

Zápis
zo zasadnutia Komisie pre zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z príjmov
konanej dňa 13.12.2012 na MF SR

Dňa 13.12.2012 sa konalo zasadnutie Komisie pre zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z príjmov (ďalej len „komisia“) za účasti zástupcov Ministerstva financií Slovenskej republiky (MF SR), Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (FR SR) a Slovenskej komory daňových poradcov Slovenskej republiky (SKDP). Zoznam účastníkov tvorí prílohu tohto zápisu.

Program komisie:

1. Otvorenie
2. Problematické oblasti:
 - 2.1 Zahŕňovanie poskytovaných zamestnaneckých výhod do daňových výdavkov
 - 2.2 Družstevný podielnícky list
 - 2.3 Príjmy súvisiace s daňovo neuznanými výdavkami (nákladmi)
 - 2.4 Možnosť odpočtu daňovej straty po ukončení insolvenčného konania
 - 2.5 Zahŕňovanie DPH z ubytovacích služieb v iných členských štátoch (ďalej len ČŠ) do daňových výdavkov z dokladov vystavených na zamestnanca v súvislosti so zahraničnou pracovnou cestou
 - 2.6 Vyraďovanie finančnej investície v prípadoch zrušenia spoločnosti podľa § 68 ods. 2 Obchodného zákonníka, keď sa nevyžaduje jej likvidácia
 - 2.7 Zdanenie výplaty kupónového výnosu z dlhopisov, ktoré komerčná banka – majiteľ dlhopisu použil ako zábezpeku úveru poskytnutého NBS
 - 2.8 Zmena výšky daňových odpisov v dodatočnom daňovom priznaní – prerušenie odpisovania
 - 2.9 Zmena výšky daňových odpisov v dodatočnom daňovom priznaní – zmena spôsobu odpisovania hmotného majetku
 - 2.10 Odkúpenie a následný predaj pozemkov obcami – pre informáciu
3. Rôzne:
 - 3.1 Posun lehoty daňového priznania
 - 3.2 Odpisovanie majetku – ustanovenie § 52o ods. 5 zákona o dani z príjmov
4. Záver

Komisia sa zaoberala problematickými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a k jednotlivým bodom programu prijala nasledovné závery:

Bod 2.1 – Zahŕňovanie poskytovaných zamestnaneckých výhod do daňových výdavkov

Popis problému:

K problematike zahŕňovania poskytovaných zamestnaneckých výhod do daňových výdavkov boli prezentované jednotlivé názory zúčastnených strán:

MF SR

Podľa § 19 ods. 2 písm. c) bodu 6 zákona o dani z príjmov sú daňovým výdavkom mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi, okrem cestovných náhrad podľa osobitných predpisov.

Podľa § 43 ods. 4 Zákonníka práce môže zamestnávateľ so zamestnancom dohodnúť v rámci mzdových nárokov za vykonanú prácu ďalšie podmienky, o ktoré majú zmluvné strany záujem, najmä ďalšie hmotné výhody.

Príjmy podľa § 5 zákona o dani z príjmov nemožno stotožňovať s vymedzením mzdy podľa Zákonníka práce. Podľa § 118 Zákonníka práce sa za mzdu nepovažuje napr. odstupné, odchodné, príspevky zo sociálneho fondu, príspevky na doplnkové dôchodkové poistenie platené zamestnávateľom, ale na daňové účely sú všetky tieto plnenia zdaniteľným príjmom zo závislej činnosti.

Z pohľadu zákona o dani z príjmov, ako aj vo vzťahu k plateniu poisťného na zdravotné poistenie a na sociálne poistenie, sa rovnako nahliada na peňažný a nepeňažný príjem zo závislej činnosti zamestnanca.

Ak sa zamestnávateľ zaviazal v zmluvách o výkone funkcie alebo pracovných zmluvách uhrádzať členom predstavenstva a zamestnancom v rámci odmeny za prácu prenájom bytu, rodinného domu, školného a pod., tieto úhrady sú pre dotknutých zamestnancov zdaniteľným príjmom zo závislej činnosti, sú súčasťou vymeriavacích základov na platenie zdravotného poistenia (zákon č. 580/2004 Z.z.), sociálneho poistenia (zákon č. 461/2003 Z. z.) a možno ich podľa zákona o dani z príjmov považovať za daňový výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov organizácie, ktorá ich poskytuje.

SKDP

Súhlasíme so záverom MF SR, že ak sa zamestnávateľ zaviazal v zmluvách o výkone funkcie alebo pracovných zmluvách poskytovať členom predstavenstva a zamestnancom rôzne zamestnanecké výhody, tieto výhody sú pre dotknutých zamestnancov zdaniteľným príjmom zo závislej činnosti a možno ich považovať za daňový výdavok organizácie, ktorá ich poskytuje, avšak sme toho názoru, že zmena v posudzovaní vymeriavacích základov na povinné zdravotné a sociálne poistenie, účinná od 1.1.2011, neovplyvnila daňové posudzovanie týchto výdavkov, t.j. uvedené zamestnanecké výhody boli u zamestnávateľa daňovými výdavkami aj pred 1.1.2011. SKDP je názoru, že nemá byť rozhodujúca forma vyplácania (peňažná versus nepeňažná) ale podstata (mzda).

FR SR

Podľa názoru FR SR jednotlivé plnenia poskytované zamestnancom vo vzťahu k ich uznaniu za daňový výdavok zamestnávateľom je potrebné posudzovať individuálne, pričom je potrebné prihliadnuť napr. aj na znenie niektorých ustanovení zákona o dani z príjmov:

§ 19 ods. 2 zákona o dani z príjmov – ustanovuje daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov. V súlade s § 19 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov takýmito daňovými výdavkami sú výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené napr. na:

- mzdové a ostané pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi, okrem cestovných náhrad podľa osobitných predpisov [§ 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod zákona o dani z príjmov], pričom ale výdavky (náklady) vynaložené zamestnávateľom na niektoré plnenia poskytované zamestnancom na základe pracovnej zmluvy rieši zákon o dani z príjmov na účely ich uplatnenia do daňových výdavkov v špeciálnych ustanoveniach, na ktoré je nutné prihliadať, napr.:
- príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie – výška týchto daňových výdavkov je limitovaná v § 19 ods. 3 písm. l) zákona o dani z príjmov,
- výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi – podľa § 21 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov nie sú daňovými výdavkami, a to ani v takom prípade, ak ich zamestnávateľ vypláca zamestnancom na základe pracovnej zmluvy.

Uznať výdavky (náklady) vynaložené na výhody poskytované zamestnancom do daňových výdavkov zamestnávateľa len z dôvodu, že plnenia sú súčasťou vymeriavacích základov dane na povinné zdravotné poistenie a povinné sociálne poistenie, podľa nášho názoru nemá oporu v platnej legislatíve.

Záver komisie:

SKDP a MF SR sa prikláňa k názoru, že by sa nemali robiť rozdiely v uznávaní daňových výdavkov medzi peňažným a nepeňažným príjmom zamestnanca. Otvorenou zostáva otázka brutácie nepeňažného príjmu zamestnanca a z toho dôvodu uvedený problém bude témou ďalšej metodologickej komisie.

Bod 2.2 – Družstevný podielnícky list

Popis problému:

Podnikajúca fyzická osoba alebo právnická osoba nadobudne odplatne kúpou družstevný podielnícky list (ďalej len „DPL“) za 10% jeho menovitej hodnoty. Tento DPL následne vymení za členský vklad v družstve. DPL sa na členský vklad započítava vždy v jeho menovitej hodnote. Keďže do riešenia zdanenia vstupujú dva zákony a to:

- zákon č. 42/1992 Zb. o úprave majetkových vzťahov a vysporiadaní majetkových nárokov v družstvách (ďalej len „zákon č. 42/1992 Zb.“) a
- príslušné ustanovenia Obchodného zákonníka o nepeňažnom vklade DPL pri ich výmene za členstvo v družstve

Do úvahy prichádzajú dva názory na riešenie a to, že dôjde k zdaneniu:

1. už v momente premeny DPL za členský vklad v súlade s § 8 ods. 2 a § 17b zákona o dani z príjmov, vzhľadom na to, že bude táto situácia posudzovaná výlučne podľa ustanovení Obchodného zákonníka, ktorý uvedené považuje za nepeňažný vklad DPL do základného imania družstva,
2. až v momente predaja členského práva v družstve, ak sa bude postupovať podľa zákona č. 42/1992 Zb., t.j. v momente premeny DPL za členský vklad dôjde len k premene formy majetku.

Záver komisie:

V uvedenom prípade dochádza k premene jednej formy majetkového podielu (vlastníctvo DPL) na inú formu majetkového podielu v tom istom družstve (členstvo v družstve), t.j. presunu medzi zložkami majetku. Týmto spôsobom podielnik družstva získa väčšie práva napr. pri rozhodovaní o činnosti družstva (hlasovacie práva), pričom však nedôjde ani k zvýšeniu jeho podielu na majetku družstva a rovnako sa nezvýši ani celkové vlastné imanie družstva. Vychádzajúc z ekonomickej podstaty posudzovaného prípadu, v ktorom dochádza k premene druhu majetkových podielov (DPL za členstvo v družstve), neplynú v tomto momente žiadny príjem daňovníkovi, ktorý by musel zdaňovať.

K zdaneniu dôjde až pri predaji členského práva v družstve, pričom výdavkom bude v súlade s § 8 ods. 7 zákona o dani z príjmov obstarávacia cena podielu, t.j. v tomto prípade obstarávacia cena pôvodne nadobudnutého DPL (preukázateľne zaplatená cena za DPL), za ktorý sa členstvo výmenou získalo. V nadväznosti na uvedené sa aj moment nadobudnutia členstva v družstve bude posudzovať od momentu nadobudnutia DPL, nakoľko už vtedy nadobudol obchodný podiel na družstve formou kúpy DPL, ktorý len následne premenil na členský vklad v družstve.

Bod 2.3 – Príjmy súvisiace s daňovo neuznanými výdavkami (nákladmi)

Popis problému:

Spoločnosť A je slovenským daňovým rezidentom. Spoločnosť A zároveň patrí do skupiny spoločností X, pričom zabezpečuje centrálny nákup tovaru pre všetky ostatné spoločnosti skupiny X. Cena za nakúpený a jednotlivým spoločnostiam skupiny X predaný tovar je jednotlivým spoločnostiam prefakturovaná vo výške nákupných cien tovaru. Zároveň spoločnosť A fakturuje spoločnostiam v skupine X služby spojené s nákupom tovaru (nákupné služby) vo výške všetkých nákladov súvisiacich s centralizovaným nákupom tovaru.

Kalkulácia fakturovanej čiastky spoločnostiam v skupine X za nákupné služby zahŕňa aj položky, ktoré nie sú daňovo uznanými nákladmi podľa slovenskej daňovej legislatívy (napr. reprezentačné náklady, daňovo neuznané opravné položky k tovaru alebo niektoré rezervy a pod.). Všetky náklady, bez ohľadu na ich uznateľnosť sú prefakturované spoločnostiam v skupine X. Je otázne, či spoločnosť A môže zo svojho základu dane vyňať príjmy, ktoré priamo alebo nepriamo súvisia s prefakturovanými daňovo neuznanými nákladmi.

Subjekt podávajúci tento dopyt konštatuje, že všetky náklady boli vynaložené za účelom zabezpečenia, dosiahnutia a udržania príjmov, keďže boli všetky refakturované spoločnostiam v skupine X a považujú sa za daňovo uznateľné náklady.

Alternatívne, v zmysle § 17 ods. 3 písm. g) zákona o dani z príjmov „...príjem prislúchajúci k výdavku (nákladu), ktorý nebol uznaný za daňový výdavok podľa § 19, ktorý bol povinný daňovník účtovať, ...“ sa nezahŕňa do základu dane.

Subjekt je v nadväznosti na uvedené toho názoru, že v prípade, ak o daňovo neuznaných nákladoch musela spoločnosť A účtovať v zmysle účtovných predpisov, keďže ich vynaložila alebo vznikli podľa postupov účtovania, príjem súvisiaci s danými výdavkami (nákladmi) nepodlieha dani z príjmov v spoločnosti A.

Záver komisie:

Uvedená problematika presunutá do ďalšej metodické komisie, z dôvodu nejednotnosti názorov zúčastnených skupín.

Bod 2.4 – Možnosť odpočtu daňovej straty po ukončení insolvenčného konania

Popis problému:

Na slovenskú spoločnosť s ručením obmedzeným bolo vyhlásené insolvenčné konanie (cezhraničný konkurz) prvostupňovým súdom v Nemecku. Nie je zrejmé, či spoločnosť môže pri vyčíslení základu dane uplatniť straty vykázané v zdaňovacích obdobiach pred začatím insolvenčného konania, ako aj straty vykázané v zdaňovacích

obdobíach počas insolvenčného konania, pokiaľ od vykázania straty neuplynulo päť, resp. sedem zdaňovacích období.

Záver komisie:

V súlade s § 30 ods. 1 zákona o dani z príjmov nárok na odpočet daňovej straty zaniká ku dňu vyhlásenia konkurzu na daňovníka. Odpočet daňovej straty sa nepoužije na zníženie základu dane daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz, počas zdaňovacích období podľa § 41 ods. 6 zákona o dani z príjmov. Ustanovenia § 41 zákona o dani z príjmov upravujú viaceré zdaňovacie obdobia daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz, avšak nezohľadňujú skutočnosť, že by po skončení konkurzného konania mohlo dôjsť k sanácii spoločnosti.

Za predpokladu, že nemecké insolvenčné konanie vedené na slovenskú spoločnosť zodpovedá skôr charakteristikám slovenského konkurzného konania, než reštrukturalizačnému konaniu podľa slovenských právnych predpisov, zastávame názor, že odpočet daňovej straty nie je možný počas trvania insolvenčného konania.

Po skončení insolvenčného konania, keď výsledkom je pokračovanie v činnosti daňovníka sa v umorovaní daňovej straty môže pokračovať. To znamená, že daňovú stratu (vykázanú počas predchádzajúcich najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období) je možné odpočítať od základu dane vyčísleného za zdaňovacie obdobie po ukončení insolvenčného konania a základu dane vyčísleného v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Bod 2.5 – Zahŕňovanie DPH z ubytovacích služieb v iných členských štátoch (ďalej len ČŠ) do daňových výdavkov z dokladov vystavených na zamestnanca v súvislosti so zahraničnou pracovnou cestou

Popis problému:

Otázkou je, akým spôsobom posudzovať prípady, keď príslušný ČŠ neumožňuje vrátiť DPH z ubytovacích služieb pre zamestnanca vyslaného na zahraničnú pracovnú cestu z toho dôvodu, že faktúra nie je vystavená na platiteľa DPH, ale na tohto zamestnanca.

Záver komisie:

K problematike zahrňovania DPH z dokladov za ubytovanie zamestnanca počas zahraničnej pracovnej cesty do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane zaujalo MF SR stanovisko listom č. MF/9735/2011-721 z 7. februára 2011. Podľa tohto stanoviska v prípade, keď príslušný ČŠ neumožňuje vrátiť DPH z ubytovacích služieb z dôvodu vystavenia dokladu na zamestnanca vyslaného na zahraničnú pracovnú cestu, zahŕňa túto daňovník do daňových výdavkov ako súčasť výsledku hospodárenia v súlade s § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov. Uvedený postup uplatní daňovník s ohľadom na to, že služby ubytovania, ku ktorej sa DPH vzťahuje, je daňovým výdavkom.

Bod 2.6 – Vyradenie finančnej investície v prípadoch zrušenia spoločnosti podľa § 68 ods. 2 Obchodného zákonníka, keď sa nevyžaduje jej likvidácia

Popis problému:

Podľa § 68 ods. 1 OZ spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra. Zániku spoločnosti predchádza podľa § 68 ods. 2 OZ aj jej zrušenie bez likvidácie, ak spoločnosť nemá žiaden majetok, alebo ak sa zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku, alebo ak bol konkurz zrušený z dôvodu, že majetok úpadcu nestačí na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo bolo konkurzné konanie zastavené pre nedostatok majetku, alebo ak bol konkurz zrušený pre nedostatok majetku, alebo ak po ukončení konkurzného konania nezostane spoločnosti žiaden majetok.

V dôsledku zániku obchodnej spoločnosti na základe jej výmazu z obchodného registra, zaniká aj podiel spoločníka, resp. akcionára na čistom obchodnom imaní zanikajúcej spoločnosti a účtovne prichádza k jeho vyradeniu na ľarchu účtu 568 – Ostatné finančné náklady so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu účtovej skupiny 06 – Dlhodobý finančný majetok.

Otázkou zostáva daňové posúdenie tohto nákladu za daňový výdavok podľa zákona o dani z príjmov, keďže podľa § 61 ods. 4 OZ nevzniká spoločníkovi ani nárok na vrátenie jeho vkladu v podobe podielu na likvidačnom zostatku.

Záver komisie:

MF SR v tejto súvislosti vydalo stanovisko č. MF/012805/2011-721 zo dňa 18.11.2011, z obsahu ktorého vyplýva, že zákon o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2006 obsahuje úpravu vyradenia podielu do daňových výdavkov len z dôvodu predaja a nie je možné uplatniť jeho vyradenie z dôvodu zrušenia spoločnosti, keď sa nevyžaduje likvidácia, keďže s takýmto spôsobom zániku podielu nie je spojený príjem zahrňovaný do základu dane. SKDP k tomuto stanovisku zaujala odlišný názor.

Zákon o dani z príjmov rieši problematiku predaja cenných papierov a obchodných podielov v § 19 ods. 2 písm. f) a g), kde ustanovuje, čo sa považuje za daňový výdavok.

Problematika vyradenia finančnej investície v prípade zániku spoločnosti s likvidáciou, keď vzniká spoločníkovi nárok na likvidačný zostatok, ktorý nie je podľa § 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov predmetom dane, bola predmetom rokovania Metodologickej komisie dňa 26. januára 2011 (ďalej len „MK“). Podľa záverov MK nie je v uvedenom prípade dôležitý výsledok likvidačného procesu (t. j. či vôbec vznikne podiel na likvidačnom zostatku) a vyradenie finančnej investície je v plnej výške nedaňovým výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov, keďže tento výdavok sa viaže na príjmy nezahrňované do základu dane.

Výber spoločnosti, do ktorej je daňovník ochotný investovať svoje finančné prostriedky, je na rozhodnutí daňovníka. Získanie obchodných podielov resp. akcií, t. j. získanie finančných investícií je samozrejme spojené s očakávaním pozitívnych výsledkov a úspešnosti podnikania. Na druhej strane si však daňovník musí byť vedomý aj rizika spojeného s touto investíciou. SKDP k tomuto výkladu zaujala odlišný názor.

Keďže zákon o dani z príjmov neobsahuje špecifickú úpravu základu dane v prípade vyradenia cenných papierov resp. obchodných podielov zaniknutých spoločností je možné v tejto súvislosti v nadväznosti na skutočnosť, že v prípadoch zrušenia spoločnosti, keď sa nevyžaduje likvidácia – úprava zákona o dani z príjmov.

Bod 2.7 – Zdanenie výplaty kupónového výnosu z dlhopisov, ktoré komerčná banka – majiteľ dlhopisu použil ako zábezpeku úveru poskytnutého Národnou bankou Slovenska

Popis problému:

K problematike zdanenia kupónového výnosu z dlhopisov, ktoré sú predmetom zábezpeky už v minulosti zaujalo MF SR stanovisko listami č. MF/023790/2009-721 zo dňa 5. októbra 2009, č. MF/006610/2010-721 zo dňa 26. januára 2010, podľa ktorého ak nedôjde k porušeniu podmienok, na základe ktorých bol úver poskytnutý a dôjde k spätnému prevodu práva na dlžníka vrátane všetkého, čo z prevedeného práva veriteľ získal, výnos z dlhového cenného papiera plynie dlžníkovi – majiteľovi dlhopisu, ktorý poskytol cenný papier na zabezpečenie záväzku. Majiteľ dlhopisu preto časovo rozlíšený kupónový výnos zdaní ako súčasť základu dane v súlade s § 17 ods. 4 zákona o dani z príjmov. Zároveň MF SR v liste č. MF/6233/2012-721 zo dňa 6. marca 2012 zaujalo stanovisko, že evidencia dlhopisu na držiteľskom účte NBS je dostatočným dôvodom pre postup, keď emitent dlhopisu neuplatní na kupónový výnos daň vyberanú zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov a ďalej, že ak emitent dlhopisu aj napriek tomu zrážku vykoná a súčasne prišlo k jeho zdaneniu u skutočného príjemcu zahrnutím do základu dane, môže požiadať o vrátenie dane u miestne príslušného správcu dane.

Záver komisie:

MF SR aj napriek tomu, že zákon o dani z príjmov osobitne nerieši situáciu zdanenia úrokového výnosu z dlhopisov, ktoré sú evidované na držiteľskom účte NBS, odporúča postupovať v zmysle stanovísk uvedených v listoch č. MF/023790/2009-721 zo dňa 5. októbra 2009, č. MF/006610/2010-721 zo dňa 26. januára 2010 a č. MF/6233/2012-721 zo dňa 6. marca 2012 bez toho, aby sa osobitne táto problematika upravovala v zákone o dani z príjmov.

Bod 2.8 – Zmena výšky daňových odpisov v dodatočnom daňovom priznaní – prerušenie odpisovania

Popis problému:

Zákon o dani z príjmov umožňuje daňovníkovi prerušiť odpisovanie hmotného majetku na jedno celé zdaňovacie obdobie alebo viac celých zdaňovacích období, pričom daňovník v ďalšom zdaňovacom období pokračuje v odpisovaní tak, akoby nebolo odpisovanie prerušené.

V praxi dochádza k situáciám, pri ktorých si daňovník v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie X uplatní daňové odpisy a následne sa rozhodne podať dodatočné daňové priznanie za toto zdaňovacie obdobie X, v ktorom uplatní možnosť prerušenia odpisovania hmotného majetku podľa § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov. Rovnako vznikajú prípady, kedy daňovník v riadnom daňovom priznaní využije možnosť prerušenia daňových

odpisov za zdaňovacie obdobie X a pri podávaní dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie X si uplatní daňové odpisy.

Problematickou oblasťou je skutočnosť, či zákon o dani z príjmov umožňuje spätnú zmenu uplatňovania, resp. prerušenia daňových odpisov.

Záver komisie:

MF SR a SKDP zastávajú názor, že súčasne platný zákon o dani z príjmov explicitne nerieši situáciu, podľa ktorej je alebo nie je možné vykonať spätnú zmenu uplatňovania, resp. prerušenia daňových odpisov.

FR SR sa prikláňa k názoru, že v nadväznosti na § 26 ods. 3 a § 22 ods. 9 daňovník nemôže zmeniť uplatnenie, resp. prerušenie odpisovania prostredníctvom dodatočného daňového priznania, nakoľko daňovník sa môže rozhodnúť, či uplatní prerušenie daňových odpisov alebo nie a toto rozhodnutie by daňovník nemal meniť. Podľa stanoviska FR SR ustanovenie § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov umožňuje prerušiť odpisovanie v reálnom čase, nie však dodatočne.

FR SR sa nestotožňuje s názorom MF SR a SKDP, avšak akceptuje ho v nadväznosti aj na rozhodnutie komisie k problematike novej spätnej zmeny spôsobu odpisovania (bod 9). Komisia dospela k jednoznačnému názoru, že spätnú zmenu prerušenia, resp. uplatnenia odpisov je možné vykonať za podmienky, že daňovník má možnosť podať dodatočné daňové priznanie a za predpokladu, že za dané zdaňovacie obdobie nebola vykonaná daňová kontrola, ktorej predmetom bola aj kontrola uplatňovania odpisov.

K návrhu MF SR na obmedzenie možnosti spätnej zmeny uplatňovania, resp. prerušenia odpisovania úpravou zákona o dani z príjmov nebola na rokovaní komisie vznesená žiadna pripomienka.

Bod 2.9 – Zmena výšky daňových odpisov v dodatočnom daňovom priznaní – zmena spôsobu odpisovania hmotného majetku

Popis problému:

Spätná zmena metódy odpisovania bola predmetom programu Metodickéj komisie konanej dňa 26. 1. 2011. V súlade s § 26 ods. 3 zákona o dani z príjmov daňovník odpisuje hmotný majetok rovnomerným alebo zrýchleným spôsobom odpisovania, pričom spôsob odpisovania určí pre každý novoobstaraný hmotný majetok a nemožno ho zmeniť po celú dobu jeho odpisovania. Podľa záveru Metodickéj komisie je možné metódu odpisovania zmeniť u toho hmotného majetku, u ktorého možno za všetky zdaňovacie obdobia, v ktorých nastala zmena výšky daňových odpisov, podať dodatočné daňové priznanie podľa § 16 daňového poriadku.

Záver komisie:

MF SR a SKDP sa pri zmene spôsobu odpisovania stotožňujú so závermi Metodickéj komisie konanej v roku 2011, t.j. že zákon vo svojich ustanoveniach priamo neumožňuje, ale ani nezakazuje zmenu spôsobu odpisovania a teda daňovník má možnosť zmeniť spôsob odpisovania za podmienky, že za všetky zdaňovacie obdobia, v ktorých nastala zmena výšky daňových odpisov má daňovník možnosť podať dodatočné daňové priznanie a za predpokladu, že za dané zdaňovacie obdobia nebola vykonaná daňová kontrola, ktorej predmetom bola aj kontrola uplatňovania odpisov.

FR SR sa nestotožňuje s názorom Metodickéj komisie, avšak ho akceptuje.

K návrhu MF SR na obmedzenie možnosti spätnej zmeny uplatňovania, resp. prerušenia odpisovania úpravou zákona o dani z príjmov nebola na rokovaní komisie vznesená žiadna pripomienka.

Bod 2.10 – Odkúpenie a následný predaj pozemkov obcami – pre informáciu

Popis problému:

Obec predovšetkým za účelom svojho rozvoja sa rozhodne realizovať individuálnu bytovú výstavbu. Z tohto dôvodu vykúpi pozemky, na ktorých následne vykoná terénne úpravy, vybuduje všetky inžinierske siete a takto zhodnotené pozemky predáva záujemcom. Otázkou bolo ako sa na obstaranie a následný predaj pozemkov bude pozeráť z účtovného a daňového pohľadu.

Záver komisie:

MF SR – odbor priamych daní riešil tento problém v spolupráci s odborom legislatívy a súhrnného výkazníctva štátu ako aj s Finančným riaditeľstvom SR – odborom metodiky priamych daní, pričom zúčastnené strany dospeli k tomuto záveru:

Obce vedú účtovníctvo v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a na základe Opatrenia MF SR č. 16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Opatrenie“). V prípade obstarania pozemkov za účelom ich ďalšieho predaja, pričom na pozemkoch je pred ich predajom vykonané zhodnotenie (terénne úpravy, vybudovanie infraštruktúry a pod.), sa na účte 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku účtujú všetky náklady na obstaranie pozemkov, výdavky na vybudovanie inžinierskych sietí, terénne úpravy ako aj ďalšie náklady súvisiace s pozemkami, ktoré vznikajú z dôvodu uvedenia pozemku do stavu spôsobilého na predaj.

Na účely predaja a vyradenia pozemkov sa obstarávacia cena ako aj ostatné náklady súvisiace s úpravou pozemkov a zhodnotením pozemkov účtované na účte 042 rozúčtujú na celkovú výmeru obstaraných pozemkov, t.j. stanovujú sa výdavky (náklady) na m² pozemku. Pri predaji pozemkov sa z účtu 042 priamo do nákladov odúčtuje suma výdavkov pripadajúca na výmeru predávaného pozemku, t.j. výdavky (náklady) na m² x výmera predávaného pozemku.

Pozemky podľa § 23 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú majetkom vylúčeným z odpisovania. Pri predaji pozemkov obec do základu dane zahrnie príjem z ich predaja znížený podľa:

- § 19 ods. 3 písm. e) o vstupnú cenu, pričom v prípade pozemkov nedotknutých ťažbou je možné uplatniť vstupnú cenu iba do výšky príjmu z ich predaja; vstupnou cenou v tomto prípade sú náklady účtované pri vyradení pozemkov v dôsledku ich predaja v prospech účtu 042
- § 2 písm. i) o ďalšie výdavky preukázateľne vynaložené s predajom pozemkov (napr. poplatok za znalecký posudok, výdavky vynaložené na vypracovanie kúpno-predajných zmlúv, správne poplatky súvisiace s predajom pozemkov).

Bod 3.1 Posun lehoty daňového priznania

Daňovníci zasielajú správcovi dane oznámenia ohľadom predĺženia lehoty na podanie daňového priznania v závere roku 2012, t.j. pred účinnosťou novely zákona o dani z príjmov, predmetom ktorej je aj zrušenie možnosti predĺženia lehoty na podanie daňového priznania, resp. vymedzenie podmienok jej predĺženia, a to v prípade, ak daňovníkom plynú príjmy zo zdrojov v zahraničí.

K samotnej možnosti k predĺženiu lehoty na podanie daňového priznania sa komisia zhodla na nasledovnom postupe:

V záujme právnej istoty daňovníkov, ktorí zaslali oznámenia o predĺžení lehoty na podanie daňového priznania ešte v roku 2012, v prípade, ak týmto daňovníkom uplynie lehota na podanie daňového priznania po 1.1.2013, odporúčame postupovať podľa § 31 ods. 1 písm. c) daňového poriadku a doručiť daňovníkom po nadobudnutí účinnosti novely zákona o dani z príjmov do vlastných rúk **oznámenie o nepredĺžení lehoty**, a to aj napriek tomu, že podľa § 2 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov platí domnienka, že všeobecne záväzná právne predpisy publikované v Zbierke zákonov SR sa stali známe každému, komu sú určené dňom ich uverejnenia.

Podľa § 52t ods. 7 zákona o dani z príjmov daňovníkovi, ktorý je povinný podať daňové priznanie po uplynutí zdaňovacieho obdobia v lehote podľa § 49 ods. 2 a súčasťou jeho príjmov sú príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí, okrem daňovníka v konkurze alebo v likvidácii, sa na základe oznámenia podaného príslušnému správcovi dane do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania podľa § 49 ods. 2 predlžuje lehota na podanie daňového priznania najviac o tri kalendárne mesiace, pričom koniec tejto predĺženej lehoty musí byť stanovený na posledný deň jedného z týchto troch kalendárnych mesiacov.

To znamená, že napr. daňovník v zdaňovacom období, ktorým je hospodársky rok, a ktorý skončil:

- do 30.9.2012 si môže predĺžiť lehotu na podanie daňového priznania na základe oznámenia podľa § 49 ods. 3 písm. a) a b) zákona o dani z príjmov, t. j. najviac o šesť celých kalendárnych mesiacov, ak súčasťou jeho príjmov sú príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí;
- 31.10.2012 a neskôr si lehotu na podanie daňového priznania môže predĺžiť na základe oznámenia podľa § 52t ods. 7 zákona o dani z príjmov najviac o tri kalendárne mesiace, ak súčasťou príjmov daňovníka sú príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí; v tejto predĺženej lehote je daň aj splatná. Ak sú v oznámení daňovníka nedostatky, správca dane ho vyzve na ich odstránenie (vzor oznámenia k lehote podľa § 52t ods. 7 je zverejnený na portály Finančného riaditeľstva SR);

- daňovník, ktorý má príjmy zo zdrojov v zahraničí si môže opätovne predĺžiť lehotu o ďalšie tri kalendárne mesiace len na základe žiadosti podanej správcovi dane, a to najneskôr 15 dní pred uplynutím predĺženej lehoty a za predpokladu, že správca dane odsúhlasí predĺženie lehoty vydaním rozhodnutia.

SKDP sa nestotožňuje s vyššie uvedeným výkladom ustanovenia § 52t ods. 7 zákona o dani z príjmov pre daňovníkov, ktorým hospodársky rok skončil do 30.11.2012, avšak akceptuje záver komisie.

V súvislosti s možnosťou odkladu lehoty na podanie daňového priznania, na ktorú majú nárok podľa prechodného ustanovenia **§ 52t ods. 7 daňovníci z príjmami plynúcimi zo zdrojov v zahraničí**, vznikol problém nejednotného chápania pojmu „príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí“.

K príjmom plynúcich zo zdrojov v zahraničí sa komisia zhodla, že pri výklade pojmu „príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí“, je potrebné vychádzať analogicky z ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o dani z príjmov – zdroj príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou. To znamená, že ak daňovník, ktorý je rezidentom Slovenskej republiky, sa stáva v zahraničí daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a dosahuje príjmy zo zahraničia obsahovo zodpovedajúce § 16 ods. 1, má nárok na predĺženie lehoty podľa ustanovenia §52t ods. 7 zákona o dani z príjmov.

Bod 3.2 Odpisovanie majetku – ustanovenie § 52o ods. 5 zákona o dani z príjmov

Popis problému:

Daňovník – fyzická osoba, sa rozhodne majetok (1. odpisová skupina), ktorý bol obstaraný v máji 2011, preradiť v roku 2012 z osobného užívania fyzickej osoby do obchodného majetku. Otázkou bolo, či má daňovník nárok na uplatnenie alikvotnej časti ročného odpisu za prvý rok (rok obstarania majetku), resp. nárok na doodpisovanie na konci doby odpisovania za mesiace predchádzajúce mesiacu obstarania.

Záver komisie:

Pri preradení hmotného majetku z osobného užívania do obchodného majetku u fyzickej osoby a pri začatí používania majetku na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane (u daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie) sa v súlade s § 24 ods. 5 zákona o dani z príjmov odpisuje ako v ďalších rokoch odpisovania zo vstupnej ceny podľa § 25 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov (za roky nevyužívania hmotného majetku na zabezpečenie zdaniteľného príjmu sa odpisy neuplatňujú).

Komisia sa zhodla, že pri aplikácii prechodníka § 52o ods. 5 zákona o dani z príjmov, je pre daňové posúdenie odpisu z prvého roku dôležitý moment obstarania majetku, t. j. v ktorom roku ho daňovník nadobudol. Ak bol majetok obstaraný do 31.12.2011 a zaradený do obchodného majetku po 1.1.2012, potom daňovník nemá nárok na celý ročný odpis z prvého roku, bez ohľadu na mesiac nadobudnutia majetku. V tomto prípade daňovník uplatní ročný odpis za roky 2012, 2013 a 2014.

V Bratislave, dňa: 12.02.2013