

**Zápis**  
**zo zasadnutia Komisie pre zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z príjmov**  
**konanej dňa 26.01.2011 na MF SR**

---

Dňa 26.1.2011 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), Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (DR SR) a Slovenskej komory daňových poradcov Slovenskej republiky (SKDP). Zoznam účastníkov tvorí prílohu tohto zápisu.

Program komisie:

1. Otvorenie
2. Problematické oblasti:
  - 2.1 Vyradenie cenných papierov pri zrušení spoločnosti likvidáciou [§ 68 ods. 6 písm. c) Obchodného zákonníka] a ich vplyv na základ dane z príjmov (MF SR),
  - 2.2 Úprava základu dane daňovníka zrušeného bez likvidácie a právneho nástupcu pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17c zákona o dani z príjmov, ak rozhodný deň nastal 1.1.2010 (MF SR),
  - 2.3 Pokračovanie v odpisovaní hmotného majetku pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17b a 17c zákona o dani z príjmov (MF SR),
  - 2.4 Problematika transferového oceňovania (MF SR)
    - dve stále prevádzkarne umiestnené na území SR – možnosť považovať ich za zahraničné závislé osoby na účely zákona o dani z príjmov [§ 2 písm. r) zákona o dani z príjmov],
    - potreba vedenia dokumentácie k transferovému oceňovaniu transakcií so závislou osobou, ak nie sú zahrnuté do daňových výdavkov daňovníka,
  - 2.5 Posudzovanie vzniku stálej prevádzkarne v prípade zahraničnej daňovo transparentnej spoločnosti (MF SR),
  - 2.6 Spätná zmena metódy odpisovania (MF SR),
  - 2.7 Obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo v zahraničí [§ 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov] – aké znaky spoločnosti alebo daňového režimu v zahraničí určia, že je „obdobná“ (SKDP),
  - 2.8 Uplatňovanie § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov aj u daňovníka, ktorý v období vzniku chyby vykázal záporný základ dane (t.j. daňovú stratu), (SKDP),
  - 2.9 Povinnosť podať daňové priznanie právnickej osoby – u daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou [§ 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov] len v prípade, ak má aj iné zdaniteľné príjmy na území SR okrem tých, z ktorých je daň vybraná zrážkou (SKDP),
  - 2.10 Daň vybraná zrážkou [§ 43 ods. 6 zákona o dani z príjmov] – otázky diskutované na Metodických dňoch k dani z príjmov v júni 2010 vo Vyhniach (SKDP),
3. Rôzne
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 - Vyradenie cenných papierov (obchodných podielov) pri zrušení spoločnosti likvidáciou a ich vplyv na základ dane z príjmov**

Popis problému:

Pri likvidácii spoločnosti zaniká aj podiel spoločníkov resp. akcionárov na zanikajúcej spoločnosti. Cenné papiere resp. obchodné podiely sa u ich vlastníka zúčtujú (vyradia) prostredníctvom účtu nákladov. Otázkou zostáva daňové posúdenie tohto nákladu za daňový výdavok podľa zákona o dani z príjmov. Z dopytu daňového subjektu vyplýva snaha rozlišovať medzi skutočnosťou, či v prípade zániku spoločnosti likvidáciou vzniká podiel na likvidačnom zostatku alebo nie. Podľa názoru daňového subjektu, ak

1. nevzniká podiel na likvidačnom zostatku - hodnota vyradeného finančného majetku/cenného papiera, zaúčtovaná do nákladov je uznaným daňovým výdavkom podľa zákona o dani z príjmov,

2. vzniká podiel na likvidačnom zostatku - keďže podiel na likvidačnom zostatku nie je predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov, daňovo neuznaným výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. j) by mala byť hodnota vyradeného cenného papiera (obchodného podielu) **najviac však do výšky podielu na likvidačnom zostatku nezahrnovanom do základu dane**. Zostávajúca časť hodnoty vyradeného cenného papiera (obchodných podielov) je uznaným daňovým výdavkom.

#### **Záver komisie:**

Hoci zákon o dani z príjmov osobitne neupravuje vyradenie cenných papierov (obchodných podielov) a ich vplyv na základ dane v prípade zániku spoločnosti likvidáciou, je však likvidáciu spoločnosti potrebné posudzovať z komplexného hľadiska aj v nadväznosti na úpravu základu dane v § 17 ods. 8 a ostatných ustanovení zákona o dani z príjmov týkajúcich sa likvidácie spoločnosti. Najmä je potrebné vziať do úvahy aj § 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov, podľa ktorých predmetom dane nie je podiel na likvidačnom zostatku, a preto by ani výdavky súvisiace s vyradením cenných papierov (obchodných podielov) nemali byť uznaným daňovým výdavkom. V uvedenom prípade nie je dôležitý výsledok likvidačného procesu (t.j. či vôbec vznikne podiel na likvidačnom zostatku) a vyradenie cenných papierov (obchodných podielov) je v plnej výške nedaňovým výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov.

Do budúcnosti je možné uvažovať o spracovaní legislatívnej úpravy v prípade vyradenia cenných papierov (obchodných podielov) priamo podľa jednotlivých spôsobov zániku spoločností.

#### **Bod 2.2 - Úprava základu dane daňovníka zrušeného bez likvidácie a právneho nástupcu pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17c zákona o dani z príjmov, ak rozhodný deň nastal 1.1.2010**

##### Popis problému:

Zákon č. 504/2009 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal zákon o dani z príjmov, nadobudol účinnosť 1.1.2010 a novým spôsobom rieši úpravu základu dane v prípade zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností alebo družstiev u daňovníka zrušeného bez likvidácie a u jeho právneho nástupcu. Zákon o dani z príjmov umožňuje uplatniť úpravu základu dane v nadväznosti na zvolený spôsob ocenenia majetku a záväzkov u právneho nástupcu a to:

- a) reálnymi hodnotami (§ 17c) alebo
- b) pôvodnými cenami (§ 17e).

Rozhodný deň v prípade zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností alebo družstiev bol v tomto prípade ustanovený na 1.1.2010. Zdaňovacie obdobie daňovníka zrušeného bez likvidácie bolo ukončené dňa 31.12.2009. V tejto súvislosti vznikla otázka uplatnenia jednotlivých ustanovení zákona o dani z príjmov na prelome rokov 2009/2010 (predovšetkým pri uplatnení reálnych hodnôt), tzn. aký postup pri úprave základu dane má uplatniť:

- a) daňovník zrušený bez likvidácie,
- b) právny nástupca?

#### **Záver komisie:**

Daňovník zrušený bez likvidácie - zdaňovacie obdobie daňovníka zrušeného bez likvidácie sa ukončilo dňom 31.12.2009, t.j. v čase kedy novela zákona o dani z príjmov ešte nenadobudla účinnosť a po nadobudnutí účinnosti neobsahovala špecifickú úpravu prelomového obdobia 2009/2010. Z tohto dôvodu je daňovník zrušený bez likvidácie povinný postupovať pri úprave základu dane podľa § 17 ods. 13 ZDP v znení účinnom do 31.12.2009.

Zákon o dani z príjmov platný do 31.12.2009 neukladá daňovníkovi zrušenému bez likvidácie povinnosť zahrnúť do základu dane oceňovací rozdiel z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev (ďalej len „oceňovací rozdiel“). Ak však právny nástupca chce uplatňovať reálne hodnoty a predovšetkým odpisovať majetok z reálnych hodnôt, musí splniť podmienku zahrnutia tohto rozdielu do základu dane. V uvedenom prípade je preto právny nástupca povinný postupovať podľa § 17c ods. 3 písm. a) zákona platného od 1.1.2010, t.j. ak oceňovací rozdiel nezahrnul do základu dane daňovník zrušený bez likvidácie, musí ho zahrnúť do základu dane jeho právny nástupca.

## **Bod 2.3 - Pokračovanie v odpisovaní majetku pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17b a § 17c zákona o dani z príjmov**

### Popis problému:

Zákon o dani z príjmov umožňuje prijímateľovi nepeňažného vkladu podľa § 17b ods. 4 písm. a) zákona o dani z príjmov a právnenému nástupcovi podľa § 17c ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov odpisovať hmotný majetok **ako novoobstaraný majetok z reálnej hodnoty** postupom podľa § 26 zákona o dani z príjmov z reálnej hodnoty alebo z hodnoty nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka.

Zákon o dani z príjmov však umožňuje týmto daňovníkom aj pokračovať v odpisovaní hmotného majetku za splnenia podmienky, že:

- a) vkladateľ nepeňažného vkladu jednorazovo zahnie do základu dane rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a uznanou hodnotou majetku započítanou na vklad spoločníka,
- b) daňovník zrušený bez likvidácie alebo jeho právny nástupca jednorazovo zahrnú do základu dane oceňovací rozdiel z precenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení.

Ak je táto podmienka splnená môže prijímateľ vkladu resp. právny nástupca požívať výhodu vo forme pokračovania v odpisovaní hmotného majetku podľa § 17b ods. 4 písm. b) zákona o dani z príjmov a § 17c ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov z reálnej hodnoty alebo z hodnoty nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka (v prípade nepeňažného vkladu), pričom

1. pri rovnomernom odpisovaní sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu podľa § 27,
2. pri zrýchlenom odpisovaní sa postupuje podľa § 28 ako v ďalších rokoch odpisovania, a to počas zostávajúcej doby odpisovania podľa § 26.

Problematickou oblasťou je práve ustanovenie § 17b ods. 4 písm. b) a § 17c ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov, ktoré umožňuje prijímateľovi nepeňažného vkladu resp. právnenému nástupcovi pokračovať v odpisovaní hmotného majetku v prípade splnenia zákonom ustanovených podmienok. Otázkou zostáva, akú metódu odpisovania môžu títo daňovníci uplatniť:

1. pokračovať v odpisovaní rovnakou metódou odpisovania, akou odpisoval majetok vkladateľ nepeňažného vkladu resp. daňovník zrušený bez likvidácie alebo
2. ponechať možnosť výberu metódy odpisovania na prijímateľovi vkladu resp. právnom nástupcovi?

### **Záver komisie:**

Komisia sa zhodla na názore, že v uvedenom prípade nejde o klasický systém pokračovania v odpisovaní majetku, pretože majetok sa odpisuje z novej hodnoty (reálnej hodnoty) a preto si prijímateľ nepeňažného vkladu a právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie môžu zvoliť metódu odpisovania. Takýto záver a výklad predmetných ustanovení je v prospech daňovníka. Zároveň bolo však vyslovené odporúčanie pre spresnenie ustanovení § 17b ods. 4 písm. b) a § 17c ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov, prípadne vydanie usmernenia k tejto problematike, aby bol pre verejnosť zrejмый zámer pokračovania v odpisovaní majetku.

## **Bod 2.4 - Problematika transferového oceňovania**

### **2.4.1 Dve stále prevádzkarne na území SR - otázka vzťahu zahraničných závislých osôb**

#### Popis problému:

Ustanovenie § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov definuje pojem „zahraničná závislá osoba“. Podľa tohto ustanovenia sa zahraničnou závislou osobou rozumie vzájomne prepojená tuzemská fyzická osoba alebo tuzemská právnická osoba so zahraničnou fyzickou osobou alebo zahraničnou právnickou osobou spôsobom podľa § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov. Rovnako sa posudzuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky.

Predmetné ustanovenie však osobitne nerieši vzťah medzi dvoma stálymi prevádzkarňami umiestnenými na území Slovenskej republiky, ktorých zriaďovateľmi sú dve rozdielne spoločnosti so sídlom v zahraničí, pričom tieto zahraničné spoločnosti sú vzájomne prepojené. V tejto súvislosti nie je zrejмый, či je možné operácie medzi uvedenými stálymi prevádzkarňami považovať za operácie medzi zahraničnými závislými osobami podľa § 2

písm. r) zákona o dani z príjmov a súčasne, či je daňovník povinný o cenách použitých v rámci vzájomných obchodných vzťahov realizovaných uvedenými stálymi prevádzkarňami viesť dokumentáciu podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

#### **Záver komisie:**

Komisia sa zhodla na skutočnosti, že stála prevádzkareň daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnená na území Slovenskej republiky je podľa § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov zahraničnou závislou osobou len vo vzťahu k svojmu zriaďovateľovi v zahraničí.

V prípade vzťahu medzi dvoma stálymi prevádzkarňami umiestnenými na území Slovenskej republiky, ktorých zriaďovateľmi sú dve vzájomne prepojené zahraničné spoločnosti, je potrebné vychádzať z účelu ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktorým je uplatnenie princípu nezávislého vzťahu na „cezhraničné“ transakcie zahraničných závislých osôb a nadväzne u „cezhraničných“ transakcií zdokumentovať podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov použitú metódu transferového oceňovania.

U stálej prevádzkarene je súčasne potrebné zohľadniť aj ustanovenie § 17 ods. 7 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého základ dane stálej prevádzkarene nemôže byť nižší, ako by bol dosiahnutý, keby ako nezávislá osoba vykonávala rovnaké alebo podobné činnosti nezávisle od jej zriaďovateľa. Toto ustanovenie je potrebné vykladať v súlade s komentárom k článku 7 modelovej zmluvy OECD, tak aby bol dosiahnutý zámer, že základ dane stálej prevádzkarene by mal byť taký, ako by stála prevádzkareň vykázala v prípade, že by vystupovala ako **nezávislý samostatný subjekt** vykonávajúci rovnaké alebo podobné činnosti za rovnakých alebo podobných podmienok a realizovala by transakcie úplne nezávisle od svojho zriaďovateľa. Z uvedeného dôvodu by sa pravidlá transferového oceňovania mali vzťahovať na stálu prevádzkareň, a to nielen vo vzťahu k jej zriaďovateľovi, ale voči všetkým jej spriazneným osobám v zahraničí. Na úpravu základu dane stálej prevádzkarene sa primerane použije postup podľa § 18 zákona o dani z príjmov a spôsob vyčíslenia základu dane sa preukáže aj dokumentáciou podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

#### **2.4.2 Povinnosť vedenia dokumentácie k transferovému oceňovaniu so závislou osobou**

##### Popis problému:

Podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov súčasťou základu dane zahraničnej závislej osoby je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane. Pri vyčíslení tohto rozdielu sa použije postup podľa § 18 zákona o dani z príjmov, pričom o použitej metóde je daňovník povinný viesť dokumentáciu. V tejto súvislosti je otázne, ako má daňovník postupovať v prípade, ak všetky transakcie (náklady) so závislými osobami v zahraničí vylúči zo základu dane, t.j. nezahrnie ich do daňových výdavkov, či má povinnosť o takýchto transakciách viesť dokumentáciu podľa § 18 zákona o dani z príjmov alebo nie.

K danému problému boli prezentované dva odlišné názory. Na jednej strane, ak daňovník vylúči zo základu dane všetky transakcie (náklady) so závislými osobami v zahraničí, potom mu nevznikne rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, ktorý by znížil jeho základ dane v súlade s § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov. Z uvedeného dôvodu je možné, že by daňovník v takomto prípade k transakciám (nákladom), ktoré neznižujú jeho základ dane, nemusel viesť dokumentáciu podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov. K uvedenému postoju sa prikláňa MF SR a SKDP. Na druhej strane DR SR zastáva názor, že každý daňovník, ktorý uskutočňuje vzájomné obchodné vzťahy so závislými osobami v zahraničí, je povinný viesť dokumentáciu o použitej metóde ocenenia týchto transakcií, a to bez ohľadu na skutočnosť, či boli tieto transakcie zahrnuté do základu dane daňovníka alebo nie.

#### **Záver komisie:**

Komisia sa zhodla na tom, že odpoveď pre daňovníka by mala poukázať predovšetkým na potrebu preukázania vyčíslenia jeho základu dane, pričom návrh odpovede, ktorú pre daňovníka pripraví MF SR, by pred expedovaním mal byť odsúhlasený SKDP aj DR SR.

Ďalej sa diskutovalo o možnosti úpravy znenia zákona o dani z príjmov. Rozdiel podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov by sa nemal spájať len s prípadmi, kedy znižuje základ dane daňovníka. Ceny použité vo vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb by mali zodpovedať úrovni nezávislých cien, a to bez ohľadu na to, či rozdiel medzi závislými a nezávislými cenami by základ dane daňovníka znížil alebo zvýšil. Súčasne sa

navrhovalo spresnenie ustanovenia § 18 zákona o dani z príjmov tak, aby bolo jednoznačné, na koho sa povinnosť vedenia dokumentácie vzťahuje. Na záver diskusie sa spomenula aj potreba zohľadniť v ustanoveniach § 18 zákona o dani z príjmov aktualizáciu Smernice OECD o transferovom oceňovaní z júla 2010. V súvislosti s potrebou spresnenia ustanovení zákona o dani z príjmov týkajúcich sa oblasti transferového oceňovania DR SR a SKDP predložia svoje návrhy a námety MF SR.

## **Bod 2.5 - Posudzovanie vzniku stálej prevádzkarne v prípade zahraničnej daňovo transparentnej spoločnosti**

### Popis problému:

Fyzické osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku sú spoločníci v obchodnej spoločnosti so sídlom v Nemecku, označovanej po nemecky ako GmbH & Co KG. Ide o komanditnú spoločnosť (KG), ktorej komplementárom je spoločnosť s ručením obmedzeným (GmbH). V zmysle nemeckých daňových predpisov ide o tzv. daňovo transparentnú spoločnosť, t.j. zdanenie neprebíha na úrovni spoločnosti, ale na úrovni jej spoločníkov. Táto GmbH & Co KG je 100%-tným spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti so sídlom na Slovensku.

Problematickou oblasťou je prístup SR k nemeckej právnej forme GmbH & Co KG, ktorá je spoločníkom slovenskej verejnej obchodnej spoločnosti pre účely uplatnenia slovenského zákona o dani z príjmov a zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Slovenskou republikou a Nemeckom. Otázkou je, či vzniká povinnosť oznámiť zriadenie stálej prevádzkarne v SR a podávať daňové priznanie k dani z príjmov v SR jednotlivým spoločníkom nemeckej GmbH & Co KG alebo samotnej nemeckej GmbH & Co KG?

### **Záver komisie:**

Vo veci prístupu k zdaneniu nemeckej právnej formy GmbH & Co KG, ktorá je spoločníkom slovenskej verejnej obchodnej spoločnosti podľa zákona o dani z príjmov je potrebné vychádzať aj z čl. 1 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku zverejnenej v Zbierke zákonov pod č. 18/1984 Zb., ktorý ustanovuje, že táto zmluva sa vzťahuje len na osoby, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v jednom alebo v oboch zmluvných štátoch. Osoba majúca bydlisko alebo sídlo v jednom zmluvnom štáte je v čl. 4 ods. 1 zmluvy definovaná ako osoba, ktorá je podrobená zdaneniu podľa právnych predpisov tohto štátu z dôvodu svojho bydliska, stáleho pobytu, miesta vedenia alebo iného podobného kritéria. Nakoľko spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá má právnu formu GmbH & Co KG v Nemecku nepodlieha zdaneniu na úrovni spoločnosti, ale len na úrovni spoločníkov, nie je možné túto považovať za osobu, ktorá má bydlisko alebo sídlo v zmluvnom štáte v zmysle čl. 4 ods. 1 zmluvy a teda sa na túto spoločnosť nemôže uplatňovať zmluva.

Výhody zo zmluvy je možné uplatniť len na osoby, ktoré sú daňovníkmi v zmluvnom štáte, t.j. osoby, ktoré podliehajú v tomto zmluvnom štáte zdaneniu. Na účely uplatnenia výhody zo zmluvy majú jednotliví spoločníci uvedenej spoločnosti vznik stálej prevádzkarne podľa § 16 ods. 3 zákona o dani z príjmov oznámiť miestne príslušnému správcovi dane v súlade s § 31 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a podať daňové priznanie z príslušného podielu zo základu dane rozdeleného na týchto spoločníkov, ktorý je príjmom z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov.

V prípade, ak fyzické osoby, ktoré sú spoločníkmi nemeckej spoločnosti, nezískali povolenie alebo oprávnenie na podnikanie vydané na území Slovenskej republiky, nie sú povinné registrovať sa v súlade s § 31 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, ale oznamujú vznik stálej prevádzkarne podľa § 31 ods. 3 tohto zákona.

Komisia sa zhodla, že posudzovanie vzniku stálej prevádzkarne spoločníkov zahraničných daňovo transparentných spoločností by bolo vhodné v budúcnosti riešiť minimálne vo forme metodického pokynu a očakáva v tejto oblasti podnety od DR SR a SKDP. Taktiež by bolo v tejto súvislosti vhodné prehodnotiť zabezpečenie dane podľa § 44 zákona o dani z príjmov, nakoľko v rámci EÚ daň z príjmov takýchto zahraničných spoločníkov nie je v Slovenskej republike nijakým spôsobom zabezpečená. Takýto postup je však podmienený spoluprácou s DR SR a SKDP pri riešení problematiky medzinárodného zdanenia.

## **Bod 2.6 - Spätná zmena metódy odpisovania**

### Popis problému:

Zákon o dani z príjmov umožňuje daňovníkovi odpisovať majetok zvolenou metódou odpisovania. Výber metódy je na dobrovoľnom rozhodnutí daňovníka a podľa § 26 ods. 3 zákona o dani z príjmov nemôže daňovník túto

metódu zmeniť počas celej doby odpisovania tohto majetku. Problematickou oblasťou je skutočnosť, či zákon o dani z príjmov umožňuje spätnú zmenu metódy odpisovania hmotného majetku za podmienky, že by daňovník podal dodatočné daňové priznanie za všetky predchádzajúce zdaňovacie obdobia, v ktorých si do daňových výdavkov uplatnil odpisy vo výške podľa pôvodne zvolenej metódy odpisovania daného hmotného majetku.

#### **Záver komisie:**

MF SR a SKDP sú toho názoru, že je možné metódu odpisovania zmeniť, ak daňovník podá dodatočné daňové priznanie za všetky predchádzajúce zdaňovacie obdobia. Je však nevyhnutné upozorniť, že v tomto prípade by mohol daňovník postupovať iba v prípade, ak má možnosť podať toto dodatočné daňové priznanie, t.j. najneskôr do zániku práva pre vyrubenie dane.

DR SR sa prikláňa k názoru, že metódu odpisovania nie je možné meniť ani podaním dodatočného daňového priznania za všetky predchádzajúce zdaňovacie obdobia s odvolaním sa na § 26 ods. 3 zákona o dani z príjmov a na § 39 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“), podľa ktorého daňovník môže podať dodatočné daňové priznanie, ak zistí, že podané daňové priznanie je nesprávne a jeho oprava má za následok zvýšenie dane. Ak daňový subjekt zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia, ako bola uvedená v daňovom priznaní, môže podľa § 39 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov podať dodatočné daňové priznanie najneskôr však do štyroch rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

Na základe konzultácie s Odborom správy daní a cenovej legislatívy na MF SR je v uvedenom prípade možné podať dodatočné daňové priznanie podľa § 39 zákona o správe daní a poplatkov.

#### **Bod 2.7 - Obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo - spoločné znaky na účely § 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov**

##### Popis problému:

Podľa § 3 ods. 2 písm. c) a § 12 ods. 7 písm. c) zákona o dani z príjmov nie sú predmetom dane podiely na zisku vyplatené obchodnou spoločnosťou alebo družstvom. Na účely týchto ustanovení sa za "obchodnú spoločnosť alebo družstvo" považuje aj obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo so sídlom v zahraničí. Otázkou zostáva, aké kritéria/znaky je potrebné u zahraničnej spoločnosti posudzovať, aby bolo možné konštatovať, že ide o obdobnú obchodnú spoločnosť. Kritériom je posudzovať:

- právne znaky spoločností alebo
- znaky daňového režimu, ktorému zahraničná spoločnosť v rezidentnom štáte alebo štáte založenia podlieha?

#### **Záver komisie:**

SKDP uvedenú problematickú oblasť rieši zameraním sa na právne znaky zahraničných spoločností. Pri tejto činnosti odporúča využívať služby právnikov so zameraním na jurisdikciu príslušnej krajiny.

MF SR je toho názoru, že pri posudzovaní znakov spoločnosti je potrebné vychádzať z ustanovení daňového práva ako aj ustanovení práva obchodných spoločností. Hlavným cieľom posúdenia je predchádzanie ekonomickému dvojitému zdaneniu, preto pre definíciu „obdobnej“ obchodnej spoločnosti bude rozhodujúce to, či je spoločnosť vytvára základ dane a súčasne daň platí (resp. daň nemusí platiť, ak uplatňuje úľavu na dani). Pre tieto účely je potrebné posudzovať hľadiská obchodno-právne a daňovo-právne. Z hľadiska práva obchodných spoločností, by medzi „obdobné“ spoločnosti mali patriť vždy kapitálové spoločnosti. Za obdobné obchodné spoločnosti je potrebné považovať aj právnické osoby založené podľa práva obchodných spoločností, napr. európsku akciovú spoločnosť a európske družstvo. V rámci režimu EÚ, by sa pri kapitálových spoločnostiach mohlo príkladom použiť vymedzenie spoločností v prílohe smernice o materských a dcérskych spoločnostiach 90/435/ES.

Pri osobných spoločnostiach by sa mala brať do úvahy skutočnosť, či sú to spoločnosti daňovo transparentné a či ich príjem je zdaňovaný iba na úrovni spoločníkov. DR SR taktiež v tejto súvislosti doplnilo, že v danom ustanovení by sa mal sledovať charakter príjmu vyplácaného od zahraničnej právnickej osoby a nie právna forma spoločnosti a jej posúdenie na účely dane z príjmu.

#### **Bod 2.8 - Uplatňovanie § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov v prípade, ak daňovník vykázal záporný základ dane (daňovú stratu)**

#### Popis problému:

Podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie výnosy (príjmy), ako mu vyplýva z osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) alebo v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia nižšie náklady (výdavky), ako mu vyplýva z osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) a z tohto dôvodu vykázal vyšší základ dane a odvedol vyššiu daň, úprava výsledku hospodárenia alebo nerozdeleného zisku minulých rokov alebo neuhradenej straty minulých rokov v nasledujúcich účtovných obdobiach už nebude mať vplyv na výšku základu dane a daňovej povinnosti. Ak sa daňovník rozhodol uplatniť tento postup v príslušnom zdaňovacom období, neuplatňuje už úpravu základu dane podľa § 17 ods. 15, t.j. opravu základu dane prostredníctvom podania dodatočného daňového priznania. Uvedené ustanovenie však hovorí len o prípade, kedy daňovník z tohto titulu vykázal vyšší základ dane a odvedol vyššiu daň v minulosti. Nič však toto ustanovenie nehovorí o prípade, v ktorom v dôsledku týchto účtovných operácií vykázal nižšiu daňovú stratu. Otázkou zostáva, či je možné § 17 ods. 29 aplikovať aj na situáciu zníženia vykázananej daňovej straty?

#### **Záver komisie:**

Hoci zákon o dani z príjmov hovorí len o vyššom základe dane a vyššej odvedenej dani komisia sa zhodla na názore, že je možné na účely zákona o dani z príjmov akceptovať ustanovenie § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov aj na situácie, kedy daňovník z titulu zaučtovania vyššej sumy výnosov resp. nižšej sumy nákladov vykázal nižšiu daňovú stratu. Nižšia daňová strata sa premietne do základu dane v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach prostredníctvom uplatňovania nižšieho odpočtu daňovej straty.

#### **Bod 2.9 - Povinnosť podávania daňových priznaní u daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou (§ 41 ods. 1)**

#### Popis problému:

Pri doslovej interpretácii § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov by sa povinnosť podania daňového priznania vzťahovala na všetkých daňovníkov s výnimkou tých, ktorí sú priamo uvedení v § 41 ods. 1. V princípe by sa toto ustanovenie vzťahovalo aj na všetkých nerezidentných daňovníkov, nakoľko pojem "daňovník" vymedzený v § 2 písm. a) tohto zákona nie je (až na pár taxatívne vymenovaných prípadov) žiadnym spôsobom v § 41 ods. 1 zákona limitovaný, t.j. bez ohľadu na to, či nerezidentná právnická osoba má alebo nemá príjmy zo zdroja v SR, by mala podať v SR daňové priznanie. Problematickou oblasťou je určenie povinnosti, či skutočne každý daňovník je povinný podávať daňové priznanie, t.j. či ustanovenie § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa má vykladať doslovne alebo v kontexte s ostatnými ustanoveniami zákona o dani z príjmov. V tejto súvislosti sa v záujme zvýšenia právnej istoty odporúča legislatívne spresniť túto problematiku a posúdiť viaceré možné alternatívy, ktoré prichádzajú do úvahy (napr. naviazať povinnosť podať daňové priznanie na registráciu podľa zákona o správe daní a poplatkov, na dosahovanie zdaniteľného príjmu iného ako je príjem, z ktorého je daň vysporiadaná zrážkou alebo na obe kritéria a pod.).

#### **Záver komisie:**

Pri interpretácii § 41 ods. 1 sa má vychádzať z komplexného pohľadu na zdaňovanie príjmov daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou. Pre určenie osoby daňovníka je síce rozhodujúce sídlo resp. miesto skutočného vedenia podľa § 2 písm. e) zákona o dani z príjmov, ale teritoriálnu pôsobnosť zákona možno uplatniť iba, ak takíto daňovníci dosahujú príjmy zo zdroja na území SR uvedené v § 16. Tieto príjmy môžu byť zdanené iba niektorým z nasledovných spôsobov:

- i. zrážkovou daňou, pri ktorej je daňová povinnosť v zásade splnená vybratím zrážkovej dane (§ 43 zákona o dani z príjmov)
- ii. zabezpečením dane (§ 44 zákona o dani z príjmov - uplatňovanie len voči nečlenským štátom EÚ)
- iii. podaním daňového priznania, ak sú príjmy dosahované prostredníctvom stálej prevádzkarne (§ 16 a § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov).

Daňovníkovi, ktorému na území SR vzniká stála prevádzkarňa, má registračnú resp. oznamovaciu povinnosť podľa zákona o správe daní a po jej splnení sa považuje za daňový subjekt v SR. Každý daňový subjekt má povinnosť podať daňové priznanie (a to aj tzv. „nulové“ daňové priznanie). Táto povinnosť je v tomto smere rovnaká pre slovenské aj zahraničné subjekty.

## **Bod 2.10 - Daň vyberaná zrážkou - stav k 31.12.2010**

### Popis problému:

Problematika dane vyberanej zrážkou nadväzovala na vybrané ustanovenia § 43 zákona o dani z príjmov, ktoré boli prezentované aj na Metodických dňoch konaných v dňoch 15.6. - 16.6.2010 vo Vyhniach. Problematické oblasti sa dotýkali jednotlivých ustanovení § 43 platných do 31.12.2010.

### **Záver komisie:**

Keďže novelou zákona č. 584/2010 Z. z., ktorou sa od 1.1.2011 menil a doplňal zákon o dani z príjmov bola výrazne upravená aj oblasť dane vyberanej zrážkou (§ 43), členovia komisie sa rozhodli uvedenú problematiku na tomto zasadnutí komisie neriešiť.

V Bratislave, dňa: 9.2.2011