

Metodický pokyn k zdaneniu príjmu fyzickej osoby, ktorého zdrojom je zniženie základného imania

Obsah:

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Spôsob tvorby a zvýšenia základného imania v Obchodnom zákonníku
2. oddiel Úprava zníženia základného imania v Obchodnom zákonníku
3. oddiel Vplyv tvorby a zvýšenia základného imania na zdanenie príjmu fyzickej osoby zo zníženia základného imania
4. oddiel Záverečné ustanovenie

Úvodné ustanovenie

Fyzickej osobe môže vzniknúť viacerými spôsobmi upravenými v Obchodnom zákonníku príjem zo zníženia základného imania, ktorého zdanenie nie je osobitne upravené v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“). Na zdanenie príjmu zo zníženia základného imania má vplyv spôsob tvorby a prípadné zvýšenie základného imania, ktoré predchádzalo jeho zníženiu, ako aj zdanenie zdrojov, z ktorých bolo základné imanie tvorené a zvyšované. Cieľom tohto pokynu je riešenie problematiky zdanenia príjmu vzniknutého zo zníženia základného imania pri zohľadnení uvedených vplyvov u fyzickej osoby.

1. oddiel Spôsob tvorby a zvýšenia základného imania v Obchodnom zákonníku

Základné imanie sa povinne vytvára v spoločnosti s ručením obmedzeným a v akciovej spoločnosti. Je peňažným vyjadrením súhrnu peňažných a nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov do spoločnosti. Nepeňažný vklad a určenie jeho peňažnej sumy, v akej sa započítava na vklad, sú uvedené v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo v zakladateľskej listine.

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „ObZ“) v § 142 a v nasledujúcich ustanoveniach upravuje dva základné spôsoby zvýšenia základného imania v spoločnosti s ručením obmedzeným, a to novými vkladmi (peňažnými alebo nepeňažnými) alebo z vlastných zdrojov spoločnosti. O zvýšení základného imania z vlastných zdrojov podľa § 144 ObZ rozhoduje valné zhromaždenie. Základné imanie možno zvýšiť len použitím nerozdeleného zisku alebo prostriedkov z fondov vytvorených zo zisku, ktorých použitie nie je zákonom ustanovené, alebo z iných vlastných zdrojov spoločnosti vykázaných v individuálnej účtovnej závierke vo vlastnom imaní spoločnosti. Pri tomto spôsobe zvýšenia základného imania sa zvyšuje vklad každého spoločníka v pomere zodpovedajúcom ich doterajším vkladom, pričom na tomto zvýšení sa podieľajú iba existujúci spoločníci.

V akciovej spoločnosti je zvýšenie základného imania upravené v § 202 a v nasledujúcich ustanoveniach ObZ. O zvýšení základného imania rozhoduje valné zhromaždenie. Zvýšenie základného imania sa realizuje upísaním nových akcií (§ 203 a nasl. ObZ), podmieneným zvýšením (§ 207 ObZ), z majetku spoločnosti (§ 208 a 209 ObZ), kombinovaným zvýšením (§ 209a ObZ), predstavenstvom (§ 210 ObZ).

Právna úprava zvýšenia základného imania z majetku akciovej spoločnosti v § 208 a v nasledujúcich ustanoveniach ObZ je obdobná ako u spoločnosti s ručením obmedzeným v § 144 ObZ, pokiaľ ide o zdroje zvýšenia. Na zvýšení základného imania sa podieľajú všetky akcie. Zvýšenie základného imania sa v súlade s § 209 ObZ vykoná vydaním nových akcií a ich rozdelením akcionárom, ktorí ich obdržia bezodplatne alebo zvýšením menovitej hodnoty doterajších akcií. Pri tomto druhom spôsobe sa buď vymení pôvodná listinná akcia

za novú s vyššou menovitou hodnotou, alebo sa vyznačí vyššia menovitá hodnota na pôvodnej listinnej akcii, u zaknihovaných akcií sa vykoná zmena zápisu o výške ich menovitej hodnoty v evidencii cenných papierov.

2. oddiel Úprava zníženia základného imania v Obchodnom zákonníku

Zníženie základného imania v spoločnosti s ručením obmedzeným je zmenou spoločenskej zmluvy s úpravou v § 146 ObZ. Rozhodovanie o znížení základného imania patrí do pôsobnosti valného zhromaždenia. Pri znížení základného imania zákon vyžaduje zachovanie minimálnej hodnoty základného imania a minimálnej hodnoty vkladu každého spoločníka. Zníženie základného imania sa realizuje znížením menovitej hodnoty vkladu každého spoločníka v pomere zodpovedajúcom jeho doterajšiemu vkladu. V rozhodnutí valného zhromaždenia musí byť uvedené, či bude suma, o ktorú sa znižuje základné imanie, vyplatená spoločníkom.

V akciovej spoločnosti podľa § 211 a nasledujúcich ustanovení ObZ o znížení základného imania rozhoduje, ak osobitný zákon neustanovuje inak, na návrh predstavenstva valné zhromaždenie. V jeho rozhodnutí sa okrem iného uvedie aj spôsob, ktorým sa má vykonať a určenie výšky plnenia akcionárom, ak zdroje získané znížením základného imania sa majú rozdeliť medzi akcionárov.

Podľa § 213 ObZ sa zníženie základného imania môže realizovať buď znížením menovitej hodnoty emitovaných akcií, alebo znížením počtu akcií, ktoré spoločnosť emitovala, t. j. vzatím určitého počtu akcií z obehu. Zníženie menovitej hodnoty listinných akcií možno vykonať výmenou za nové akcie s nižšou menovitou hodnotou alebo vyznačením nižšej menovitej hodnoty na doterajšej akcii. U zaknihovaných akcií sa zníženie menovitej hodnoty vykoná zmenou zápisu v evidencii cenných papierov. Spôsob, akým sa vezmú akcie z obehu, závisí od toho, či je potrebný súhlas dotknutého akcionára.

V súlade s § 213 ods. 5 ObZ vzatie akcií z obehu bez vyplatenia primeranej odplaty akcionárovi sa môže uskutočniť len dohodou uzatvorenou medzi spoločnosťou a akcionárom. Inak možno vziať akcie z obehu iba za primeranú odplatu. Vzatie akcií z obehu za odplatu vyplýva aj z § 215b ObZ, pričom tento spôsob zníženia základného imania je podmienený úplným splatením emisného kurzu akcií a odplata sa vypláca z čistého zisku spoločnosti podľa § 179 ods. 3 a 4 ObZ. Splatnosť odplaty sa musí dohodnúť až po zápise zníženia do obchodného registra (§ 216 ods. 2 ObZ), resp. s prihliadnutím na zákaz výplaty vyplývajúci z § 215 ods. 5 ObZ.

3. oddiel Vplyv tvorby a zvýšenia základného imania na zdanenie príjmu fyzickej osoby zo zníženia základného imania

Pri znížení základného imania s následným vyplatením finančnej čiastky rovnajúcej sa zníženému základnému imaniu spoločníkom alebo akcionárom vzniká príjem, ktorý nie je v ZDP osobitne upravený. Pri posúdení zdanenia príjmu zo zníženia základného imania je potrebné vziať do úvahy spôsob tvorby, ako aj zvýšenia základného imania, ktoré predchádzalo jeho zníženiu a zdanenie zdrojov, z ktorých bolo základné imanie tvorené, resp. zvyšované.

Vychádzajúc z ekonomickej podstaty zníženia základného imania vo väzbe na posúdenie zdaniteľnosti príjmu, ktorý bol následne vyplatený fyzickej osobe, je potrebné rozlišovať či došlo k zníženiu základného imania obchodnej spoločnosti, ktoré predtým nebolo zvyšované, alebo došlo k zníženiu základného imania obchodnej spoločnosti, ktoré predtým bolo zvyšované, pričom je potrebné skúmať kedy a z čoho bolo zvyšované.

3.1. Zníženie základného imania, ktoré nebolo predtým zvyšované

Pri výplate finančných prostriedkov fyzickej osobe po znížení základného imania obchodnej spoločnosti, ktoré nebolo predtým zvyšované, nedochádza k takému nakladaniu s majetkom fyzickej osoby, ktorého dôsledkom by bol akýkoľvek prírastok majetku, výnos atď., a preto takýto príjem nie je predmetom dane podľa § 2 písm. b) ZDP.

Časť vkladu sa premení na finančné prostriedky určené na voľné disponovanie, a to v tej istej hodnote. Zníži sa vklad spoločníka, na získanie ktorého použil svoje zdanené finančné prostriedky, pričom pri jeho vytvorení neboli daňovým výdavkom. Suma zníženia vyplatená fyzickej osobe, nebude daňovým výdavkom ani pri prípadnom predaji obchodného podielu alebo akcie. Príjmom, ktorý je predmetom dane, bude až príjem z prevodu cenných papierov alebo z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, a to len v situácii, ak pôjde aj o zdaniteľný príjem, čiže ak takýto príjem nebude oslobodený od dane podľa príslušných ustanovení ZDP.

Pozn.: Zadania ilustračných príkladov sú uvedené vo veľmi zjednodušenej forme za účelom pochopenia princípu posúdenia zdaniteľnosti príjmu. Sumy v ilustračných príkladoch sú uvádzané po prepočte na eurá.

Príklad č. 1:

V roku 2011 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby – nepodnikateľa v hodnote 8 000 €. Tento vklad nebol zvyšovaný. V roku 2012 bolo znížené základné imanie spoločnosti o 50%. Hodnota vkladu sa pre túto fyzickú osobu znížila na 4 000 €, a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 4 000 €. V roku 2013 tento obchodný podiel predala za 6 000 €. Aký vplyv malo vyplatenie sumy zo zníženia základného imania v roku 2012 na zdanenie príjmu tejto fyzickej osoby a aký vplyv by malo potom toto zníženie na uplatnenie výdavkov pri predaji tohto obchodného podielu?

V roku 2012 nemala fyzická osoba žiadny zdaniteľný príjem z dôvodu zníženia základného imania, ktoré nebolo predtým zvyšované. Pri predaji obchodného podielu v roku 2013 je potrebné posúdiť zdaniteľnosť príjmu. Nakoľko obchodný podiel bol nadobudnutý po 31. decembri 2010, uplatní sa oslobodenie v sume 500 € v súlade so znením § 9 ods. 1 písm. i) ZDP spôsobom tam uvedeným. Za podmienky, že oslobodenie nebude uplatnené napríklad pri príjmoch z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, zdaniteľný príjem z predaja obchodného podielu v sume 6 000 € sa najskôr zníži o výdavok podľa § 8 ods. 7 ZDP, t. j. o vklad v hodnote 4 000 € (po znížení o 50%) a následne o sumu oslobodenia 500 €. Daňovník uvedie v príslušnom riadku daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby do stĺpca príjmov príjem podľa § 8 ods. 1 písm. f) ZDP v sume 1 500 € (6 000 – 4 000 – 500), stĺpec výdavkov sa v tomto prípade nevyplňuje.

Príklad č. 2:

V roku 2010 kúpila fyzická osoba tri akcie spoločnosti KA a.s., pričom zaplatila za každú akciu 300 €, t. j. spolu 900 €. Základné imanie nebolo zvyšované. V roku 2012 na základe zníženia základného imania tejto obchodnej spoločnosti, pri ktorom vznikol nárok na odplatu za akcie vzaté z obehu, došlo k zníženiu počtu akcií u tohto akcionára z troch na dve akcie. V roku 2012 predal tieto dve akcie spolu za 800 €. Vznikol v tomto prípade zdaniteľný príjem?

Pri znížení základného imania akciovej spoločnosti, ktoré nebolo predtým zvyšované, nedosiahla fyzická osoba žiadny zdaniteľný príjem. Pri predaji cenných papierov v roku 2012 sa zdaniteľný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. e) ZDP určil ako rozdiel príjmu za predaj dvoch cenných papierov v sume 800 € a výdavku podľa § 8 ods. 5 písm. a) ZDP v sume 600 € (obstarávacia cena dvoch cenných papierov kúpených v roku 2010). Po znížení o sumu oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP, vo väzbe na § 52j ods. 2 ZDP (cenné papiere nadobudnuté do konca roka 2010), v sume 925,95 € (čo je päťnásobok sumy životného minima platného k 1. 1. 2010), vyšiel záporný rozdiel – 725,95 € (800 – 600 – 925,95), preto daňovníkovi nevznikol zdaniteľný príjem z prevodu uvedených cenných papierov a nemal povinnosť takýto príjem uvádzať v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2012.

Príklad č. 3:

V roku 2011 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby A (nepodnikateľa) v hodnote 8 000 €. V roku 2012 fyzická osoba A predala obchodný podiel v tejto spoločnosti fyzickej osobe B za 10 000 €. V roku 2013 bolo znížené základné imanie spoločnosti o 50%. Hodnota vkladu sa pre fyzickú osobu B znížila na 4 000 € a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 4 000 €.

V roku 2013 nemala fyzická osoba B žiadny zdaniteľný príjem z dôvodu zníženia základného imania, ktoré nebolo predtým zvyšované. Pri následnom predaji obchodného podielu, by si príjmy z predaja obchodného podielu mohla znížiť o výdavok podľa § 8 ods. 7 ZDP v sume 6 000 € (10 000 – 4 000), čo je obstarávacia cena obchodného podielu nadobudnutého v roku 2012 po znížení o vyplatenú sumu zníženia hodnoty vkladu, ktorý sa uskutočnil v roku 2013.

3.2. Zníženie základného imania, ktoré bolo predtým zvyšované

Ak zvýšenie základného imania bolo uskutočnené zo zdrojov, ktoré by inak podliehali zdaneniu podľa príslušného zákona o dani z príjmov účinného v zdaňovacom období, v ktorom bolo základné imanie zvýšené, potom príjem zo zníženia tej časti základného imania, ktoré bolo takýmto spôsobom zvyšované, je predmetom dane a takýto príjem je aj zdaniteľným príjmom fyzickej osoby v tom zdaňovacom období, v ktorom bol príjem zo zníženia základného imania vyplatený. T. j. ak pôvodným zvýšením základného imania pribudol majetok spoločnosti z nezdanených zdrojov, ktoré v období zvýšenia základného imania boli predmetom dane a neboli oslobodené, zdanenie týchto zdrojov sa posúva do zdaňovacieho obdobia, v ktorom bola vyplatená suma zníženia základného imania, ktoré bolo predtým zvýšené z takýchto nezdanených zdrojov.

Obchodný podiel v spoločnosti s ručením obmedzeným, resp. akcie v akciovej spoločnosti môže vlastníť fyzická osoba, ktorá nie je účtovnou jednotkou (nepodnikateľ alebo daňovník s príjmami podľa § 6 ZDP, ktorý vyčísluje základ dane z daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP alebo uplatňuje výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP) alebo fyzická osoba, ktorá je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva.

V súlade s § 2 písm. m) ZDP u fyzickej osoby, ktorá o vklade alebo akciách účtuje alebo ich eviduje podľa § 6 ods. 11 ZDP, sú vklad alebo akcie jej obchodným majetkom.

U fyzických osôb s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktoré majú v súvislosti s predmetnými príjmami vklad alebo akcie vo svojom obchodnom majetku, ak príjem zo zníženia základného imania je zdaniteľným príjmom, v súlade s § 6 ods. 5 písm. a) ZDP ide o príjem z nakladania s obchodným majetkom daňovníka, ktorý je príjmom podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP. U ostatných fyzických osôb takýto zdaniteľný príjem je ostatným príjmom podľa § 8 ZDP (iný príjem).

V ďalších častiach pokynu posúdime zdaniteľnosť príjmu fyzickej osoby zo zníženia základného imania v závislosti od toho, či zdrojom zvýšenia základného imania boli peňažné alebo nepeňažné vklady uskutočnené fyzickou osobou alebo nerozdelený zisk minulých rokov.

3.2.1. Zvýšenie základného imania peňažným vkladom

Ak došlo k zvýšeniu základného imania spoločnosti novým peňažným vkladom, ktorý uskutočnila fyzická osoba z vlastných zdanených finančných prostriedkov, pri posúdení zdaniteľnosti príjmu zo zníženia základného imania, ktoré bolo zvýšené uvedeným spôsobom, postupuje sa rovnako, ako je uvedené v bode 3.1., t. j. ako v prípade výplaty finančných prostriedkov fyzickej osobe po znížení základného imania obchodnej spoločnosti, ktoré nebolo predtým zvyšované. Z tohto dôvodu nevzniká fyzickej osobe zdaniteľný príjem.

3.2.2. Zvýšenie základného imania nepeňažným vkladom

Ak súčasťou základného imania spoločnosti bol nepeňažný vklad fyzickej osoby, pri posúdení zdaniteľnosti príjmu fyzickej osoby zo zníženia základného imania, ktoré bolo zvýšené uvedeným spôsobom, je potrebné rešpektovať právnu úpravu zdaňovania rozdielov vzniknutých medzi uznaným ocenením nepeňažného vkladu (započítaný na vklad a zapísaný v obchodnom registri) a jeho účtovným ocenením, príp. ocenením uznaným na daňové účely pri jeho vložení do obchodnej spoločnosti. Ak sa podľa platnej právnej úpravy zahrnovali oceňovacie rozdiely do základu dane fyzickej osoby, k zdaneniu došlo v príslušnom zdaňovacom období, v ktorom sa vklad uskutočnil (pri dodržaní konkrétnych podmienok), potom príjem fyzickej osoby z dôvodu zníženia základného imania, ktoré bolo predtým zvýšené nepeňažným vkladom uskutočneným fyzickou osobou, nie je zdaniteľným príjmom.

3.2.3. Zvýšenie základného imania z nerozdeleného zisku minulých rokov

Prehľad zdaňovania podielov na zisku v príslušných zdaňovacích obdobiach:

- Od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999 – za účinnosti zákona č. 286/1992 Zb.** o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 286/1992 Zb.“) boli príjmami fyzickej osoby z kapitálového majetku podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 286/1992 Zb. aj podiely na zisku (dividendy) a podiely na zisku z účasti v spoločnostiach s ručením obmedzeným.

Podľa § 36 ods. 2 písm. c) zákona č. 286/1992 Zb. sa tieto príjmy zdaňovali osobitnou sadzbou dane vo výške 15 %, a to dividendy podľa bodu 1 tohto ustanovenia a podiely na zisku z účasti v spoločnostiach s ručením obmedzeným podľa bodu 3 tohto ustanovenia. Podielom na zisku podľa bodu 3 sa rozumiejú aj sumy použité zo zisku po zdanení na zvýšenie vkladu spoločníka.

- Od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2003 – za účinnosti zákona č. 366/1999 Z. z.** o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 366/1999 Z. z.“) boli dividendy a podiely na zisku z účasti v spoločnostiach s ručením obmedzeným u fyzickej osoby príjmom z kapitálového majetku, ktoré sa zdaňovali osobitnou sadzbou dane 15 % podľa § 36 ods. 2 písm. c) bod 1 tohto ustanovenia (dividendy) a bod 3 tohto ustanovenia (podiely na zisku v spoločnostiach s ručením obmedzeným). Podľa § 52 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. v znení účinnom od 1. 1. 2002 sa na účely tohto zákona za podiely na zisku alebo výnosy z akcií nepovažujú sumy použité zo zisku po zdanení na zvýšenie vkladu spoločníka z majetku prevyšujúceho základné imanie spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akciovej spoločnosti. V súlade s týmto ustanovením k zdaneniu došlo pri znížení základného imania a následnej výplate takto použitého zisku, keď sa výplata zdanila osobitnou sadzbou dane 15 %, pričom ako prvé sa zdaňovali vklady uskutočnené z majetku spoločnosti, ktorý prevyšoval základné imanie.

V prípade predaja obchodného podielu na obchodnej spoločnosti uznaným daňovým výdavkom boli v súlade s § 24 ods. 2 písm. p) zákona č. 366/1999 Z. z. výdavky vo výške ceny obstarania obchodného podielu, resp. u akciovej spoločnosti podľa písm. o) úhrn cien obstarania cenných papierov. Podľa § 24 ods. 6 zákona č. 366/1999 Z. z. za cenu obstarania obchodného podielu sa na účely tohto zákona považuje hodnota splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu spoločníka vrátane emisného ážia, alebo cena obstarania majetkovej účasti v prípade odplatného obstarania podielu, alebo cena stanovená na účely dane z dedičstva alebo z darovania v prípade nadobudnutia podielu dedením alebo darovaním. Za splatený nepeňažný vklad sa nepovažuje zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti na základe rozhodnutia valného zhromaždenia (§ 144 a § 208 ObZ).

- Od 1. 1. 2004 – od účinnosti ZDP** podiely na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti, určené na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní alebo členom štatutárneho a dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti, aj keď sú zamestnancami tejto spoločnosti, nie sú predmetom dane fyzickej osoby podľa § 3 ods. 2 písm. c) ZDP za podmienok tam uvedených. Podľa § 52 ods. 24 ZDP sa toto ustanovenie, podľa ktorého uvedené plnenia nie sú zdaňované, použije na podiely na zisku vykázanom za zdaňovacie obdobie po nadobudnutí účinnosti tohto zákona, t. j. od 1. 1. 2004.

Podiely na zisku vyplácané po 1. 1. 2004 vzťahujúce sa na predchádzajúce zdaňovacie obdobia, ktoré neboli do konca roka 2003 vyplatené, sa zdaňujú v podanom daňovom priznaní osobne fyzickou osobou, ako ostatný príjem v § 8 ZDP (iný príjem). V súlade s ustanovením § 52 ods. 24 ZDP platným do 30. 4. 2004 podiely na zisku vykázanom do konca roka 2003 a vyplácané daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2004, neboli príjmom zo zdrojov na území SR podľa § 16 ZDP a nezdaňovali sa. V súlade s § 52 ods. 24 ZDP v znení platnom od 1. 5. 2004 podiely na zisku vykázanom za zdaňovacie obdobia do 31. 12. 2003 a vyplácané daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou od 1. 4. 2004, sú príjmami zo zdrojov na území SR zdaňovanými daňou vyberanou zrážkou (§ 43).

Za obstarávaciu cenu obchodného podielu alebo akcie v obchodnej spoločnosti alebo družstve sa na účely tohto zákona považuje aj hodnota splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu spoločníka obchodnej spoločnosti alebo člena družstva vrátane emisného ážia alebo obstarávacía cena majetkovej účasti, ak obchodný podiel alebo akcia bola nadobudnutá inak ako vkladom. Za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zisku po zdanení na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva (§ 19 ods. 5 ZDP).

Podľa znenia § 51d a § 52t ods. 11 ZDP v znení účinnom od 1. 1. 2013 príjmami zahrňovanými do samostatného základu dane, z ktorých sa vyberá zrážková daň podľa § 43 ZDP sadzbou dane vo výške 15 % (§ 51d ods. 2 ZDP), sú podiely na zisku (dividendy) obchodnej spoločnosti alebo družstva vykázanom za zdaňovacie obdobia najneskôr do 31. 12. 2003, o ktorých vyplatení valné zhromaždenie rozhodlo po 31. 12. 2012, okrem tam ustanovených výnimiek, pričom tento postup sa použije na podiely na zisku (dividendy) vyplatené najneskôr do 31. 12. 2013. Ak by valné zhromaždenie rozhodlo o vyplatení podielov na zisku za rok 2003 (a predtým) ešte v roku 2012, daňovník by zdaňoval takýto ostatný príjem podľa § 8 ZDP (iný príjem) osobne prostredníctvom daňového priznania, t. j. spôsobom, akým sa postupovalo do konca roka 2012.

- Pri posúdení zdaniteľnosti príjmu zo zníženia základného imania** je potrebné vychádzať z toho, že zdaniteľným príjmom je jeho vyplatenie fyzickej osobe v prípade, ak v predchádzajúcom období bolo základné imanie zvýšené z nerozdeleného zisku, ktorý nebol zdanený a pritom by inak podliehal zdaneniu v príslušnom období, ak by bol vyplatený fyzickej osobe ako podiel na zisku obchodnej spoločnosti.
- Zdaniteľným príjmom zo zníženia základného imania je teda jeho vyplatenie fyzickej osobe, ak bolo základné imanie predtým zvýšené **z nerozdeleného zisku vytvoreného do konca roka 2003, a to za tie zdaňovacie obdobia, za ktoré podiely na zisku neboli zdanené (zrážkovou daňou)**. Ide o podiely na zisku, ktoré nie sú vylúčené z predmetu dane fyzickej osoby a ktoré sú naďalej predmetom zdanenia v súlade so znením § 52 ods. 24 ZDP.

Príklad č. 4:

V roku 1995 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby – nepodnikateľa v hodnote 1 000 €. V roku 1998 spoločnosť zvýšila základné imanie z nerozdeleného zisku za rok 1997, pričom hodnota jeho vkladu sa zvýšila na 1 500 €. Rozdiel bol zdanený podľa vtedy platnej právnej úpravy zrážkovou daňou 15 % [podľa § 36 ods. 2 písm. c) zákona č. 286/1992 Zb.]. V roku 2012 spoločnosť znížila základné imanie tak, že hodnota podielu uvedenej fyzickej osoby po znížení základného imania je 1 300 €, a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 200 €. Mala uvedená fyzická osoba povinnosť zdaňovať tento príjem?

K zníženiu základného imania (- 200 €) došlo z pôvodného zvýšenia základného imania, ktoré sa uskutočnilo v roku 1998, pričom zdroj tohto zvýšenia podliehal v tom období zdaneniu, a aj bol zdanený (+ 500 €), preto vyplatená suma 200 € z dôvodu takéhoto zníženia základného imania nie je zdaniteľným príjmom.

Príklad č. 5:

V roku 1995 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby – nepodnikateľa v hodnote 2 000 €. V roku 1998 spoločnosť zvýšila základné imanie z nerozdeleného zisku za rok 1997, pričom hodnota jeho vkladu sa zvýšila na 2 500 €. Rozdiel bol zdanený podľa vtedy platnej právnej úpravy zrážkovou daňou 15 % [podľa § 36 ods. 2 písm. c) zákona č. 286/1992 Zb.]. V roku 2012 spoločnosť znížila základné imanie tak, že hodnota vkladu uvedenej fyzickej osoby po znížení základného imania je 1 900 €, a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 600 €. Mala povinnosť zdaňovať tento príjem?

K zníženiu základného imania (- 500 €) došlo z pôvodného zvýšenia základného imania, ktoré sa uskutočnilo v roku 1998, pričom zdroj tohto zvýšenia podliehal v tom období zdaneniu, a aj bol zdanený (+ 500), a z pôvodného základného imania pred zvýšením (- 100 €), preto celá vyplatená suma 600 € z dôvodu takéhoto zníženia základného imania nie je zdaniteľným príjmom.

Príklad č. 6:

V roku 2001 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby – nepodnikateľa v hodnote 2 000 €. V roku 2005 spoločnosť zvýšila základné imanie z nerozdeleného zisku za rok 2003, pričom hodnota jeho vkladu sa zvýšila na 2 500 €. V roku 2012 spoločnosť znížila základné imanie tak, že hodnota vkladu uvedenej fyzickej osoby po znížení základného imania je 1 900 €, a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 600 €. Mala povinnosť zdať tento príjem?

K zníženiu základného imania (- 500 €) došlo z pôvodného zvýšenia základného imania, ktoré sa uskutočnilo v roku 2005 z nerozdeleného zisku za rok 2003 (+ 500 €), ktorý nebol zdanený, avšak v súlade so znením § 52 ods. 24 ZDP je predmetom dane. Zníženie základného imania (- 500 €), ktoré bolo predtým zvýšené (+ 500 €) z podielu na zisku, ktorý je predmetom dane, ak bolo vyplatené fyzickej osobe, je zdaniteľným príjmom podľa § 8 ZDP (iný príjem) v sume 500 € bez zníženia o výdavky. Zostatok zníženia základného imania (- 100 €), ktoré bolo vyplatené fyzickej osobe a ktoré patrí k pôvodnému základnému imaniu (pred zvýšením), nie je zdaniteľným príjmom.

Príklad č. 7:

V roku 2001 pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným bol vklad fyzickej osoby – nepodnikateľa v hodnote 1 000 €. V roku 2005 spoločnosť zvýšila základné imanie z nerozdeleného zisku za rok 2004, pričom hodnota jeho vkladu sa zvýšila na 1 500 €. V roku 2012 spoločnosť znížila základné imanie tak, že hodnota vkladu uvedenej fyzickej osoby po znížení základného imania je 1 300 €, a z tohto dôvodu jej bola vyplatená suma 200 €. Mala povinnosť zdať tento príjem? Aký výdavok by si daňovník uplatnil pri predaji tohto obchodného podielu?

K zníženiu základného imania (- 200 €) došlo z pôvodného zvýšenia základného imania, ktoré sa uskutočnilo v roku 2005 z nerozdeleného zisku za rok 2004 (+ 500 €), ktorý je vylúčený z predmetu dane a nepodlieha zdaneniu. Zníženie základného imania (- 200 €), ktoré bolo predtým zvýšené (+ 500 €) z podielu na zisku, ktorý nie je predmetom dane, ak bolo vyplatené fyzickej osobe, nie je zdaniteľným príjmom.

Pri predaji obchodného podielu by si daňovník uplatnil výdavky podľa § 8 ods. 7 ZDP, t. j. vklad v sume 1 300 € (1 000 + 500 – 200), ale len v prípade, ak by príjem z prevodu obchodného podielu bol zdaniteľným príjmom. V tomto prípade bol obchodný podiel nadobudnutý v roku 2001 a za predpokladu, že nebol obchodným majetkom, takýto príjem by bol oslobodený podľa § 52 ods. 21 ZDP.

Príklad č. 8:

Fyzická osoba – nepodnikateľ peňažným vkladom do základného imania akciovej spoločnosti pri jej založení v roku 2005 získal 20 akcií v nominálnej hodnote 250 €, jeho finančná investícia bola v hodnote 5 000 €. V roku 2007 zvýšila akciová spoločnosť základné imanie z nerozdeleného zisku za rok 2005, pričom sa zvýšila hodnota každej akcie o 150 € na hodnotu 400 €, t. j. zvýšenie spolu v sume 3 000 € (20 x 150 €). Hodnota finančnej investície akcionára po zvýšení bola 8 000 € (20 x 400 €). V roku 2012 sa znížilo základné imanie o 10 % (- 40 € za akciu) a akcionárovi bola vyplatená suma 800 €. Ide o zdaniteľný príjem? Ako by zdanil príjem z predaja takýchto akcií, ak by ich všetky predal v roku 2013 za 6 500 €?

K zníženiu základného imania (- 40 € za akciu, spolu – 800 €) došlo z pôvodného zvýšenia základného imania, ktoré sa uskutočnilo v roku 2007 z nerozdeleného zisku za rok 2005 (+ 150 na akciu, spolu + 3 000 €), ktorý je vylúčený z predmetu dane, a z tohto dôvodu nepodlieha zdaneniu. Zníženie základného imania (- 800 €), ktoré bolo predtým zvýšené (+ 3 000 €) z podielu na zisku, ktorý nie je predmetom dane, ak bolo vyplatené fyzickej osobe, potom nie je zdaniteľným príjmom.

Príjem z prevodu akcií v roku 2013, ktoré boli nadobudnuté v roku 2005, sa posúdi vo väzbe na uplatnenie oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP a prechodného ustanovenia § 52j ods. 2 ZDP. Príjem v sume 6 500 € sa zníži o výdavky podľa § 8 ods. 5 ZDP v sume 7 200 € (5 000 + 3 000 – 800) a po znížení o sumu oslobodenia 925,95 € (platnú v roku 2010) vychádza záporný rozdiel – 1 625,95 € (6 500 – 7 200 – 925,95). Daňovník nedosiahol zdaniteľný príjem, a preto takýto príjem neuvádza v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby.

4. oddiel Záver

Metodický pokyn nerieši vyčerpávajúcim spôsobom všetky situácie, ktoré môžu vzniknúť v praxi, a to z dôvodu zložitosti problematiky posúdenia zdanenia príjmov zo zníženia základného imania po jeho predchádzajúcom zvýšení v príslušných zdaňovacích obdobiach. Poukazuje však na princípy, podľa ktorých by mala byť

posudzovaná zdaniteľnosť príjmu fyzickej osoby aj v ďalších možných situáciách, nielen v prípadoch, ktoré sú uvedené v zjednodušených ilustrovaných príkladoch.

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