

Metodické usmernenie

k § 6 ods. 1 písm. a) a § 3 ods. 2 písm. d) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov – zdaňovanie príjmov fyzických osôb vyplatených pozemkovými spoločenstvami

Zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách (ďalej len „zákon č. 97/2013 Z. z.“), ktorý nadobudol účinnosť 1. mája 2013 (okrem § 28 a 29, ktoré nadobudli účinnosť 1. októbra 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 a vzniká dňom zápisu spoločenstva do registra pozemkových spoločenstiev, ktorý vedie obvodný lesný úrad. Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou podľa doterajších predpisov sa považujú za pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou podľa tohto zákona. Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou, ktoré boli založené podľa osobitných predpisov a podľa zákona č. 181/1995 Z. z., sú povinné prispôsobiť svoje právne pomery tomuto zákonu do 28. februára 2014. Ide o situácie, kedy pozemkové spoločenstvá boli podľa osobitných predpisov registrované alebo evidované inými orgánmi, než obvodným lesným úradom, alebo mali byť registrované v registri pozemkových spoločenstiev na obvodnom lesnom úrade, ale túto povinnosť dosiaľ nespĺnili, alebo sú registrované v registri pozemkových spoločenstiev a musia doplniť alebo zmeniť svoje údaje zapísané v registri pozemkových spoločenstiev z dôvodu prispôsobenia svojich právnych pomerov tomuto zákonu.

Ďalej sa ustanovila povinnosť pozemkových spoločenstiev bez právnej subjektivity založených podľa doterajších predpisov podať návrh na registráciu spoločenstva v registri pozemkových spoločenstiev, t. j. povinnosť transformovať sa na spoločenstvo s právnou subjektivitou podľa zákona č. 97/2013 Z. z. najneskôr do 28. februára 2014. Pozemkové spoločenstvá bez právnej subjektivity sú povinné prispôsobiť svoje právne pomery ustanoveniam cit. zákona. Dňom, kedy sa pozemkové spoločenstvo bez právnej subjektivity stáva právnickou osobou v zmysle zákona č. 97/2013 Z. z., stáva sa účtovnou jednotkou podľa § 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. (ďalej len „zákon o účtovníctve“). Pozemkové spoločenstvo ako účtovná jednotka je v zmysle § 9 ods. 1 zákona o účtovníctve povinné účtovať v sústave podvojného účtovníctva, pričom je povinné dodržiavať postupy účtovania pre podnikateľov ustanovené Opatrením MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p.

Pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou je v súlade so znením § 19 zákona č. 97/2013 Z. z. priamo oprávnené na podnikateľskú činnosť. Na účely podnikania na spoločnej nehnuteľnosti alebo na spoločne obhospodarovaných nehnuteľnostiach, ich spoločného užívania a obstarávania spoločných vecí vyplývajúcich z vlastníctva k nim vykonáva poľnohospodársku prvovýrobu a s ňou súvisiace spracovanie alebo úpravu poľnohospodárskych produktov, hospodári v lesoch a na vodných plochách. Okrem toho môže vykonávať aj inú podnikateľskú činnosť podľa osobitných predpisov.

Ak vznikne pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou podľa nového zákona, odo dňa zápisu do registra pozemkových spoločenstiev získa povolenie na podnikanie na území Slovenskej republiky a preto takáto právnická osoba, ktorá nie je registrovaná na daň z príjmov právnickej osoby, je povinná požiadať správcu dane o registráciu v súlade so znením § 49a ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) a to do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom získa povolenie alebo oprávnenie na podnikanie.

Ak pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou, ktoré je registrované u správcu dane, začne zamestnávať fyzické osoby, stane sa platiteľom dane a preto za účelom vykonania zmien v registrácii, je povinné oznámiť miestne príslušnému správcovi dane skutočnosť, že sa stala platiteľom dane (§ 49a ods. 3 ZDP).

➤ **Pozemkové spoločenstvá bez právnej subjektivity**

Príjmy spoločníkov pozemkových spoločenstiev bez právnej subjektivity (§ 10 zákona č. 181/1995 Z. z.) 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.

Uvedeným spôsobom bude spoločník pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity postupovať pri zdaňovaní príjmov podľa § 6 ods. 1 písm. a) ZDP ešte za zdaňovacie obdobie roka 2013 a naposledy za rok 2014.

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 neprijmú do konca roka 2013. Ako majú postupovať pri zdanení uvedených príjmov?

Príjmy spoločníka pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity (ďalej len „spoločník pozemkového spoločenstva“) patria medzi príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. a) ZDP. Spoločník pozemkového spoločenstva predmetné príjmy vo výške zodpovedajúcej jeho podielu na celkových príjmoch dosiahnutých v roku 2013 pri spoločnom podnikaní v rámci pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity zahnie 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. Za podmienok ustanovených v ZDP sa spoločník pozemkového spoločenstva môže rozhodnúť 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 z účtovníctva vedeného v súlade so zákonom 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 a účtovné výkazy sú povinnou prílohou daňového priznania) alebo z daňovej evidencie vedenej podľa § 6 ods. 14 ZDP (nie je účtovnou jednotkou a účtovné výkazy nepodáva). Nevyhnutné je dodržať podmienku rovnakého spôsobu uplatnenia výdavkov pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

➤ **Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou**

V súlade s § 9 zákona č. 181/1995 Z. z. podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou určenom na rozdelenie medzi členov spoločenstva sa určoval podľa veľkosti jeho vlastníckeho podielu na spoločnej nehnuteľnosti, ak to zmluva o založení neupravovala inak (§ 13 zákona o č. 181/1995 Z. z.).

Podľa § 20 zákona č. 97/2013 Z. z. s účinnosťou od 1. mája 2013 sa určí podiel člena pozemkového spoločenstva na zisku a majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva podľa pomeru účasti člena pozemkového spoločenstva na výkone práv a povinností, ak zo zmluvy o spoločenstve, stanov alebo z rozhodnutia zhromaždenia nevyplýva niečo iné.

V súlade so znením § 3 ods. 2 písm. d) ZDP z predmetu dane fyzickej osoby je vylúčený podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou.

Príklad č. 2:

Pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou vytvorilo v roku 2001 fond rozvoja vidieka na základe rozhodnutia valného zhromaždenia, a to zo zisku vykazaného za rok 2000. Na základe uvedeného boli v roku 2001 preúčtované finančné prostriedky z účtu 431 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní na účet 427 – Ostatné fondy v sume 26 019,40 eur. Tento fond bol vytvorený za účelom získania prostriedkov z programu PHARE, avšak prostriedky z programu neboli získané. Preto finančné prostriedky z fondu rozvoja vidieka boli preúčtované na účet nerozdeleného zisku minulých období a v roku 2013 valné zhromaždenie rozhodlo o ich rozdelení. Na základe uvedeného je potrebné posúdiť druh príjmu fyzickej osoby:

- a) Ide o príjem podľa § 3 ods. 2 písm. d) ZDP, t.j. podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, ktorý nie je predmetom dane? Je potrebné v tejto súvislosti prihliadať aj na zákon č. 97/2013 Z. z. účinný od 1. mája 2013, podľa ktorého sa už nejedná o podiel člena spoločenstva na výnosoch a na majetku, ale o podiel člena spoločenstva na zisku a majetku určenom na rozdelenie medzi členov spoločenstva?
- b) Ak nepôjde o príjem podľa § 3 ods. 2 písm. d) ZDP, ktorý nie je predmetom dane, bude tento príjem zaradený ako ostatný príjem podľa § 8 ZDP, ktorý nie je od dane z príjmov oslobodený?
- c) Pôjde o príjem zahrňovaný do samostatného základu dane podľa § 51d ZDP zdaňovaný zrážkovou daňou vo výške 15 %?

Od nadobudnutia účinnosti ZDP od 1. januára 2004 je podľa § 3 ods. 2 písm. d) ZDP vylúčený z predmetu dane fyzickej osoby podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou. K tejto úprave nie je v ZDP žiadne prechodné ustanovenie. V prípade ak bude v roku 2013 fyzickej osobe, členovi pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, vyplatený podiel na výnosoch (na zisku) a na majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, takýto príjem je vylúčený z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 písm. d) ZDP bez ohľadu na skutočnosť, kedy vznikol právny nárok na jeho vyplatenie a bez ohľadu na nové znenie zákona č. 97/2013 Z. z. s účinnosťou od 1. mája 2013. Postup podľa § 51d ZDP je v tomto prípade neprípustný, nakoľko nejde o vyplatenie podielu zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva.

Príklad č. 3:

Pozemkové spoločenstvo bez právnej subjektivity sa ešte do konca roka 2013 transformovalo na pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou v súlade so zákonom č. 97/2013 Z. z. Ako bude bývalý spoločník zdaňovať príjmy vyplatené týmto pozemkovým spoločenstvom?

Podiel na príjmoch a výdavkoch pozemkového spoločenstva bez právnej subjektivity zahnie bývalý spoločník do základu dane fyzickej osoby za rok 2013. Ak bude mať ako člen pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou vyplatený aj podiel na zisku a majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou za rok 2013, takýto príjem bude vylúčený z predmetu dane v súlade so znením § 3 ods. 2 písm. d) ZDP.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica

Odbor daňovej a colnej metodiky

Október 2013