

Pokyn FR SR
k vykazovaniu a odpočítavaniu daňovej straty podľa § 4 ods. 2, § 6 ods. 6, § 17
ods. 1 a § 30 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších
predpisov

Obsah:

1. oddiel Základné pojmy súvisiace s vykazovaním a odpočítavaním daňovej straty
2. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobie do 31.12.2009
3. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobie od 01.01.2010 do 31.12.2011
4. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobia od 01.01.2012
5. oddiel Daňová strata a spoločník verejnej obchodnej spoločnosti, resp. komplementár komanditnej spoločnosti

1. oddiel Základné pojmy v súvislosti s vykazovaním a odpočítavaním daňovej straty

Podľa § 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“):

- **zdaniteľným príjmom** je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy;
- **daňovým výdavkom** je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak;
- **základom dane** je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak;
- **daňovou stratou** je rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniteľné príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a) a b) zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza:

- u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 alebo 14 zákona o dani z príjmov, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami;
- u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Z definície pojmu daňová strata vyplýva, že stratou je rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniteľné príjmy v príslušnom zdaňovacom období.

Fyzická osoba môže vykázať daňovú stratu iba za predpokladu, že pri vyčíslení základu dane, resp. čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 (od 1.1.2012 iba z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2) zákona o dani z príjmov uplatňuje daňové výdavky, teda výdavky preukázateľne vynaložené daňovníkom, súvisiace s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdaniteľných príjmov, zaúčtované v účtovníctve daňovníka alebo zaevidované v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 14 (do 31.12.2011 aj § 6 ods. 11) zákona o dani z príjmov.

Daňovými výdavkami nie sú percentuálne výdavky. Daňovú stratu preto nemôže vykázať daňovník, ktorý uplatňuje výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov len z dôvodu uplatnenia sumy poistného a príspevkov, ktoré sa pri percentuálnych výdavkoch uplatňujú nad stanovené percento výdavkov.

Príklad č. 1

Daňovník podniká na základe živnostenského oprávnenia. Nie je platiteľom DPH. Nie je účtovnou jednotkou. Pri vyčíslení základu dane uplatňuje výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov. Za zdaňovacie obdobie roku 2012 dosiahol zdaniteľné príjmy vo výške 5 000 €. Výdavky vo výške 40 % z predmetných príjmov predstavujú sumu 2 000 €. Preukázateľne zaplatil poistné odvody, vrátane nedoplatku z ročného zúčtovania preddavkov na verejné zdravotné poistenie (RZZP) vo výške 3 200 €.

*V daňovom priznaní fyzickej osoby typ „B“ platnom pre rok 2012 uvedie daňovník v tabuľke č. 1 príjmy v sume 5 000 €, výdavky **tiež v sume 5 000 €** napriek tomu, že preukázateľne vynaložil výdavky na poistné odvody vrátane nedoplatku z RZZP v sume 5 200 € (2 000 + 3 200) a to z dôvodu, že daňovú stratu môže vykázať iba daňovník, ktorý pri vyčíslení základu dane uplatňuje preukázateľné daňové výdavky.*

2. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobia do 31.12.2009

Právny rámec: § 4, § 17, § 30 zákona o dani z príjmov

Podľa § 4 zákona o dani z príjmov účinného do 31.12.2009:

- ods. 1 - základ dane sa zistí ako súčet čiastkových základov dane podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 5 až 8 zákona o dani z príjmov;
- ods. 2 - základ dane zistený podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 6 až 8 zákona o dani z príjmov sa znižuje o daňovú stratu.

Strata vykázaná z príjmov podľa § 6 zákona o dani z príjmov sa odpočíta od základu dane, resp. od čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6, § 7 a § 8 zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom vznikla.

Daňovú stratu alebo jej časť, ktorú nemožno uplatniť pri zdanení príjmov v zdaňovacom období, v ktorom vznikla možno odpočítať od úhrnu čiastkových základov dane zistených podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 6 až 8 zákona o dani z príjmov v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach podľa § 30 zákona o dani z príjmov.

Podľa § 30 zákona o dani z príjmov od základu dane možno odpočítať daňovú stratu počas najviac **piatich** bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže päť po sebe bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období odpočítať daňovú stratu avšak po uplynutí piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období po období, v ktorom bola vykázaná daňová strata, nárok na jej odpočítanie zaniká.

Do 31.12.2009 mal daňovník možnosť vykázať daňovú stratu z príjmov podľa § 6 ods. 1,2 a 3 zákona o dani z príjmov.

Ustanovenie § 4 ods. 2 zákona o dani z príjmov upravovalo **povinnosť** daňovníka uplatniť tzv. „aktuálne umorenie straty“, teda odpočítanie daňovej straty už v zdaňovacom období, v ktorom bola vykázaná.

Za predpokladu, že v aktuálnom zdaňovacom období základ dane (okrem čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 zákona o dani z príjmov), vykázaný daňovníkom bol nižší ako vykázaná daňová strata, neodpočítaná časť daňovej straty sa mohla odpočítať podľa § 30 zákona o dani z príjmov počas najviac **piatich** bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Príklad č. 2

Daňovník podniká na základe živnostenského oprávnenia. Nie je platiteľom DPH. Je účtovnou jednotkou a účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva. Za zdaňovacie obdobie roku 2009 dosiahol zdaniteľné príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov v sume 150 800 € a daňové výdavky v sume 180 400 €. Teda vykázal daňovú stratu vo výške 29 600 €. Okrem príjmov zo živnosti dosiahol aj zdaniteľné príjmy z predaja nehnuteľnosti podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov a vykázal čiastkový základ dane z týchto príjmov vo výške 21 200 €.

Stratu zo živnosti odpočítal od čiastkového základu dane z príjmov v § 8, teda „aktuálne umoril časť straty“ zo živnosti vo výške 21 200 €.

Neodpočítanú časť daňovej straty zo živnosti vo výške 8 400 € môže odpočítať v súlade s ust. § 30 zákona o dani z príjmov z čiastkových základov dane podľa § 6 až 8 najneskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2014.

Príklad č. 3

Daňovník podniká na základe živnostenského oprávnenia od roku 2005. Nie je platiteľom DPH. Je účtovnou jednotkou a účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia vykázal nasledujúci základ dane, resp. daňovú stratu. Vykázanú daňovú stratu má daňovník možnosť odpočítavať takto:

Rok	DS	ZD	Odpočítaná DS	Neodpočítaná DS
2005	2 000	0	0	2 000
2006	0	1 000	1 000 (z r.2005)	1 000
2007	500	0	0	1 500
2008	0	300	300 (z r.2005)	1 200 (700 z r.2005+500 z r.2007)
2009	0	600	600 (z r.2005)	600 (100 z r.2005+500 z r.2007)
2010	0	60	60 (z r.2005)	540 (40 z r.2005*+ 500 z r.2007)
2011	0	1 000	500 (z r.2007)	0

DS – daňová strata

ZD – základ dane

*Daňovník mal možnosť stratu vyčíslenú za zdaňovacie obdobie 2005 odpočítať najneskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2010. Časť straty z roku 2005 vo výške 40j. nemal daňovník možnosť odpočítať z dôvodu zániku nároku na jej odpočítanie po uplynutí 5 ročnej prekluzívnej lehoty podľa § 30 zákona o dani z príjmov.

3. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobia od 01.01.2010 do 31.12.2011

Právny rámec: § 4, § 17, § 30, § 52h ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení platnom na zdaňovacie obdobie rokov 2010 a 2011

Podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov základ dane sa zistí ako súčet čiastkových základov dane podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 5 až 8 zákona o dani z príjmov.

Základ dane zistený podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 6 až 8 zákona o dani z príjmov sa znižuje o daňovú stratu.

Strata vykázaná z príjmov podľa § 6 zákona o dani z príjmov sa odpočíta od základu dane, resp. z úhrnu čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6, § 7 a § 8 zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom vznikla.

Daňovú stratu alebo jej časť, ktorú nemožno uplatniť pri zdanení príjmov v zdaňovacom období, v ktorom vznikla, možno odpočítať od základu dane alebo od úhrnu čiastkových základov dane zistených podľa jednotlivých druhov príjmov uvedených v § 6 až 8 zákona o dani z príjmov v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach podľa § 30 zákona o dani z príjmov. Podľa § 30 zákona o dani z príjmov od základu dane možno odpočítať daňovú stratu počas najviac **siedmich** bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže sedem po sebe bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období odpočítať daňovú stratu avšak po uplynutí siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období po období, v ktorom bola vykázaná daňová strata, nárok na jej odpočítanie zaniká.

V období do 31.12.2011 mal daňovník možnosť vykázat daňovú stratu z príjmov podľa § 6 zákona o dani z príjmov.

Ustanovenie § 4 ods. 2 zákona o dani z príjmov upravovalo povinnosť daňovníka uplatniť tzv. „aktuálne umorovanie straty“, teda umorovanie straty už v zdaňovacom období, v ktorom bola strata vykázaná.

Za predpokladu, že v aktuálnom zdaňovacom období základ dane (okrem čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 zákona o dani z príjmov), vykázaný daňovníkom bol nižší ako vykázaná daňová strata, neodpočítaná časť daňovej straty sa mohla odpočítať podľa § 30 počas najviac **siedmich** bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Strata vykázaná z príjmov podľa § 6 zákona o dani z príjmov môže byť odpočítaná od základu dane, resp. z úhrnu čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6, § 7 a § 8 zákona o dani z príjmov. Z uvedeného vyplýva, že strata vykázaná za zdaňovacie obdobia do konca roku 2011 môže byť aj po účinnosti zákona č. 548/2011 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej „zákon č. 548/2011 Z. z.“), t.j. po 01.01.2012 v súlade s § 30 zákona o dani z príjmov v znení platnom do konca roku 2011 odpočítavaná z vykázaných čiastkových základov dane tak z aktívnych príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov ako aj z pasívnych príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4, § 7 a § 8 zákona o dani z príjmov.

Príklad č. 4

Daňovník podniká na základe živnostenského oprávnenia od roku 2010. Nie je platiteľom DPH. Je účtovnou jednotkou a účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva. Za jednotlivé zdaňovacie obdobia vykázal nasledujúci základ dane, resp. daňovú stratu. Vykázanú daňovú stratu má daňovník možnosť odpočítavať napr. takto:

Rok	DS	ZD	Odpočítaná DS	Neodpočítaná DS
2010	2 000	0	0	2 000
2011	0	1 000	1 000 (z r. 2010)	1 000 (z r. 2010)
2012	500	0	0	1 500 (1000 z r.2010+500 z r. 2012)
2013	0	300	300 (z r.2010)	1 200 (700 z r. 2010+500 z r. 2012)
2014	0	600	600 (z r. 2010)	600 (100 z r. 2010+500 z r. 2012)
2015	700	0	0	1 300 (100 z r.2010+500 z r.2012+700 z r.2015)
2016	0	50	50 (z r. 2010)	1 250 (50 z r.2010+500 z r.2012+700 z r.2015)
2017	600	0	0	1 850 (50 z r.2010*+500 z r.2012+700 z r.2015+600 z r.2017)
2018	0	1 500	1 500 (z r.2012,2015,2017)	350 (300 z. r. 2017)

DS – daňová strata

ZD – základ dane

* Daňovník mal možnosť stratu vyčíslenú za zdaňovacie obdobie 2010 odpočítať najneskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2017. Časť straty z roku 2010 vo výške 50j. nemal daňovník možnosť odpočítať z dôvodu zániku nároku na jej odpočítanie po uplynutí 7 ročnej prekluzívnej lehoty podľa § 30 zákona o dani z príjmov.

Zákonom č. 504/2009 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov sa v ust. § 30 predĺžila lehota na možnosť odpočítať daňovú stratu **z piatich na sedem rokov**.

Podľa prechodného ustanovenia § 52h ods. 2 zákona o dani z príjmov k úpravám účinným od 1.1.2010, ustanovenie § 30 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 1.1.2010 sa použije na daňové straty vykázané po 31.12.2009. Z uvedeného vyplýva, že na straty **vykázané najneskôr za zdaňovacie obdobie roku 2009** sa použijú ustanovenia zákona o dani z príjmov platné a účinné do 31.12.2009, teda tieto straty má možnosť daňovník odpočítať najneskôr do **piatich** zdaňovacích období po období, v ktorom boli vykázané.

Ustanovenie § 30 zákona o dani z príjmov, účinné od 1.1.2010, ktoré daňovníkovi umožňuje odpočítavať daňovú stratu až **sedem** bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období po období, za ktoré bola daňová strata vykázaná, sa použije na stratu **vykázanú najskôr za zdaňovacie obdobie roku 2010**.

4. oddiel Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobia od 01.01.2012

Právny rámec: § 4, § 6 ods. 1, 2 a 6, § 17, § 30, § 52o ods. 3 zákona o dani z príjmov v znení platnom po 01.01.2012

Podľa § 4 ods. 1 zákona o dani z príjmov základ dane sa zistí ako súčet:

a) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 5 a § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, ktoré sa znižujú o nezdaniteľné časti základu dane , a

b) čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4, § 7 a 8 zákona o dani z príjmov. Podľa § 4 ods. 2 zákona o dani z príjmov 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 zákona o dani z príjmov.

Podľa § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov príjmami z podnikania sú :

a) príjmy z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva, t.j. príjmy, ktoré dosahuje samostatne hospodáriaci roľník, ktorý vykonáva činnosť na základe osvedčenia vydaného podľa 12a zákona č. 105/ 1990 Zb. o súkromnom podnikaní občanov v znení zákona č. 219/1991 Zb. a príjmy spoločníkov pozemkových spoločenstiev bez právnej subjektivity podľa § 10 zákona č. 181/1995 Z.z. o pozemkových spoločenstvách v znení nesk. predpisov;

b) príjmy zo živnosti, ktoré dosahuje daňovník vykonávajúci činnosť podľa zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení nesk. predpisov;

c) príjmy z podnikania vykonávaného podľa osobitných predpisov, neuvedené v písmenách a) a b), ako sú napr. príjmy advokátov, daňových poradcov, audítorov, lekárov, veterinárnych lekárov ap.;

d) príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komanditnej spoločnosti podľa § 6 ods. 7 a 8;

Podľa § 6 ods. 2 zákona o dani z príjmov príjmami z inej samostatnej zárobkovej činnosti , ak nepatria do príjmov uvedených v § 5 zákona o dani z príjmov, sú:

a) príjmy z vytvorenia diela a umeleckého výkonu dosahované v súlade s ust. § 30 a § 71 zákona č. 618/2003 Z.z. vrátane príjmov z vydávania, rozmnožovania a rozširovania literárnych diel a iných diel na vlastné náklady a príjmy autorov za príspevky do novín, časopisov, rozhlasu a televízie, ktoré sú uvedené v ust. § 43 ods. 3 písm. h) zákona o dani z príjmov, a pri ktorých daňovník využil postup podľa 43 ods. 15, zákona o dani z príjmov [t.j. daňovník uzatvoril písomnú zmluvu s platiteľom dane z príjmu o tom, že príjem nebude zdanený zrážkovou daňou u platiteľa, ale daňovník daň z príjmu vysporiada podaním daňového priznania, v ktorom príjmy uvedie do ust. § 6 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov], a z použitia alebo poskytnutia práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva;

b) príjmy z činností, ktoré nie sú živnosťou ani podnikaním, kde patria napr. príjmy športovcov, príjmy z činnosti osobných asistentov osôb ťažko zdravotne postihnutých;

c) príjmy znalcov a tlmočníkov za činnosť podľa zákona č. 382/2004 Z.z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch v znení neskorších predpisov,

d) príjmy z činností sprostredkovateľov podľa osobitných predpisov, ktoré nie sú živnosťou. Ide o príjmy najmä podľa zákona č. 186/2009 Z.z. o finančnom sprostredkovaní a finančnom poradenstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Podľa ust. § 41 tohto zákona sprostredkovateľ poistenia a sprostredkovateľ zaistenia podľa zákona č. 340/2005 Z.z. o sprostredkovaní poistenia a sprostredkovaní zaistenia, a tiež sprostredkovateľ doplnkového dôchodkového sporenia podľa zákona č. 650/2004 Z.z. o doplnkovom dôchodkovom sporení

v znení neskorších predpisov sa považuje za viazaného finančného agenta, ktorý má oprávnenie vykonávať finančné sprostredkovanie v sektore doplnkového dôchodkového sporenia alebo v sektore poistenia a zaistenia podľa zákona č. 186/2009 Z.z. sporenia podľa tohto zákona. (Pozn. od roku 2012 sem nepatria príjmy sprostredkovateľov starobného dôchodkového sporenia podľa zákona č. 43/2004 Z.z.).

Podľa § 6 ods. 6 zákona o dani z príjmov na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 a základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4 sa použijú ustanovenia § 17 až 29 zákona o dani z príjmov. Daňovník s príjmami podľa odsekov 1 a 2, ktorý vykáže daňovú stratu, upraví základ dane (čiastkový základ dane) podľa § 4 ods. 2 a § 30 zákona o dani z príjmov.

Ak preukázateľné daňové výdavky spojené s príjmami podľa § 6 ods. 3 a 4 sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže za zdaňovacie obdobia počnúc rokom 2012 vykazovať daňovú stratu iba z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov (tzv. aktívne príjmy).

Podľa § 30 zákona o dani z príjmov, od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov možno odpočítať daňovú stratu počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže počas siedmich po sebe bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období odpočítať daňovú stratu avšak iba od základu dane, resp. z čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov.

Po uplynutí siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období po období, v ktorom bola vykázaná daňová strata, nárok na jej odpočítanie zaniká.

Účinnosťou zákona č. 548/2011 Z.z., t.j. od 1.1.2012 došlo k podstatnej zmene:

1. pri vykazovaní daňovej straty;
2. pri odpočítavaní daňovej straty.

Ad. 1

Zmeny pri vykazovaní daňovej straty spočívajú v tom, že prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2012 daňovník môže vykazovať daňovú stratu iba pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov (tzv. aktívne príjmy).

Prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2012 daňovník nemôže vykázat daňovú stratu:

- a) z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov a
- b) z príjmov z použitia diela a umeleckého výkonu, ktoré sú vyplácané podľa osobitného predpisu podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov [ak nepatria do príjmov uvedených v odseku 2 písm. a)].

Ad. 2

Zmeny pri odpočítavaní daňovej straty spočívajú v tom, že stratu vykázanú za zdaňovacie obdobia počnúc rokom 2012 vrátane, t.j. stratu z aktívnych príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, môže daňovník odpočítať v súlade s ust. § 30 zákona o dani z príjmov platným od 1.1.2012 v nasledujúcich, maximálne siedmich zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom bola vykázaná, avšak iba od základu dane, resp. od čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov.

Zákonom č. 548/2011 Z.z. bolo novelizované ust. § 4 ods. 2 a ust. § 30 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Podľa § 52o ods. 3 zákona o dani z príjmov, ustanovenie § 4 ods. 2, § 6 ods. 6 druhej vety a § 30 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 1.1.2012 sa použijú na daňovú stratu vykázanú po 31.12.2011.

Z uvedeného vyplýva, že prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2012 môže daňovník vykázat daňovú stratu **iba z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov (aktívne príjmy)**. Nemôže vykázat daňovú stratu z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ani z príjmov z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov. Za predpokladu, že preukázateľné výdavky spojené s príjmami podľa § 6 ods. 3 a 4 sú vyššie ako tieto príjmy, **na rozdiel sa neprihliada**.

Nadalej však platí, že straty z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov vzniknuté do 31.12.2011 (zákon umožňoval vykazovať aj stratu z týchto príjmov), je nadalej možno odpočítavať (umorovať) v súlade s ust. § 30 zákona o dani z príjmov platným do 31.12.2011, a to v nadväznosti na ust. § 52o ods. 3 zákona o dani z príjmov. V súlade s týmto ustanovením stratu z prenájmu vzniknutú napr. v roku 2009 možno odpočítať od základu dane z príjmov podľa § 6 až 8 zákona o dani z príjmov do konca zdaňovacieho obdobia roku 2014 (5 rokov).

Stratu z prenájmu vzniknutú napr. v roku 2011 možno umoriť od základu dane z príjmov z § 6 až 8 do konca zdaňovacieho obdobia roku 2018 (7 rokov).

Obdobne stratu z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti, ktorá vznikla do 31.12.2011 možno umoriť od základu dane z príjmov z § 6 až 8, teda spôsobom podľa § 30 zákona účinného do 31.12.2011.

Príklad č. 5

Daňovník podniká na základe licencie ako zubný lekár od roku 2012. Príjmy z tejto činnosti zahŕňa do § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov. Nie je platiteľom DPH. Je účtovnou jednotkou a účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva. V prvom roku podnikania vykázal z týchto príjmov daňovú stratu vo výške 20 200 €. Z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 vykázal základ dane vo výške 30 000 €. V nasledujúcich zdaňovacích obdobiach vykazuje daňovník základ dane tak z aktívnych príjmov podľa § 6 ods. 1, ako aj z pasívnych príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Iné zdaniteľné príjmy daňovník nedosahuje.

Daňovník môže stratu vykázanú v roku 2012 z príjmov z podnikania, na základe, v tabuľke vyčíslených základov dane, resp. daňových strát v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, odpočítavať napr. takto:

Rok	DS § 6 ods. 1/c	ZD § 6 ods. 1/c	ZD § 6 ods. 3	odpočítaná DS	neodpočítaná DS
2012	20 200		30 000	0	20 200
2013	0	10 000	30 000	0	20 200
2014	0	15 000	30 000	0	20 200
2015	0	10 000	30 000	10 000	10 200
2016	0	5 000	30 000	5 000	5 200
2017	0	7 000	30 000	0	5 200
2018	0	35 000	30 000	5 200	0

DS – daňová strata

ZD – základ dane

5. oddiel Daňová strata a spoločník verejnej obchodnej spoločnosti, resp. komplementár komanditnej spoločnosti

Daňová strata u daňovníka, ktorý je spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti, sa zvýši o časť daňovej straty verejnej obchodnej spoločnosti pripadajúcej na tohto daňovníka alebo sa zníži o časť základu dane verejnej obchodnej spoločnosti pripadajúceho na tohto daňovníka.

Daňová strata u daňovníka, ktorý je komplementárom komanditnej spoločnosti, sa zvýši o časť daňovej straty komanditnej spoločnosti pripadajúcej na tohto daňovníka alebo sa zníži o časť základu dane komanditnej spoločnosti pripadajúceho na tohto daňovníka.

*Pozn. Pre odpočet daňovej straty vykázananej po nadobudnutí účinnosti zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov nie sú stanovené žiadne **špecifické podmienky tak, ako boli stanovené v zákone č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorý bol účinný do 31.12.2003. Jedinou podmienkou je lehota na odpočítanie daňovej straty.***

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
júl 2013*