, ako aj ďalšie príplatky splatené priamo daňovníkom do rezervného fondu, ktoré mu vyplývajú zo spoločenskej zmluvy alebo ObchZ.

Ak je emisný kurz akcie vyšší ako jej menovitá hodnota, suma prevyšujúca menovitú hodnotu akcie je emisné ážio. Rovnako po splatení daňovníkom sa emisné ážio považuje za vklad splatený daňovníkom.

Obdobne to platí aj u spoločníka s.r.o., ktorý vkladá vklad do rezervného fondu podľa § 67 ObchZ, resp. člena družstva, ktorý vkladá vklad do nedeliteľného fondu družstva podľa § 235 ObchZ.

Za vklad sa nepovažuje zvýšenie rezervného fondu resp. nedeliteľného fondu družstva z nerozdelených ziskov, ktoré nie sú daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 2 písm. d) ZDP.

- **v písmene af) je pre účely ZDP uvedená definícia „konečného príjemcu“.** Podľa tejto definície sa za konečného príjemcu príjmu považuje osoba, ktorej plynie príjem v jej vlastný prospech a má právo využívať tento príjem neobmedzene bez zmluvnej alebo inej právnej povinnosti previesť príjem na inú osobu. Rovnako sa za konečného príjemcu považuje stále prevádzkareň tejto osoby, ak činnosť spojená s týmto príjmom je vykonávaná touto stálou pre-

vádzkarňou, alebo majetok, s ktorým tento príjem súvisí, je funkčne spojený s touto stálou prevádzkarňou. Za konečného príjemcu príjmu sa nepovažuje osoba, ktorá koná ako sprostredkovateľ za inú osobu.

Táto definícia sa zavádza z dôvodu právnej istoty, pričom vychádza z konceptu „skutočného vlastníka“ príjmu, ktorý je určený v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajúcich z Modelovej zmluvy OECD a jej komentára a aj z koncepcie použíwanej v smerniciach EÚ.

Doplnenie tohto pojmu má za cieľ zabrániť vyhýbaniu sa daňovej povinnosti z dôvodu, že príjemca príjmov nie je ich skutočným vlastníkom.

Konečným príjemcom je osoba, ktorá preberá riziko a kontrolu nad týmito príjmami a má právo využívať tieto príjmy bez povinnosti previesť ich ďalej na inú osobu.

Majetok je funkčne spojený so stálou prevádzkarňou na území SR, ak sa podieľa na tvorbe ziskov priraditeľných stálej prevádzkarni.

V tejto súvislosti sa upravili aj ustanovenia § 43 a 44 ZDP, v ktorých je uvedené, že ak platiť dane nevie preukázať konečného príjemcu vyplácaného príjmu podľa § 16 ods. 1, zrazí daň vo výške 35% z tohto príjmu a v oznámení o zrazení a odvedení dane podávanom správcovi dane podľa § 43 ods. 11 a § 44 ods. 3 písm. c) neuvedá identifikačné údaje o prijímateľovi, ak ide o

- a) fyzickú osobu v členení meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu a dátum jej narodenia,
- b) právnickú osobu v členení názov, adresa sídla a jej identifikačné číslo.

V súlade s konceptom „skutočného vlastníka“ príjmu zadaného v zmluvách o ZDZ, ktoré vychádzajú z Modelu OECD, je tento pojem používaný v rámci posudzovania úrokov, licenčných poplatkov a dividend.

Aj keď žiadne ustanovenia Modelovej zmluvy OECD ani jej komentár v príslušných článkoch neustanovuje pojem „skutočný vlastník“ je potrebné pri riešení konkrétnych prípadov rozlišovať medzi okamžitým príjemcom tohto typu príjmu a jeho skutočným vlastníkom.

Zatiaľ čo okamžitým príjemcom môže byť v podstate ktokoľvek, komu je tento príjem poukázaný bez ohľadu na to, či z neho má skutočný úžitok, skutočný vlastník je osoba, ktorej je možné tento príjem objektívne prisúdiť a ktorá ho zdaňuje. To znamená, že pokiaľ príjem vo forme dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov obdrží rezident jedného zmluvného štátu jednajúci ako sprostredkovateľ alebo poverenec (teda okamžitý príjemca) pre niekoho iného, nie je ho možné chápať ako skutočného vlastníka, a bolo

by preto v rozpore s predmetom a účelom zmluvy, keby štát zdroja takéhoto príjmu poskytoval daňové úľavy alebo oslobodenia len preto, že tento okamžitý príjemca je rezidentom štátu, s ktorým má uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Za tejto situácie je síce okamžitý príjemca rezidentom druhého zmluvného štátu a zmluva sa na neho všeobecne podľa Článku 1 vzťahuje, ale v jeho prípade u takéhoto príjmu žiadne dvojité zdanenie nehrozí, pretože tento príjemca nie je pre daňové účely v štáte svojej rezidencie skutočným vlastníkom takéhoto príjmu a teda ho ani ako taký nezdaňuje.

Dá sa povedať, že pokiaľ príjem len prejde cez rezidenta (napr. sprostredkovateľa) jedného zmluvného štátu a až potom plynie osobe, ktorá naozaj získava úžitok z tohto príjmu a ktorá je tiež vlastníkom aktív (právneho titulu), z ktorého takýto príjem plynie, nie je možné uplatňovať, a tiež ani poskytovať daňové úľavy alebo oslobodenie rezidentov rezidentovi, cez ktorého platba takto prechádza. Na uvedené má nárok len skutočný vlastník príjmu, ktorý naviac môže byť rezidentom tretieho štátu. V takomto prípade nie je pochopiteľne možné nárokovat' výhody zo zmluvy medzi štátom zdroja a štátom rezidencie okamžitého príjemcu, ale zo zmluvy (pokiaľ existuje) medzi štátom zdroja a štátom rezidencie skutočného vlastníka.

V starších zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré vychádzali zo skoršej Modelovej zmluvy OECD, sa síce nepoužíva pojem „skutočný vlastník“, hovorí sa len o príjemcovi, ktorý je rezidentom v určitom štáte, avšak skutočnosť, že tento príjemca je rovnako skutočný vlastník vo vyššie uvedenom význame a zmysle, sa automaticky predpokladá a zmluvy takto boli vždy aj interpretované. Zavedenie pojmu „skutočný vlastník“ teda neznamená faktickú zmenu ale len presnejšiu formuláciu podstaty veci.

■ **v písmene ag)** je vymedzená definícia digitálnej platformy na účely ZDP.

Takouto digitálnou platformou sa rozumie hardvérová alebo softvérová platforma potrebná na vytvorenie a správu aplikácií. Za takúto platformu možno označiť novodobý technologický business model umožňujúci výmenu informácií medzi viacerými skupinami užívateľov, najmä medzi koncovými užívateľmi a držiteľmi hnutelných alebo nehnuteľných vecí alebo poskytovateľmi služby. Je sprístupnená akýmkoľvek ďalším užívateľom a zdieľa údaje s vývojármi tretích strán. Vyznačuje sa jednoduchým používaním bez potreby školení a predstavuje inovatívny obchod-

ný model.

V nadväznosti aj na uvedenú definíciu sa dopĺňajú aj úpravy v § 16 ods. 1 písm. e) novom desiatom bode a v definícii stálej prevádzkarne v § 16 ods. 2 ZDP.

Podľa § 16 ods. 1 písm. e) sa v novom desiatom bode stanovuje, že za príjem zo zdrojov na území SR možno považovať aj úhrady od daňovníkov s NDP a od stálych prevádzkarní daňovníkov s ODP za poskytnutie služieb obchodného, technického alebo iného poradenstva, za spracovanie dát, za marketingové služby, z riadiacej činnosti a sprostredkovateľskej činnosti, ktoré sú u daňovníkov, ktorý ich vyplácajú, uznanými daňovými výdavkami.

Podľa definície stálej prevádzkarne pre účely ZDP uvedenej v § 16 ods. 2 tohto zákona sa za stálu prevádzkareň rozumie

- trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s ODP vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť na území SR, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov. Miesto alebo zariadenie na výkon činnosti sa považuje za trvalé, ak sa na výkon činnosti využíva sústavne alebo opakovane. Za výkon činnosti sa trvalým miestom na území SR sa považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy. Ak ide o jednorazovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom sa činnosť vykonáva, sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činnosti presiahne šesť mesiacov, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov,
- stavenisko, miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov sa považuje za stálu prevádzkareň, len ak výkon činnosti daňovníka s ODP, alebo jeho závislých osôb na nich presiahne šesť mesiacov,
- činnosť vykonávaná na území SR pri poskytovaní služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi, ak doba výkonu tejto činnosti presiahne 183 dní, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov,
- osoba, ktorá koná v zastúpení daňovníka s ODP a sústavne alebo opakovane prerokováva, uzatvára, sprostredkováva uzavretie zmlúv alebo zohráva hlavnú úlohu smeru-

júcu k uzatváraniu zmlúv, ktoré sú následne uzatvorené daňovníkom bez zmeny ich podstatných náležitostí a tieto zmluvy sú uzatvorené v mene daňovníka alebo ich predmetom je prevod vlastníckeho práva alebo udelenie práva na užívanie majetku vo vlastníctve daňovníka alebo majetku, ktorý má daňovník právo užívať alebo poskytnutie služieb daňovníkom. Osoba koná v zastúpení daňovníka, ak koná na základe jeho pokynov, pričom daňovník výsledky jej činnosti kontroluje a nesie za ne podnikateľské riziko.

Z príjmov dosahovaných podľa § 16 ods. 1 písm. e) desiaty bod ZDP a príjmov stálej prevádzkarne, ktorá je zaregistrovaná podľa § 49a ods. 5 ZDP, sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 2 platnou sadzbou dane. V prípade príjmov plynúcich stálej prevádzkarní sa daň zrážkou vyberá výlučne pre stálu prevádzkareň, ktorá vznikla daňovníkovi s ODP so sídlom alebo bydliskom v štáte, s ktorým nemá SR uzatvorenú zmluvu o ZDZ.

- **v písmene a)** je uvedená definícia príjmu z predaja virtuálnej meny, ktorým je výmena virtuálnej meny za majetok, výmena virtuálnej meny za inú virtuálnu menu, výmena virtuálnej meny za poskytnutie služby alebo odplatný prevod virtuálnej meny.

Uvedená definícia určuje hlavný moment zdanenia, a to v čase kedy sa za virtuálnu menu získava niečo, čím sa môže daná virtuálna mena oceniť. Napr. vyťaženie virtuálnej meny sa zdaní v čase (v zdaňovacom období), kedy si za danú vyťaženu virtuálnu menu daňovník kúpil napr. nehnuteľnosť.

Zdanenie obchodovania s virtuálnou menou je v zásade možné rozdeliť ako:

1. zdanenie u fyzickej osoby mimo podnikateľskej činnosti (zdanenie u občana),
2. zdanenie v rámci podnikateľskej činnosti a to ako u podnikateľov fyzických osôb, tak aj u právnických osôb,
3. zdanenie u neziskových organizácií.

DRUHÁ ČASŤ

DAŇ FYZICKEJ OSOBY

§ 3

Predmet dane

(1) Predmetom dane sú

- a) príjmy zo závislej činnosti (§ 5),
- b) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu (§ 6) a z použitia diela a umeleckého výkonu,

- c) príjmy z kapitálového majetku (§ 7),
- d) ostatné príjmy (§ 8).
- e) podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnačný podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f); za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem, pričom za podiel na zisku (dividendu) sa považuje aj príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva, alebo rezervného fondu obchodnej spoločnosti v časti, v akej boli predtým zvýšené zo zisku po zdanení, ako aj použitie nerozdeleného zisku po zdanení na splatenie príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov,

[Dňom 1. januára 2022 v § 3 ods. 1 písm. e) a § 12 ods. 7 písm. c) úvodnej vete sa za slovo „družstva“ vkladajú slová „vrátane reverzného hybridného subjektu“]

- f) podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnačný podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem,

[Dňom 1. januára 2022 v § 3 ods. 1 písm. f) sa za slová „v komanditnej spoločnosti“ vkladá čiarka a slová „ak nejde o podiel na zisku, podiel na likvidačnom zostatku alebo vyrovnačný podiel vyplácaný spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárovi komanditnej spoločnosti, ktorá je považovaná za reverzný hybridný subjekt“.]

- g) podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou

alebo podiel na likvidačnom zostatku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou; za pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

[Dňom 1. januára 2022 v § 3 sa odsek 1 dopĺňa písmenom h), ktoré znie:

- h) suma príjmu priraditeľná daňovníkovi podľa § 2 písm. d) prvého bodu z

1. kladného výsledku hospodárenia vykázaného v zahraničí kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou podľa § 51h ods. 2 za zdaňovacie obdobie končiace počas zdaňovacieho obdobia daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu zníženého o daň z príjmov právnickej osoby preukázateľne zaplatenú kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v pomere, v akom by mu pri priamej účasti prináležal podiel na zisku (dividenda), ak by mu bol vyplatený alebo iný príjem (výnos) v dôsledku skutočne vykonávanej kontroly nad kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou, ak nemá nárok na podiel na zisku (dividendu) a pri výplate skutočného podielu na zisku (dividendy) by sa na tento príjem pri zamedzení dvojitého zdanenia neuplatnila metóda vyňatia príjmu, pričom do kladného výsledku hospodárenia sa nezahrňa podiel na zisku (dividenda) prijatý kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou od inej kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vyplateného z výsledku hospodárenia, ktorý už bol predmetom zdanenia podľa § 51h u daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu, a to v rozsahu, v akom má táto kontrolovaná zahraničná spoločnosť nárok na podiel na zisku z výsledku hospodárenia vykázanom v zahraničí touto inou kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v tom istom alebo ktoromkoľvek predchádzajúcom zdaňovacom období, alebo

2. kladného výsledku hospodárenia vykázaného v zahraničí kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou podľa § 51h ods. 2 za zdaňovacie obdobie končiace počas zdaňovacieho obdobia daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu zníženého o daň z príjmov právnickej osoby preukázateľne zaplatenú kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v pomere jeho nepriamej účasti na základnom

imaní podľa § 51h ods. 2 písm. a) na tejto spoločnosti alebo v pomere skutočne vykonávanej kontroly, ak kontrolovaná zahraničná spoločnosť nemá základné imanie, pričom do kladného výsledku hospodárenia sa nezahrňa podiel na zisku (dividenda) prijatý kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou od inej kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vyplateného z výsledku hospodárenia, ktorý už bol predmetom zdanenia podľa § 51h u daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu, a to v rozsahu, v akom má táto kontrolovaná zahraničná spoločnosť nárok na podiel na zisku z výsledku hospodárenia vykázanom v zahraničí touto inou kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v tom istom alebo ktoromkoľvek predchádzajúcom zdaňovacom období.]

(2) Predmetom dane nie je

- a) prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov,³⁾ príjem získaný vydaním,³⁾ darovaním⁴⁾ alebo dedením⁵⁾ nehnuteľnosti, bytu, nebytového priestoru alebo ich častí (ďalej len „nehnuteľnosť“) alebo hnuteľnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty okrem príjmu z neho plynúceho a okrem darov poskytnutých v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 5 alebo § 6 a darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa,
- b) úver a pôžička,
- c) daň z pridanej hodnoty⁶⁾ uplatnená v cene tovaru alebo služby, ak ide o platiteľa tejto dane,
- d) príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií⁷⁾ a podielov^{7a)} ako aj príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie, a to aj vtedy, ak súčasťou splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti je aj majetok spoločnosti so sídlom v členských štátoch Európskej únie.

Komentár k § 3

- **podľa odseku 1 písm. e)** predmetom dane z príjmov fyzických osôb sú podiely (dividendy) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní alebo členom štatutárneho orgánu alebo členom dozorného orgánu tejto ob-

chodnej spoločnosti alebo družstva, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnací podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f), pričom za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

V prípade, ak plynú podiely na zisku zo zdrojov

- na území SR, vyberá sa z nich daň zrážkou podľa § 43 ZDP vo výške 7 % alebo 35 % resp. sadzbou určenou zmluvou o ZDZ, ak je táto výhodnejšia ako sadzba určená v ZDP a ide o podiely na zisku vyplácané daňovníkovi s ODP,
- v zahraničí, zdaňujú sa prostredníctvom daňového priznania v rámci osobitného základu dane podľa § 51d ZDP vo výške 7 % alebo 35 %, pričom ak boli už zdanené v štáte, s ktorým má SR uzavretú zmluvu o ZDZ, môže využiť aj metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia.

V prípade podielov na zisku, vyrovnacích podielov, podielov na likvidačnom zostatku a podielov tichého spoločníka vyplácaných zo zdrojov na území SR daňovníkom s ODP do zahraničia, tieto sú vymedzené ako predmet dane v § 16 ods. 1 písm. e) ZDP.

Podľa § 52zi ods. 5 ZDP sa ustanovenia o zdanení podielov na zisku použijú na

- a) podiel na zisku (dividendu) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní alebo členom štatutárneho orgánu alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi **vykázaných za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. januára 2017,**
- b) podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, ak obchodná spoločnosť alebo družstvo **vstúpi do likvidácie najskôr 1. januára 2017 alebo ak súd rozhodol o zrušení spoločnosti podľa osobitného predpisu najskôr 1. januára 2017,**
- c) vyrovnací podiel, ktorého **výška sa určila na základe riadnej individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie začínajúce najskôr 1. januára 2017.**

Zrážkovou daňou podľa § 43 ZDP alebo ako súčasť osobitného základu dane podľa § 51e ZDP

sa zdanía aj podiely na zisku z vykázaneho hospodárskeho výsledku do 31. 12. 2003, ktoré, ak boli vyplácané v období roka 2004 až 2016, sa zdaňovali ako súčasť základu dane (čiastkového základu dane) z ostatných príjmov podľa § 8 ZDP sadzbou dane vo výške 19 % resp. 25 % po zavedení progresívneho zdaňovania (od 1. 1. 2014).

Podiely na zisku vykázané z hospodárskych výsledkov rokov 2004 až 2016 sú naďalej vylúčené z predmetu dane, a to aj ak k ich vyplateniu dôjde po 1. 1. 2017.

Rovnaké sú naďalej vylúčené z predmetu dane aj vyrovnacie podiely a podiely na likvidačnom zostatku, za podmienky, že sa

- vyrovnací podiel určil na základe riadnej individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie končiacie najneskôr 31. 12. 2016, ak ide o daňovníka – právnickú osobu, ktorá má zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom alebo ak má zdaňovacie obdobie určené ako hospodársky rok, muselo toto začať do 31. 12. 2016,
- podiel na likvidačnom zostatku vyplatil na základe likvidácie, do ktorej vstúpila obchodná spoločnosť alebo družstvo do 31. 12. 2016.

V prípade posudzovania podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku a vyrovnacích podielov, ktoré sú vyplácané daňovníkom alebo od daňovníkov zo štátov, s ktorými má SR uzatvorenú zmluvu o ZDZ, je potrebné pri riešení zdanenia vychádzať aj zo znenia konkrétnej zmluvy o ZDZ. Oprávnenosť na zdanenie, definície a celkovo postup pre dividendy rieši článok – Dividendy (zväčša článok 10). Princípy vychádzajú z článku 10 – dividendy nastavené v modelovej zmluve OECD, ktoré samozrejme v rámci procedúry bilaterálnych dohôd môžu byť dohodnuté odlišným spôsobom ako je vyjadrené v tomto všeobecnom článku.

? Príklad

Spoločnosť s ručením obmedzeným vyplatila spoločníkom spoločnosti – fyzickým osobám v roku 2020 podiely na zisku z hospodárskeho výsledku vykázaneho za rok 2016.

Sú tieto podiely na zisku predmetom dane a vzniká fyzickým osobám povinnosť tieto príjmy zdať?

Keďže sa jedná o podiely na zisku vykazanom za zdaňovacie obdobie 2016, tieto podiely nie sú predmetom dane z príjmov a fyzickým osobám, ani obchodnej spoločnosti, nevzniká žiadna daňová povinnosť v súvislosti s týmto príjmom.

? Príklad

Akciová spoločnosť vyplatila v roku 2020 svojim akcionárom dodatočne podiely na zisku z nerozdeleného zisku z roku 2002.

Podlieha tento príjem dani z príjmov?

Nakoľko sa jedná o podiely na zisku vyplatené z nerozdeleného z hospodárskeho výsledku vykázaneho pred rokom 2004, tento príjem je predmetom dane z príjmov, a ak bol vyplatený fyzickej osobe (rezidentovi SR), zdaňuje sa daňou vybranou zrážkou sadzbou dane 7 %. Zrážku dane je povinný vykonať platiteľ dane, ktorým je akciová spoločnosť, a to pri výpláte, poukázaní alebo pri pripísaní príjmu v prospech daňovníka.

Ustanovenie § 3 ods. 1 písm. e) vymedzuje, čo sa považuje za podiel na zisku (dividendu) pre účely ZDP.

Ide nielen o dividendy, ktoré sú zadanované priamo v ObchZ ako podiel na zisku spoločnosti, ktoré sa vyplatili spoločníkom, ale aj

- príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení a
 - výplata prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený prerozdelením vlastných zdrojov obchodnej spoločnosti zo zisku po zdanení.
- Rovnako sa za podiely na zisku považuje aj
- použitie nerozdeleného zisku po zdanení na splatenie príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov,
 - príjem plynúci z rezervného fondu obchodnej spoločnosti v časti, v akej boli predtým zvýšené zo zisku po zdanení

Poznámka

Podľa § 217a ObchZ môže spoločnosť vytvoriť kapitálový fond z príspevkov akcionárov resp. spoločníkov, pričom príspevky sa za kapitálový fond považujú okamihom splatenia.

Ak sa spoločnosť rozhodne použiť nerozdelený zisk po zdanení na tvorbu kapitálového fondu z príspevkov, aby bola splnená podmienka splatenia akcionárom resp. spoločníkom, považuje sa takéto použitie nerozdeleného zisku po zdanení za vyplatený podiel na zisku (dividendu), čo znamená, že ak je vyplatený akcionárovi fyzickej osobe, potom musí byť najskôr vybratá daň zrážkou podľa § 43 ZDP a až potom je možné zvýšiť prostriedky vložiť do kapitálového fondu, čím sa bude považovať takýto príspevok za

splatený akcionárom, resp. spoločníkom podľa § 217a ObchZ.

Zároveň sa dopĺňa, že za podiel na zisku (dividendu) sa považuje aj rozdelenie prostriedkov z rezervného fondu medzi spoločníkov (akcionárov), **v časti, v akej bol tvorený z nerozdeleného zisku po zdanení.**

! Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2022 sa za príjem, ktorý sa pre daňové účely považuje za podiel na zisku dopĺňa aj príjem vyplácaný nielen od obchodnej spoločnosti a družstva ale aj od tzv. reverzného hybridného subjektu. Rovnaká úprava sa doplnila aj do § 12 ods. 7 písm. c) ZDP pre prijímateľov právnické osoby.

V súvislosti so zavedením reverzných hybridov sa upravili ustanovenia § 3 ods. 1 písm. e), § 6 ods. 1 písm. d), § 6 ods. 7 a 8, § 12 ods. 4 až 6, § 12 ods. 7 písm. c), § 14 ods. 4 a 5, § 16 ods. 1 písm. e) deviaty bod, § 17j, § 30 ods. 3 a 4, § 44 ods. 2, § 49a ods. 9 až 11 ZDP. Uvedené úpravy boli vykonané v súvislosti s implementáciou článku 9a Smernice Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúhlady s tretími krajinami (ďalej len „ATAD 2“).

Zámerom pravidiel, ktoré sú nastavené v článku 9a smernice ATAD 2, je predchádzať vzniku hybridných nesúládov vedúcich k nezdaneniu príjmu (výnosu) pri týchto reverzných hybridných subjektoch a to tak, že štát, v ktorom je táto spoločnosť založená a považovaná za transparentnú, by ju mal považovať za samostatného daňovníka, ak takto na spoločnosť nahliada jej nerezidentný zakladateľ (zriaďovateľ – väčšinový vlastník, väčšina v hlasovacích právach), v rozsahu tých príjmov, ktoré inak nebudú zdanené, či už v štáte založenia spoločnosti alebo v štáte príjemcu (spoločníka).

Kategória väčšinového podielu je definovaná tým spôsobom, že jeden alebo viacero prepojených nerezidentných daňovníkov má v hybridnom subjekte zriadenom alebo usadenom v členskom štáte celkovú priamu alebo nepriamu účasť vo výške aspoň 50 % na

hlasovacích právach, základnom imaní alebo právach na podiel na zisku.

V SR sú najčastejšou formou transparentných spoločností verejná obchodná spoločnosť a komanditná spoločnosť. Ide o spoločnosti, ktoré spravidla nie sú zdaňované na úrovni spoločnosti, ale až na úrovni spoločníkov.

V ZDP sa však navrhuje pre účely implementácie ATAD 2 zaviesť definíciu „transparentného subjektu“. Transparentným subjektom podľa § 17j ods. 2 ZDP sa preto rozumie verejná obchodná spoločnosť alebo komanditná spoločnosť so sídlom na území SR, subjekt s právnou subjektivitou a subjekt bez právnej subjektivity, založené alebo zriadené na území SR, ktorých príjmy (výnosy) sú zdaňované až na úrovni spoločníkov alebo príjemcov príjmu (výnosu) plynúceho od subjektu s právnou subjektivitou alebo príjemcov príjmu (výnosu) plynúceho od subjektu bez právnej subjektivity (napr. fondy).

S definíciou transparentného subjektu súvisí reverzný hybridný subjekt v § 17j ods. 3 ZDP. ZDP v § 17i ods. 3 písm. b) obsahuje definíciu hybridného subjektu, ktorým sa rozumie právnická osoba, právnická osoba, ktorou je stála prevádzkareň právnickej osoby, alebo subjekt, ktoré sú považované za daňovníka podľa daňových predpisov jedného štátu, ale ktorých príjmy (výnosy) a výdavky (náklady) sú považované za príjmy (výnosy) a výdavky (náklady) u iného daňovníka alebo daňovníkov podľa daňových predpisov iného štátu. V prípade reverzného hybridného subjektu podľa § 17j ods. 3 ZDP ide o situáciu, kedy sú právnická osoba alebo subjekt považované z pohľadu štátu, v ktorom sú založené, za transparentné subjekty a z pohľadu štátu ich zakladateľa sú považované za samostatného daňovníka – t. j. reverzný pohľad, čím môže dochádzať k situácii, že sa príjem (výnos) nezdaní na úrovni transparentnej spoločnosti, ani na úrovni spoločníka tejto spoločnosti.

Legislatívna úprava reverzného hybridného subjektu v § 17j ods. 1 ZDP spočíva zjednodušene v tom, že príjmy

(výnosy) pripadajúce na zahraničných (nerezidentných) spoločníkov spĺňajúcich kritérium 50 % a viac vo vzťahu k transparentným spoločnostiam, by boli zdaňované na úrovni tejto transparentnej spoločnosti sadzbou dane platnou pre daň z príjmov právnických osôb vo výške 21 %, ak tieto príjmy (výnosy) nerezidenta nie je možné zdaňiť prostredníctvom stálej prevádzkarne podľa § 16 ZDP a príjmy (výnosy) nebudú zdanené ani v štáte rezidencie nerezidenta, ani v zahraničí. Velmi zjednodušene povedané, aj príjmy zahraničného spoločníka v.o.s., môžu byť zdanené na úrovni v.o.s. obdobne ako sa zdaňujú príjmy (výnosy) komanditistu komanditnej spoločnosti. V prípade tuzemských spoločníkov túto situáciu nie je potrebné riešiť, nakoľko sú tieto príjmy u fyzickej osoby súčasťou príjmov podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP a u právnickej osoby sú tieto príjmy predmetom dane podľa § 12 ods. 5 a 6 ZDP.

Výnimka z tohto pravidla sa podľa čl. 9a ods. 2 ATAD 2 uplatňuje na subjekty kolektívneho investovania, ktoré majú široký okruh podielníkov, kde je rozptýlené vlastníctvo fondu, pri ktorom nemá žiaden podielnik kontrolný podiel, diverzifikované portfólio cenných papierov a podliehajú regulácii v oblasti ochrany investora v Slovenskej republike.

Vzhľadom k tomu, že časť príjmov transparentných spoločností (reverzného hybridného subjektu) bude zdaňovaná na úrovni spoločnosti, dochádza aj k nadväzujúcim legislatívnym úpravám vo vzťahu k výplatu podielov na zisku, resp. odpočtu daňovej straty. Ak bude reverzný hybridný subjekt zdanený, v časti pripadajúcej na zahraničného spoločníka na úrovni spoločnosti, na rozdeľovanie prostriedkov z výsledku spoločnosti sa nahliada už rovnako, resp. primerane ako na podiely na zisku vyplácané netransparentnou obchodnou spoločnosťou (napr. a.s., s.r.o.). Rovnako sa postupuje v prípade vykázanéj daňovej straty, táto sa prenáša do budúcich zdaňovacích období a odpočítavať sa bude od kladného základu dane pri-

padajúceho na tohto zahraničného spoločníka.

V tejto súvislosti sa pre zahraničných spoločníkov transparentných spoločností spĺňajúcich podmienku účasti na základnom imaní, hlasovacích právach alebo majúcích právo na podiel na zisku najmenej 50 % zavádza oznamovacia povinnosť podľa § 49a ods. 9 ZDP. Zahraničný spoločník bude preto musieť deklarovať, akým spôsobom nahliada na našu transparentnú spoločnosť, aby sa vedel uplatniť správny spôsob jej zdaňovania, t. j. deklaruje, či na našu transparentnú spoločnosť nahliada ako na zdaňovaný subjekt a zároveň, či príjmy v časti pripadajúcej na tohto spoločníka sú zdaňované v SR alebo v zahraničí, alebo nie sú zdaňované ani v SR, ani v zahraničí a uplatní sa zdanenie pre reverzný hybridný subjekt. Ak by správca dane zistil, že zahraničný spoločník nesprávne deklaroval status transparentnej spoločnosti a spoločnosť mala byť považovaná za reverzný hybridný subjekt, okrem dodania reverzného hybridného subjektu uplatní správca dane aj pokutu vo výške dorubenej dane z príjmov. Daňovník má rovnako povinnosť oznámiť aj skutočnosť, ak prestane spĺňať podmienky podľa § 17j ZDP.

- **podľa odseku 1 písm. f)** podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti, pričom za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

Podiely na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti, podiely spoločníka v.o.s. a komplementára k.s. na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnacie podiely pri zániku účasti spoločníka vo v.o.s. alebo pri zániku účasti kom-

plementára k.s. sú predmetom dane a sú príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. d) zákona, pričom sa zdaňujú v súlade s § 6 ods. 7 a 8 ZDP.

Podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti je u tohto tichého spoločníka ostatným/iným príjmom podľa § 8 ZDP, a to z dôvodu, že tichý spoločník uzatvára s podnikateľom zmluvu o tichom spoločenstve podľa § 673 ObchZ, ktorá je obchodno-zväzkovým vzťahom, a v tejto sa zaväzuje poskytnúť podnikateľovi určitý vklad, čím sa podieľa na podnikaní tohto podnikateľa. V tomto prípade nejde priamo o vykonávanie podnikateľskej činnosti tichým spoločníkom, a preto nie je možné vyplácať podiel na zisku zahrnúť medzi príjmy z podnikania tichého spoločníka podľa § 6 zákona.

S účinnosťou od 1. 1. 2018 sa upravujú aj ustanovenia týkajúce sa podielov na zisku a na majetku a to konkrétne

- podiely na zisku plynúce spoločníkom v.o.s. a komplementárom k.s. z majetkovej účasti v.o.s. a k.s. na inej obchodnej spoločnosti,
- vyrovnacích podielov a podielov na likvidačnom zostatku vyplácaných spoločníkom, ktorý majetkový podiel na spoločnosti získali kúpou od iného spoločníka.

! Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2022 sa v nadväznosti na doplnenie tzv. reverzných hybridných subjektov doplná aj ustanovenie § 3 ods. 1 písm. f) ZDP. Uvedená úprava rieši situácie, kedy verejná obchodná spoločnosť a komanditná spoločnosť nebude vždy v plnom rozsahu reverzným hybridným subjektom. Takáto spoločnosť sa považuje za reverzný hybridný subjekt iba v časti, ktorá pripadá na zahraničného spoločníka, ktorý na ňu nahliada ako na daňovníka a aj to iba v rozsahu tých príjmov, ktoré by inak neboli zdanené. Ak by z tých príjmov, ktoré pripadajú na zahraničného spoločníka neboli žiadne z týchto príjmov zdaňované v SR ani v zahraničí, tak táto časť príjmu sa zdaní na úrovni právnickej osoby a tomuto zahraničnému spoločníkovi je to potom vyplácané ako podiel na zisku vyplácaný obchodnou spoločnosťou alebo družstvom alebo reverzným hybridným subjektom a nie ako príjem z verejnej obchodnej spoločnosti alebo

komanditnej spoločnosti. Tuzemský spoločníci sa zdaňujú spôsobom platným pre spoločníkov verejných obchodných spoločností a komplementárov komanditných spoločností.

- v odseku 1 písm. g) je uvedený podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou alebo podiel na likvidačnom zostatku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, pričom za pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

Uvedené podiely na zisku a na majetku pozemkového spoločenstva sú zdaňované rovnako ako dividendy daňou vyberanou zrážkou vo výške 7% resp. ak plynú zo zdrojov v zahraničí zdaňujú sa v rámci osobitného základu dane podľa § 51d ZDP.

Tieto podiely na zisku sú oslobodené do výšky 500 eur vyplácaných podielov podľa § 9 ods. 1 písm. n) ZDP. Podľa tohto ustanovenia, ak podiely člena pozemkového spoločenstva uvedené v § 3 ods. 1 písm. g) ZDP v príslušnom zdaňovacom období nepresiahnu 500 eur od jednotlivého pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou sú od dane oslobodené.

V prípade, ak takto vymedzený príjem presiahne 500 eur, potom sa

1. daň z tohto príjmu vyberie zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. r) len zo sumy presahujúcej 500 eur od jednotlivého platiteľa dane v príslušnom zdaňovacom období, ak takéto príjmy plynú zo zdrojov na území SR,
2. zahrnie sa do osobitného základu dane podľa § 51e len v sume presahujúcej 500 eur od jednotlivého pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou v príslušnom zdaňovacom období, ak takéto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí.

V súlade s prechodným ustanovením § 52zi ods. 5 písm. a) ZDP, úpravy týkajúce sa podielov členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom tohto pozemkového spoločenstva alebo podiel na likvidačnom zostatku tohto pozemkového spoločenstva účinné od 1. 1. 2017 sa aplikujú na tieto podiely vykázané za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. januára 2017.

Uvedené podiely vykázané do 31. 12. 2016 vyplácané po 1. 1. 2017 naďalej nebudú podliehať

dani z príjmov fyzických osôb [sú vylúčené z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 písm. d) ZDP].

V prípade podielov na zisku, vyrovnacích podielov, podielov na likvidačnom zostatku a podielov tichého spoločníka vyplácaných zo zdrojov na území SR daňovníkom s ODP do zahraničia, tieto sú vymedzené ako predmet dane v § 16 ods. 1 písm. e) ZDP.

V prípade posudzovania týchto podielov na zisku, ktoré sú vyplácané daňovníkom alebo od daňovníkov zo štátov, s ktorými má SR uzatvorenú zmluvu o ZDZ, je potrebné pri riešení zdanenia vychádzať aj zo znenia konkrétnej zmluvy o ZDZ. Oprávnenosť na zdanenie, definície a celkovo postup pre dividendy rieši článok – Dividendy (zväčša článok 10). Princípy vychádzajú z článku 10 – dividendy nastavené v modelovej zmluve OECD, ktoré samozrejme v rámci procedúry bilaterálnych dohôd môžu byť dohodnuté odlišným spôsobom ako je vyjadrené v tomto všeobecnom článku.

■ odsek 1 nové písm. h)

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa medzi príjmy, ktoré sú predmetom dane dopĺňajú príjmy plynúce daňovníkom s NDP zo zahraničia v rámci tzv. „CFC pravidiel“. Uvedené je vymedzené v § 3 ods. 1 v novom písmene h), ktoré znie:

„h) suma príjmu priraditeľná daňovníkovi podľa § 2 písm. d) prvého bodu z

1. kladného výsledku hospodárenia vykázaného v zahraničí kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou podľa § 51h ods. 2 za zdaňovacie obdobie končiacie počas zdaňovacieho obdobia daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu zníženého o daň z príjmov právnickej osoby preukázateľne zaplatenú kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v pomere, v akom by mu pri priamej účasti prináležal podiel na zisku (dividenda), ak by mu bol vyplatený alebo iný príjem (výnos) v dôsledku skutočne vykonávanej kontroly nad kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou, ak nemá nárok na podiel na zisku (dividendu) a pri výplate skutočného podielu na zisku (dividendy) by sa na tento príjem pri zamedzení dvojitého zdanenia neuplatnila metóda vyňatia príjmu, pričom do kladného výsledku hospodárenia sa nezahŕňa podiel na zisku (dividenda) prijatý kontrolovanou zahraničnou

spoločnosťou od inej kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vyplateného z výsledku hospodárenia, ktorý už bol predmetom zdanenia podľa § 51h u daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu, a to v rozsahu, v akom má táto kontrolovaná zahraničná spoločnosť nárok na podiel na zisku z výsledku hospodárenia vykázanom v zahraničí touto inou kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v tom istom alebo ktoromkoľvek predchádzajúcom zdaňovacom období, alebo

2. kladného výsledku hospodárenia vykázaného v zahraničí kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou podľa § 51h ods. 2 za zdaňovacie obdobie končiacie počas zdaňovacieho obdobia daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu zníženého o daň z príjmov právnickej osoby preukázateľne zaplatenú kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v pomere jeho nepriamej účasti na základnom imaní podľa § 51h ods. 2 písm. a) na tejto spoločnosti alebo v pomere skutočne vykonávanej kontroly, ak kontrolovaná zahraničná spoločnosť nemá základné imanie, pričom do kladného výsledku hospodárenia sa nezahŕňa podiel na zisku (dividenda) prijatý kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou od inej kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vyplateného z výsledku hospodárenia, ktorý už bol predmetom zdanenia podľa § 51h u daňovníka podľa § 2 písm. d) prvého bodu, a to v rozsahu, v akom má táto kontrolovaná zahraničná spoločnosť nárok na podiel na zisku z výsledku hospodárenia vykázanom v zahraničí touto inou kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v tom istom alebo ktoromkoľvek predchádzajúcom zdaňovacom období.“

Uvedené doplnenie príjmov, bolo vykonané z dôvodu, že v praxi dochádza k situáciám, kedy sa fyzické osoby snažia vyhýbať daňovej povinnosti v SR vykonávaním činností na území SR založením spoločností, v štátoch s nízkym daňovým zaťažením, resp. daňovým zaťažením blížiacim sa nule. Odklonenie príjmov do zahraničných spoločností je relatívne ľahko dosiahnuteľné napríklad jednoduchým presmerovaním fakturácie za služby reálne vykonané v SR, alebo presunom právneho

vlastníctva aktív alebo relatívne mobilných funkcií, ktoré generujú príjem. Častokrát ide však o schránkové spoločnosti za ktorými v skutočnosti, či už priamo alebo nepriamo, stoja a ovplyvňujú ich činnosť slovenské fyzické osoby. Finančné prostriedky z týchto spoločností však neskončia ako podiely na zisku (dividendy) v rukách fyzických osôb, ale na účtoch v daňových rajoch.

Týmto spôsobom môže dochádzať

- k daňovým únikom, kedy by takýto príjem mal byť zdanený na území SR a napriek tomu nebol zdanený vôbec, alebo bol zdanený iba minimálnou sadzbou dane alebo
- k nevyplateniu podielov na zisku (dividend) fyzickej osobe na území SR, ktoré by boli pri prijatí zdanené daňou z príjmov.

Už v súčasnosti existujú nástroje aj v ZDP aj v daňovom poriadku, ktoré je možné využiť v rámci boja proti daňovým únikom, napr. všeobecné pravidlo proti zneužitiu – GAAR, prevaha obsahu nad formou, určenie miesta skutočného vedenia ako kritérium daňovej rezidence, pravidlá transferového oceňovania a pod.

Na základe aplikačnej praxe a vývoja z globálneho hľadiska sa však javí byť nevyhnutné doplniť existujúce pravidlá o efektívnejšie, adresnejšie a jednoduchšie aplikované pravidlo, zamerané na riešenie týchto štruktúr.

Týmto pravidlami by mali byť pravidlá uplatňované na kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC pravidlá) podľa nového § 51h ZDP.

Zámerom týchto pravidiel nie je zamedziť voľnému pohybu kapitálu, ani brániť slobode usadiť sa a podnikáť v zahraničí, ale zabezpečiť, aby bol na území SR vyplatený podiel na zisku (dividenda) zo zahraničnej spoločnosti alebo subjektu, ktorých príjmy neboli zdanené aspoň minimálnou úrovňou efektívnej sadzby dane alebo majú sídlo v nespolupracujúcich štátoch. Uplatnením CFC pravidiel sa v SR zdania podiely na zisku (dividendy) z CFC spoločnosti už v momente ich potenciálneho nároku daňovníka fyzickej osoby a nie až pri ich vyplatení. Nastavené pravidlá tak budú nútiť CFC spoločnosť skutočne vyplatiť podiely na zisku (dividendy), aby si daňovník – fyzická osoba mohol následne započítať daň, ktorá už bola vybraná z týchto priradených podielov na zisku. Na tento priradený dosiaľ nevyplatený príjem sa preto uplatnia rovnaké sadzby

dane, ako v prípade skutočne vyplatených podielov na zisku (dividend).

Nastavené CFC pravidlá pre fyzické osoby osobitne upravujú situácie priamej a nepriamej účasti na kontrolovannej zahraničnej spoločnosti. Tieto príjmy sa budú zdaňovať cez osobitný základ dane v novom § 51h sadzbou dane uplatňovanou obdobne ako na podiely na zisku (dividendy). Osobitne sa upravuje zápočet dane, ak v prípade priamej účasti plynú fyzickej osobe aj vyplatená dividenda z kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, alebo predáva svoju majetkovú účasť na tejto spoločnosti.

Z uvedených dôvodov práve ustanovenie § 3 ods. 1 písm. h) definuje nový druh príjmu, ktorý je predmetom dane u fyzickej osoby – daňovníka s NDP. Fyzická osoba bude zdaňovať ako súčasť svojich príjmov aj sumy príjmov priraditeľné z kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, ktorá je definovaná v § 51h zákona.

Ak má fyzická osoba priamu účasť na kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, základom pre priradenie sumy príjmu bude výsledok hospodárenia kontrolovannej zahraničnej spoločnosti znížený o preukázateľne zaplatenú daň z príjmov právnickej osoby, alebo obdobnej dane v zahraničí v rozsahu, v akom by mal nárok na vyplatenie podielov na zisku (dividend). Ide zjednodušene povedané o takú časť výsledku hospodárenia kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, ktorá by potenciálne mohla byť rozdelená medzi vlastníkov ako podiel na zisku (dividenda). Ak ide o subjekt, na ktorom nemá daňovník majetkovú účasť, ale vykonáva skutočnú kontrolu nad týmto subjektom, priradí sa suma príjmu podľa výšky skutočnej kontroly.

Ak má fyzická osoba nepriamu účasť alebo nepriamy odvodený podiel na kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, základom pre priradenie sumy príjmu bude rovnako výsledok hospodárenia kontrolovannej zahraničnej spoločnosti znížený o preukázateľne zaplatenú daň z príjmov právnickej osoby v rozsahu jej nepriameho podielu na základnom imaní kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, alebo v rozsahu skutočnej kontroly, ak daná spoločnosť alebo subjekt nemá základné imanie.

Príjem sa priraduje z výsledku hospodárenia kontrolovannej zahraničnej spoločnosti, tak ako je vykázaný v zahraničí, t. j. nie je potrebné ho transformovať na výsledok hospodárenia podľa slovenských predpisov. Výsledok hospodárenia môže obdobne ako

podľa § 17 ods. 1 ZDP vychádzať z podvojného účtovníctva, IFRS, resp. v prípade nevedenia účtovníctva napr. z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Je potrebné spresniť, že predmetom zdania je kladný výsledok hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti znížený o daň z príjmov zaplatenú touto spoločnosťou v zahraničí. Aby sa zamedzilo viacnásobnému zdaňovaniu tých istých príjmov pri reťazení spoločností, z kladného výsledku hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti sa vylúčia prijaté podiely na zisku, ktoré už boli ako súčasť výsledku hospodárenia zdané ako priraditeľný príjem podľa § 3 ods. 1 písm. h) spôsobom podľa § 51h prostredníctvom inej kontrolovanej zahraničnej spoločnosti. Uvedený postup sa uplatní v prípade priraditeľného príjmu pri priamom aj nepriamom podiele na kontrolovanej zahraničnej spoločnosti

V prípade, ak by slovenská fyzická osoba aj právnická osoba, ktoré sú závislými osobami, mali priamu alebo nepriamu účasť na kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, v prvom rade uplatní CFC pravidlá právnická osoba podľa § 17h zákona. Ak by v príslušnom zdaňovacom období právnická osoba nezahrnula do základu dane príjem kontrolovanej zahraničnej spoločnosti podľa § 17h zákona, uplatní CFC pravidlá fyzická osoba, a to zahrnutím príjmu priraditeľného podľa § 3 ods. 1 písm. h) do osobitného základu dane podľa § 51h.

V § 15 písm. a) piatom a šiestom bode sa navrhuje doplnenie osobitného základu dane podľa § 51h do sadzby dane 7 % a 35 %.

V § 49 ods. 3 písm. b) sa umožňuje predĺženie lehoty na podanie daňového priznania o 6 mesiacov aj v prípade, ak fyzická osoba bude zdaňovať príjmy podľa § 51h zákona.

■ podľa odseku 2 písmena a) predmetom dane nie je napr.

- príjem získaný darovaním nehnuteľnosti, bytu, nebytového priestoru alebo ich častí (ďalej len „nehnuteľnosť“) alebo hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty s výnimkou príjmu z neho plynúceho a s výnimkou darov poskytovaných v súvislosti s výkonom činnosti zo závislej činnosti (§ 5) alebo príjmy z podnikania, inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu (§ 6) alebo
- príjem získaný dedením nehnuteľnosti,

bytu, nebytového priestoru alebo ich častí (ďalej len „nehnuteľnosť“) alebo hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty s výnimkou príjmu z neho plynúceho.

V prípade majetku získaného darovaním je potrebné rozlišovať o aké dary ide. Ak ide o dary poskytované v súvislosti s príjmami

- podľa § 5 ZDP, tieto **sú zdaniteľným príjmom** bez uplatnenia výdavkov **najmä** v prípade, ak sú poskytované zamestnávateľom tohto zamestnanca,
- podľa § 6 ZDP, tieto **sú zdaniteľnými príjmami** avšak v súlade s Usmernením MF SR k zákonu č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov k niektorým problematickým oblastiam pri posudzovaní vyčíslenia výšky základu dane z príjmov, uverejnenom vo FS č. 5/2005 sa zároveň k týmto príjmom uvádzajú aj výdavky v hodnote prijatého daru, t. j. takto prijatý dar má v zásade neutrálny daňový dopad pre daňovníka/príjemcu. Uvedený postup je zhodný s postupom pri zahraničných dotáciách, podpora príspevkov do zdaniteľných príjmov uvedený v § 17 ods. 3 písm. h) ZDP.

? Príklad

Fyzická osoba (nepodnikateľ) nadobudla na základe darovacej zmluvy nehnuteľnosť v hodnote 100 000 eur.

Je tento nepeňažný príjem predmetom dane z príjmov a vzniká fyzickej osobe povinnosť tento príjem priznať v daňovom priznaní?

Nepeňažný príjem vo forme nehnuteľnosti nadobudnutej darovaním nie je predmetom dane z príjmov a obdarovanému nevzniká povinnosť tento príjem priznať v daňovom priznaní. Ak však táto fyzická osoba (obdarovaný) predmetnú nehnuteľnosť predá, alebo začne dosahovať príjem z jej prenájmu, potom tento príjem z predaja nehnuteľnosti alebo z prenájmu nehnuteľnosti už je predmetom dane z príjmov, ak nie je od dane oslobodený.

? Príklad

Fyzická osoba vykonávajúca stavebné práce v rámci podnikania dostala ako dar od svojho dodávateľa lešenie.

Je tento dar predmetom dane z príjmov?

Keďže ide o vec, ktorá je určená na stavebné

práce, je preukázaná súvislosť poskytnutého daru s výkonom činnosti podnikateľa, a preto tento dar predstavuje príjem, ktorý je predmetom dane z príjmov ako príjem z podnikania.

Samostatnú kategóriu príjmov dosiahnutých formou darov, tvoria dary (nepeňažné plnenia) poskytnuté držiteľom (napr. farmaceutická spoločnosť) poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (napr. lekár), ktoré nie sú vylúčené z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP, t. j. sú považované za zdaniteľné príjmy.

S účinnosťou od 1. 1. 2020 sa mení spôsob zdaňovania peňažných plnení a nepeňažných plnení vyplatených/poskytnutých držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vo väčšine prípadov, pričom

1. zrážkovou daňou zostávajú zdaňované peňažné a nepeňažné plnenia zaraďované, u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti – daňovníka fyzickej osoby, medzi príjmy podľa § 8; zároveň zostávajú zachované aj všetky oznamovacie povinnosti držiteľa aj poskytovateľa zdravotnej starostlivosti uvedené v § 43,
2. všetky ostatné peňažné a nepeňažné plnenia budú zdaňované prostredníctvom daňového priznania, pričom v prípade poskytnutia nepeňažného plnenia ich budú musieť držiteľia oznamovať správcovi dane aj prijímateľovi podľa § 49a ods. 6 a 7.

Uvedené sa bude aplikovať až na plnenia vyplatené/poskytnuté po 31. 12. 2019.

Zároveň sa upravuje aj § 21 ods. 2 písm. l) ZDP, kde dochádza k zúženiu rozsahu výdavkov vzťahujúcich sa k prijatému peňažnému daru a nepeňažnému daru poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa, ktoré nie sú uznanými daňovými výdavkami.

Za takéto nedaňové výdavky budú považované výlučne výdavky súvisiace s poskytnutými peňažnými a nepeňažnými darmi ako napr. v prípade, ak držiteľ poskytol (daroval) poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti medicínsky prístroj, hodnota tohoto prístroja nie je výdavkom zahrňovaným do daňových výdavkov.

■ **podľa odseku 2 písmena b) predmetom dane nie je úver a pôžička – pôžička neznamená príjem a jej splácanie naopak neznamená výdaj (náklad),**

Ak napr. zamestnanec dostane pôžičku od svojho zamestnávateľa a musí ju vrátiť, suma tejto pôžičky nie je predmetom dane z príjmov, pretože zamestnanec neznikne prírastok majetku. Ak by však zamestnávateľ poskytol zamestnanecovi

nenávratnú pôžičku, išlo by o dar v súvislosti s príjmami podľa § 5 ZDP, ktorá by bola zahrňaná do zdaniteľného príjmu zamestnanca.

V prípade, ak by zamestnávateľ poskytol bezúročnú pôžičku alebo pôžičku s úrokom nižším ako je obvyklá výška úroku v mieste a v čase plnenia, je takéto zvýhodnenie vždy predmetom dane u zamestnanca, a to bez ohľadu na výšku pôžičky.

Znamená to, že peňažným zvýhodnením je úrok alebo jeho časť, ktorú nie je zamestnanec povinný z pôžičky zaplatiť. Za bežnú výšku úroku sa berie do úvahy výška úroku (platná v čase poskytnutia alebo pripísania pôžičky k dobru), ktorú by musel zamestnanec zaplatiť v čase plnenia, ak by mal takúto pôžičku poskytnutú napr. z banky. Výška úroku, za ktorú poskytuje banková inštitúcia pôžičku podobného charakteru bežne obyvateľstvu, resp. ak pôžičku poskytuje zamestnávateľ, ktorý sa touto činnosťou zaoberá, za výšku úroku sa zoberie výška úroku, ktorú poskytnú bežne iným osobám, ktoré nie sú zamestnancami.

§ 4 Základ dane

(1) Základ dane je

- a) súčet čiastkového základu dane z príjmov podľa § 5, ktorý sa zníži o nezdaniteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11), a čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4 a § 8,
- b) čiastkový základ dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2, ktorý sa zníži o nezdaniteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11).

(2) O daňovú stratu sa znižuje základ dane (čiastkový základ dane) zistený z príjmov uvedených v § 6 ods. 1 a 2, pričom sa použije postup podľa § 30.

(3) Príjmy zo závislej činnosti (§ 5) plynúce daňovníkovi najdlhšie do 31. januára po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa dosiahli, sú súčasťou základu dane za toto zdaňovacie obdobie.

(4) Výdavky vynaložené na zásoby a iné nevyhnutne vynaložené výdavky spojené so začatím činnosti vynaložené v kalendárnom roku, ktorý predchádzal roku, v ktorom daňovník s príjmami podľa § 6 začal túto činnosť vykonávať, sa zahrnú do základu dane, počištné zdaňovacím obdobím, v ktorom začal túto činnosť vykonávať. U daňovníka s príjmami podľa § 6, ktorý pokračuje v činnosti⁸⁾ poručiteľa, sa prihládne aj na zásoby získané z dedičstva po poručiťovi, ktorý mal príjmy podľa § 6, ak o tieto zásoby bol zvýšený základ dane poručiťeľa podľa § 17 ods. 8.

(5) Príjem z predaja nehnuteľností a hnuťelných vecí, ktoré boli zahrnuté do obchodného majetku a ktoré daňovník využíval len sčasti na podnikanie alebo na inú samostatnú zárobkovú činnosť alebo ich daňovník prenajímal len sčasti, ktorý nie je oslobodený od dane podľa § 9 ods. 1 písm. a) až c), sa zahrnie do základu dane len v tom pomere, v akom daňovník tento majetok využíval na uvedené činnosti.

(6) Príjem, z ktorého je možné daň vyberať, zrážkou podľa § 43 ods. 6 písm. a) až c) považovať za preddavok na daň, sa zahŕňa do základu dane, ak daňovník využil možnosť odpočítať daň vyberanú zrážkou ako preddavok na daň podľa § 43 ods. 7.

(7) Príjem, pre ktorý je ustanovené, že sa daň vybraná podľa § 43 ods. 6 považuje za splnenie daňovej povinnosti, sa do základu dane nezahŕňa.

(8) Príjmy uvedené v § 6 ods. 3 a § 8, ak § 8 ods. 16 neustanovuje inak, ktoré plynú manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva, sa zahŕňajú do základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do základu dane výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie týchto príjmov.

(9) U daňovníka s príjmami z podnikania (§ 6) sa základ dane zisťuje vždy za kalendárny rok, a to aj vtedy, ak bol na daňovníka vyhlásený konkurz alebo mu bol povolený splátkový kalendár^{8a)}; na tento účel je daňovník povinný zostaviť účtovnú závierku k poslednému dňu kalendárneho roka, pričom povinnosť zostaviť účtovnú závierku podľa osobitného predpisu⁷⁷⁾ týmto nie je dotknutá.

Komentár k § 4

■ **v odseku 1 je určený základ dane pre daňovníka fyzickú osobu**

V nadväznosti na zavedenie novej výhodnejšej sadzby dane vo výške 15 % pre daňovníka, ktorý dosahuje **zdaniteľné príjmy** (výnosy) z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti v maximálnej ročnej výške 100 000 eur s účinnosťou od 1. 1. 2020, sa s rovnakou účinnosťou mení aj výpočet základu dane daňovníka – fyzickej osoby uvedený v § 4 zákona a to tak, že sa bude samostatne vypočítavať

– základ dane podľa § 4 ods. 1 písm. a) ZDP, v ktorom vypočíta súčet čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti po znížení o nezdaniiteľné časti alebo ich časť, a čiastko-

vých základov dane z príjmov z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu a z ostatných príjmov a

– základ dane podľa § 4 ods. 1 písm. b) ZDP, v ktorom bude uvedený čiastkový základ dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti znížený o daňovú stratu podľa § 30 ZDP, od ktorého sa odpočítajú nezdaniiteľné časti alebo ich časť, ak mal aj čiastkový základ dane z príjmov zo závislej činnosti, od ktorých sa tieto nezdaniiteľné časti uplatňujú prednostne.

Postup prednostného odpočítania nezdaniiteľnej časti sa upravil v § 11 v novom odseku 13 rovnako s účinnosťou od 1. 1. 2020.

Upozornenie

Spôsob výpočtu nezdaniiteľných častí uvedený v § 11 zostáva nezmenený. Zmenený je len následný postup odpočítania vypočítanej sumy nezdaniiteľnej časti základu dane od určených čiastkových základov dane v prípade, ak má daňovník súbež čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti a čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti.

V prípade, ak by ale daňovníkove **zdaniteľné príjmy** (výnosy) z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti presiahli za zdaňovacie obdobie výšku 100 000 eur, jeho sadzba dane sa bude vypočítavať rovnako ako tomu je v súčasnosti, a to progresívnou sadzbou dane vo výške 19 % a 25 % zo základu dane (čiastkového základu dane) z týchto príjmov avšak za zachovania nového princípu rozdelenia výpočtu základu dane podľa § 4 ZDP, t. j. samostatne sa bude posudzovať progresia podľa § 4 ods. 1 písm. a) ZDP pre čiastkové základy dane z príjmov zo závislej činnosti, z prenájmu, z použitia diela a umeleckého výkonu a ostatných príjmov a samostatne podľa § 4 ods. 1 písm. b) ZDP z čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti.

? Príklad

Daňovník v roku 2020 vykázal čiastkový základ dane z príjmov zo závislej činnosti vo výške 5 000 eur, čiastkový základ dane z príjmov z prenájmu 1 000 eur (už po uplatnení oslobodenia vo výške 500 eur) a čiastkový základ dane z príjmov zo živnosti 8 000 eur (zdaniteľné príjmy mal vo výške 51 500 eur).

Akým spôsobom si vypočíta základ dane?

Daňovník bude pri výpočte základu dane podľa § 4 ZDP v roku 2020 postupovať nasledovne

- samostatne vyčíslí súčet čiastkových základov dane podľa § 4 ods. 1 písm. a) ZDP z príjmov zo závislej činnosti vo výške 5 000 eur, ktorý zníži o celú nezdaniteľnú časť na daňovníka vo výške 4 414,20 eura a pripočíta k tomuto rozdielu čiastkový základ dane 1 000 eur z prenájomu (po uplatnení oslobodenia), t. j. základ dane bude 1 585,80 eura, na ktorý uplatní sadzbu dane 19 %,
- samostatne vyčíslí čiastkový základ dane z príjmov z podnikania čo je 8 000 eur, ktorý už nemôže znížiť o nezdaniteľnú časť základu dane nakoľko podľa § 11 ods. 13 ZDP bola celá odpočítaná prednostne od čiastkového základu dane z príjmov zo zamestnania (stratu v predchádzajúcich obdobiach nevykázal, t. j. neznižuje o daňovú stratu). Z takto určeného čiastkového základu dane uplatní sadzbu dane vo výške 15 %.

Vzhľadom na skutočnosť, že uvedené úpravy sú účinné od 1. 1. 2020 a daňovník fyzická osoba má zdaňovacie obdobie vždy kalendárny rok, týmto spôsobom bude počítať základ dane až za zdaňovacie obdobie roka 2020.

Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2021 sa spresňuje pojem „príjem“ vo vzťahu k počítaniu hranice sumy príjmov (výnosov), od ktorých sa odvíja posúdenie, či daňovník splní určenú výšku príjmov (výnosov) vo výške 100 000 eur pre účely uplatnenia zvýhodnenej sadzby dane podľa § 15 vo výške 15 % a to doplnením, že ide len o zdaniteľné príjmy (výnosy).

V prípade výšky zdaniteľných príjmov, tieto sa počítajú vo výške v akej daňovník o nich účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo o nich vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11 ZDP. Uvedené znamená, že do úhrnu týchto zdaniteľných príjmov, pôjdu všetky zdaniteľné príjmy, a to bez ohľadu na skutočnosť, či boli vysporiadané daňou vyberanou zrážkou, resp. zákon určuje ich postupné zahrňovanie do základu dane (napr. dotácie, dary súvisiace s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP). Z výpočtu príjmovej hranice pre uplat-

nenie 15 %-nej sadzby dane príjmy sa však vylučujú príjmy, o ktorých daňovník účtuje, ale nie sú zdaniteľnými príjmami ako napr. úver, pôžička, ktoré sú vylúčené z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 ZDP.

V prípade daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva ide o sumy, o ktorých daňovník účtuje vo výnosoch, t. j. na účtoch účtovnej skupiny 6-výnosy.

Predmetná úprava sa v súlade s § 52zzi ods. 1 ZDP, prvýkrát použije pri podaní daňového priznania po 31. decembri 2020.

Vychádzajúc z uvedeného daňovník, fyzická osoba, vypočíta daň podľa § 15 ZDP

1. zo základu dane zisteného podľa § 4 ods. 1 písm. a) ZDP je
 - a) 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima, t. j. do sumy 37 163,36 eura, vrátane – pre zdaňovacie obdobie roka 2020,
 - b) 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima, t. j. sumy, ktorá presiahne 37 163,36 eura – pre zdaňovacie obdobie roka 2020,
2. zo základu dane zisteného podľa § 4 ods. 1 písm. b) ZDP z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti, od ktorého sa odpočíta daňová strata, je
 - a) 15 %, ak jej **zdaniteľné** príjmy (výnosy) z príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti nepresiahli sumu 100 000 eur,
 - b) 19 % a 25 %, ak jej **zdaniteľné** príjmy (výnosy) z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti presiahli za zdaňovacie obdobie výšku 100 000 eur, pričom sadzba dane je
 - 19 % zo základu dane neprevyšujúceho sumu 37 163,36 eur – pre zdaňovacie obdobie roka 2020 a
 - 25 % zo základu dane prevyšujúceho 37 163,36 eur – pre zdaňovacie obdobie roka 2020.

**Príklad**

Daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva dosahuje v roku 2020 zdani-

telné príjmy z podnikateľskej činnosti vykonávané na základe živnostenského oprávnenia vo výške 85 000 eur. Zbral si v roku 2020 aj podnikateľský úver v sume 60 000 eur.

Akou sadzbou dane bude prepočítavať svoju daňovú povinnosť?

Vzhľadom na novelizované znenie ustanovení ZDP týkajúcich sa určenia hranice pre uplatnenie sadzby dane, podľa ktorého sa do hranice budú zahrňovať iba zdaniteľné príjmy, nebudú finančné prostriedky (príjmy) prijaté z úveru zahrňované do zdaniteľných príjmov (príjmy prijaté z úveru sú vylúčené z predmetu dane podľa § 3 ZDP). Z uvedených dôvodov daňovník splnil určenú hranicu zdaniteľných príjmov pre 15 %nú sadzbu dane, ktorú si môže pri výpočte daňovej povinnosti z príjmov zo živnosti uplatniť v daňovom priznaní podávanom za zdaňovacie obdobie roka 2020.

- **v odseku 2** je uvedená možnosť odpočítania daňovej straty vzniknutej len z čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP) a rovnako je možné túto stratu odpočítať len od čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 30 ZDP.

V prípade príjmov z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 3 a 4 ZDP, ak preukázateľné daňové výdavky spojené s týmito príjmami sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada (§ 6 ods. 6 ZDP). Uvedené znamená, že pri týchto príjmoch daňovník nemôže vykázať daňovú stratu a na príslušných riadkoch daňového priznania typ B uvedie výdavky maximálne do výšky daného druhu príjmu, s ktorým súvisia.

! Upozornenie

S účinnosťou od 1. 1. 2020 sa v § 30 ZDP menia pravidlá odpočtu daňovej straty a to počnúc stratou vykázanou za zdaňovacie obdobie, ktoré začína najskôr 1. 1. 2020.

Pre daňovníka – fyzickú osobu dosahujúcu príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti to znamená, že nové pravidlá pre stratu sa použijú na stratu vykázanú prvýkrát za zdaňovacie obdobie roka 2020. Fyzická osoba má vždy zdaňovacie obdobie kalendárny rok.

Nové pravidlá, ktoré sú nastavené pre odpočet daňovej straty znamenajú, že

- **daňovník ju už nemusí odpočítavať**

rovnomerne,

- **sa predlžuje doba pre odpočet daňovej straty zo štyroch na päť rokov,**
- **ju možno odpočítavať maximálne do výšky 50 % vyčísleného základu dane z čiastkového základu dane z príjmov fyzickej osoby z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.**

Posledná podmienka, a to podmienka maximálneho odpočtu do 50 % vykázaného čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP neplatí pre mikrodaňovníka, ktorý je zadefinovaný v § 2 písm. w) s účinnosťou od 1. 1. 2021.

V nadväznosti na skutočnosť určenia výšky odpočtu straty v danom roku, daňovník bude v zdaňovacom období roku 2022 (1. x pri odpočítavaní straty vykázananej za zdaňovacie obdobie roka 2021), či je v tomto roku mikrodaňovníkom a môže si uplatniť stratu až do výšky základu dane, alebo nie je mikrodaňovníkom a môže odpočítať stratu len do výšky 50 % čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti.

? Príklad

Daňovník – fyzická osoba živnostník vykázal daňovú stratu vo výške 1000 eur v zdaňovacom období roku 2021. V roku 2022 vykáže čiastkový základ dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP vo výške 500 eur.

V akej výške si môže v roku 2022 odpočítať daňovú stratu vykázanú v roku 2021, ak splnil podmienku, že je v roku 2022 mikrodaňovníkom?

V roku 2022 si daňovník môže odpočítať daňovú stratu až do výšky čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP, t. j. vo výške 500 eur. Zostávajúcu časť, t. j. sumu 500 eur, môže odpočítavať ešte v rokoch 2023 – 2026, pričom každé jedno zdaňovacie obdobie sleduje, či je v danom roku mikrodaňovníkom alebo nie.

Ak by v roku 2023 nesplnil podmienky pre to, aby bol považovaný za mikrodaňovníka a vykázal by čiastkový základ dane z príjmov z podnikania napr. vo výške 600 eur, môže si odpočítať zo zostatku straty vykázananej v roku

2021 len sumu 300 eur (50 % z čiastkového základu dane) a zostávajúcu sumu 200 eur odpočíta v zdaňovacích obdobiach rokov 2024 – 2026.

Stále zostáva aj douplatnenie strát vykázaných do 31. 12. 2019, podľa pôvodných podmienok určených v § 30 ZDP, podľa ktorých od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, možno odpočítať daňovú stratu rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Daňovú stratu je možné odpočítať len pri súčasnom splnení všetkých uvedených podmienok. Pomernú časť daňovej straty, ktorú nebude môcť daňovník uplatniť v príslušnom roku, už nebude možné nikdy uplatniť.

Upozornenie

Na zistenie daňovej straty vykázanej aj do 31. 12. 2019, aj v roku 2020 aj v roku 2021 a nasledujúce, ktorú možno odpočítať podľa § 30 ods. 1 ZDP, platia ustanovenia § 17 až 29 ZDP (§ 30 ods. 5 ZDP).

Upozornenie

V rámci práve vykázaných daňových strát do 31. 12. 2019, na ktoré platia pravidlá ich odpočítania podľa znenia § 30 ZDP účinného do 31. 12. 2019, prišlo v zdaňovacom období roka 2019 k ich špeciálnemu zrýchlenému odpočtu týchto daňových strát, nakoľko boli súčasťou mimoriadnych daňových opatrení počas pandémie. V rámci týchto mimoriadnych opatrení bola zavedená možnosť vyššieho odpočítania daňových strát od vykázaného základu dane za rok 2019 pri podávaní daňového priznania za rok 2019, a to tých, na ktorých odpočítanie má daňovník ešte nárok podľa § 30 ZDP. Podmienky pre možnosť takéhoto špeciálneho zrýchleného odpočítania daňových strát sú nastavené v § 24b zákona č. zákon č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 67/2020

Z. z.“).

Predmetná špeciálna možnosť odpočítania daňových strát sa týkala daňových strát vzniknutých v rokoch 2015 až 2018, ale do maximálnej výšky 1 000 000 eur.

Je však potrebné si uvedomiť, že podľa § 37 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z., sa na ustanovenia tohto zákona, t. j. zákona č. 67/2020 Z. z., vzťahujú osobitné predpisy, ktorým je v prípade uplatnenia daňovej straty práve § 30 ZDP.

Práve týmto ustanovením je zabezpečené, že ak priamo niečo nie je upravené alebo zmenené zákonom č. 67/2020 Z. z., musí sa postupovať podľa príslušných podmienok upravených v ZDP. V prípade odpočítania daňovej straty je to napr. tá skutočnosť, že aj keď sa odpočítavajú počas pandemického obdobia spôsobom určeným zákonom č. 67/2020 Z. z., daňové straty vzniknuté v rokoch 2015 až 2018 do zákonom určenej výšky, v akej výške si tieto straty môže odpočítať a za ktoré roky (pomerná časť počas štyroch zdaňovacích období) má daňovník ešte nárok na ich odpočítanie v roku 2019, upravuje práve ustanovenie „systémového“ ZDP a to priamo v § 30 ZDP.

V nadväznosti na uvedené mohol daňovník pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie roka 2019 pri odpočítaní daňových strát vykázaných v rokoch 2015 až 2018 od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 postupovať dvomi spôsobmi, a to

1. spôsobom určeným v § 30 ZDP alebo
2. špeciálnym spôsobom určeným v § 24b zákona č. 67/2020 Z. z.

Aj pri špeciálnom postupe odpočítania daňových strát podľa § 24b zákona č. 67/2020 Z. z. ide len o možnosť daňovníka zvoliť si odpočítanie daňovej straty a nie jeho povinnosť, tak ako tomu je v prípade uplatnenia postupu odpočítania daňovej straty podľa § 30 ZDP.

Upozornenie

Ak by pre daňovníka bolo výhodnejšie, od čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 vypočít

tanom za zdaňovacie obdobie roka 2019, uplatniť pravidlá odpočtu daňovej straty uvedené v § 30 ZDP, môže postupovať v súlade s týmito pravidlami.

Nemôže však použiť súčasne odpočet daňových strát vykázaných v rokoch 2015 až 2018 podľa § 30 ZDP a podľa § 24b zákona č. 96/2020 Z. z.

Z uvedeného dôvodu sa upravilo poučenie k tlačivám daňových priznaní za rok 2019, kde je nastavený spôsob vyplnenia už schválených a zverejnených tlačív daňových priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2019 vo vzťahu k odpočítavaniu daňových strát v nadväznosti aj na § 24b zákona č. 96/2020 Z. z.

Podľa § 24b ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. neuplatnené daňové straty vykázané podľa ZDP za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2015 až 2018 môže najviac v úhrnnej hodnote 1 000 000 eur odpočítať od základu dane z príjmov (čiastkového základu dane z príjmov) podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP (príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti) daňovník, ktorý je fyzickou osobou, ak posledný deň lehoty na podanie daňového priznania k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie uplynie v období od 1. januára 2020 do 31. decembra 2020.

Odpočet tejto daňovej straty môže daňovník uplatniť iba v jednom zdaňovacom období, ak lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov uplynie v roku 2020 za viaceré zdaňovacie obdobia.

Nárok na odpočet daňovej straty má daňovník vo výške jej časti, ktorá ešte nebola uplatnená v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, pričom daňovník odpočítava tie časti neuplatnených daňových strát vykázaných za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2015 až 2018, na ktorých odpočítanie mu vzniká nárok podľa § 30 ZDP, t. j. nie tie časti daňových strát, na ktorých odpočítanie daňovníkovi zanikol nárok z dôvodu vykázaní nedostatočnej výšky základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach (v rokoch 2016 až 2018).

? Príklad

Daňovník vykázal za zdaňovacie obdobie (kalendárny rok) roku 2017 daňovú stratu vo výške 10 000 €. Za zdaňovacie obdobie roku 2018 vykázal základ dane z príjmov vo výške 5 000 € a v súlade s § 30 ods. 1 ZDP v daňovom priznaní k dani z príjmov za rok 2018 odpočítal $\frac{1}{4}$ daňovej straty vykázananej za rok 2017, t. j. odpočítal sumu 2 500 €. Za rok 2019 vykázal daňovník základ dane z príjmov vo výške 11 000 €.

Akú výšku daňovej straty vykázananej za rok 2017 môže daňovník odpočítať v daňovom priznaní za rok 2019?

V súlade s § 24b ods. 1 zákona č. 96/2020 Z. z. môže daňovník odpočítať v daňovom priznaní za rok 2019 neuplatnenú daňovú stratu vykázanú za rok 2017, na ktorú má zákonný nárok ešte odpočítať, t. j. môže odpočítať celú zostávajúcu sumu neuplatnenej straty vo výške 7 500 €, čo sú tri štvrtiny, ktoré by uplatňoval postupne v roku 2019 – 2021, ak by vykázal dostatočný základ dane z príjmov.

Odpočet daňovej straty v súlade s § 24b zákona č. 67/2020 Z. z., môže v prípade fyzických osôb, uplatniť za zomretého daňovníka aj dedič alebo osoba podľa § 35 Zákonníka práce, pričom tento postup sa uplatní v prípade daňového priznania za zomretého daňovníka, ktorého posledný deň lehoty na podanie uplynie v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, čo môže byť daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2019 ako aj daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2020.

V takomto prípade však dedič alebo osoba podľa Zákonníka práce, ktorá podáva daňové priznanie za zomretého daňovníka za zdaňovacie obdobie roka 2019 (v roku 2020) a aj príslušnú časť zdaňovacieho obdobia roka 2020 (do dňa smrti daňovníka), môže odpočet daňovej straty podľa § 24b ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. uplatniť iba v jednom zdaňovacom období (lehota na podanie daňového priznania k dani z príjmov uplynie v roku 2020 za viaceré zdaňovacie obdobia).

Zákon č. 67/2020 Z. z. v § 24b ods. 3 ustanovuje postup pri odpočte daňových strát. Daňovník odpočítava daňové straty postupne od najskoršej vykázananej daňovej straty až po naposledy vykázanú daňovú stratu.

? Príklad

Daňovník vykázal za zdaňovacie obdobie roku:

- 2015 daňovú stratu vo výške 10 000 €;
- 2016 daňovú stratu vo výške 8 000 €;
- 2017 základ dane z príjmov vo výške 6 000 € a v súlade s § 30 ods. 1 ZDP odpočítal $\frac{1}{4}$ daňovej straty vykázanej za rok 2015 a 2016, t. j. odpočítal sumu 4 500 € (2 500 € + 2 000 €) a
- 2018 daňovú stratu vo výške 11 000 €.

Za rok 2019 vykázal daňovník základ dane z príjmov vo výške 15 000 €. Akú výšku daňovej straty môže daňovník odpočítať v daňovom priznaní za rok 2019?

V súlade s § 24b ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. môže daňovník odpočítať v daňovom priznaní za rok 2019

- neuplatnenú daňovú stratu vykázanú za rok 2015 v sume 2 500 € [daňovník nemôže spätne uplatniť $\frac{1}{4}$ vykázanej daňovej straty, ktorú nemohol v súlade s § 30 ZDP uplatniť v daňovom priznaní za rok 2016 (2 500 €) ani $\frac{1}{4}$ vykázanej daňovej straty, ktorú nemohol v súlade s § 30 ZDP uplatniť v daňovom priznaní za rok 2018 (2 500 €)];
- neuplatnenú daňovú stratu vykázanú za rok 2016 v sume 4 000 € [daňovník nemôže spätne uplatniť $\frac{1}{4}$ vykázanej daňovej straty, ktorú nemohol daňovník v súlade s § 30 ZDP uplatniť v daňovom priznaní za rok 2018 (2 000 €)];
- daňovú stratu vykázanú za rok 2018 do výšky základu dane z príjmov vykazaného za rok 2019 zníženého o daňové straty vykazané za rok 2015 a 2016 v sume 8 500 €. (15 000 € – 2 500 € – 4 000 €).

Zo straty vykázanej v roku 2018 daňovníkovi zostala ešte možnosť odpočítať zostávajúcu neuplatnenú daňovú stratu vo výške 2 500 € v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, a to v súlade so spôsobom uvedeným v § 30 ZDP.

V súvislosti s odpočtom daňových strát podľa § 24b zákona č. 67/2020 Z. z. v znení zákona č. 96/2020 Z. z., Ministerstvo financií Slovenskej republiky na zabezpečenie jednotného postupu pri vyplňaní daňových priznaní podľa ZDP vydalo Oznámenie, ktoré dopĺňa poučenia k dani z príjmov fyzickej osoby – typ B (MF/013999/2019-721) a k dani z príjmov právnickej osoby (MF/014001/2019-721) o presný postup na vyplnenie daňového priznania.

Poznámka

Akým spôsobom bude daňovník postupovať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach pri odpočítaní zostatku z daňovej straty po uplatnení postupu podľa § 24b zákona č. 67/2020 Z. z. bude bližšie uvedené v komentári k § 30 ZDP.

■ odsek 3

Príjmy zo závislej činnosti vyplácané po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa dosiahli, najneskôr však do 31. 1. nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, sa zahrnú do základu dane za to zdaňovacie obdobie, v ktorom sa dosiahli.

? Príklad

Zamestnávateľ vyplatil zamestnancovi mzdu za december 2020 a to 31. januára 2021. Keďže tieto príjmy sú vyplatené do 31. 1. nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, po zdaňovacom období, v ktorom tieto príjmy boli dosiahnuté, budú súčasťou základu dane daňovníka za zdaňovacie obdobie roku 2020.

- **podľa odseku 4 si** daňovník, ktorý dosahuje príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu alebo z použitia diela alebo umeleckého výkonu (§ 6 ZDP), môže uplatniť do daňových výdavkov v roku, v ktorom začal vykonávať činnosť, aj výdavky **vynaložené na zásoby a iné nevyhnutne vynaložené výdavky** spojené so začatím činnosti, ktoré mal v predchádzajúcom roku. Inými nevyhnutnými výdavkami sa rozumejú také výdavky ako zaplatenie prenájmu, notárske poplatky, resp. iné poplatky súvisiace so začatím činnosti a pod.

? Príklad

Daňovníčka si otvorila v roku 2020 butik, t. j. v roku 2020 začala vykonávať činnosť. Už od novembra 2019 nakupovala tovar, platila prenájom, notárske poplatky a iné nevyhnutné výdavky. Aj keď oficiálne otvorila butik až v roku 2020 a vtedy začala aj dosahovať zdaniteľné príjmy, výdavky, ktoré vynaložila na zásoby, vybavenie predajne a ostatné nevyhnutné výdavky v roku 2019 sú daňovými výdavkami daňovníčky v roku 2020.

- **podľa odseku 5** sa zahrňuje príjem z predaja hnutelných a nehnuteľných vecí (ak nejde

o príjem od dane oslobodený) do základu dane daňovníka dane z príjmov fyzických osôb, ktoré mal daňovník zahrnuté v obchodnom majetku, aj keď len sčasti, a to v takom pomere, v akom ich daňovník využíval na svoju činnosť.

Poznámka

Pojem obchodný majetok je vymedzený v ustanovení § 2 písm. m) ZDP, ktorý je špecificky definovaný pre daňovníka fyzickú osobu, pričom deň vyradenia z obchodného majetku je vymedzený v ustanovení § 9 ods. 5 ZDP.

Na využívanie majetku daňovníka ako obchodného majetku a spôsob delenia výdavkov, v prípade jeho čiastočného zaradenia do obchodného majetku nadväzuje aj ustanovenie § 24 ods. 4 ZDP, podľa ktorého sa pri odpisovaní hmotného a nehmotného, používaného len sčasti na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, do výdavkov zahŕňa len pomerná časť odpisov príslušná k časti jeho využívania ako obchodného majetku. S účinnosťou od 1. 1. 2015 je však možné využiť ustanovenie § 24 ods. 4 ZDP výlučne pri majetku, ktorý nemôže mať charakter osobnej potreby a nehnuteľnosti.

V prípade využívania majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti, a to v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

využíval na výkon podnikateľskej činnosti.

V súlade so znením § 4 ods. 5 ZDP v prípade predaja nehnuteľnosti, ktorá bola zahrnutá do obchodného majetku daňovníka a ktorá sa používala na účely podnikania len sčasti, príjem z jej predaja sa rozdelí tak, že príjem z predaja nehnuteľnosti viažuci sa k časti nehnuteľnosti, ktorú daňovník používal na podnikanie, bude súčasťou zdaniteľných príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, nakoľko nie sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 9 ods. 1 písm. a) ZDP (neuplynulo päť rokov od vyradenia nehnuteľnosti z obchodného majetku). Zostávajúca časť príjmu viažuca sa k časti nehnuteľnosti používanej na osobné účely nie je zdaniteľným príjmom, nakoľko v roku predaja (v roku 2020) uplynulo viac ako päť rokov od jej nadobudnutia a preto boli splnené podmienky oslobodenia príjmov z predaja tejto časti nehnuteľnosti podľa § 9 ods. 1 písm. a) ZDP.

Pavol by takto zdanil len pomernú časť príjmu z predaja nehnuteľnosti zodpovedajúcu pomeru, v akom používal nehnuteľnosť na účely podnikania a v akom ju mal zaradenú do obchodného majetku.

Ak by Jozef vyradil nehnuteľnosť z obchodného majetku ešte pred jej predajom, zdaniteľný príjem z predaja nehnuteľnosti viažuci sa k tej časti nehnuteľnosti, ktorú daňovník používal na podnikanie, by bol príjmom z prevodu vlastníctva nehnuteľností podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP.



Príklad



Príklad

Jozef kúpil v roku 2007 rodinný dom, ktorý mal vo výlučnom vlastníctve. Prízemie v dome využíval na účely výkonu súkromnej veterinárnej praxe a na poschodí mal obytné priestory určené pre svoje súkromné účely. Prízemie domu zaradil do obchodného majetku v roku 2017. Neskôr uvedené priestory už neboli vyhovujúce na výkon jeho podnikateľskej činnosti, preto sa v roku 2020 rozhodol rodinný dom predat' a kúpiť väčšiu nehnuteľnosť.

Ako bude zdaňovať príjmy z predaja tohto domu?

V ustanovení § 3 ods. 2 písm. a) ZDP je zadefinované, čo je nehnuteľnosťou na účely ZDP (nehnuteľnosť, byt, nebytový priestor alebo ich časti). Jozef zaradil do obchodného majetku len časť nehnuteľnosti, t. j. priestory na prízemí, ktoré

Daňovník Marek zaradil v roku 2018 automobil do obchodného majetku, lebo ho používal na účely výkonu svojej podnikateľskej činnosti. Toto auto používal aj na súkromné účely, pričom si uplatňoval daňové výdavky súvisiace s týmto autom vo výške 80 % [§19 ods. 2 písm. t) prvý bod ZDP]. V roku 2020 toto auto predal.

Ako zdaní príjem z predaja tohto auta?

Vo väzbe na znenie § 4 ods. 5 ZDP je umožnené zdaníť príjem z predaja takejto huteľnej veci, ktorý nie je oslobodený od dane podľa § 9 ods. 1 písm. c) ZDP (neuplynulo päť rokov od vyradenia huteľnej veci z obchodného majetku) len v tej časti, v akej ho používal na účely výkonu podnikateľskej činnosti. Preto súčasťou zdaniteľných príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP bude iba 80 % príjmu z predaja takejto huteľnej veci.

Ak by sa počas výkonu podnikateľskej činnosti menil pomer využívania tohto obchodného

majetku na výkon podnikateľskej činnosti, časť príjmu z predaja auta by sa určila priemerom vypočítaným za obdobie používania auta na výkon uvedenej činnosti. Napr. ak by daňovník používal auto na výkon podnikateľskej činnosti v roku 2018 na 80 %, v roku 2019 na 100 % a v roku 2020 na 80 %, zdaniteľným príjmom z predaja auta by bola 86,67 %-ná časť z celkového príjmu z predaja [(80 + 100 + 80) : 3].

■ **odseky 6 a 7** určujú, že do základu dane fyzickej osoby sa nezahŕňajú príjmy, z ktorých sa daň vyberá záškou a jej zrazením považuje daňová povinnosť z týchto príjmov za vysporiadanú. Výnimkou sú len príjmy, ktoré sú taxatívne uvedené v § 43 ods. 6 písm. a) až c) ZDP, kde sa daňovník môže rozhodnúť, že zrazenú daň nebude považovať za vysporiadanú, ale zahrnie si tento príjem do základu dane a zrazenú daň započíta ako zaplatený preddavok.

V prípade príjmov zahrňovaných do základu dane podľa § 4 ZDP, ide o príjmy uvedené:

- a) v § 16 ods. 1 písm. d) u daňovníka s ODP (**zahŕňajú umelci a športovci, ktorí vykonávajú svoju činnosť na území SR**), za predpokladu, že tento daňovník nevyužil postup uvedený v § 43 ods. 3 písm. o) a § 43 ods. 14 ZDP,
- b) v § 16 ods. 1 písm. e) prvého, druhého a štvrtého bodu, úrokov a iných výnosov z poskytnutých úverov, pôžičiek a derivátov podľa zákona o cenných papieroch a príjmov z podielových listov dosiahnutých z ich vyplatenia (vrátenia) u daňovníka z členského štátu Európskej únie a daňovníka s ODP v ďalších štátoch tvoriacich Európsky hospodársky priestor.

Ak sa daňovník podľa § 43 ods. 6 písm. a) a b) ZDP rozhodne daň vybranú záškou z týchto príjmov považovať za preddavok na daň, môže tento preddavok odpočítať od dane v daňovom priznaní, pričom, ak suma dane vybranej záškou prevyšuje vypočítanú výšku dane daňovníka v daňovom priznaní, má nárok na vrátenie daňového preplatku.

Všetky ostatné príjmy uvedené v § 43 ZDP sa zrazením dane považujú za vysporiadané a nezahŕňajú sa do základu dane (čiastkové základy dane) podľa § 4 ods. 7 ZDP, t. j. nevádzajú sa ani v daňovom priznaní.

■ **podľa odseku 8** sa v prípade príjmu z majetku, ktorí majú manželia v bezpodielovom spoluvlastníctve (ďalej len „BSM“), zahŕňa tento

do základu dane v rovnakom pomere medzi manželov, ak sa manželia nedohodnú inak (§ 4 ods. 8 ZDP). Dohoda môže byť aj taká, že sa takéto príjmy zdania len jednému z manželov. Ide o príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 zákona a ostatné príjmy podľa § 8 zákona.

V takom istom pomere ako príjmy sa u manželov zahŕňajú do základu dane aj výdavky spojené s týmito príjmami.

Uvedená možnosť rozhodovania sa delenia príjmov zahrňaných medzi ostatné príjmy (napr. príjem z predaja nehnuteľnosti a hnutelných vecí) rôznym pomerom podľa dohody manželov však neplatí, ak ide o majetok, ktorý jeden z manželov mal zaradený v obchodnom majetku.

V takejto situácii celý príjem zďaňuje ten manžel, ktorý mal majetok zaradený v obchodnom majetku ako posledný.

Poznámka

V ustanoveniach § 143 až 151 ObčZ je upravené BSM. Jeho existencia je podmienená uzavretím manželstva. V BSM je všetko, čo nadobudol niektorý z manželov za trvania manželstva s výnimkou vecí, ktoré získal jeden z manželov dedičstvom alebo darom, ďalej veci ktoré slúžia osobnej potrebe alebo výkonu povolania len jedného z manželov alebo ktoré boli vydané v rámci predpisov o reštitúcii majetku jednému z manželov, ktorý mal vydanú vec vo vlastníctve pred uzavretím manželstva, alebo ktorému bola vec vydaná ako právnomu nástupcovi pôvodného vlastníka. Manželia môžu dohodou rozšíriť alebo zúžiť zákonom stanovený rozsah BSM (takáto dohoda musí byť vo forme notárskej zápisnice). Jedným z charakteristických znakov BSM je, že manželia nemajú kvantitatívne určený podiel na vlastníctve, ktoré je v BSM. Naopak pri podielovom spoluvlastníctve je spoluvlastnícky podiel presne vymedzený.

Ak manželia poberajú príjmy z prenájmu nehnuteľnosti uvedené v § 6 ods. 3 ZDP, ktorá patrí do ich BSM, bez ohľadu na to, kto je uvedený ako účastník zmluvného vzťahu a je registrovaný u svojho miestne príslušného správcu dane, pri zdanení týchto príjmov postupujú v súlade so znením § 4 ods. 8 ZDP.

Takéto príjmy zahrnú do základu dane v rovnakom pomere, ak sa nedohodnú inak a v tom istom pomere zahrnú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržania týchto príjmov.

Poznámka

1. V prípade, ak si manželia dohodnú iný podiel pre zdanenie príjmov v BSM uvádzaných v tomto ustanovení, je pre preukázanie dohodnutého podielu na zdanenie, odporúčané uzavretie písomnej dohody medzi nimi o inom delení príjmov
2. Medzi príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 nepatria príjmy z prenájmu nehnuteľnosti, ak
 - ide o prenájom, ktorý je živnosťou (sú poskytované v súvislosti s prenájomom aj služby tzv. hotelového typu, t. j. nejde o poskytovanie prenájmu so zabezpečením len základných služieb – dodávka vody, elektriny, plynu atď.), t. j. už pôjde o príjem podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP,
 - prenajímanú nehnuteľnosť má daňovník zahrnutú v obchodnom majetku nakoľko v takom prípade pôjde o príjem podľa § 6 ods. 1 (z podnikania) alebo ods. 2 (z inej samostatnej zárobkovej činnosti).

? Príklad

Manželia prenajímali nehnuteľnosť, ktorú vlastnili v BSM. Daňové výdavky preukazovali na základe vedenej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP. Vzhľadom na skutočnosť, že boli obidvaja dôchodcovia a nemali iné príjmy, rozdelili si tento príjem a k nemu aj výdavky v rovnakom podiele (50:50). Každý z nich si uplatnil aj oslobodenie príjmov z prenájmu podľa ustanovenia § 9 ods. 1 písm. g) ZDP do výšky 500 eur.

Poznámka

Ak by na každého pripadol príjem z prenájmu po uplatnení oslobodenia nižší ako je suma polovice nezdaniteľnej časti, nie sú povinní podávať daňové priznanie (§ 32 ods. 1 ZDP). V nadväznosti na § 46a ZDP, daň sa neplatí a nevyrubí.

? Príklad

Manželia vlastnia nehnuteľnosť v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, ktorú nadobudli do vlastníctva kúpou v roku 2017, pričom obstarávacia cena bola 120 000 eur a nehnuteľnosť nebola zaradená v obchodnom majetku. Nehnuteľnosť sa rozhodli predať v roku 2020 za 150 000 eur. Manžel je

zamestnaný a manželka je na materskej dovolenke, pričom okrem rodičovského príspevku v roku 2020 nepoberala žiadne iné príjmy.

Môžu si v tomto prípade manželia rozdeliť príjmy z predaja a k nim prislúchajúce výdavky v ním zvolenom pomere?

Nakoľko k predaju nehnuteľnosti došlo v lehote kratšej ako 5 rokov od nadobudnutia nehnuteľnosti do vlastníctva predávajúceho, príjmy z predaja nehnuteľnosti nie sú od dane z príjmov oslobodené a ide o zdaniteľné príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP. Ako daňové výdavky k príjmom z predaja nehnuteľnosti daňovník môže uplatniť výdavky podľa § 8 ods. 5 ZDP (napr. obstarávacia cena nehnuteľnosti). Vzhľadom na skutočnosť, že nehnuteľnosť nemal žiadny z manželov zahrnutú do obchodného majetku, môžu si príjmy z predaja tejto nehnuteľnosti, ktoré plynú manželom z bezpodielového spoluvlastníctva manželov, zahrnúť do základu dane v rovnakom pomere, ak sa nedohodnú inak, a v tom istom pomere zahrnú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov. To znamená, že v tomto prípade príjmy z predaja nehnuteľnosti a k nim prislúchajúce výdavky môžu manželia zahrnúť do základu dane v ním zvolenom pomere (napríklad aj v pomere 40 : 60), ak je to pre nich výhodné.

? Príklad

Manželia v roku 2020 dosiahli príjem z predaja nehnuteľnosti v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov vo výške 56 000 eur, ktorú kúpili v roku 2010, a ktorú manžel pri vykonávaní podnikateľskej činnosti v období od 2012 do 2017 mal zaradenú v obchodnom majetku podnikateľa.

Môžu si v tomto prípade manželia rozdeliť príjmy z predaja a k nim prislúchajúce výdavky v ním zvolenom pomere?

Keďže predávaný byt bol zaradený v obchodnom majetku manžela, príjmy z predaja nehnuteľnosti bude zdaňovať výlučne manžel (§ 4 ods. 8 ZDP). To znamená, že v takomto prípade nie je možné deliť medzi manželov príjem dosiahnutý z predaja takéhoto majetku v pomere, ktorý si dohodnú manželia, ale vždy celý príjem zaraďuje ten z manželov, ktorý mal majetok zaradený v obchodnom majetku ako posledný. Nakoľko k predaju nehnuteľnosti došlo v lehote kratšej ako 5 rokov od vyradenia nehnuteľnosti z obchodného majetku u manžela, príjmy z predaja nehnuteľnosti nie sú od dane z príjmov oslobodené a ide

o zdaniteľné príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP. Daňovú povinnosť z týchto príjmov daňovník vyrovna osobne cez podané daňové priznanie.

■ podľa odseku 9

Daňovník – fyzická osoba má zdaňovacie obdobie vždy kalendárny rok. Uvedené platí aj pre daňovníka s príjmami z podnikania (§ 6) v prípade, ak bol na daňovníka vyhlásený konkurz, povolené vyrovnanie alebo povolená reštrukturalizácia. Na tento účel je daňovník povinný zostaviť účtovnú závierku k poslednému dňu kalendárneho roka, pričom povinnosť zostaviť účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve týmto nie je dotknutá.

Rovnako sa posudzuje zdaňovacie obdobie aj v prípade, ak fyzická osoba vstúpila do procesu oddĺženia a to bez ohľadu na to, či tieto záväzky vyplývajú z podnikateľskej činnosti alebo nie. Dlížnik – fyzická osoba si môže vybrať pre oddĺženie jednu z alternatív – splátkový kalendár alebo konkurz. V § 19 ZDP je zároveň riešená možnosť odpísania záväzku na základe splátkového kalendára pre daňovníkov s príjmami podľa § 6 ZDP. Odpis záväzkov, ktoré nebude musieť dlžník uhradiť v nadväznosti na uznesenie súdu o vyhlásení konkurzu alebo v uznesení o určení splátkového kalendára, bude u dlžníka príjmom oslobodeným od dane. Od dane bude oslobodený aj odpis záväzkov v prípade, ak dôjde k zrušeniu konkurzu, avšak len v prípade uvedenom v § 167 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z. z.“).

V nadväznosti na inštitút oddĺženia formou konkurzu a splátkového kalendára u fyzickej osoby sa umožňuje považovať za daňový výdavok aj odpis pohľadávok v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze alebo splátkovým kalendárom. Podľa § 19 ods. 2 písm. h) ZDP, daňovo možno odpísať aj pohľadávku v prípade, ak došlo u fyzickej osoby k zrušeniu konkurzu podľa § 167v ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. Zároveň je možné aj tvoriť opravnú položku uznanú za daňový výdavok v § 20 odsekoch 10 až 12. Daňovým výdavkom je aj tvorba opravnej položky k pohládkám voči dlžníkovi, ktorému bol rozhodnutím súdu určený splátkový kalendár podľa § 166e a 168e zákona č. 7/2005 Z. z.

§ 5

Príjmy zo závislej činnosti

(1) Príjmami zo závislej činnosti sú

- a) príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služob-

ného pomeru, štátnozamestnaneckého pomeru alebo členského pomeru, alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu, a podiel na zisku (dividenda) vyplatený obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti alebo družstva,

- b) príjmy za prácu likvidátorov, prokuristov, nútených správcov, členov družstiev, spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným a komanditistov komanditných spoločností, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre družstvo alebo pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby,
- c) platy a funkčné príplatky ústavných činiteľov Slovenskej republiky, verejného ochrancu práv, komisára pre deti, komisára pre osoby so zdravotným postihnutím, poslancov Európskeho parlamentu, ktorí boli zvolení na území Slovenskej republiky, prokurátorov Slovenskej republiky a vedúcich ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky ustanovené osobitnými predpismi,⁹⁾
- d) odmeny za výkon funkcie v štátnych orgánoch, v orgánoch územnej samosprávy a v orgánoch iných právnických osôb alebo spoločenstiev,¹⁰⁾ ak nejde o príjmy podľa písmena a) alebo písmena b), alebo odmeny za výkon funkcie, ak nejde o príjmy uvedené v písmenách a), b) a g),
- e) odmeny obvinených vo väzbe¹¹⁾ a odmeny odsúdených vo výkone trestu odňatia slobody poskytované podľa osobitného predpisu,¹²⁾
- f) príjmy z prostriedkov sociálneho fondu poskytované podľa osobitného predpisu,¹³⁾
- g) príjmy plynúce v súvislosti s minulým, súčasným alebo budúcim výkonom závislej činnosti alebo funkcie bez ohľadu na to, či daňovník pre platiteľa príjmu skutočne vykonával, vykonáva alebo bude vykonávať túto závislú činnosť alebo funkciu,
- h) obslužné,¹⁴⁾
- i) vrátené poistné zo zaplateného poistného na verejné zdravotné poistenie,²⁰⁾ sociálne poistenie²¹⁾ a sociálne zabezpečenie,²²⁾ o ktoré si daňovník znížil podľa odseku 8 v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach príjmy zo závislej činnosti,
- j) odmena za výkon funkcie predsedu, člena a zapisovateľa volebnej komisie, predsedu, člena a zapisovateľa komisie pre referen-

dum a asistenta sčítania,

- k) nepeňažné plnenie poskytnuté od bývalého zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, poberateľovi predčasného starobného dôchodku, starobného dôchodku, poberateľovi výsluhového dôchodku po dovŕšení dôchodkového veku podľa osobitného predpisu²¹⁾ alebo osobe, na ktorú prešlo právo na tieto plnenia,
- l) odmena za produktívnu prácu žiaka strednej odbornej školy a príjem študenta vysokej školy v čase odbornej praxe,
- m) príjmy z činnosti športovca na základe zmluvy o profesionálnom vykonávaní športu a príjmy z činnosti športového odborníka na základe zmluvy o výkone činnosti športového odborníka podľa osobitného predpisu,^{22a)}

(2) Príjmami podľa odseku 1 sú bez ohľadu na ich právny dôvod pravidelné, nepravidelné alebo jednorazové príjmy, ktoré sa vyplácajú, poukazujú alebo pripisujú k dobru, alebo spočívajú v inej forme plnenia zamestnancovi od zamestnávateľa alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti. Takýmito príjmami sú aj príjmy, ktoré poberá osoba, na ktorú prešlo zo zamestnanca právo na tieto príjmy.

(3) Príjmom zamestnanca je aj

- a) počas ôsmich bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych rokov od zaradenia motorového vozidla do užívania¹⁾ vráťane, suma vo výške 1 % v
 1. prvom roku zo vstupnej ceny (§ 25) motorového vozidla zamestnávateľa, poskytnutého na používanie na služobné a súkromné účely za každý aj začatý kalendárny mesiac; ak ide o prenájaté motorové vozidlo, vychádza sa z obstarávacej ceny u pôvodného vlastníka, a to aj ak dôjde k následnej kúpe prenájatého motorového vozidla, pričom ak vo vstupnej cene nie je zahrnutá daň z pridanej hodnoty,⁶⁾ na účely tohto ustanovenia sa o túto daň vstupná cena zvýši,
 2. nasledujúcich siedmich kalendárnych rokoch zo vstupnej ceny motorového vozidla podľa prvého bodu každoročne zníženej o 12,5 % k prvému dňu príslušného kalendárneho roka za každý aj začatý kalendárny mesiac jeho poskytnutia na používanie na služobné a súkromné účely, pričom na účely výpočtu nepeňažného príjmu sa vstupná cena motorového vozidla zamestnávateľa podľa prvého bodu zvýši aj o sumu

technického zhodnotenia motorového vozidla vykonaného v týchto rokoch,

- b) rozdiel medzi vyššou tržovou cenou¹⁾ zamestnaneckej akcie a cenou tejto akcie garantovanou zamestnaneckou opciou v deň skutočnej realizácie zamestnaneckej opcie, znížený o sumu zaplatenú zamestnancom za nákup zamestnaneckej opcie; zamestnaneckou opciou na účely tohto zákona je opcia nadobudnutá zamestnancom od zamestnávateľa alebo od obchodnej spoločnosti ekonomicky prepojenej s obchodnou spoločnosťou zamestnávateľa, ktorú nemožno scudziti; zamestnaneckou akciou na účely tohto zákona je akcia nadobudnutá zamestnancom od zamestnávateľa alebo od obchodnej spoločnosti ekonomicky prepojenej s obchodnou spoločnosťou zamestnávateľa,
- c) cena alebo výhra prijatá zamestnancom, ktorý sa zúčastnil súťaže vyhlásenej svojím zamestnávateľom; za príjem zamestnanca sa považuje aj takáto cena alebo výhra prijatá manželom (manželkou) zamestnanca a deťmi zamestnanca, ktoré sa na účely tohto zákona považujú u tohto zamestnanca za vyživované (§ 33), ak sa takejto súťaže zúčastnili, pričom táto cena alebo výhra sa u týchto výhercov posudzuje samostatne [§ 9 ods. 2 písm. m)],
- d) nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi zamestnávateľom, ktorý je platiteľom dane; zamestnávateľ toto nepeňažné plnenie, okrem príjmu podľa písmena a), môže navýšiť o preddavok na daň a poisťné na verejné zdravotné poistenie,²⁰⁾ poisťné na sociálne poistenie,²¹⁾ poisťné na sociálne zabezpečenie²²⁾ alebo poisťné a príspevky na zahraničné poistenie rovnakého druhu, ktoré je povinný platiť zamestnanec z tohto nepeňažného plnenia, pričom za príjem zo závislej činnosti zamestnanca sa považuje takto navýšené nepeňažné plnenie.
- (4) Zamestnávateľom je aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí. Na účely tohto zákona sa takto vyplácaný príjem považuje za príjem, ktorý vypláca daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Ak v úhradách zamestnávateľa osobe so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí