

**Usmernenie č. 18/DZPaU/2021/MU k vymedzeniu zdaniteľných príjmov
(výnosov) na účely uplatňovania 15 % sadzby dane u daňovníka,
ktorý pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádza
z § 17 ods. 1 písm. b) až d) zákona č. 595/2003 Z. z.
o dani z príjmov v znení neskorších predpisov**

Finančné riaditeľstvo SR vydáva na základe požiadavky Ministerstva financií SR usmernenie k vymedzeniu zdaniteľných príjmov (výnosov) na účely uplatňovania správnej sadzby dane (15 % alebo 21 %) pri podávaní daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daňové priznanie“) za zdaňovacie obdobie kalendárny rok 2020, resp. príslušný hospodársky rok, vrátane využitia na účely definície mikrodaňovníka od 01.01.2021.

S účinnosťou od 01.01.2020 je pre právnickú osobu podľa § 15 písm. b) prvého bodu zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) sadzba dane zo základu dane zníženého o daňovú stratu

- podľa podbodu 1a. **15 %** pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie **príjmy (výnosy) neprevyšujúce sumu 100 000 eur,**
- podľa podbodu 1b. 21 % pre ostatných daňovníkov, na ktorých sa nevzťahuje sadzba dane 15 %.

V súlade s prechodným ustanovením § 52zzd ods. 1 ZDP sa znížená sadzba dane prvýkrát uplatní za zdaňovacie obdobie začínajúce najsôr 01.01.2020.

Zákonom č. 416/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 416/2020 Z. z.“) došlo v § 15 písm. b) prvý bod podbodu 1a. k spresneniu vymedzenia príjmov na účely uplatnenia 15 % sadzby dane tak, že do príjmov (výnosov) sa budú zahrňovať len **zdaniteľné príjmy (výnosy)**. Z prechodného ustanovenia § 52zzi ods. 1 ZDP vyplýva, že § 15 písm. b) prvého bodu podbodu 1a. v časti, ktorá ustanovuje rozsah zdaniteľných príjmov (výnosov), v znení účinnom od 01.01.2021 sa použije už **pri podaní daňového priznania po 31.12.2020.**

V uvedenom ustanovení suma 100 000 eur bola nahradená sumou podľa osobitného predpisu, ktorým je § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, tzn. že 15 % sadzbu dane môže využiť daňovník, ktorý za zdaňovacie obdobie dosiahol zdaniteľné príjmy (výnosy) neprevyšujúce 49 790 eur. Z prechodného ustanovenia § 52zzi ods. 20 ZDP vyplýva, že znížená sadzba dane 15 % pri zdaniteľných príjmoch (výnosoch) neprevyšujúcich 49 790 eur sa prvýkrát použije v zdaňovacom období, ktoré začína najsôr 01.01.2021.

Nárok na zníženú sadzbu dane 15 % bude mať daňovník spĺňajúci podmienku dosiahnutia zdaniteľných príjmov (výnosov) nepresahujúcich 49 790 eur pre rok 2021, a to bez ohľadu na skutočnosť, či zároveň využije status mikrodaňovníka podľa § 2 písm. w) ZDP, a rovnako bez ohľadu na skutočnosť, že sa ním nestal nesplnením iných podmienok uvedených v § 2 písm. w) ZDP (napr. z dôvodu realizácie kontrolovanej transakcie so závislou osobou).

V tlačive daňového priznania je z uvedeného dôvodu doplnený **nový riadok 560**, v ktorom sa uvádza úhrn zdaniteľných príjmov.

Pri vyplnení riadku 560 sa vychádza z tabuľky C1 (riadok 6) alebo tabuľky C2 (riadok 6) alebo tabuľky F (riadok 1), alebo tabuľky G1 (riadok 1) upraveného o položky vzťahujúce sa k výnosom z tabuľky G3 (riadok 2 a 3) alebo tabuľky G2 (riadok 1) alebo tabuľky H (riadok 1 a riadok 2 až 10 stĺpca 1).

Zdaniteľný príjem je vymedzený v § 2 písm. h) ZDP, ktorým sa rozumie **príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa ZDP ani medzinárodnej zmluvy.**

V súvislosti s vymedzením zdaniteľného príjmu vznikajú viaceré otázky, ktoré príjmy (výnosy) sa za príslušné zdaňovacie obdobie posudzujú ako zdaniteľné príjmy (výnosy) na účely 15 % sadzby dane predovšetkým

u daňovníkov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len „PÚ“) pri vyplňaní riadku 560 tlačiva daňového priznania.

Z uvedeného dôvodu, ako aj vzhľadom na to, že sadzba dane sa uplatňuje predovšetkým na zdaniteľné príjmy vstupujúce do základu dane v príslušnom zdaňovacom období, **uvádzame nasledovný okruh najčastejších prípadov vo vzťahu k zdaniteľným príjmom (výnosom):**

1. **Výnosy účtované v triede 6 u daňovníka účtujúceho v sústave PÚ alebo IFRS upravené o výnosy, ktoré:**
 - **nie sú predmetom dane** podľa § 12 ods. 7 ZDP – napr. príjmy získané darovaním okrem darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa alebo dedením, podiely na zisku (dividendy) u právnickej osoby okrem dividend z nespolupracujúcich štátov podľa § 2 písm. x) ZDP [riadok 210 daňového priznania okrem sumy prislúchajúcej k príjmom nezahrňovaným do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. a) ZDP, resp. riadok 220 u daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie],
 - **sú od dane oslobodené** – napr. príjmy podľa § 13 až § 13c ZDP (riadky 230, 240 a 260 daňového priznania),
 - **podľa § 17 ods. 3 písm. c) ZDP** predstavujú výnosy, ktoré už boli v minulosti zdanené podľa ZDP alebo doterajších predpisov a preto sa do základu dane nezahŕňajú,
 - **predstavujú rozdiel medzi uznanou hodnotou a účtovnou hodnotou majetku pri nepeňažnom vklade** v časti, v akej sa nezahŕňa do základu dane v príslušnom zdaňovacom období podľa § 17b ods. 1 písm. b) ZDP.
2. **Výnosy, ktoré do základu dane nevstupujú**, ale napriek tomu sa zahrňujú medzi zdaniteľné príjmy (výnosy) uvedené v riadku 560 daňového priznania
 - výnosy **zdanené daňou vyberanou zrážkou** – sú zdaniteľným príjmom, aj keď sa zdaňujú iným spôsobom a zo základu dane sú vylúčené podľa § 17 ods. 3 písm. a) ZDP,
 - výnosy podľa **§ 17i ods. 5 písm. e) ZDP** – hybridné nesúlady, v prípade, ak ide o príjmy, ktoré nie sú predmetom dane alebo sú od dane oslobodené a uplatnením pravidiel podľa § 17i ZDP vstúpia do zdaniteľných príjmov.
3. **Príjmy, ktoré nie sú zaučtované vo výnosoch, ale sú zdaniteľným príjmom**
 - **nepeňažný príjem** – napr. § 17 ods. 20 a 21 ZDP (riadok 110 daňového priznania),
 - úpravy základu dane o pripočítateľné položky, ktoré súvisia s výnosmi resp. príjmami – napr. úpravy z dôvodu **transferového oceňovania** (iba v časti týkajúcej sa výnosov, príjmov, t. j. nie výdavkov) – napr. § 17 ods. 5 ZDP,
 - marketingové štúdie u prijemcu vykázané vo výnosoch v minulosti, ktoré sú zdaniteľným príjmom až v zdaňovacom období prijatia úhrady podľa § 17 ods. 19 písm. c) ZDP účinného do 31.12.2019,
 - oceňovacie rozdiely (účtované na účte 416) vykázané pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev zahrňované do základu dane podľa § 17c ZDP.
4. **Príjmy, ktoré sa z pohľadu účtovníctva alebo ZDP časovo rozlišujú**
 - **dotácie** – v časti v akej sa účtujú do výnosov a zároveň zdaniteľných príjmov v príslušnom zdaňovacom období podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP,
 - **rozdiel medzi uznanou hodnotou a účtovnou hodnotou majetku pri nepeňažnom vklade** v časti, v akej sa zahrňuje do základu dane v príslušnom zdaňovacom období podľa § 17b ods. 1 písm. b) ZDP.

Do zdaniteľných príjmov sa nezahŕňajú predovšetkým úpravy základu dane, ktoré sa vzťahujú k výdavkom (nákladom) a sú položkami zvyšujúcimi výsledok hospodárenia, napr.:

- výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami § 21 (riadok 130 daňového priznania),
- výdavky (náklady) po zaplatení – 17 ods. 19 ZDP (riadok 140 daňového priznania),
- záväzky po splatnosti, ktoré súvisia s daňovými výdavkami - § 17 ods. 27 ZDP,
- rozdiel medzi účtovnými odpismi a daňovými odpismi a ďalšie.

Obdobne postupuje pri vymedzení zdaniteľných príjmov (výnosov) aj fyzická osoba účtujúca v sústave podvojného účtovníctva.

Rovnaké kritérium zdaniteľných príjmov (výnosov) sa uplatňuje aj pri určení definície mikrodaňovníka podľa § 2 písm. w) ZDP od 01.01.2021.

Poznámka: Dávame do pozornosti, že vo Finančnom spravodajcovi r. 2021 je ako príspevok č. 1 uverejnené Oznámenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/005681/2021-721 o vydaní doplnenia k poučeniu na vyplnenie daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby – typ A, k poučeniu na vyplnenie daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby – typ B a k poučeniu na vyplnenie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby. V zmysle predmetného oznámenia v poučení na vyplnenie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby (MF/015675/2020-721) dochádza k zmene textu k vyplneniu riadku 560 tlačiva daňového priznania. Oznámenie je uverejnené na webovom sídle Ministerstva financií SR.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Február 2021