



## Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

17/PO/2020/IM

### Informácia k úprave základu dane o neuhradené záväzky v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby

#### Zvýšenie základu dane z titulu neuhradeného záväzku (§ 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov)

Daňovník základ dane zistený z výsledku hospodárenia alebo z výsledku hospodárenia podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby upraví o výšku záväzku (alebo neuhradenej časti záväzku) prislúchajúceho k výdavku (nákladu), ktorý je podľa § 19 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov) daňovým výdavkom tak, aby zvýšenie základu dane:

- predstavovalo v úhrne najmenej **20%** menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti, ak od dohodnutej lehoty splatnosti záväzku uplynula doba **dlhšia ako 360 dní**,
- predstavovalo v úhrne najmenej **50%** menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti, ak od dohodnutej lehoty splatnosti záväzku uplynula doba **dlhšia ako 720 dní**,
- predstavovalo v úhrne najmenej **100%** menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti, ak od dohodnutej lehoty splatnosti záväzku uplynula doba **dlhšia ako 1080 dní**.

Uvedené platí aj pre záväzok, ktorý prislúcha k odpisovanému a neodpisovanému majetku, zásobám, finančnému majetku a inému majetku, pri ktorom vzniká výdavok (náklad) pri jeho zaradení alebo vyradení zo spotreby alebo z používania. Tiež sa uplatní pre záväzok, ktorý sa účtoval ako zníženie výnosu (príjmu). Percento zvýšenia základu dane sa počíta z menovitej hodnoty záväzku (suma, na ktorú záväzok znie, t. j. aj vrátane DPH) alebo jeho nesplatennej časti.

Zvýšenie základu dane daňovník vykoná na r. 180 tlačiva daňového priznania v rámci položiek zvyšujúcich výsledok hospodárenia.

#### **Príklad č. 1 – Postupné splácanie záväzku**

*Spoločnosť Omega s.r.o. eviduje k 31.12.2019 nesplatený záväzok v hodnote 10000 eur voči svojmu dodávateľovi tovaru, ktorého pôvodná lehota splatnosti uplynula 3. apríla 2018. Dňa 3. marca 2020 spoločnosť uhradila 5000 eur zo záväzku a 12. augusta 2021 uhradí ďalších 3000 eur. Ako bude spoločnosť upravovať základ dane z titulu neuhradeného záväzku v jednotlivých zdaňovacích obdobiach 2019, 2020 a 2021?*

#### **Odpoveď**

*Keďže k 31.12.2019 uvedený záväzok bude viac ako 360 dní po lehote splatnosti, spoločnosť zvýši základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2019 o 20% menovitej hodnoty záväzku, t.j. o 2000 eur. K 31.12.2020 bude zostatok neuhradeného záväzku vo výške 5000 eur, ktorý bude viac ako 720 dní a menej ako 1080 dní po lehote splatnosti, a teda k 31.12.2020 by malo zvýšenie základu dane **v úhrne predstavovať 50% hodnoty neuhradenej***

časti záväzku t.j. 2500 eur. V predchádzajúcom zdaňovacom období daňovník zvýšil základ dane o 2000 eur, v zdaňovacom období roku 2020 teda zvýši základ dane o zvyšných 500 eur (aby zvýšenie základu dane v úhrne predstavovalo 2500 eur).

K 31.12.2021 bude zostatok neuhradeného záväzku vo výške 2000 eur, ktorý bude viac ako 1080 dní po lehote splatnosti, a teda k 31.12.2021 by malo zvýšenie základu dane v úhrne predstavovať 100% hodnoty neuhradenej časti záväzku t.j. 2000 eur. V predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach daňovník zvýšil základ dane o 2500 eur, v zdaňovacom období roka 2021 teda **zniži** základ dane o 500 eur (aby zvýšenie základu dane v úhrne bolo 2000 eur).

### **Příklad č. 2 – Hodnota záväzku**

Spoločnosť Delta s.r.o. je platiteľom DPH. Zo strany dodávateľa jej boli poskytnuté služby, ktoré spoločnosť zaučtovala na ľarchu príslušného účtu nákladov vo výške 100 eur a účtu 343 – DPH vo výške 20 eur a v prospech účtu záväzkov vo výške 120 eur. Splatosť záväzku bola 18.6.2019. Z dôvodu nedostatku finančných prostriedkov je uvedený záväzok k 31.12.2020 stále neuhradený. Zakej hodnoty sa počíta % zvýšenia základu dane pre účely § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov?

#### **Odpoveď**

Percento zvýšenia základu dane sa počíta z **menovitej hodnoty záväzku** alebo jeho nesplatenej časti. V zmysle zákona o účtovníctve sa menovitou hodnotou záväzku rozumie suma, na ktorú záväzok znie. To znamená, že 20% zvýšenie základu dane sa počíta z menovitej hodnoty záväzku vo výške 120 eur, k 31.12.2020 spoločnosť z titulu uvedeného nesplateného záväzku zvýši základ dane o 24 eur.

### **Příklad č. 3 – Záväzok z titulu kúpy pozemku**

Spoločnosť Beta s.r.o. eviduje k 31. decembru 2020 nesplatený záväzok vo výške 30 000 eur za kúpu pozemku, ktorého splatosť uplynula 20. októbra 2019. Bude spoločnosť povinná pri podávaní daňového priznania za rok 2020 zvýšiť základ dane z titulu neuhradeného záväzku, aj keď nebol súvzťažne účtovaný do daňových výdavkov?

#### **Odpoveď**

Povinnosť upraviť základ dane z titulu neuhradeného záväzku sa vzťahuje aj na záväzok, ktorý prislúcha k neodpisovanému majetku, pri ktorom vzniká výdavok až napr. pri jeho predaji. Spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2020 zvýši základ dane o 20% menovitej hodnoty nesplateného záväzku, t.j. o 6 000 eur.

### **Příklad č. 4 – Záväzok z titulu kúpenej pohľadávky**

Spoločnosť Alfa a.s. mala pohľadávku voči spoločnosti B z titulu prevodu obchodného podielu. Pohľadávku postúpila spoločnosť Alfa a.s. na spoločnosť Gama s.r.o., čím spoločnosti Gama s.r.o. vznikol záväzok za postúpenú pohľadávku, ktorý mala uhradiť do 15.12.2019. K 31.12.2020 je uvedený záväzok stále neuhradený. Je tento záväzok potrebné považovať za záväzok prislúchajúci k výdavku (nákladu), ktorý je podľa § 19 daňovým výdavkom, a teda je spoločnosť Gama s.r.o. povinná zvýšiť základ dane v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov?

#### **Odpoveď**

Ak vychádzame z možnosti ďalšieho postúpenia pohľadávky nadobudnutej postúpením, kedy v súlade s § 21 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov je hodnota pohľadávky daňovým výdavkom do výšky príjmu z ďalšieho postúpenia, predmetný záväzok prislúcha k výdavku (nákladu) prislúchajúcemu k inému majetku (postúpenej pohľadávke), pri ktorom vzniká výdavok (náklad) pri jeho prípadnom ďalšom postúpení [obdobný princíp ako pri neodpisovanom hmotnom majetku, napr. pozemku, kedy výdavok (náklad) vzniká pri jeho predaji], a preto ak nedôjde k úhrade takéhoto záväzku, je daňovník povinný postupovať podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov.

### **Príklad č. 5 – Závazok organizačnej zložky voči materskej spoločnosti**

Dodaňujú sa v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov aj záväzky po lehote splatnosti organizačnej zložky (súčasne stála prevádzkareň) voči jej zriaďovateľovi? Ide o záväzky za vnútropodnikové služby – management fee (fakturácia, IT podpora, atď.), resp. časť sú aj „vnútrofiremné“ prefakturované faktúry od tretích osôb (faktúra za externé školenie pre zamestnancov zriaďovateľa a organizačnej zložky). Faktúru uhradil zriaďovateľ a následne vnútropodnikovo požadoval úhradu od organizačnej zložky za časť, týkajúcu sa zamestnancov organizačnej zložky s tým, že táto mu predmetnú faktúru doposiaľ neuhradila. Tzn., že faktúra voči tretej osobe je uhradená, len zostal neuhradený záväzok voči zriaďovateľovi.

#### **Odpoveď**

V zmysle § 1 písm. a) bod 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) sa za účtovnú jednotku považujú zahraničné osoby (§ 21 Obchodného zákonníka), ktoré majú sídlo na území Slovenskej republiky (SR). V súlade s § 21 ods. 3 Obchodného zákonníka sa podnikaním zahraničnej osoby na území SR rozumie podnikanie tejto osoby, ak má podnik alebo jeho organizačnú zložku umiestnenú na území SR. Podľa § 21 ods. 4 Obchodného zákonníka oprávnenie zahraničnej osoby podnikáť na území SR vzniká ku dňu zápisu podniku tejto osoby alebo jeho organizačnej zložky do obchodného registra v rozsahu predmetu podnikania zapísanom v obchodnom registri. Návrh na zápis podáva zahraničná osoba.

V nadväznosti na uvedené účtovnou jednotkou je zahraničná osoba, ktorá podniká na území SR prostredníctvom organizačnej zložky. Ak sú organizačné zložky zahraničných osôb (ďalej len „organizačná zložka“) zapísané v obchodnom registri, sú účtovnými jednotkami napriek tomu, že nemajú právnu subjektivitu. Sú povinné viesť účtovníctvo v rozsahu svojej činnosti vykonávanej na území SR, pričom sú povinné dodržiavať ZoÚ a opatrenie Ministerstva financií SR 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“). Účtovanie organizačnej zložky nie je v postupoch účtovania špecificky upravené. Je na rozhodnutí organizačnej zložky, aký spôsob účtovania zvolí na účtovanie účtovných prípadov vyplývajúcich zo vzťahu so svojím zriaďovateľom, ktorý má sídlo mimo územia SR. Jednou z možností je účtovanie prostredníctvom účtu 395 – Vnútoré zúčtovanie. V zmysle § 57 ods. 2 postupov účtovania, sa na tomto účte účtujú vzťahy medzi jednotlivými vnútornými organizačnými útvarmi účtovnej jednotky v závislosti od organizácie účtovníctva účtovnej jednotky. Tento účet pri uzavieraní účtovných kníh nemôže vykazovať zostatok. Ak tento účet pri uzavieraní účtovných kníh vykazuje zostatok, preúčtuje sa podľa charakteru na účet záväzkov (napr. 379 – Iné záväzky) alebo pohľadávok (napr. 378 – Iné pohľadávky), pričom je potrebné k týmto účtom vytvoriť analytický účet, aby bolo možné určiť, že ide o záväzok, resp. pohľadávku voči zriaďovateľovi, ktorým je zahraničná osoba (ďalej len „zriaďovateľ“). V tomto prípade účtovanie na účtoch pohľadávok a záväzkov slúži len na zúčtovanie zostatku účtu 395 – Vnútoré zúčtovanie a nejedná sa o záväzok, resp. pohľadávku voči tretej osobe. V nasledujúcom účtovnom období sa preúčtuje záväzok, príp. pohľadávka späť na účet 395 – Vnútoré zúčtovanie.

Zo spôsobu účtovania ako aj z charakteru záväzku organizačnej zložky voči zriaďovateľovi vyplýva, že tento záväzok v budúcnosti neznižuje ekonomické úžitky účtovnej jednotky, tzn. nedôjde k odlivu peňažných prostriedkov z účtovnej jednotky. Z uvedeného dôvodu sa nejedná o záväzok spĺňajúci definíciu záväzku v zmysle § 2 ods. 4 písm. b) ZoÚ, podľa ktorého sa záväzkom rozumie existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dá sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28 ZoÚ. Napriek tejto skutočnosti, na zabezpečenie plnenia povinnosti vedenia účtovníctva podľa slovenských právnych predpisov je potrebné, aby organizačná zložka vykázala v účtovnej závierke záväzok voči zriaďovateľovi.

Na základe vyššie uvedených skutočností, organizačná zložka nie je povinná uplatňovať § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov na záväzky po lehote splatnosti, ktoré eviduje voči svojmu zriaďovateľovi.

§ 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov sa **neuplatňuje** pri záväzku, prislúchajúcemu k výdavku (nákladu), ktorý je súčasťou základu dane až po zaplatení podľa § 17 ods. 19 zákona o dani z príjmov a pri záväzku, ktorý prislúcha k nedaňovému výdavku.

**Príklad č. 6 – Nezaplatený záväzok prislúchajúci k nákladu na právne služby**

Spoločnosť Gama s.r.o. k 31. 12. 2020 eviduje vo svojom účtovníctve nezaplatený záväzok vo výške 3600 eur prislúchajúci k nákladu na právne služby, ktorý bol splatný dňa 18.8.2019. Je spoločnosť povinná v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2020 zvýšiť základ dane o 20% menovitej hodnoty záväzku (keďže k tomuto dátumu je záväzok už viac ako 360 dní po lehote splatnosti)?

**Odpoveď**

Nie. Keďže nezaplatený záväzok prislúcha k nákladu, ktorý je súčasťou základu dane až po zaplatení, spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2020 nezvyšuje základ dane.

**Príklad č. 7 – Nezaplatený záväzok prislúchajúci k nedaňovému výdavku**

Spoločnosť Omega a. s. k 31. 12. 2020 eviduje vo svojom účtovníctve nezaplatený záväzok vo výške 1200eur prislúchajúci k výdavku na pohostenie svojich obchodných partnerov, ktorá bola splatná dňa 14.5.2019. Je spoločnosť povinná v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2020 zvýšiť základ dane o 20% menovitej hodnoty záväzku (keďže k tomuto dátumu je záväzok už viac ako 360 dní po lehote splatnosti)?

**Odpoveď**

Nie. Keďže nezaplatený záväzok prislúcha k nedaňovému nákladu, spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2020 nezvyšuje základ dane.

**Upozornenie:**

Podľa § 17 ods. 3 písm. c) ZDP sa do základu dane nezahŕňa suma, ktorá už bola u toho istého daňovníka zdanená podľa ZDP alebo podľa doterajších predpisov. Na základe tohto ustanovenia ZDP nebude premlčaný záväzok prislúchajúci k výdavku, ktorý sa zahŕňa do základu dane až po zaplatení alebo k nedaňovému výdavku, ktorého odpis sa účtuje do výnosov, súčasťou základu dane a bude odpočítateľnou položkou od základu dane. Základ dane je však potrebné **znižovať len o tú časť odpísaného záväzku, ktorá sa vzťahuje k samotnému nákladu vylúčenému v minulosti zo základu dane z dôvodu nezaplatenia alebo z dôvodu nedaňového výdavku.**

Lehota sa počíta vždy od pôvodne dohodnutej lehoty splatnosti, na účely tohto ustanovenia dohodnutú lehotu splatnosti nie je možné predĺžiť.

**Príklad č. 8 – Predĺženie lehoty splatnosti záväzku**

Spoločnosť Gama s.r.o. eviduje k 31. decembru 2020 nesplatený záväzok vo výške 20 000 eur za dodanie služieb, ktorého pôvodná lehota splatnosti uplynula 12. novembra 2019. V januári 2020 sa s dodávateľom dohodol na predĺžení lehoty splatnosti do 12. novembra 2020. Je spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2020 povinná zvýšiť základ dane z titulu neuhradeného záväzku?

**Odpoveď**

Áno, spoločnosť je povinná zvýšiť základ dane o 20% menovitej hodnoty nesplateného záväzku t. j. o 4 000 eur. Pre účely zákona o dani z príjmov sa vychádza vždy z pôvodne dohodnutej lehoty splatnosti, ktorú nemožno na tieto účely predĺžiť ani vtedy, keď sa dodávateľ s odberateľom na predĺžení lehoty splatnosti dohodne.

## Daňovníci, na ktorých sa povinnosť úpravy základu dane z titulu neuhradených záväzkov nevzťahuje

Zdanenie nesplatených záväzkov sa **nevzťahuje** na daňovníka:

- zriadeného podľa zákona o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby,
- zriadeného podľa zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy,
- na ktorého bol vyhlásený konkurz,
- v reštrukturalizácii, a to na záväzky, ktoré sú obsiahnuté v reštrukturalizačnom pláne potvrdenom súdom.

## Splatenie a odpis záväzku (§ 17 ods. 32 zákona o dani z príjmov)

Ak po období, v ktorom bol základ dane zvýšený z titulu neuhradených záväzkov podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov:

- o 100% menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti, dôjde k úhrade záväzku alebo jeho časti, základ dane sa zníži o výšku uhradeného záväzku v tom zdaňovacom období, v ktorom bol záväzok alebo jeho časť uhradený; za úhradu sa nepovažuje nahradenie záväzku zmenkou,
- dôjde k premlčaniu, zániku, odpisu alebo čiastočnému odpisu tohto záväzku, základ dane sa zníži o výšku záväzku, o ktorú daňovník zvýšil základ dane podľa odseku 27, a to najviac do výšky zaúčtovaného výnosu v tom zdaňovacom období, v ktorom sa o výnose účtuje,
- sa doterajší záväzok nahrádza novým záväzkom (§ 570 až 574 Občianskeho zákonníka), základ dane sa zníži najviac o sumu, o ktorú menovitá hodnota pôvodného záväzku prevyšuje menovitú hodnotu nového záväzku, pričom na účely odseku 27 sa lehotou splatnosti záväzku rozumie splatnosť pôvodného záväzku,
- dôjde k potvrdeniu reštrukturalizačného plánu súdom podľa § 153, 155 a 155a zákona o konkurze a reštrukturalizácii, základ dane sa zníži o sumu záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), o ktorú sa zvyšoval základ dane podľa § 17 ods. 27 v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k potvrdeniu reštrukturalizačného plánu súdom,
- dôjde k vyhláseniu konkurzu na daňovníka, základ dane sa zníži o sumu záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), o ktorú sa zvyšoval základ dane podľa § 17 ods. 27 v zdaňovacom období ukončenom ku dňu predchádzajúcemu dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu.

Zníženie základu dane daňovník vykoná na r. 290 tlačiva daňového priznania v rámci položiek znižujúcich výsledok hospodárenia.

### **Priklad č. 9 – Odpustenie záväzku**

*Spoločnosť Beta s.r.o. eviduje k 31.12.2020 záväzok vo výške 5000 eur za dodané služby, ktorý je viac ako 720 dní a menej ako 1080 dní po lehote splatnosti. V predchádzajúcom zdaňovacom období roka 2019 daňovník zvýšil základ dane o 20% menovitej hodnoty nesplateného záväzku, t. j. o 1000 eur. Za zdaňovacie obdobie roka 2020 spoločnosť zvýši základ dane o ďalších 1500 eur tak, aby zvýšenie základu dane **v úhrne** za roky 2019 a 2020 predstavovalo 50% hodnoty neuhradenej časti záväzku t. j. 2500 eur.*

*V roku 2021 dôjde k odpusteniu záväzku v plnej výške. Ako bude daňovník upravovať základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2021?*

#### **Odpoveď**

*Odpustenie záväzku daňovník účtuje na príslušný účet ostatných výnosov, ktorý prechádza do základu dane cez riadok 100 daňového priznania. Vzhľadom k tomu, že spoločnosť v predchádzajúcom zdaňovacom období už zvýšila základ dane z titulu neuhradeného záväzku o 50% menovitej hodnoty záväzku t. j. o 2500 eur, v zdaňovacom období 2021 o túto sumu základ dane zníži.*

### **Príklad č. 10 – Novácia záväzku**

Spoločnosť má v účtovníctve zaúčtovaný záväzok vzťahujúci sa k daňovému výdavku vo výške 17000 eur, splatný 14.7.2018. V zdaňovacom období 2019 zvýšila svoj základ dane o 20% menovitej hodnoty záväzku – t.j. 3400 eur. V roku 2020 sa s veriteľom dohodla na novácii záväzku v zmysle § 570 až 574 Občianskeho zákonníka a záväzok bol nahradený novým záväzkom vo výške 16 000 eur so splatnosťou k 20.1.2021. Akým spôsobom upravuje spoločnosť základ dane v roku 2020?

#### **Odpoveď**

§17 ods. 27 zákona o dani z príjmov sa vzťahuje aj na nováciu záväzku, pričom povinnosť zvyšovať základ dane o výšku neuhradeného záväzku sa odvíja od pôvodnej lehoty splatnosti. V roku 2020 je záväzok viac ako 720 dní a menej ako 1080 dní po lehote splatnosti, t.j. v úhrne musí spoločnosť dodatiť 50% menovitej hodnoty záväzku, t. j. 8000eur. V predchádzajúcom zdaňovacom období dodanila 3400 eur, t. j. do základu dane zahrnie sumu 4 600 eur (rozdiel do 8000 eur). Zaúčtovaný výnos z titulu odpustenia zvyšnej časti záväzku vo výške 1000 eur je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom.

### **Príklad č. 11 – Kapitalizácia bežných úrokov z pôžičky do ostatného kapitálového fondu**

Zahraničná materská spoločnosť poskytla slovenskej dcérskej spoločnosti v roku 2016 pôžičku. Pôžička ani účtované úroky neboli uhrádzané materskej spoločnosti. V roku 2020 sa materská spoločnosť rozhodla, že celú poskytnutú pôžičku vrátane úrokov nebude žiadať vrátiť a má záujem, aby ju dcérska spoločnosť kapitalizovala do vlastného imania na účet 413. Postupuje sa rozdielne pri kapitalizácii istiny a pri kapitalizácii úrokov, ktoré boli v predchádzajúcich obdobiach v dcérskej spoločnosti daňovým výdavkom? Ak dcérska spoločnosť zvyšovala základ dane o neuhradené záväzky charakteru úrokov podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, považuje sa kapitalizácia záväzku za úhradu záväzku, tzn. môže spoločnosť v zdaňovacom období, v ktorom došlo ku kapitalizácii záväzku postupovať podľa § 17 ods. 32 písm. a) zákona o dani z príjmov?

#### **Odpoveď**

Pri nesplatených záväzkoch z istiny pôžičky dcérska spoločnosť nezvyšovala základ dane o neuhradené záväzky, pretože splátky pôžičiek (istiny) nie sú daňovým výdavkom, a teda tento záväzok neovplyvňuje výsledok hospodárenia ani základ dane daňovníka. Postup podľa §17 ods.27 zákona o dani z príjmov dcérska spoločnosť mala povinnosť uplatňovať len pri úrokoch z pôžičky.

Z pohľadu materskej spoločnosti ide o vklad pohľadávky (pôžičky) do ostatných kapitálových fondov dcérskej spoločnosti. Ak by predmetom nepeňažného vkladu bola len základná pohľadávka, t. j. poskytnutá pôžička bez bežných úrokov, potom aj na strane dlžníka – dcérskej spoločnosti by hodnota účtovaná do ostatných kapitálových fondov mala predstavovať iba hodnotu pôžičky a zvyšnú časť – záväzok z titulu bežných úrokov, by mala dcérska spoločnosť odpísať do výnosov. V takomto prípade by dcérska spoločnosť uplatnila postup podľa § 17 ods. 32 písm. b) zákona o dani z príjmov, a teda v zdaňovacom období, v ktorom by došlo k zániku záväzku, by základ dane znížila o hodnotu, o ktorú v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach zvyšovala základ dane o neuhradené záväzky charakteru úrokov podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov.

Ak však predmetom nepeňažného vkladu bude pohľadávka vrátane pohľadávky z bežných úrokov, napriek tomu, že daňovník – dcérska spoločnosť zvyšovala základ dane o neuhradené úroky z pôžičky, nebude si môcť znížiť základ dane. V súlade s § 21 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky vynaložené na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek a podľa § 21 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom nie je tvorba rezervného fondu, kapitálového fondu z príspevkov a ostatných účelových fondov (s výnimkou povinného prídelu do sociálneho fondu). U dcérskej spoločnosti dochádza síce k zániku záväzku, avšak prostriedky sú použité na zvýšenie ostatných kapitálových fondov, ktorých tvorba nie je daňovým výdavkom. Dcérska spoločnosť nemôže pri kapitalizácii pôžičky znížiť základ dane o sumu neuhradených úrokov, o ktoré spoločnosť zvyšovala základ dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov.

## **Uplatnenie § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov pri predaji podniku, nepeňažnom vklade a zlúčení, splynutí a rozdelení v reálnych hodnotách**

Daňovník predávajúci podnik v reálnych hodnotách (§17a ods. 4 písm. c) zákona o dani z príjmov), vkladateľ nepeňažného vkladu v reálnych hodnotách (§17b ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov) alebo daňovník zrušený bez likvidácie pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení v reálnych hodnotách (§17c ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov) zníži základ dane o sumu záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), o ktorý zvýšil základ dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov v niektorom zo zdaňovacích období pred predajom podniku, splatením nepeňažného vkladu alebo pred zdaňovacím obdobím, ktoré končí dňom predchádzajúcemu rozhodnému dňu.

Na druhej strane, daňovník kupujúci podnik v reálnych hodnotách, príjmateľ nepeňažného vkladu v reálnych hodnotách alebo právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení v reálnych hodnotách upravuje základ dane podľa všeobecného pravidla uvedeného v § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, keďže v ustanoveniach § 17a až § 17c zákona o dani z príjmov nie je špecificky uvedená úprava týkajúca sa tejto problematiky.

### **Príklad č. 12 – Zlúčenie v reálnych hodnotách**

*Spoločnosť Alfa a.s. (daňovník zrušený bez likvidácie) sa zlúčila v reálnych hodnotách so spoločnosťou Gama a.s. (právny nástupca), pričom rozhodný deň bol stanovený na 1.novembra 2020. V rámci zlúčenia na právneho nástupcu prešiel aj záväzok v nominálnej hodnote 10000 eur, ktorého splatnosť uplynula 16. novembra 2018. V daňovom priznaní za rok 2019 spoločnosť Alfa a.s. v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov zvýšila základ dane o 20% menovitej hodnoty neuhradeného záväzku, t. j. o 2000 eur.*

*V nadväznosti na uplatnenie § 17c ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov spoločnosť Alfa a.s. v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, ktoré končí deň pred rozhodným dňom (t. j. za zdaňovacie obdobie od 1. januára 2020 do 31. októbra 2020) zníži základ dane o sumu, o ktorú v predchádzajúcom zdaňovacom období zvýšila základ dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov – t. j. o sumu 2000 eur.*

*Ak uvedený záväzok k 31. decembru 2020 naďalej zostane neuhradený, spoločnosť Gama a. s. ako právny nástupca v daňovom priznaní za rok 2020 zvýši základ dane o 50% menovitej hodnoty neuhradeného záväzku – t. j. o sumu 5000 eur.*

## **Uplatnenie § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov pri nepeňažnom vklade a zlúčení, splynutí a rozdelení v pôvodných hodnotách**

§ 17d a § 17e zákona o dani z príjmov špecificky nerieši úpravu základu dane pri nezaplatených záväzkoch, preto je pri úprave základu dane potrebné vychádzať z ustanovenia § 17 ods. 27 a 32 zákona o dani z príjmov.

Prijímateľ nepeňažného vkladu alebo právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie:

- **v prípade, ak záväzok neuhradí, začne zvyšovať alebo pokračuje** vo zvyšovaní základu dane tak, aby zvyšovanie základu dane **v úhrne** predstavovalo stanovené % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatenej časti podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov,
- **v prípade, ak záväzok alebo jeho časť uhradí**, zníži základ dane o výšku uhradeného záväzku v tom zdaňovacom období, v ktorom bol záväzok alebo jeho časť uhradený za predpokladu, že vkladateľ nepeňažného vkladu alebo daňovník zrušený bez likvidácie zvyšovali základ dane v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov,
- **v prípade, ak dôjde k premlčaniu alebo zániku záväzku**, zníži základ dane o výšku zaúčtovaného výnosu v tom zdaňovacom období, v ktorom o výnose účtuje za predpokladu, že

vkladateľ nepeňažného vkladu alebo daňovník zrušený bez likvidácie v rovnakej výške zvýšili základ dane v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov.

*Vypracovalo:  
Finančné riaditeľstvo SR  
Centrum podpory pre dane  
november 2020*