



Finančné riaditeľstvo SR

22/DZPaU/2023/I

Informácia

o novele zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (Zákon č. 309/2023 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov)

Národná rada Slovenskej republiky dňa 28.06.2023 schválila zákon č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 309/2023 Z. z.“). Týmto zákonom sa v čl. XIV mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Zmeny v zákone o dani z príjmov nadobúdajú účinnosť **01.01.2024 a 01.03.2024**.

Zmeny sa týkajú nasledujúcich oblastí:

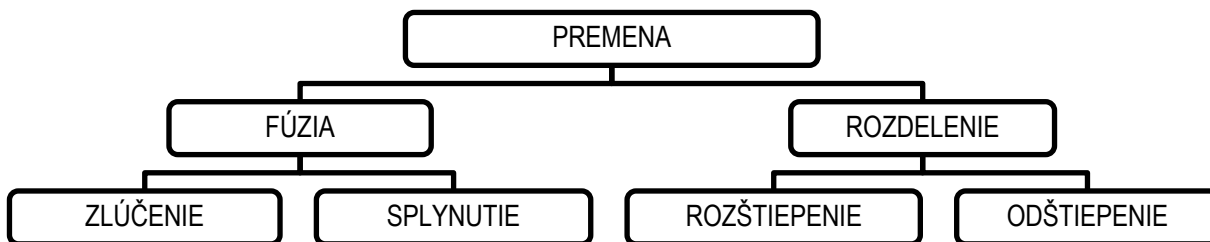
1. Premeny obchodných spoločností a družstiev

Zákonom č. 309/2023 Z. z. bola do slovenského právneho poriadku transponovaná Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 z 27.11.2019, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2017/1132, pokiaľ ide o cezhraničné premeny, zlúčenia alebo splynutia a rozdelenia.

V podmienkach Slovenskej republiky ide o právnu úpravu, ktorú doposiaľ upravoval zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“). Základným cieľom zákona č. 309/2023 Z. z. je vytvoriť jednotnú, ucelenú a prehľadnú právnu úpravu premien, cezhraničných premien a zmien právnej formy pre všetky druhy obchodných spoločností a družstiev.

Základná charakteristika pojmov: premena, cezhraničná premena, fúzia, zlúčenie, splynutie, cezhraničná fúzia, rozdelenie, rozštiepenie, odštiepenie, rozdelenie zlúčením, rozdelenie splynutím, cezhraničné rozdelenie, zmena právnej formy a cezhraničná zmena právnej formy je predmetom čl. I § 2 zákona č. 309/2023 Z. z.

Zjednodušene možno predmetné pojmy prezentovať nasledujúcimi schémami:



Zlúčenie	Zrušuje sa jedna alebo viacero spoločností bez likvidácie s právnym nástupníctvom a dochádza k zániku	Právny nástupca - iná už existujúca spoločnosť - preberá obchodné imanie zanikajúcej spoločnosti
Splynutie	Zrušuje sa jedna alebo viacero spoločností bez likvidácie s právnym nástupníctvom a dochádza k zániku	Právny nástupca - novozaložená spoločnosť - preberá obchodné imanie zanikajúcej spoločnosti

Rozštiepenie	Rozdeľovaná spoločnosť - zaniká a - jej obchodné imanie prechádza na právneho nástupcu	Právny nástupca preberá obchodné imanie zanikajúcej spoločnosti. Právnym nástupcom môže byť - iná už existujúca spoločnosť, označuje sa ako „rozštiepenie zlúčením“ - novozaložená spoločnosť, označuje sa ako „rozštiepenie splynutím“ - alebo kombinácie týchto foriem
Odštiepenie	Rozdeľovaná spoločnosť - nezaniká a - časť jej obchodného imania prechádza na právneho nástupcu	Právnym nástupcom môže byť - jedna alebo viac už existujúcich spoločností, označuje sa ako „odštiepenie zlúčením“ - jedna alebo viac novozaložených spoločností, označuje sa ako „odštiepenie splynutím“ - alebo kombinácie týchto foriem

Pri cezhraničnej premene je aspoň jednou zúčastnenou stranou slovenská obchodná spoločnosť alebo družstvo a aspoň jednou zúčastnenou stranou je zahraničná obchodná spoločnosť alebo družstvo.



Zmena právnej formy	spoločnosť sa nezrušuje a nezaniká	spoločnosť zmení svoju právnu formu
Cezhraničná zmena právnej formy	spoločnosť sa nezrušuje a nezaniká	spoločnosť zmení svoju právnu formu zapísanú v registri pôvodného štátu na právnu formu podľa práva cieľového štátu a zároveň premiestni do cieľového štátu aspoň svoje sídlo

Zákonom č. 309/2023 Z. z. dochádza s účinnosťou od 01.03.2024 k vyňatiu ustanovení o zlúčeníach, splynutiach, rozdeleniach a zmene právnej formy z Obchodného zákonníka (viď čl. II zákona č. 309/2023 Z. z.). Podľa čl. I § 130 zákona č. 309/2023 Z. z. sa nová právna úprava aplikuje nasledovne:

- na splynutie, zlúčenie a rozdelenie spoločností sa použijú predpisy účinné do 29.02.2024, ak bol návrh zmluvy o splynutí, zmluvy o zlúčení alebo projektu rozdelenia spoločnosti schválený pred 01.03.2024 a návrh na zápis splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti do obchodného registra bol podaný do 30.06.2024,
- na cezhraničné zlúčenie a cezhraničné splynutie spoločnosti sa použijú predpisy účinné do 29.02.2024, ak bol návrh zmluvy o splynutí, zmluvy o zlúčení alebo projektu rozdelenia spoločnosti schválený pred 01.03.2024 a návrh na zápis splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti do obchodného registra bol podaný do 30.06.2024,
- na zmenu právnej formy spoločnosti sa použijú predpisy účinné do 29.02.2024, ak rozhodnutie o zmene právnej formy bolo prijaté pred 01.03.2024 a návrh na zápis zmeny právnej formy do obchodného registra bol podaný do 30.06.2024,
- ak sa podľa osobitného predpisu vyžaduje rozhodnutie príslušného orgánu, predlžuje sa lehota na zápis splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti do obchodného registra o dobu počas rozhodovania príslušného orgánu, najviac však o šesť mesiacov.

Všetky legislatívne zmeny v zákone o dani z príjmov vyvolané novou právnou úpravou premien obchodných spoločností a družstiev nadobúdajú účinnosť od 01.03.2024. K týmto zmenám neboli prijaté prechodné ustanovenia, a preto sa pri ich aplikácii zohľadní čl. I § 130 zákona č. 309/2023 Z. z. (viď vyššie uvedený text). Ide o nasledovné zmeny v zákone o dani z príjmov:

§ 13c ods. 4

Doplnením **písm. f)** do § 13c ods. 4 zákona o dani z príjmov sa ustanovuje osobitný moment nadobudnutia priameho podielu na základnom imaní na účely oslobodenia výnosu z predaja obchodného podielu alebo akcií nadobudnutých odštiepením obchodných spoločností alebo družstiev.

§ 17 ods. 10

Úprava základu dane o rozdiel zo vzájomného započítania pohľadávok a záväzkov, ktorá sa do účinnosti novely vzťahovala na prípady zlúčenia alebo splynutia obchodných spoločností alebo družstiev, sa rozširuje aj o rozdiel zo vzájomného započítania pohľadávok a záväzkov pri odštiepení obchodných spoločností alebo družstiev.

§ 17 ods. 11 písm. c)

Znenie sa upravuje z dôvodu doplnenia nových ustanovení do zákona o dani z príjmov (dopĺňajú sa § 17ca a § 17ea).

§ 17 ods. 13 písm. c)

V zmysle doplneného znenia aj nástupník daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, použije postup podľa § 17 ods. 19 zákona o dani z príjmov.

§ 17 ods. 17

Pre nástupníka daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, sa dopĺňa možnosť pokračovať v postupe nezahmovania kurzových rozdielov vznikajúcich v účtovníctve do základu dane (tzv. nerealizované kurzové rozdiely vznikajúce z dôvodu nerealizovaného inkasa pohľadávok alebo neuhradených platieb záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka), ak nástupníkom je novozaložená obchodná spoločnosť alebo ak tento postup uplatňoval aj nástupník daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením.

Nadpis „Ocenenie v reálnych hodnotách pri predaji a kúpe podniku alebo jeho časti, nepeňažnom vklade a premene“

Nadpis nad § 17a zákona o dani z príjmov sa mení. Ocenenie v reálnych hodnotách sa použije nielen pri kúpe a predaji podniku a nepeňažnom vklade, ale aj pri všetkých formách premien obchodných spoločností a družstiev.

§ 17ca Odštiepenie obchodných spoločností alebo družstiev v reálnych hodnotách

Za § 17c zákona o dani z príjmov sa dopĺňa § 17ca, ktorým sa ustanovujú úpravy základu dane v nadväznosti na zavedenie nového inštitútu rozdelenia spoločnosti formou odštiepenia pri použití reálnych hodnôt.

Ustanovujú sa úpravy základu dane u daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, pričom úpravy sa týkajú oceňovacích rozdielov, hmotného majetku, goodwillu a záporného goodwillu, rezerv, opravných položiek a záväzkov. Daňovník, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, upravuje základ dane v zdaňovacom období, ktoré končí dňom predchádzajúcim rozhodnému dňu.

U nástupníka sa určuje spôsob ocenenia majetku a záväzkov nadobudnutých odštiepením, spôsob odpisovania majetku nadobudnutého odštiepením, ustanovujú sa úpravy základu dane týkajúce sa oceňovacích rozdielov, použitia prevzatých rezerv, goodwillu a záporného goodwillu upraveného podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Ustanovujú sa podmienky pre uplatnenie daňového výdavku pri postúpení pohľadávok alebo odpise pohľadávok, ak boli nadobudnuté odštiepením. Tiež sa ustanovuje zdanenie výplaty oceňovacích rozdielov u nástupníka daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením za obdobných podmienok ako ich pri uplatnení reálnych hodnôt určuje § 17c ods. 11 zákona o dani z príjmov pri výplate oceňovacích rozdielov u právneho nástupcu daňovníka, ktorý sa zrušuje bez likvidácie v dôsledku zlúčenia, splynutia alebo rozštiepenia obchodnej spoločnosti alebo družstva.

V ods. 5 až 9 sa ustanovujú pravidlá úpravy základu dane a ocenenia majetku a záväzkov v prípade odštiepenia s cezhraničným prvkom.

Nadpis „Ocenenie v pôvodných cenách pri nepeňažnom vklade a premene“

Nadpis nad § 17d zákona o dani z príjmov sa mení. Pri splnení vymedzených podmienok sa ocenenie v pôvodných cenách môže použiť na účely úprav základu dane pri nepeňažnom vklade a pri všetkých formách premien obchodných spoločností a družstiev.

§ 17ea Odštiepenie obchodných spoločností alebo družstiev v pôvodných cenách, § 43 ods. 3 písm. t)

Za § 17e zákona o dani z príjmov sa dopĺňa nové ustanovenie § 17ea, ktorým sa ustanovuje úprava základu dane v nadväznosti na zavedenie nového inštitútu rozdelenia spoločnosti formou odštiepenia pri použití pôvodných cien. Ocenenie v pôvodných cenách možno na daňové účely použiť len v takých prípadoch odštiepení, ktoré spĺňajú podmienky podľa § 17ea ods. 7 zákona o dani z príjmov a pri dodržaní protiúnikového pravidla podľa § 17ea ods. 12.

Daňovník, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, upravuje základ dane v zdaňovacom období, ktoré končí dňom predchádzajúcim rozhodnému dňu. Úpravy základu dane sa týkajú oceňovacích rozdielov, opravných položiek a rezerv.

U nástupníka sa ustanovujú úpravy základu dane týkajúce sa použitia prevzatých rezerv, prevzatých opravných položiek, prevzatých pohľadávok, prevzatého majetku a jeho odpisovania, alebo nezahrnovania goodwillu a záporného goodwillu vykázaného v otvárací súvahe. V ods. 6 sa ustanovuje evidenčná povinnosť nástupníka o výške pôvodného ocenenia majetku a záväzkov.

V prípade výplaty oceňovacích rozdielov z precenenia pri rozdelení odštiepením u nástupníka daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, sa ustanovuje zdanenie časti tejto výplaty, pričom časť podliehajúca zdaneniu sa určí obdobným postupom ako je postup pri uplatnení pôvodných cien v § 17e ods. 14 zákona o dani z príjmov pri výplate oceňovacích rozdielov u právneho nástupcu daňovníka, ktorý sa zrušuje bez likvidácie v dôsledku zlúčenia, splynutia alebo rozštiepenia obchodnej spoločnosti alebo družstva. Pri zdanení sa uplatní daň vybraná zrážkou podľa **§ 43 ods. 3 písm. t)** zákona o dani z príjmov, ktorého znenie bolo zákonom č. 309/2023 Z. z. rozšírené aj pre prípady rozdelenia odštiepením obchodných spoločností alebo družstiev v pôvodných cenách.

V ods. 8, 9 a 11 sa ustanovujú pravidlá úpravy základu dane, ak pri rozdelení odštiepením vzniká stála prevádzkareň.

§ 25a pís. d) a e)

V písm. d) v treťom bode sa dopĺňa určenie daňovej vstupnej ceny finančného majetku nadobudnutého nástupníkom daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17ca. Touto daňovou vstupnou cenou finančného majetku je reálna hodnota.

V písm. e) v prvom bode sa dopĺňa určenie daňovej vstupnej ceny finančného majetku nadobudnutého nástupníkom daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením pri uplatnení pôvodných cien podľa § 17ea. Touto daňovou vstupnou cenou finančného majetku je pôvodná cena.

V písm. e) sa dopĺňa tretí bod, ktorým sa určuje vstupná cena finančného majetku, ktorý nadobudol akcionár alebo spoločník daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, na nástupníkovi daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením. Touto daňovou vstupnou cenou finančného majetku je pôvodná cena, ktorou boli akcie alebo obchodný podiel ocenené pred rozdelením odštiepením. Ocenenie finančného majetku sa následne stanoví v pomernej výške zodpovedajúcej pomeru vlastného imania daňovníka, ktorý sa rozdeľuje odštiepením, prevzatého jeho nástupníkom.

Ďalšie legislatívno-technické úpravy

V nadväznosti na doplnenie § 17ca a § 17ea do zákona o dani z príjmov, ako aj v nadväznosti na novú terminológiu podľa zákona č. 309/2023 Z. z., boli v zákone o dani z príjmov vykonané početné súvisiace legislatívno-technické úpravy, napr. v § 3 ods. 2 písm. d), § 12 ods. 7 písm. d), § 13a ods. 5, § 13b ods. 6, § 13c ods. 4 písm. d), § 16 ods. 1 písm. k), § 17a ods. 5 písm. b), § 17b ods. 1 písm. b), § 17c ods. 3 písm. c), § 17e ods. 9, § 17e ods. 10, § 22 ods. 7, § 30 ods. 2, § 30a ods. 3 písm. c), § 30b ods. 3 písm. c), § 30d ods. 6 písm. b), § 30e ods. 12 písm. b), § 49 ods. 6 (v príslušných gramatických tvaroch).

Napríklad:

- slová „zrušenie daňovníka bez likvidácie“ sa nahrádzajú slovami „premena obchodných spoločností alebo družstiev“,
- slová „splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti“ sa nahrádzajú slovami „premeny“,
- slová „daňovník zrušený bez likvidácie“ sa nahrádzajú slovami „daňovník zaniká v dôsledku premeny alebo cezhraničnej premeny“, atď.

Slovo „rozdelenie“ vo všetkých tvaroch sa v celom texte zákona o dani z príjmov okrem taxatívne vymenovaných ustanovení (§ 3 ods. 1 písm. e) a g), § 3 ods. 2 písm. d), § 12 ods. 7 písm. d), § 14 ods. 4, § 16 ods. 1 písm. e) deviateho bodu, § 16 ods. 1 písm. k), § 17 ods. 11 písm. c), nadpisu nad § 17a, nadpisu nad § 17d, § 52h ods. 6, § 52j ods. 5, § 52zi ods. 5 písm. a) a § 52zn ods. 10] nahrádza slovom „rozštiepenie“ v príslušnom tvare.

2. Zmeny v zákone o dani z príjmov súvisiace s oslobodením nepeňažného plnenia nadobudnutého vo forme akcií a obchodných podielov

V súvislosti so zavedením oslobodenia nepeňažného plnenia nadobudnutého daňovníkom s príjmami podľa § 5 zákona o dani z príjmov (ďalej len „zamestnanec“), resp. daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov vo forme akcií alebo obchodných podielov za podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov prichádza s účinnosťou od 01.01.2024 k doplneniu, resp. k úprave nasledovných ustanovení zákona o dani z príjmov:

§ 5 ods. 7 písm. q)

V § 5 ods. 7 zákona o dani z príjmov sa dopĺňa **písmeno q)**, v zmysle ktorého sú od dane oslobodené aj príjmy poskytnuté ako nepeňažné plnenie nadobudnuté zamestnancom formou zamestnaneckých akcií ocenených v ich nominálnej hodnote alebo obchodného podielu na spoločnosti s ručením obmedzeným oceneného v hodnote vkladu zistenej podľa § 25a zákona o dani z príjmov pripadajúceho na zamestnanca v súvislosti s výkonom závislej činnosti vykonávanej pre zamestnávateľa, ktorého akcie alebo obchodný podiel takto získal, ak

1. tento zamestnávateľ nevyplácal podiely na zisku (dividendy) zo zisku obchodnej spoločnosti odo dňa registrácie podľa § 49a zákona o dani z príjmov, a to až do zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom ich prvýkrát vyplatil a
2. tieto zamestnanecké akcie neboli a nie sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo na obdobnom zahraničnom regulovanom trhu (§ 3 zákona č. 429/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov), a to do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté zamestnancom.

Podľa prechodného ustanovenia **§ 52zzw ods. 1** zákona o dani z príjmov, ustanovenie § 5 ods. 7 písm. q) zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2024 sa použije na nepeňažné plnenia nadobudnuté po 31.12.2023.

V zmysle § 5 ods. 7 písm. q) zákona o dani z príjmov sa od dane z príjmov oslobodzuje zamestnancom nadobudnuté nepeňažné plnenie vo forme:

- zamestnaneckej akcie ocenej v jej nominálnej hodnote alebo
- obchodného podielu na spoločnosti s ručením obmedzeným oceneného v hodnote vkladu (§ 2ac zákona o dani z príjmov) zistenej podľa § 25a zákona o dani z príjmov pripadajúceho na zamestnanca.

Na ocenenie takéhoto nepeňažného plnenia sa nepoužije ocenenie príjmu podľa § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Zamestnancom nadobudnuté nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) zákona o dani z príjmov je oslobodené od dane len v prípade, ak bolo poskytnuté zamestnancovi v súvislosti s výkonom závislej činnosti vykonávanej pre zamestnávateľa, ktorý takéto nepeňažné plnenia poskytuje a výlučne po súčasnom splnení dvoch zákonných podmienok, a to, že:

- zamestnávateľ nevyplácal podiely na zisku odo dňa registrácie podľa § 49a zákona o dani z príjmov, a to až do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté zamestnancom a
- nadobudnuté zamestnanecké akcie nesmeli byť a ani nesmú byť prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo obdobnom zahraničnom regulovanom trhu (s odkazom na § 3 zákona č. 429/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov) a to do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté zamestnancom.

Uvedený výklad bol konzultovaný s Ministerstvom financií SR.

§ 35 ods. 3

Dopĺňa sa ustanovenie **§ 35 ods. 3** zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorého, ak pri príjmoch oslobodených od dane neboli splnené podmienky na oslobodenie, zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, zrazí preddavok

na daň dodatočne pri najbližšom peňažnom plnení alebo postupuje podľa § 35 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov.

To znamená, že v prípade nesplnenia podmienok pre oslobodenie príjmu zamestnanca, zamestnávateľ ktorý je platiteľom dane, je povinný z takého príjmu zraziť zamestnancovi preddavok na daň dodatočne pri najbližšom peňažnom plnení alebo daň vyrovnať pri ročnom zúčtovaní preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti podľa § 38 zákona o dani z príjmov, resp. daň si vyrovná zamestnanec podaním daňového priznania podľa § 32 zákona o dani z príjmov, alebo ak zamestnancovi nevznikne povinnosť podať daňové priznanie podľa § 32 zákona o dani z príjmov, daň sa v termíne na podanie daňového priznania považuje za vysporiadanú.

§ 39 ods. 2 písm. f) a § 39 ods. 9 písm. b)

V nadväznosti na oslobodenie nepeňažného plnenia podľa § 5 ods. 7 písm. q) zákona o dani z príjmov dochádza k doplneniu ustanovenia § 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov, na základe ktorého povinnou náležitosťou mzdového listu bude aj suma nepeňažného plnenia podľa § 5 ods. 7 písm. q). Súčasne dochádza k zmene náležitostí hlásenia podávaného podľa § 39 ods. 9 písm. b) zákona o dani z príjmov, v ktorom bude zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, uvádzať aj údaje o vybraných príjmoch oslobodených od dane ustanovených týmto zákonom.

§ 9 ods. 1 písm. p)

V § 9 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa dopĺňa **písmeno p)**, podľa ktorého je od dane oslobodený príjem z nepeňažného plnenia nadobudnutého daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov formou akcie ocenené v jej nominálnej hodnote alebo obchodného podielu na spoločnosti s ručením obmedzeným oceneného v hodnote vkladu zisteného podľa § 25a zákona o dani z príjmov pripadajúceho na daňovníka v súvislosti s jeho výkonom činnosti, z ktorej dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov vykonávanej pre obchodnú spoločnosť, ktorej akcie alebo obchodný podiel takto získal, ak

1. táto obchodná spoločnosť nevyplácala podiely na zisku (dividenda) zo svojho zisku odo dňa registrácie podľa § 49a zákona o dani z príjmov, a to až do zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom ich prvýkrát vyplatila a
2. tieto akcie neboli a nie sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo na obdobnom zahraničnom regulovanom trhu (s odkazom na § 3 zákona č. 429/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov), a to do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté týmto daňovníkom.

Jedná sa o obdobnú úpravu, ako je úprava týkajúca sa oslobodenia nepeňažného príjmu zamestnanca vymedzená v § 5 ods. 7 písm. q) zákona o dani z príjmov. Vzhľadom na to, že ust. § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov priamo vymedzuje ocenenie nepeňažného príjmu v tomto prípade, a to pri akciách nominálnou hodnotou akcie a pri obchodných podieloch hodnotou vkladu zistenou podľa § 25a zákona o dani z príjmov, pričom za vklad sa považuje vklad definovaný v § 2 písm. ac) zákona o dani z príjmov, nepostupuje sa u tzv. kontraktorov spoločnosti pri ocenení nepeňažného príjmu vo forme nadobudnutia akcií, resp. obchodných podielov podľa § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Daňovníkom nadobudnuté nepeňažné plnenie podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov je oslobodené od dane len v prípade, ak bolo poskytnuté daňovníkovi s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov v súvislosti s výkonom činnosti, z ktorej dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov vykonávanej pre obchodnú spoločnosť, ktorej akcie alebo obchodný podiel takto získal a výlučne po súčasnom splnení dvoch zákonných podmienok, a to, že:

- táto obchodná spoločnosť nevyplácala podiely na zisku odo dňa registrácie podľa § 49a zákona o dani z príjmov a to až do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté daňovníkom a
- nadobudnuté akcie nesmeli byť a ani nesmú byť prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu alebo obdobnom zahraničnom regulovanom trhu (s odkazom na § 3 zákona č. 429/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov), a to do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo toto plnenie nadobudnuté daňovníkom.

Uvedený výklad bol konzultovaný s Ministerstvom financií SR.

Takto nadobudnuté akcie, resp. obchodné podiely predstavujú spôsob odmeny v súvislosti s výkonom činnosti, z ktorej plynú príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, a preto by takto nadobudnutý majetok mal byť vždy aj obchodným majetkom [§ 2 písm. m) zákona o dani z príjmov] daňovníka. Daňovník, ktorý je účtovnou jednotkou, o takto nadobudnutom majetku účtuje vo svojom účtovníctve ako o finančnom majetku. Daňovník, ktorý

vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, takto nadobudnutý majetok eviduje v daňovej evidencii v súlade s novelizovaným znením § 6 ods. 11 písm. c) zákona o dani z príjmov. Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, ktorý uplatňuje výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov, neúčtuje obchodný majetok ani ho neuvádza v evidencii podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, a preto nadväzne na definíciu obchodného majetku vymedzenú v § 2 písm. m) zákona o dani z príjmov nadobudnuté akcie, resp. obchodné podiely nemôže zahrnúť do obchodného majetku.

Podľa prechodného ustanovenia **§ 52zzw ods. 1** zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2024 použije na nepeňažné plnenia nadobudnuté po 31.12.2023.

§ 6 ods. 11 písm. c)

Vo väzbe na úpravy zákona o dani z príjmov, ktoré sa týkajú nadobudnutia akcií alebo obchodných podielov u daňovníkov s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov v súvislosti s výkonom ich podnikateľskej činnosti pre spoločnosť, od ktorej získali akcie alebo obchodné podiely, sa dopĺňa znenie § 6 ods. 11 písm. c) zákona o dani z príjmov. Daňovník, ktorý pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 až 4 zákona o dani z príjmov uplatňuje preukázateľne vynaložené daňové výdavky a vedie daňovú evidenciu, v súlade s novelizovaným znením § 6 ods. 11 písm. c) vedie nielen evidenciu o hmotnom a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku, ale aj o finančnom majetku zaradenom do obchodného majetku.

§ 8 ods. 5 písm. b)

Ustanovenie **§ 8 ods. 5 písm. b)** zákona o dani z príjmov vymedzuje výdavok pri príjmoch podľa § 8 ods. 1 písm. b) až e) a s) zákona o dani z príjmov v prípade, ak nejde o výdavok podľa písm. a) citovaného ustanovenia (t. j. ak sa ako výdavok neuplatní kúpna cena preukázateľne zaplatená za vec, cenný papier alebo opciu). Výdavkom podľa § 8 ods. 5 písm. b) zákona o dani z príjmov je cena veci, cenného papiera alebo opcie zistená v čase nadobudnutia, pričom pri nehnuteľnostiach získaných dedením alebo darovaním sa vychádza z ceny podľa § 25 zákona o dani z príjmov. V súvislosti s akciami nadobudnutými ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 8 ods. 5 písm. b) zákona o dani z príjmov dopĺňa tak, že cena cenného papiera zistená v čase nadobudnutia sa neuplatní ako výdavok pri príjmoch z predaja cenných papierov, ak sa jedná o cenný papier nadobudnutý ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov.

Znamená to, že pri predaji akcií nadobudnutých ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov si daňovník nemôže uplatniť ako výdavok hodnotu akcií zistenú v čase nadobudnutia podľa § 8 ods. 5 písm. b) zákona o dani z príjmov.

§ 8 ods. 7

Obdobná úprava ako v § 8 ods. 5 písm. b) zákona o dani z príjmov bola vykoná aj v **§ 8 ods. 7** zákona o dani z príjmov v súvislosti s uplatnením výdavku pri predaji obchodného podielu nadobudnutého ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov. Ani v tomto prípade si daňovník nadväzne na doplnenie § 8 ods. 7 zákona o dani z príjmov nemôže pri predaji obchodného podielu nadobudnutého ako nepeňažné plnenie oslobodené od dane podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov uplatniť ako výdavok hodnotu nadobudnutého obchodného podielu.

§ 9 ods. 1 písm. i)

Z doplnenia ustanovenia **§ 9 ods. 1 písm. i)** zákona o dani z príjmov, v ktorom je vymedzené, že od dane je oslobodený príjem podľa § 8 ods. 1 písm. d) až f) zákona o dani z príjmov, ak úhrn týchto príjmov znížený o výdavok podľa § 8 ods. 5 a 7 zákona o dani z príjmov nepresiahne v zdaňovacom období 500 eur vyplýva, že toto oslobodenie sa nepoužije:

- na príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré boli obchodným majetkom daňovníka a
- na príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré daňovník nadobudol ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov.

Ustanovenie § 9 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov sa teda nepoužije na príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré boli obchodným majetkom daňovníka, a to bez ohľadu na dobu, ktorá uplynula od vyradenia týchto cenných papierov, resp. účasti (podielov) na spoločnosti s ručením obmedzeným z obchodného majetku daňovníka.

Zároveň sa § 9 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov nepoužije ani na príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré daňovník nadobudol ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov, a to bez ohľadu na skutočnosť, či tieto cenné papiere, resp. účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným sú, resp. boli v obchodnom majetku daňovníka, alebo nie.

Podľa prechodného ustanovenia **§ 52zzw ods. 2** zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 9 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2024 použije na cenné papiere a obchodné podiely nadobudnuté po 31.12.2023.

§ 9 ods. 1 písm. r)

V **§ 9 ods. 1** zákona o dani z príjmov sa dopĺňa **písmeno r)**, podľa ktorého je od dane oslobodený príjem z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným podľa § 8 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov po uplynutí troch rokov od jej nadobudnutia, okrem prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným nadobudnutého ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. r) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov a prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré boli obchodným majetkom daňovníka.

Doplnením písmena r) v § 9 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa zavádza nové oslobodenie, a to oslobodenie príjmu z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným podľa § 8 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov vo väzbe na časový test medzi nadobudnutím a prevodom účasti na spoločnosti s ručením obmedzeným. Príjem z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným bude oslobodený od dane po uplynutí troch rokov od jej nadobudnutia. Uvedené však neplatí, ak pôjde o prevod podielu na spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorý:

- daňovník nadobudol ako nepeňažné plnenie podľa § 5 ods. 7 písm. q) a § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov a
- bol obchodným majetkom daňovníka a to bez ohľadu na dobu, ktorá uplynula od vyradenia účasti (podielov) na spoločnosti s ručením obmedzeným z obchodného majetku daňovníka.

Podľa prechodného ustanovenia **§ 52zzw ods. 2** zákona o dani z príjmov sa ustanovenia § 9 ods. 1 písm. r) zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2024 použije na obchodné podiely nadobudnuté po 31.12.2023.

§ 21 ods. 1 písm. j)

Podľa **§ 21 ods. 1 písm. j)** zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahrňované do základu dane. V súvislosti s oslobodením nepeňažného plnenia podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov poskytnutého daňovníkovi s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov od obchodnej spoločnosti, pre ktorú tento vykonáva činnosť, sa doplnilo ustanovenie **§ 21 ods. 1 písm. j)** zákona o dani z príjmov tak, že vylúčenie výdavkov vynaložených na príjmy nezahrňované do základu dane z daňových výdavkov sa netýka výdavkov vynaložených v súvislosti s nepeňažným plnením podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov.

Výdavky vynaložené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov v súvislosti s nepeňažným plnením podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov sú nadväzne na novelizované znenie § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami za predpokladu, že spĺňajú podmienky daňového výdavku vymedzené v zákone o dani z príjmov.

§ 21 ods. 1 písm. l)

Ustanovenie **§ 21 ods. 1** zákona o dani z príjmov sa doplnilo o **písmeno l)**, podľa ktorého daňovými výdavkami nie je hodnota akcií alebo obchodných podielov na spoločnosti s ručením obmedzeným nadobudnutých bezodplatne v súvislosti s nepeňažným plnením podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov, pričom ak boli nadobudnuté odplatne, daňovým výdavkom je cena určená podľa § 25a písm. a) citovaného zákona.

Ak daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov nadobudne akcie alebo obchodné podiely ako nepeňažné plnenie oslobodené od dane podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov, hodnota týchto akcií alebo obchodných podielov nie je daňovým výdavkom. V prípade, ak by daňovník uvedené akcie alebo obchodné podiely nadobudol odplatne, daňovým výdavkom je cena určená podľa § 25a písm. a) zákona o dani z príjmov, teda obstarávacia cena akcie alebo obchodného podielu.

§ 25a písm. b)

V súlade s novelizovaným znením **§ 25a písm. b)** zákona o dani z príjmov vstupnou cenou finančného majetku je cena zistená podľa osobitného predpisu (s odkazom na zákon č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), ak bol finančný majetok nadobudnutý bezodplatne, okrem akcií alebo obchodných podielov na spoločnosti s ručením obmedzeným nadobudnutých v súvislosti s nepeňažným plnením podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov.

Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov pri zaradení akcií alebo obchodných podielov, ktoré nadobudol ako nepeňažné plnenie oslobodené od dane podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov do obchodného majetku, nemôže tieto v súlade s novelizovaným znením § 25a písm. b) zákona o dani z príjmov oceniť cenou zistenou znalcom. Daňovník akcie alebo obchodné podiely nadobudnuté v súvislosti s nepeňažným plnením podľa § 9 ods. 1 písm. p) zákona o dani z príjmov ocení v nulovej vstupnej cene.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
August 2023