

# Metodický pokyn k deleniu príjmov a výdavkov fyzických osôb podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Obsah:

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu, z použitia diela a umeleckého výkonu
2. oddiel Príjmy z kapitálového majetku
3. oddiel Ostatné príjmy
4. oddiel Záverečné ustanovenie

## Úvodné ustanovenie

Možnosti delenia spoločne dosiahnutých príjmov fyzických osôb a spoločných výdavkov sú špecificky uvedené najmä v ustanoveniach § 4 ods. 8, § 6 ods. 6 až 9, § 6 ods. 15, § 10 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“). Daňovník môže uplatniť len taký spôsob delenia príjmov a výdavkov, ktorý je prípustný pre príslušný druh príjmov. V tejto súvislosti sa metodický pokyn zaoberá niektorými vybranými problémami.

Podľa § 4 ods. 8 ZDP príjmy uvedené v § 6 ods. 3 ZDP (príjmy z prenájmu nehnuteľností), § 7 ZDP (príjmy z kapitálového majetku) a § 8 ZDP (ostatné príjmy), ktoré plynú manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva, sa zahŕňajú do základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do základu dane výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie týchto príjmov.

Podľa § 10 ods. 1 ZDP príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§ 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Podľa § 10 ods. 2 ZDP príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP), na základe písomnej zmluvy o združení (§ 829 až 841 Občianskeho zákonníka) alebo písomného vyhlásenia o združení sa (§ 10 zákona č. 181/1995 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov) a daňové výdavky sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak. To platí aj pre príjmy a daňové výdavky pri spoločnom podnikaní (§ 6 ZDP) na základe písomnej zmluvy o združení (§ 829 až 841 Občianskeho zákonníka) medzi fyzickými osobami a právnickými osobami.

## 1. oddiel Príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu

### 1.1 Príjmy spoločníkov pozemkových spoločenstiev bez právnej subjektivity

Zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 97/2013 Z. z.“), ktorý nadobudol účinnosť 1. mája 2013, zrušil zákon č. 181/1995 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 181/1995 Z. z.“), ktorý upravoval vznik, právne postavenie,

*hospodárenie a zánik pozemkových spoločenstiev, ako aj niektoré práva, povinnosti a vzájomné vzťahy členov a spoločníkov pozemkového spoločenstva a ktorý umožňoval založiť pozemkové spoločenstvá bez právnej subjektivity a pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou. Podľa zákona č. 97/2013 Z. z. pozemkové spoločenstvo je právnická osoba, ktorá má právnou subjektivitu. Pozemkové spoločenstvá bez právnej subjektivity sú povinné transformovať sa na pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou a sú povinné podať návrh na ich zápis do registra pozemkových spoločenstiev s právnou subjektivitou najneskôr do 30. júna 2014.*

Príjmy spoločníkov pozemkových spoločenstiev bez právnej subjektivity sa považujú za **príjmy z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva podľa § 6 ods. 1 písm. a) ZDP.**

Spoločník pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity uvedie v daňovom priznaní svoj podiel na zdaniteľných príjmoch a podiel na daňových výdavkoch s uplatnením postupu podľa **§ 10 ods. 2 ZDP.** Príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní na základe písomného vyhlásenia o združení sa podľa § 10 zákona č. 181/1995 Z. z. a daňové výdavky sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak. Spoločníci pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity sa môžu dohodnúť, akým spôsobom budú deliť spoločne dosiahnuté príjmy a daňové výdavky. Dohodnutý postup je potrebné akceptovať aj na daňové účely. V praxi sa najčastejšie vyskytuje delenie príjmov a výdavkov podľa vlastníckeho podielu jednotlivých spoločníkov na spoločnej nehnuteľnosti. Každý spoločník je samostatným subjektom, ktorý má povinnosť osobne zdaňovať svoj podiel na spoločne dosiahnutých príjmoch.

Za podmienok ustanovených v ZDP sa daňovník môže rozhodnúť o tom, či si uplatní :

- výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP (nemôže si ich uplatniť, ak bol platiteľom dane z pridanej hodnoty celé zdaňovacie obdobie, resp. ak mal aj iné príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti, pri ktorých uplatňoval preukázateľné výdavky), alebo
- podiel na skutočne vynaložených daňových výdavkoch, a to dvoma spôsobmi:
  - a) daňovník je účtovnou jednotkou podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (príslušný podiel zdaniteľných príjmov a výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je súčasťou jeho účtovníctva),
  - b) daňovník vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP (nie je účtovnou jednotkou a účtovné výkazy nepodáva). Do 31. 12. 2013 mohol daňovník viesť daňovú evidenciu za podmienok uvedených v ustanoveniach § 6 ods. 14 a 15 ZDP.

- Za podmienok uvedených v § 6 ods. 10 ZDP sa môže spoločník pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity rozhodnúť o uplatnení výdavkov percentom z príjmov aj v prípade, ak bol na spoločníkov rozdelený pomer príjmov a skutočne vynaložených výdavkov podľa ich spoluvlastníckych podielov. Výdavky percentom by však musel uplatniť pri príjmoch z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti (v rámci jednotlivých druhov príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP nie je možné výdavky kombinovať, t. j. daňovník uplatní buď preukázateľné daňové výdavky alebo uplatní výdavky percentom). Ak by mal daňovník napríklad aj príjmy zo živnosti, pri ktorých si uplatňuje preukázateľné výdavky, takýto postup by už nebol prípustný.
- Daňovník, ktorý dosiahol príjmy ako spoločník pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity, vypočíta výšku príjmov a daňových výdavkov spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP. Tento svoj podiel na príjmoch a výdavkoch už nemôže ďalej deliť na manželku/-la spôsobom uvedeným v § 4 ods. 8 ZDP.

#### **Príklad č. 1:**

*Pozemkové spoločenstvo bez právnej subjektivity sa do konca roka 2013 ešte netransformovalo na pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou podľa zákona č. 97/2013 Z. z. Za rok 2013 toto spoločenstvo vyčíslilo podiely jednotlivých spoločníkov na príjmoch a výdavkoch, pričom peniaze spoločníci neprijali do konca roka 2013. Ako majú postupovať pri zdanení uvedených príjmov?*

Príjmy spoločníka pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity patria medzi príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. a) ZDP. Daňovník predmetné príjmy vo výške zodpovedajúcej jeho podielu na celkových príjmoch dosiahnutých v roku 2013 pri spoločnom podnikaní v rámci pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity zahrnie do základu dane fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013, pričom nie je rozhodujúce to, že k reálnemu vyplateniu peňažných prostriedkov príde až v roku 2014. Uvedeným spôsobom bude spoločník pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity postupovať pri zdaňovaní príjmov podľa § 6 ods. 1 písm. a) ZDP za

zdaňovacie obdobie roka 2013 a ešte aj za časť roka 2014. Po transformácii pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity na pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa už bude postupovať len v súlade so znením § 3 ods. 2 písm. d) ZDP, podľa ktorého je z predmetu dane fyzickej osoby vylúčený podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou.

## 1.2 Príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo pri spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP

*Jednou z foriem spoločného podnikania alebo spoločného výkonu inej samostatnej zárobkovej činnosti je vytvorenie združenia podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka. Podľa tejto právnej úpravy sa niekoľko osôb môže združiť, aby sa spoločne pričínili o dosiahnutie dojednaného účelu. V zmluve o združení si vzájomne dohodnú podmienky, za ktorých bude prebiehať spoločné podnikanie alebo iná spoločná samostatná zárobková činnosť. Zmluvou o združení nevzniká nový právny subjekt, ale subjektom práv a záväzkov sú jednotliví členovia združenia.*

Spôsob výpočtu príjmov a výdavkov účastníka združenia, ktoré nie je právnickou osobou, je uvedený v § 10 ods. 2 ZDP, podľa ktorého príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP) na základe písomnej zmluvy o združení uzatvorenej podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka a daňové výdavky sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak.

- Združenie nie je samostatnou účtovnou jednotkou a nie je ani daňovníkom, preto sa nerozdeľuje zisk alebo strata vyplývajúca z činnosti združenia, ale rozdeľujú sa príjmy a výdavky (resp. náklady a výnosy). Pri spoločnom podnikaní v združení obvykle účtuje jeden z účastníkov združenia v priebehu zdaňovacieho obdobia spoločné príjmy a výdavky. Po ročnom vyúčtovaní a rozdelení príjmov a výdavkov na ostatných daňovníkov (účastníkov združenia) si tento ustanovený účastník združenia ponechá vo svojom účtovníctve len príjmy a výdavky vo výške na neho pripadajúcej, pričom ostatné vylúči zo základu dane (napr. u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva vykonaním uzávierkových účtovných operácií). Ostatní účastníci združenia, ak sú účtovnými jednotkami, upravujú základ dane o prislúchajúci podiel týchto spoločných príjmov a daňových výdavkov v súlade s ustanovením § 10 ods. 2 ZDP.
- Ak nebol jeden z účastníkov združenia poverený vedením účtovníctva za všetky účtovné prípady združenia, potom sú v účtovníctve každého účastníka evidované príjmy a výdavky patriace združeniu. Na konci účtovného obdobia je potrebné navzájom preúčtovať príslušnú časť príjmov a výdavkov medzi jednotlivými účastníkmi združenia (napr. u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva v rámci uzávierkových účtovných operácií).
- Ak sa vzájomné vysporiadanie účastníkov združenia realizuje prostredníctvom vzájomného započítania bez realizovania vzájomných platieb, je potrebné zaúčtovať nielen výsledok započítania, ale podiel na príjmoch a výdavkoch, pričom súčasťou interného účtovného dokladu by mal byť detailný prehľad rozdelenia príjmov a výdavkov na jednotlivých členov združenia. Toto platí bez ohľadu na to, v ktorom zdaňovacom období by došlo ku skutočnému peňažnému vyrovnaniu (neovplyvňovalo by už základ dane v dobe prijatia). Tieto skutočnosti ovplyvňujú základ dane výlučne až po skončení príslušného zdaňovacieho obdobia. Napríklad účtovná jednotka účtujúca v jednoduchom účtovníctve ich zaúčtuje v rámci uzávierkových účtovných operácií.
- Ak účastník združenia **nie je účtovnou jednotkou**, môže uplatniť preukázateľné výdavky na základe vedenej daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP, prípadne môže uplatniť aj výdavky percentom z príjmov za podmienok uvedených v § 6 ods. 10 ZDP, pričom vtedy by do základu dane zahrnul iba výšku príjmov na neho pripadajúcich a k nim by uplatnil výdavky percentom, pričom musí byť dodržaný rovnaký spôsob uplatnenia výdavkov pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.
- Združenie bez právnej subjektivity nemôže nadobúdať majetok, preto ak účastník združenia poskytne združeniu hmotný a nehmotný majetok individuálne určený na bezplatné a spoločné využitie účastníkov združenia, v súlade so znením § 24 ods. 6 ZDP odpisy z tohto majetku uplatňuje ten účastník

združenia, ktorý je jeho vlastníkom a ktorý ho poskytol združeniu bez právnej subjektivity na spoločné použitie.

- Podľa § 24 ods. 3 ZDP hmotný majetok a nehmotný majetok, ktorý je v spoluvlastníctve, odpisuje každý zo spoluvlastníkov zo vstupnej ceny, a to pomerne podľa výšky spoluvlastníckeho podielu. Ide aj o majetok, ktorý účastníci združenia nadobudli počas existencie združenia (právna úprava podielového spoluvlastníctva je uvedená v § 137 až 142 Občianskeho zákonníka).
  - Zmluvu o združení môžu uzavrieť aj **manželia**, ktorí **spoločne** podnikajú, ak uzavreli o tom písomnú zmluvu o združení podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka a za podmienky, že obidvaja manželia majú oprávnenie na výkon príslušnej podnikateľskej činnosti. Ak obaja manželia podnikajú **individuálne**, postupujú pri uplatňovaní výdavkov aj podľa § 6 ods. 15 ZDP. Hnuteľné veci a nehnuteľnosti v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, ktoré využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ods. 1 až 4 ZDP obaja manželia, zahrnie do obchodného majetku jeden z manželov. Výdavky súvisiace s využívaním týchto hnuteľných vecí a nehnuteľností sa rozdeľujú medzi oboch manželov v pomere, v akom ich využívajú pri svojej činnosti; v takomto pomere sa rozdeľujú aj príjmy z ich predaja.
- Napriek skutočnosti, že príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti sú súčasťou bezpodielového spoluvlastníctva manželov, za podmienky, že nedošlo k zúženiu alebo zrušeniu bezpodielového spoluvlastníctva manželov, nie je možné deliť takéto príjmy postupom uvedeným v § 4 ods. 8 ZDP.

### **Príklad č. 2**

*Tri fyzické osoby - účastníci združenia bez právnej subjektivity, majú v zmluve o združení dohodnuté delenie príjmov a výdavkov združenia v pomere 20 % : 30 % : 50 %. Je možné, aby sa tento pomer zmenil na základe dodatku zmluvy o združení v priebehu roka, resp. až po skončení roka?*

Ak by nebol pomer delenia príjmov a výdavkov uvedený v zmluve, zahŕňali by sa do základu dane jednotlivých účastníkov združenia rovným dielom. Keďže je v zmluve o združení uvedené iné delenie, akceptuje sa toto delenie aj na účely zákona o dani z príjmov v súlade so znením § 10 ods. 2 ZDP. Žiadny právny predpis neustanovuje to, že zmluva o združení by nemohla byť zmenená aj v priebehu zdaňovacieho obdobia. Avšak musí ísť o dohodu všetkých účastníkov združenia a na daňové účely musí byť dodržané ustanovenie § 10 ods. 2 ZDP. Do zmeny pomeru budú príjmy a výdavky účastníkov združenia delené pôvodným pomerom a od zmeny pomeru delenia príjmov a výdavkov združenia budú delené ich príjmy a výdavky novým pomerom. Zmena pomeru podielov na príjmoch a výdavkoch združenia môže nastať aj z dôvodu vylúčenia niektorého účastníka združenia alebo z dôvodu vystúpenia účastníka združenia, resp. úmrtia, preto je potrebné zmenu akceptovať aj v priebehu zdaňovacieho obdobia. Tieto skutočnosti je potrebné vedieť v prípade potreby osobitným spôsobom preukázať správcovi dane.

**Pozn.:** Ak ide o spoločne dosiahnuté príjmy z podnikania a zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti, daňovník uvádza v príslušnom oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo) a celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky. Ak ide o účastníka združenia, uvádza okrem celkovej sumy spoločne dosiahnutých príjmov aj celkovú sumu vynaložených výdavkov a percentuálny podiel pripadajúci na každého účastníka združenia, pričom súčasne s daňovým priznaním sa predloží aj kópia zmluvy o združení. Uvádzajú sa tu aj údaje o príjmoch a výdavkoch dosahovaných daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí, ktoré sú súčasťou základu dane a to v členení: kód štátu, druh príjmu, príjmy, výdavky a z toho výdavky na povinné zahraničné poistenie preukázateľne zaplatené z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

### **1.3 Príjmy spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti**

**Verejná obchodná spoločnosť** (ďalej len „v.o.s.“) je jednou z foriem obchodných spoločností, ktorá umožňuje začať podnikanie aj bez vlastného kapitálu. Obchodný zákonník definuje v.o.s. v § 76 až 92. Ide o právnickú osobu, ktorá má minimálne dvoch spoločníkov, ktorí vykonávajú spoločnú podnikateľskú činnosť, používajú spoločné obchodné meno a spoločníci ručia neobmedzene za záväzky spoločnosti počas jej trvania. Je

spoločnosťou typicky osobnou. Zdaneniu nepodlieha v.o.s. ako právnická osoba, ale jednotliví spoločníci majú osobnú daňovú povinnosť.

**Komanditná spoločnosť** (ďalej len „k.s.“) podľa § 93 až 104 Obchodného zákonníka je spoločnosťou, ktorá musí mať dva typy spoločníkov – komanditistov a komplementárov. Komanditné spoločnosti sa využívajú napríklad v prípadoch spojenia podnikateľských schopností jedných spoločníkov a kapitálu iných spoločníkov. Komplementár nemá vkladovú povinnosť, ale má právo osobne sa zúčastňovať na podnikaní spoločnosti. Komplementár má obdobné postavenie ako spoločník v.o.s., čiže ručí za záväzky spoločnosti spoločne a nerozdielne celým svojím majetkom. Komplementár nemôže byť v pracovnom pomere v k. s. Súčasne jeden (alebo viac spoločníkov) ručí za záväzky spoločnosti len do výšky svojho nesplateného vkladu zapísaného do obchodného registra (komanditista). Komanditista má obdobné postavenie ako spoločník v spoločnosti s ručením obmedzeným a je povinný vložiť do spoločnosti vklad. Základ dane k.s. sa zisťuje za spoločnosť ako celok podľa § 17 až 29 ZDP. Zisk v k.s. sa nezdaňuje ako celok. Základ dane spoločnosti sa rozdelí na podiel pripadajúci na komplementárov a na podiel pripadajúci na komanditistov. Po odpočítaní podielu pripadajúceho na komplementárov, ktorí majú osobnú daňovú povinnosť, zostávajúci základ dane je základom dane k.s., ktorý je predmetom dane z príjmov právnickej osoby.

Príjmami podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP sú **príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komanditnej spoločnosti podľa § 6 ods. 7 a 8 ZDP.**

- Podľa § 6 ods. 7 ZDP základom dane (čiastkovým základom dane) fyzickej osoby, ktorá je **spoločníkom v.o.s.**, je časť základu dane v.o.s. zisteného podľa § 17 až 29 ZDP. Táto časť základu dane sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom (§ 82 Obchodného zákonníka). Ak vykáže v.o.s. daňovú stratu podľa § 17 až 29 ZDP, rozdeľuje sa na spoločníka časť tejto straty rovnako ako základ dane. Do základu dane sa zahrnie aj podiel spoločníka v.o.s. na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo v.o.s.
  - Základom dane (čiastkovým základom dane) fyzickej osoby, ktorá je **komplementárom k.s.**, je podľa znenia § 6 ods. 8 ZDP časť základu dane k.s. zisteného podľa § 17 až 29 ZDP pripadajúca na komplementára. Táto časť základu dane sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje časť zisku pripadajúca na komplementára podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom (§ 100 Obchodného zákonníka). Ak vykáže k.s. podľa § 17 až 29 ZDP daňovú stratu, rozdeľuje sa na komplementára časť tejto straty rovnako ako základ dane. Do základu dane sa zahrnie aj podiel komplementára k.s. na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti komplementára v k.s.
  - V ustanovení § 6 ods. 6 ZDP je uvedené, že príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP sa na účely zistenia základu dane môžu znížiť len za podmienok uvedených v § 6 ods. 9 ZDP, čiže o poistné a príspevky podľa § 5 ods. 7 písm. e) ZDP, ktoré je povinný platiť spoločník v.o.s. alebo komplementár k.s., za predpokladu, že toto poistné a príspevky nie sú nákladom v.o.s. ani k.s. a o výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p) ZDP za podmienok ustanovených v uvedených ustanoveniach. Poistné a príspevky platené v.o.s. za spoločníkov alebo k.s. za komplementárov sú u spoločníkov alebo u komplementárov oslobodené od dane.
  - Podľa § 30 ods. 3 a 4 ZDP daňová strata u daňovníka, ktorý je spoločníkom v.o.s. alebo komplementárom k.s., sa zvýši o časť daňovej straty v.o.s. alebo k.s. pripadajúcej na tohto daňovníka alebo sa zníži o časť základu dane v.o.s. alebo k.s. pripadajúceho na tohto daňovníka.
- Podiel na výsledku podnikania vyplatený **tichému spoločníkovi v.o.s.** nie je vylúčený z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 písm. c) ZDP a daňovník zaradí takýto zdaniteľný príjem medzi ostatné príjmy podľa § 8 ZDP (iný príjem).
  - V dôsledku špecifického spôsobu zisťovania základu dane (čiastkového základu dane) z uvedených príjmov, pri ktorom sa určí základ dane právnickej osoby (v.o.s. alebo k.s.), ktorý sa následne rozdelí podľa zodpovedajúcich podielov na spoločníkov v.o.s. alebo komplementárov k.s., **nie je možné** pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP **uplatniť výdavky percentom z príjmov** podľa § 6 ods. 10 ZDP. Vyplýva to z toho, že všetky preukázateľné daňové výdavky boli zahrnuté do základu dane spoločnosti a tento sa delí na spoločníkov a komplementárov. Bez ohľadu na uvedený spôsob určenia príjmu, daňovník môže uplatniť pri ostatných druhoch príjmu z podnikania alebo z inej samostatnej

zárobkovej činnosti výdavky percentom z príjmov pri dodržaní podmienok uvedených v ustanovení § 6 ods. 10 ZDP.

### **Príklad č. 3**

*Do ktorého zdaňovacieho obdobia má fyzická osoba zahrnúť podiel na zisku v.o.s., do zdaňovacieho obdobia, za ktorý ho vykázala v.o.s., alebo do nasledujúceho roku, v ktorom spoločník prijal svoj podiel vyplatený v peniazoch?*

Podľa znenia § 14 ods. 6 ZDP súčasťou základu dane spoločníka v.o.s. je aj časť základu dane alebo časť daňovej straty v.o.s. pripadajúca na tohto spoločníka. Ďalej v ustanovení § 6 ods. 1 písm. d) ZDP je síce uvedené, že ide o „príjmy“ spoločníkov, avšak je tam ustanovené, že ide o príjmy podľa § 6 ods. 7 ZDP, podľa ktorého ide o časť základu dane v.o.s. Z tohto vyplýva, že za príjem sa považuje priamo časť základu dane bez ohľadu na konkrétne časové obdobie, v ktorom došlo k reálnej výplате príjmov. Spoločník v.o.s. je povinný zahrnúť časť základu dane na neho pripadajúci do čiastkového základu dane podľa § 6 ZDP toho zdaňovacieho obdobia, za ktoré ho vykáže v.o.s. Spoločník v.o.s. uvádza pomernú časť základu dane v.o.s. na neho pripadajúcu v stĺpci príjmov príslušného riadku tabuľky č. 1 daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B, pomernú časť straty v.o.s. by uvádzal v stĺpci výdavkov toho istého riadku.

### **Príklad č. 4**

*V.o.s. s dvoma spoločníkmi – fyzickými osobami – vykázala za rok 2013 základ dane 100 000 €. V spoločenskej zmluve nemajú uvedený spôsob delenia zisku. Jednotliví spoločníci si samostatne platili povinné odvody do zdravotnej a sociálnej poisťovne. Ako uvedú poistné v daňovom priznaní?*

Pretože nebol určený iný spôsob delenia zisku v spoločenskej zmluve, základ dane tejto spoločnosti sa rozdelí medzi spoločníkov rovnakým dielom. Polovicu základu dane v.o.s. uvedie každý z nich vo svojom daňovom priznaní v stĺpci príjmov príslušného riadku tabuľky č. 1 daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B, v ktorom sú uvedené príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP a preukázateľne zaplatené povinné odvody [§ 5 ods. 7 písm. e) ZDP] sa uvedú v tom istom riadku v stĺpci výdavkov.

### **Príklad č. 5**

*K.s. vykázala za rok 2013 základ dane 100 000 €. Spoločnosť má jedného komplementára – fyzickú osobu a jedného komanditistu tiež fyzickú osobu. Podľa zmluvy si delia zisk rovnakým dielom. Kto z nich je povinný podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby?*

Fyzická osoba – komplementár k. s. uvedie svoju časť základu dane k.s. v sume 50 000 € ako príjem podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP v priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B. Zostávajúca časť základu dane v sume 50 000 € podlieha zdaneniu v k.s. a je predmetom dane z príjmov právnických osôb. Po zdanení je možné vyplatiť podiel na zisku fyzickej osobe – komanditistovi, ktorý už nie je predmetom dane z príjmov fyzickej osoby v súlade so znením § 3 ods. 2 písm. c) ZDP.

**Pozn.:** Ak je daňovník spoločníkom v.o.s. alebo komplementárom k.s., je povinný v príslušnom oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ uviesť obchodný názov spoločnosti, daňové identifikačné číslo spoločnosti a výšku jeho podielu v percentách. Uvádzajú sa tu aj údaje o takýchto príjmoch a výdavkoch dosahovaných daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí, ktoré sú súčasťou základu dane.

## **1.4 Príjmy z prenájmu nehnuteľností**

Príjmami z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, ak nejde o príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP a o príjmy zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP, sú **príjmy z prenájmu nehnuteľností**. Takýmito príjmami sú aj príjmy z prenájmu hnutelých vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti.

**Pozn.:** Legislatívna skratka „nehnuteľnosť“ je uvedená v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP.



- **Bezpodielové spoluvlastníctvo manželov** (ďalej len „BSM“)

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

Ak manželia poberajú príjmy uvedené v **§ 6 ods. 3 ZDP** z prenájmu nehnuteľnosti, ktorá patrí do ich BSM, bez ohľadu na to, kto je uvedený ako účastník zmluvného vzťahu a je registrovaný u správcu dane, ktorým je daňový úrad, pri zdanení týchto príjmov postupujú v súlade so znením **§ 4 ods. 8 ZDP**. Takéto príjmy zahrnú do základu dane v rovnakom pomere, ak sa nedohodnú inak a v tom istom pomere zahrnú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržania týchto príjmov.

- **Výlučné vlastníctvo nehnuteľnosti**

Ak daňovník poberá príjmy podľa **§ 6 ods. 3 ZDP** z prenájmu nehnuteľnosti, ktorá je v jeho výlučnom vlastníctve, nemá právo rozdeliť tieto príjmy na iné osoby s cieľom optimalizovať svoju daňovú povinnosť. Toto platí i v prípade, ak jeden z manželov prenajíma nehnuteľnosť nadobudnutú napríklad dedením alebo darovaním, ktorá je v jeho výlučnom vlastníctve za podmienky, že nehnuteľnosť nebola vložená do BSM (bez ohľadu na to, že úžitok plynúci z nakladania s touto nehnuteľnosťou je príjmom patriacim do BSM).

- **Podielové spoluvlastníctvo nehnuteľnosti**

*Právna úprava podielového spoluvlastníctva je uvedená v § 137 až 142 Občianskeho zákonníka. Spoluvlastníkovi prislúchajú práva a povinnosti k spoločnej veci podľa pomeru jeho podielu k podielom ostatných spoluvlastníkov. Za trvania spoluvlastníctva spoluvlastnícky podiel určuje najmä to, akou mierou sa spoluvlastníci podieľajú na užívaní spoločnej veci, prípadne na jej úžitkoch a prírastkoch, ako majú prispievať na náklady vynaložené na vec a na náklady spojené s jej užívaním a udržiavaním. Ak chýba určenie spoluvlastníckych podielov, má sa za to, že podiely všetkých spoluvlastníkov sú rovnaké.*

Ak nehnuteľnosť vlastní viacerí spoluvlastníci, pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa **§ 6 ods. 3 ZDP** postupujú podľa **§ 10 ods. 1 ZDP**. Príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahrnú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§137 až 142 Občianskeho zákonníka). Podielový spoluvlastník nehnuteľnosti si nemôže na účely zdanenia určiť iný podiel na príjmoch a výdavkoch z prenájmu nehnuteľností ako je jeho podiel na nehnuteľnosti určený k podielom ostatných spoluvlastníkov.

- Podieloví spoluvlastníci nehnuteľností nemôžu deliť spoločne dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP a daňové výdavky spojené s týmto príjmom spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP a to ani vtedy, ak by mali uzatvorenú zmluvu o združení. Postup delenia príjmov a výdavkov podľa § 10 ods. 2 ZDP je možný len u daňovníkov, ktorí spoločne podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť a dosahujú príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

### **Příklad č. 6**

*Dve sestry prenají mali nehnuteľnosť, ktorú zdedili po matke. Jedna z nich žije v cudzine a nechce mať starosti so zdaňovaním príjmu z prenájmu, preto sa dohodla so sestrou žijúcou v Slovenskej republike (ďalej len „SR“), že jej ponechá celý príjem z prenájmu nehnuteľnosti. Je možné, aby sestra žijúca v SR uviedla celý príjem vo svojom daňovom priznaní?*

Takýto postup nie je prípustný. Znenie ustanovenia § 10 ods. 1 ZDP nedáva spoluvlastníkom nehnuteľnosti možnosť dohodnúť si ľubovoľný podiel na spoločne dosiahnutých príjmoch a daňových výdavkoch súvisiacich

s prenájomom alebo predajom nehnuteľnosti. Možné je akceptovať len účastníkmi dohodnutý iný podiel v súlade s ustanoveniami Občianskeho zákonníka, na ktorý ZDP odkazuje. Dohoda podielových spoluvlastníkov nehnuteľnosti o zmene výšky ich spoluvlastníckych podielov k spoločnej nehnuteľnosti je dohodou, ktorou sa menia práva a povinnosti spoluvlastníkov k nehnuteľnosti a nakladá sa so spoluvlastníckymi podielmi. Dochádza k prevodu podielov na nehnuteľnej veci medzi spoluvlastníkmi a účinky takejto zmluvy môžu nastať až vkladom do katastra nehnuteľností. Podiel určuje veľkosť vlastníckeho práva a je východiskovým predpokladom pre posúdenie právnych úkonov týkajúcich sa spoločnej nehnuteľnosti, preto aj pre prípad dohody spoluvlastníkov o hospodárení s nehnuteľnosťou, musia byť zmeny podielov vždy zapísané v katastri nehnuteľnosti.

#### **Príklad č. 7**

*Otec s dvoma deťmi sú spoluvlastníkmi nehnuteľnosti, ktorú prenajímajú ako občania. Otec vlastní polovicu nehnuteľnosti a každé dieťa vlastní jednu štvrtinu nehnuteľnosti. Uzatvorili medzi sebou zmluvu o združení, v ktorej sa dohodli, že príjmy a výdavky z prenájmu nehnuteľnosti budú deliť medzi sebou tak, že jedno z detí, ktoré je maloleté, bude mať 80 % podiel na príjmoch a výdavkoch z prenájmu a otec s ďalším dieťaťom budú mať 10 % podiel. Mohli takto postupovať?*

Takáto dohoda nie je účinná na zdanenie príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP. Spoločne dosiahnuté príjmy a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie je možné rozdeliť len podľa spoluvlastníckych podielov v súlade so znením § 10 ods. 1 ZDP.

**Pozn.:** Daňovník, ktorý dosiahol príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv (§ 10 ods. 1 ZDP), je povinný v príslušnom oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky). Uvádzajú sa tu aj údaje o takýchto príjmoch a výdavkoch dosahovaných daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov v zahraničí, ktoré sú súčasťou základu dane.

### **1.5 Príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu**

Príjmami podľa § 6 ods. 4 ZDP sú príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu, ktoré sú vyplácané podľa osobitného predpisu [§ 40 a § 71 ods. 1 a § 81 ods. 1 písm. j) zákona č. 618/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Autorský zákon“)] a to len vtedy, ak tieto príjmy nepatria do príjmov podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP, čiže ak nejde o príjmy z vytvorenia diela a umeleckého výkonu podľa § 39 a § 71 ods. 1 Autorského zákona. Ide o príjmy za používanie už vytvoreného diela a umeleckého výkonu na základe licenčnej zmluvy a príjmy, ktoré vyplácajú organizácie kolektívnej správy práv podľa zmlúv uzatvorených s používateľmi predmetov ochrany za nositeľov práv, ktorých zastupujú na základe zmluvy.

Takéto príjmy je možné deliť len spôsobom uvedeným v § 10 ods. 1 ZDP. Ak boli takéto príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahrnú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§137 až 142 Občianskeho zákonníka).

- Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP, čiže s príjmami z vytvorenia diela a umeleckého výkonu podľa § 39 a § 71 ods. 1 Autorského zákona vrátane príjmov z vydávania, rozmnožovania a rozširovania literárnych diel a iných diel na vlastné náklady, resp. príjmov autorov za príspevky do novín, časopisov, rozhlasu a televízie [§ 43 ods. 3 písm. h) ZDP], pri ktorých daňovník využil postup uvedený v § 43 ods. 14 ZDP a s príjmami z použitia alebo poskytnutia práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, môže uzatvoriť zmluvu o združení podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka a následne môže deliť spoločne dosiahnuté príjmy spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP.
- Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 4 ZDP, čiže s príjmami z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 40 a § 71 ods. 1 a § 81 ods. 1 písm. j) Autorského zákona, nemôže deliť tieto príjmy podľa § 10 ods. 2 ZDP a to ani vtedy, ak by mal uzatvorenú zmluvu o združení.



## 2. oddiel Príjmy z kapitálového majetku

### 2.1 Príjmy z kapitálového majetku zo zdrojov na území SR

V ustanovení § 7 ods. 3 ZDP je uvedené, pri ktorých kapitálových príjmoch plynúcich zo zdrojov na území SR sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP. Pri kapitálových príjmoch, ktoré tam nie sú uvedené, a pri príjmoch zo zdrojov v zahraničí, má daňovník osobnú daňovú povinnosť.

- Daň vyberanú zrážkou podľa § 43 ods. 6 písm. a) až c) ZDP je možné považovať za preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP, ak daňovník využije možnosť odpočítať túto daň ako preddavok na daň v daňovom priznaní (§ 4 ods. 6 ZDP). Takúto možnosť má fyzická osoba, ktorá je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou [§ 2 písm. d) ZDP], už len v prípade, ak dosiahla príjmy z podielových listov z ich vyplatenia (vrátenia) podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP. Toto platí aj v prípade, ak bola zrážková daň vybraná z príjmov dosiahnutých z vyplatenia (vrátenia) podielových listov obstaraných do 31.12.2003, na ktoré sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 52b ods. 11 ZDP v súlade so znením § 52 ods. 20 ZDP. Ak daňovník využije možnosť odpočítať daň vybranú zrážkou (§ 43 ods. 10 ZDP) ako preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP, základ dane zistí podľa § 7 ods. 5 a 6 ZDP.
- Ak daňovník dosiahol príjmy podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP z vyplatenia (vrátenia) podielových listov spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu **spoluvlastníctva** k veci alebo zo spoločných práv, príjmy a výdavky sa delia spôsobom uvedeným v § 10 ods. 1 ZDP. Do základu dane jednotlivých daňovníkov sa takéto príjmy zahŕňajú podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (podľa § 137 až 142 Občianskeho zákonníka).
- Ak plynú príjmy podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP daňovníkovi z **BSM**, pri delení príjmov a výdavkov sa postupuje podľa § 4 ods. 8 ZDP. V súlade so znením § 43 ods. 7 ZDP manželka, ktorým plynú príjmy z ich BSM, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, môžu odpočítať pomernú časť zrazenej dane, a to v rovnakom pomere, v akom zahrnú predmetné príjmy do základu dane.
- V daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou [§ 2 písm. d) ZDP] už nemohol odpočítať daň zrazenú podľa § 43 ZDP ako preddavok na daň z kapitálových príjmov s výnimkou príjmov z vyplatenia (vrátenia) podielových listov. Daňová povinnosť daňovníka sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane. Uvedené platí bez ohľadu na to, či príjem bol dosiahnutý spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu spoluvlastníctva alebo z titulu existencie BSM.
- Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, daňovník z členského štátu Európskej únie a daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou v ďalších štátoch tvoriacich Európsky hospodársky priestor pri posudzovaní toho, kedy sa považuje daň vybraná zrážkou za splnenú a v ktorých prípadoch je možné považovať túto daň za preddavok, postupuje podľa § 43 ods. 6 a 7 ZDP.

#### Príklad č. 8

*Manžel obstaral zmenku počas trvania manželstva. V roku 2013 dostal vyplatený výnos zo zmenky v sume 520 €. Môžu sa manželka dohodnúť, že celý tento príjem zdaní manželka, ktorá je poberateľkou starobného dôchodku? Okrem tohto príjmu totiž nebude mať žiadny iný príjem a preto by nemusela podať daňové priznanie a nemusela by ani platiť daň.*

Výnosy zo zmienok okrem príjmov z ich predaja sú príjmami z kapitálového majetku podľa § 7 ods. 1 písm. f) ZDP, z ktorých nie je zrážaná zrážková daň. Daňovník má povinnosť zdaní tento príjem osobne, pričom môže postupovať aj podľa § 4 ods. 8 ZDP, ak výnos plynul zo zmenky patriacej do BSM. Manželka sa môžu dohodnúť aj tak, že celý príjem zdaní manželka. Ak úhrn zdaniteľných príjmov manželky za rok 2013 nepresiahne sumu 1 867,97 eura, manželka nebude mať povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby podľa § 32 ZDP a nebude mať ani povinnosť platiť daň z tohto príjmu v súlade so znením § 46a ZDP.

### **Príklad č. 9**

*Manželia nadobudli podielové listy počas existencie BSM v roku 2008. V zmluve o obstaraní podielových listov je uvedený iba manžel, ktorý dostal v roku 2013 vyplatené príjmy z vrátenia podielových listov, z ktorých bola vybraná zrážková daň. Mohli si manželia rozdeliť tieto príjmy a zrážku odpočítať ako preddavok v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2013?*

V súlade so znením § 4 ods. 8 ZDP sa mohli manželia rozhodnúť o tom, ako si rozdelia kapitálový príjem, ktorý im plynul z ich BSM. Dôležité je, aby si tým istým pomerom rozdelili aj zrážkovú daň a aby nenastala situácia, pri ktorej by si obaja manželia duplicitne odpočítali tú istú zrážkovú daň. Pri uplatnení postupu uvedeného v § 43 ods. 7 ZDP je rozhodujúce to, že podielové listy nadobudli počas existencie BSM, toto BSM trvá a preto aj príjem z vyplatenia podielových listov podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP je príjmom patriacim do BSM. Vôbec nie je podstatné to, na meno ktorého z manželov boli podielové listy obstarané a komu z manželov bol príjem poukázaný.

## **2.2 Príjmy z kapitálového majetku zo zdrojov v zahraničí**

Ak príjmy z kapitálového majetku plynú zo zdrojov v zahraničí, zahŕňajú sa do základu dane (čiastkového základu dane) podľa § 7 ZDP a daňovník je povinný vysporiadať svoju daňovú povinnosť. Uvedené príjmy z kapitálového majetku zo zdrojov v zahraničí, ktoré daňovník dosiahol spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu **spoluvlastníctva** k veci alebo zo spoločných práv sa delia spôsobom uvedeným v **§ 10 ods. 1 ZDP**. Ak plynú takéto kapitálové príjmy daňovníkom z ich **BSM**, delenie príjmov a výdavkov sa uskutoční podľa **§ 4 ods. 8 ZDP**.

### **Príklad č. 10**

*Manželia majú BSM. Manžel pracuje v Českej republike (ďalej len „ČR“) a má tam otvorený bežný účet v banke, pričom z pripísaných úrokov mu tam zrážajú daň. Môže si manželka uviesť tieto úroky vo svojom daňovom priznaní a započítať zaplatenú daň na úhradu svojej daňovej povinnosti?*

Príjmami z kapitálového majetku podľa § 7 ods. 1 písm. b) ZDP sú aj úroky, výhry a iné výnosy z vkladov na vkladných knižkách, z peňažných prostriedkov na vkladovom účte, na účte stavebného sporiteľa a z bežného účtu okrem úrokov uvedených v § 6 ods. 5 písm. b) ZDP. Ak takéto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí, zahŕňajú sa do základu dane (čiastkového základu dane) tak, ako je uvedené v § 7 ods. 3 ZDP. Ak ide o príjmy z BSM, je možné rozdeliť tieto príjmy medzi manželov v súlade so znením § 4 ods. 8 ZDP. Potrebné je však postupovať aj v súlade so Zmluvou medzi SR a ČR o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku, ktorá bola uverejnená v Zbierke zákonov pod č. 238/2003 (ďalej len „zmluva“). V súlade s ustanovením článku 11 ods. 1 zmluvy úroky majúce zdroj v jednom zmluvnom štáte a skutočne vlastnené rezidentom druhého zmluvného štátu podliehajú zdaneniu len v tomto druhom štáte. Ak rezident SR dosiahol úroky z peňažných prostriedkov z ČR z účtu, ktorý nepoužíva v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti, ČR nemá právo na zdanenie týchto príjmov a tieto príjmy plne podliehajú zdaneniu v SR. Ak v ČR bola zrazená daň z takéhoto príjmu, rezident SR nemôže daň vybranú v rozpore so zmluvou započítať na úhradu dane v SR (§ 45 ods. 1 ZDP). Daňovník môže požiadať o vrátenie takejto dane v ČR. Aby daň z úrokov nebola naďalej zrážaná v ČR, t.j. na účely uplatnenia zmluvy, je potrebné v ČR preukázať platiteľovi úrokových príjmov rezidenciu v SR (domicil). Manželia majú teda povinnosť zdaníť úrokový príjem zo zahraničia v SR a môžu sa rozhodnúť o tom, kto zdaní tento úrokový príjem, resp. akým pomerom si ho rozdelia, ale ani jeden z nich si nemôže daň zrazenú v ČR v rozpore so zmluvou započítať na úhradu dane v SR.

- Delenie spoločne dosiahnutých príjmov a výdavkov spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP nemôže využiť daňovník s príjmami z kapitálového majetku podľa § 7 ZDP a to ani vtedy, ak by mal so spoluvlastníkmi uzatvorenú zmluvu o združení.

**Pozn.:** Ak daňovník dosiahol príjmy z kapitálového majetku podľa § 7 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv (§ 10 ods. 1 ZDP), údaje o týchto daňovníkoch sa

uvádzajú v príslušnom oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo a celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky). Ak daňovník dosiahol príjmy z kapitálového majetku zo zdrojov v zahraničí, v mieste na osobitné záznamy uvedie kód štátu, druh príjmu, výšku príjmov a výdavkov.

### 3. oddiel Ostatné príjmy

Ostatné príjmy podľa § 8 ZDP, ktoré daňovník dosiahol spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu **spoluvlastníctva** k veci alebo zo spoločných práv sa delia spôsobom uvedeným v § 10 ods. 1 ZDP. Ak plynú takéto príjmy daňovníkovi z **BSM**, delenie príjmov a výdavkov sa vykoná podľa § 4 ods. 8 ZDP.

- Podľa úpravy uvedenej v § 43 ods. 3 písm. g) bod 3 ZDP príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv (zákon č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov), z ktorých sa vyberá daň zrážkou v súlade s § 43 ods. 13 ZDP, sú aj príjmy z predaja spoločných nebytových priestorov, spoločných častí domu alebo spoločných zariadení domu, ak sa vlastníci bytov a nebytových priestorov v dome nedohodli inak. Ak sa dohodnú, že takýto príjem nebude príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv, každý z nich si vyhodnotí podmienky oslobodenia podľa znenia uvedeného v § 9 ZDP. Ak príjem z predaja napríklad podielu spoločných nebytových priestorov domu nie je u konkrétnej fyzickej osoby oslobodený, je príjmom podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP, čiže príjmom z predaja nehnuteľností, a takýto príjem sa zdaňuje podľa veľkosti spoluvlastníckeho podielu na neho pripadajúceho (§ 10 ods. 1 ZDP).
- Podieloví spoluvlastníci nehnuteľnosti si nemôžu pri zdanení príjmov z predaja nehnuteľností podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP určiť iný podiel na týchto príjmoch ako je podiel určený podľa ich spoluvlastníckeho podielu.
- Delenie spoločne dosiahnutých príjmov a výdavkov spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP nemôže využiť daňovník s ostatnými príjmami podľa § 8 ZDP a to ani vtedy, ak by mal so spoluvlastníkmi uzatvorenú zmluvu o združení.

#### **Príklad č. 11**

*Spoluvlastníci uzatvorili dohodu o zrušení a vyporiadaní podielového spoluvlastníctva k nehnuteľnosti. Výlučným vlastníkom sa stal jeden z nich, ktorý vyplatí ostatným dohodnutú sumu. Sú tieto vyplatené sumy zdaniteľným príjmom bývalých spoluvlastníkov?*

Príjem dosiahnutý na základe dohody o zrušení a vyporiadaní podielového spoluvlastníctva je zdaniteľným príjmom. Takýto príjem je príjmom z predaja nehnuteľností podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP, ak nie sú splnené podmienky oslobodenia podľa § 9 ods. 1 ZDP. Ak by na základe dohody podielových vlastníkov došlo iba k rozdeleniu nehnuteľnosti medzi podielových spoluvlastníkov podľa ich podielov, nešlo by o nové nadobudnutie nehnuteľnosti. Pri následnom predaji nehnuteľnosti už výlučným vlastníkom je potrebné príjem z jej predaja rozdeliť podľa spôsobu nadobudnutia a vyhodnotiť podmienky oslobodenia podľa § 9 ods. 1 ZDP takto nadobudnutej nehnuteľnosti oddelene za jej časť nadobudnutú pôvodne do spoluvlastníctva a osobitne za druhú časť nehnuteľnosti nadobudnutú na základe vyporiadania spoluvlastníctva. Takýto postup je v súlade s definíciou nehnuteľnosti, ktorá je uvedená v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP, nakoľko nehnuteľnosťou na účely zákona o dani z príjmov je aj časť nehnuteľnosti.

#### **Príklad č. 12**

*V roku 2013 manželia predali rodinný dom, ktorý mali v BSM. Dom nadobudli vlastnou výstavbou, kolaudácia bola v máji 2009. Trvalý pobyt v dome mal iba manžel. V júni 2013 tento dom predali za 0,2 mil. €. Je tento príjem oslobodený, ak mal trvalý pobyt v dome iba manžel?*

Pri posudzovaní podmienok oslobodenia príjmu z prevodu nehnuteľnosti nadobudnutej do 31. 12. 2010 je potrebné postupovať v súlade s prechodným ustanovením § 52j ods. 2 ZDP, podľa ktorého oslobodenie príjmu podľa § 9 ods. 1 písm. a), i) a j) ZDP účinného do 31. 12. 2010 sa použije na príjmy z predaja takéhoto majetku

nadobudnutého do 31. 12. 2010. Pri predaji rodinného domu nadobudnutého v máji 2009 sa teda oslobodenie posúdi aj podľa toho, či daňovník mal v dome trvalý pobyt najmenej po dobu dvoch rokov bezprostredne pred predajom. Ak budeme vychádzať zo znenia § 4 ods. 8 ZDP, manželia sa môžu dohodnúť, kto z nich, resp. či obaja a v akom pomere budú zdaňovať príjem z prevodu nehnuteľnosti patriacej do BSM [príjem podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP]. Môže to znamenať, že celý príjem z prevodu nehnuteľnosti zahrnie do základu dane ten z manželov, u ktorého je zdanenie takýchto príjmov výhodnejšie. Ak tento z manželov súčasne splní podmienku dvojročného trvalého pobytu bezprostredne pred predajom a aj ostatné podmienky uvedené v § 9 ods. 1 písm. a) ZDP účinného do 31. 12. 2010, bude príjem z prevodu takejto nehnuteľnosti oslobodený od dane z príjmov fyzickej osoby.

**Pozn.:** Ak daňovník dosiahol ostatné príjmy podľa § 8 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv (§ 10 ods. 1 ZDP), údaje o týchto daňovníkoch sa uvádzajú v príslušnom oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo a celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky). Ak daňovník dosiahol ostatné príjmy zo zdrojov v zahraničí, uvedie v osobitných záznamoch aj túto skutočnosť v členení: kód štátu, druh príjmu, príjmy a výdavky.

#### **4. oddiel Záverečné ustanovenie**

Princípy delenia príjmov a výdavkov fyzických osôb na účely zdaňovania príjmov fyzických osôb sú ustanovené v zákone o dani z príjmov od nadobudnutia jeho účinnosti, t.j. od 1. 1. 2004. Neskoršie zmeny a spresnenia niektorých jeho ustanovení nemali vplyv na postup pri delení príjmov a výdavkov fyzických osôb. Metodický pokyn poskytuje komplexné zhrnutie uvedenej problematiky s poukázaním na vzájomné súvislosti príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
September 2014*