



Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

14/PO/2022/IM

Informácia

k oslobodeniu príjmu (výnosu) z predaja akcií a predaja obchodného podielu podľa ustanovenia §13c zákona o dani z príjmov

S účinnosťou od 1.1.2018 je v súlade s §13c zákona č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ďalej len „zákon o dani z príjmov“) ustanovené oslobodenie príjmov (výnosov) z predaja akcií a predaja obchodného podielu u vybraných právnických osôb alebo stálych prevádzkarní daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenou na území SR, a to za splnenia podmienok definovaných v predmetnom ustanovení. Vzhľadom na podmienku časového testu držby minimálneho podielu na základnom imaní je možné uplatniť oslobodenie najskôr pri podaní daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2020 pri splnení ďalších podmienok.

Predmetom oslobodenia po splnení podmienok podľa §13c ods.2 zákona o dani z príjmov sú príjmy (výnosy) plynúce **z predaja** :

- akcií u akcionára a.s.,
- kmeňových akcií alebo akcií s osobitnými právami u akcionára jednoduchej spoločnosti na akcie (doplnené do §13c ods.1 zákona o dani z príjmov od 1.1.2020),
- obchodného podielu u spoločníka s.r.o. alebo komanditistu k.s.

alebo obdobnej spoločnosti v zahraničí, u daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou – právnickej osoby ako aj u stálej prevádzkarní daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenou na území SR.

Príklad č.1 – Predaj členského práva v družstve

Spoločnosť s ručením obmedzeným predala v zdaňovacom období roka 2022 svoje členské právo v družstve a splnila všetky podmienky pre oslobodenie tohto príjmu. Bude dosiahnutý príjem (výnos) z predaja členského práva oslobodený?

I napriek skutočnosti, že právnická osoba splnila všetky podmienky pre oslobodenie príjmu z predaja členského práva, tento nebude oslobodený, nakoľko ustanovenie §13c ods.1 zákona o dani z príjmov taxatívne vymedzuje oslobodenie len na obchodný podiel na spoločnosti s ručením obmedzeným alebo komanditistu komanditnej spoločnosti.

Pre účely uplatnenia oslobodenia nie je rozhodujúca skutočnosť, či ide o predaj akcií alebo obchodného podielu na slovenskej spoločnosti alebo zahraničnej spoločnosti. Akcie a obchodné podiely, ktoré sa predávajú, však musia byť vo vlastníctve slovenskej spoločnosti alebo stálej prevádzkarne umiestnenej na území SR.

Upozornenie:

Ustanovenie §13c zákona o dani z príjmov nie je možné aplikovať v prípade zdanenia pri odchode daňovníka do zahraničia podľa ustanovenia §17f ods.2 zákona o dani z príjmov, ak súčasťou majetku a záväzkov tohto daňovníka presunutých do inej jurisdikcie je tiež obchodný podiel na zahraničnej obchodnej spoločnosti. Zmena rezidencie a presun obchodného podielu do zahraničia negeneruje príjmy(výnosy) z predaja obchodného podielu, nedochádza k zmene vlastníctva, či inému právnomu prevodu tohto majetku daňovníka

Podmienky, po splnení ktorých je možné uplatniť oslobodenie príjmov (výnosov) musia byť splnené súčasne a sú definované v §13c ods.2 písm. a) a písm. b) zákona o dani z príjmov.

Ide o tri testy, a to:

- časový test držby minimálneho podielu na základnom imaní,
- test držby minimálneho podielu na základnom imaní.
- test znášania funkcií a rizík spojených s vlastníctvom finančnej investície

Časový test spočíva v testovaní dosiahnutého príjmu z predaja finančnej investície, ktorý plynie najskôr po uplynutí 24 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov odo dňa nadobudnutia minimálneho podielu na základnom imaní, ktorý je najmenej 10%.

Príklad č.2 – Predaj obchodného podielu pri zmene právnej formy

Spoločnosť A (s.r.o.) prevádza obchodný podiel v spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorá vznikla z titulu zmeny právnej formy družstva na túto s.r.o. Je možné v uvedenom prípade uplatniť oslobodenie pri predaji obchodného podielu?

Kedže ustanovenie §13c ods.2 zákona o dani z príjmov ustanovuje oslobodenie podľa §13c tohto zákona len na príjmov (výnosov) z predaja akcií u akcionára akciovej spoločnosti, predaja kmeňových akcií alebo akcií s osobitnými právami u akcionára jednoduchej spoločnosti na akcie, predaja obchodného podielu u spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným alebo u komanditistu komanditnej spoločnosti alebo obdobnej spoločnosti v zahraničí, do časového testu nemožno započítať časové obdobie, v ktorom mal daňovník právnu formu družstvo.

Test držby minimálneho podielu na základnom imaní nadväzuje na časový test a tento podiel je najmenej 10% počas stanovenej doby.

Príklad č.3 – Príjem pri postupnom predaji akcií

Spoločnosť A (s.r.o.) vlastní 25% - ný podiel na základnom imaní spoločnosti B (a.s.) so sídlom na území SR, ktorý nadobudla pred rokom 2018. Spoločnosť A postupne odpredala akcie spoločnosti B investorovi, a to v roku 2021 akcie predstavujúce 20% - ný podiel na základnom imaní spoločnosti B a následne v roku 2022 predá akcie predstavujúce zvyšný 5 % - ný podiel na základnom imaní spoločnosti B. Bude aj predaj 5 % - ného podielu na základnom imaní spoločnosti B oslobodený od dane?

Pri predaji prvej časti akcií, ktoré predstavujú 20% - ný podiel na základnom imaní spoločnosti B, realizovaného v roku 2021, sú splnené podmienky ustanovené v §13c ods.2 a §52zn ods.17 zákona o dani z príjmov. Príjem z predaja týchto akcií bude oslobodený od dane (spoločnosť A splní časový test ako i test minimálnej držby za

predpokladu splnenia testu znášania funkcií a rizík). Pri predaji druhej časti akcií, ktoré predstavujú zvyšný 5 % - ný podiel na základnom imaní spoločnosti B, realizovaného v roku 2022, nie je splnená podmienka priameho podielu na základnom imaní najmenej 10%, keďže od roku 2021 do roku 2022 spoločnosť A vlastní podiel na základnom imaní spoločnosti B už len vo výške 5%, a preto príjem z predaja druhej časti akcií nebude oslobodený od dane v súlade s ustanovením §13c zákona o dani z príjmov.

Test znášania funkcií a rizík spojených s vlastníctvom finančnej investície znamená, že predávajúca právnická osoba počas celého 24 mesačného obdobia a minimálnej držby podielu vykonávala na území SR podstatné funkcie (uplatňovala plnohodnotné akcionárske a hlasovacie práva a funkcie), riadila a znášala riziká spojené s vlastníctvom akcií (obchodného podielu), pričom disponovala potrebným personálnym a materiálnym vybavením potrebným na výkon týchto funkcií a pri zisťovaní základu dane vychádza z podvojného účtovníctva alebo IFRS. Nemôže ísť pre účely splnenia tejto podmienky o tzv. „schránkovú firmu“.

Osobou poverenou na výkon týchto funkcií by teda nemala byť „tretia osoba“, ale reálne by to mal byť spoločník (akcionár), ktorý tieto funkcie vykonáva v reálnom priestore (napr. kancelária) a podmienka personálneho a majetkového vybavenia by mala byť naplnená počas celého 24 mesačného obdobia pre účely splnenia podmienok oslobodenia príjmu z predaja akcií podľa §13c ZDP.

Príklad č.4 – Postupné nadobudnutie akcií a následný predaj

Dňa 1.1.2012 spoločnosť A nadobudla akcie spoločnosti B predstavujúce priamy podiel 60 % na základnom imaní. Dňa 1.1.2021 nadobudla ďalšie akcie spoločnosti B predstavujúce priamy podiel 40 % na základnom imaní obchodnej spoločnosti B. Dňa 1.1.2022 Spoločnosť A predala spoločnosti C všetky akcie predstavujúce priamy podiel 100 % na základnom imaní spoločnosti B. Bude oslobodený od dane príjem z predaja 100 % akcií spoločnosti B alebo bude oslobodený príjem z predaja len 60 % akcií?

Nadobudnutie priameho podielu najmenej 10% na základnom imaní akciovej spoločnosti sa pre účely aplikácie ustanovenia §13c zákona o dani z príjmov posudzuje od prvého obstarania. V čase, keď boli obstarané ďalšie akcie bola podmienka minimálnej držby splnená. Časový test 24 mesiacov plynie od 1.1.2018 a táto podmienka pre uplatnenie oslobodenia je tiež splnená. Celý príjem z predaja akcií bude oslobodený za predpokladu splnenia aj podmienky znášania funkcií a rizík spojených s vlastníctvom finančnej investície.

Príklad č.5 – Predaj obchodného podielu u spoločníka, ktorým je družstvo

Družstvo nadobudlo v roku 2017 priamy 33% - ný podiel na základnom imaní spoločnosti s ručením obmedzeným. V zdaňovacom období roka 2022 odpredalo družstvo celý predmetný podiel. Bude dosiahnutý príjem (výnos) z predaja obchodného podielu oslobodený?

Nadobudnutie priameho podielu najmenej 10% na základnom imaní obchodnej spoločnosti v súvislosti s časovým testom sa počíta pri obchodných podieloch nadobudnutých pred 1.1.2018 od 1.1.2018 (plynutie 24 bezprostredne po sebe nasledujúcich mesiacov). Predaj celého obchodného podielu v roku 2022 bude oslobodený za splnenia všetkých podmienok ustanovených v §13c zákona o dani z príjmov.

Upozornenie:

V nadväznosti na prechodné ustanovenie §52zn ods.17 zákona o dani z príjmov sa možnosť oslobodenia príjmov (výnosov) z predaja akcií a predaja obchodného podielu u daňovníka so zdaňovacím obdobím kalendárny rok uplatní na akcie a obchodný podiel nadobudnuté aj pred 1.1.2018, pričom u týchto sa splnenie podmienky držby minimálneho priameho podielu na základnom imaní pri zohľadnení časového testu počíta od 1.1.2018. Predmetné

prechodné ustanovenie rieši aj daňovníka so zdaňovacím obdobím hospodársky rok. Takémuto daňovníkovi, ak k 31.12.2017 eviduje priamy podiel na základnom imaní inej obchodnej spoločnosti 10% a viac, začne plynúť lehota 24 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov na uplatnenie oslobodenia od dane podľa §13c, prvým dňom zdaňovacieho obdobia začínajúceho po 31.12.2017.

Oslobodenie, aj napriek splneným 3 podmienkam nie je možné uplatniť:

- u daňovníka, ktorý vykonáva obchodovanie z cennými papiermi,
- u daňovníka – predávajúceho v likvidácii,
- ak ide o predaj kmeňových akcií alebo akcií s osobitnými právami u akcionára jednoduchej spoločnosti na akcie alebo obchodného podielu na daňovníkovi, ktorý je **v likvidácii, konkurze alebo reštrukturalizácii**
- pri predaji vlastných akcií

Príklad č.6 – Pojem reštrukturalizácia v kontexte §13c ods.3 písm. a) zákona o dani z príjmov

Spoločnosť A s.r.o. so sídlom na území SR obstarala kúpou akcie, ktoré predstavujú 50% podiel na základom imaní akciovej spoločnosti B so sídlom na území SR v roku 2018. Na základe rozhodnutia súdu bola v roku 2019 akciová spoločnosť B v reštrukturalizácii v zmysle zákona č.7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov a túto reštrukturalizáciu súd ukončil v roku 2020, avšak u spoločnosti naďalej prebieha etapa plnenia reštrukturalizačného plánu. Ako nazerať na uvedený stav v súvislosti s uplatnením oslobodenia v prípade predaja akcií spoločnosti B v roku 2022?

Napriek tomu, že v súlade s §153 ods.1 zmysle zákona č.7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov sa reštrukturalizácia končí uznesením súdu o potvrdení reštrukturalizačného plánu a zverejnením v Obchodnom vestníku, na daňové účely sa sleduje až skutočná realizácia jeho splnenia, t.j. spoločnosť nie je v reštrukturalizácii až po splnení reštrukturalizačného plánu. Preto, ak by spoločnosť A odpredala akcie v čase plnenia reštrukturalizačného plánu, potom tento príjem z predaja by nebol oslobodený v súlade s ustanovením §13c ods.3 písm. a) zákona o dani z príjmov.

Zámerom bolo zavedenie legislatívnej úpravy oslobodenia príjmov (výnosov) z predaja obchodného podielu resp. akcií u tých spoločností, ktoré sú fungujúce, vykazujúce činnosť, zamestnávajúce pracovné sily, stabilné a „zdravé“, a ktorým nehrozí ukončovací alebo ozdravný režim.

Moment nadobudnutia akcií alebo obchodného podielu závisí od ich spôsobu nadobudnutia a je zadaný v §13c ods.4 zákona o dani z príjmov a je rozhodujúci pre plynutie doby držby priameho podielu na základnom imaní.

Dňom nadobudnutia priameho podielu na základnom imaní je deň:

- úplného splatenia peňažného vkladu po zápise do obchodného registra,
- splatenie nepeňažného vkladu po zápise do Obchodného registra. Rovnako sa postupuje u prijímateľa nepeňažného vkladu, ak predáva akcie alebo obchodný podiel, ktorý nadobudol ako individuálne vložený finančný majetok alebo ako súčasť vkladu podniku alebo jeho časti,
- ukončenia obstarávania pri kúpe, darovaní alebo dedení akcií alebo obchodného podielu, ktorým môže byť:
 - deň zaregistrovania akcií v evidencii centrálného depozitára alebo člena centrálného

- depozitára v prípade zaknihovaných cenných papierov, kde registráciou prevodu tohto cenného papiera je vykonanie zápisu v zákonom ustanovenej evidencii majiteľov zaknihovaných papierov,
- deň prevodu rubopisom a odovzdania listinnej akcie,
 - deň účinnosti písomnej zmluvy o prevode podielu na s.r.o. a k.s.,
- zápisu do obchodného registra, pokiaľ ide o nadobudnutie akcií alebo obchodného podielu v rámci tzv. podnikovej kombinácie (zlúčenie, splynutie, rozdelenie), ak:
- právny nástupca predáva akcie, resp. obchodný podiel, ktorý pôvodne nadobudol daňovník zrušený bez likvidácie v dôsledku podnikovej kombinácie,
 - akcionár alebo spoločník daňovníka zrušeného bez likvidácie predáva akcie alebo obchodný podiel, ktoré nadobudol v dôsledku podnikovej kombinácie u právneho nástupcu
- zápisu do Obchodného registra pri premiestnení sídla spoločnosti na územie SR

Príklad č.7 – Moment nadobudnutia priameho podielu pri zmene právnej formy

Spoločnosť A s.r.o. vlastní od 1.5.2018 20% -ný priamy obchodný podiel v spoločnosti B s.r.o.. Spoločnosť B zmení v roku 2021 právnu formu s.r.o. na a.s. Spoločnosť A vzhľadom na zmenu právnej formy v roku 2022 odpredala akcie spoločnosti B. Bude dosiahnutý príjem z predaja akcií spoločnosti B oslobodený vo väzbe na časový test a zmenu právnej formy?

V uvedenom prípade moment obstarania akcií, vzhľadom na spôsob ich nadobudnutia (transformácia s.r.o. na a.s.) je možné stotožniť s momentom obstarania obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným (zmenou právnej formy spoločnosť ako právnická osoba nezaniká). Podmienka časového testu je splnená. Po splnení všetkých 3 podmienok súčasne bude predmetný príjem z predaja akcií spoločnosti B oslobodený v súlade s §13c zákona o dani z príjmov.

Deň, ktorý sa na účely sledovania časového testu považuje za posledný deň vlastníctva akcií alebo obchodného podielu však zákon o dani z príjmov takto osobitne nevymedzuje. Pri sledovaní splnenia podmienky časového testu je preto potrebné vychádzať zo skutočností, kedy **daňovník účtuje o príjme (výnose) z predaja akcií alebo obchodného podielu**. Pri správnom zachytení tejto účtovnej operácie je preto potrebné dodržať účtovné zásady spoločnosti a vychádzať z príslušnej zmluvy o predaji akcií alebo obchodného podielu a podmienok ustanovených v zmluve, ktoré definujú, kedy dochádza k ich predaju. Sledovanie konca časového testu držby akcií alebo obchodného podielu tak nemusí byť explicitne a kontinuálne naviazané na úkon prepísania (napr. zmeny na majetkovom, držiteľskom účte a pod.) akcií alebo obchodného podielu na nového majiteľa, t. j. deň predchádzajúci dňu prechodu na nového majiteľa. Uvedené bude závisieť od konkrétnych podmienok v kúpno-predajnej zmluve. Základom pre posúdenie oslobodenia podľa § 13c zákona o dani z príjmov je však správne účtovanie o príjme (výnose) z danej operácie.

Ustanovenie §13c ods.5 zákona o dani z príjmov negatívne vymedzuje opačné situácie, ktoré sa nepovažujú za deň nadobudnutia akcií resp. obchodného podielu. Ide o prípady:

- uzatvorenie zmluvy, na základe ktorej dochádza k prevodu akcií alebo obchodného podielu v budúcnosti alebo po splnení dohodnutých iných odkladných podmienok, alebo uzatvorenia inej obdobnej dohody alebo zmluvy

- kúpa opcie,
- získanie predkupného práva na podiel

V prípade predaja akcií alebo obchodného podielu po súčasnom splnení všetkých 3 podmienok pre uplatnenie oslobodenia dane z príjmov u vybranej skupiny daňovníkov – právnických osôb v zmysle §13c je potrebné prihladať na ustanovenia §21 ods.1 písm. j) zákona o dani z príjmov, tzn., že takýto daňovník si nemôže uplatniť v daňových výdavkoch (nákladoch) výdavky (náklady) vo výške obstarávacích cien akcií a obchodného podielu v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k ich predaju.

Predmetnú úpravu vyplývajúcu z §13c a §21 ods.1 písm. j) zákona o dani z príjmov daňovník vykoná v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby v zdaňovacom období predaja na r.260 a zároveň v Tabuľke A – Položky, ktoré nie sú daňovými výdavkami na r.14, ktorý sa následne prenesie do r.130.

Upozornenie:

Pokiaľ akcie a obchodné podiely, ktoré v čase predaja spĺňajú podmienky ustanovené v §13c zákona o dani z príjmov boli obstarané z pôžičiek a úverov, v nadväznosti na ustanovenie §19 ods.3 písm. u) zákona o dani z príjmov nie je možné úrok plynúci z ich poskytnutia v zdaňovacom období ich predaja uplatniť v daňových výdavkoch (nákladoch).

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR
Centrum podpory pre dane
November 2022*