

OBSAH :

Miesto dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH2

Finančné riaditeľstvo SR zverejnilo nový metodický pokyn s vysvetlením pravidiel pre určenie miesta dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a podobné podujatia a ďalších súvisiacich služieb.

Transakcie s kryptomenami z pohľadu DPH5

Finančné riaditeľstvo SR metodicky usmernilo oblasť uplatňovania DPH pri transakciách zahŕňajúcich kryptomeny.

Zvýšenie sumy stravného od 1. júna 20238

Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny SR vydalo dňa 17. mája 2023 Opatrenie č. 171/2023, ktorým od 1. júna 2023 ustanovilo sumy stravného podľa § 5 ods. 2 a § 8 ods. 1 zákona č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách (ďalej len „zákon o CN“). FR SR v júni 2023 zverejnila informáciu. V tejto súvislosti FR SR aktualizovala aj [metodický pokyn](#) k zdaniteľnosti príspevku na stravovanie.

Novela zákona o obmedzení platieb v hotovosti - z. č. 211/20239

Dňa 23. mája 2023 NR SR schválila zákon č. 211/2023 Z. z., ktorým sa mení zákon č. 394/2012

Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti ako aj ďalšie právne predpisy. Novela zákona nadobúda účinnosť 1. júla 2023. Finančná správa SR v tejto súvislosti v júni 2023 zverejnila Informáciu.

Novela zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku10

Dňa 16. mája 2023 NR SR schválila zákon č. 198/2023 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Novela zákona nadobúda účinnosť 1. októbra 2023. Finančná správa SR vydala informáciu k novele tohto zákona

Zdaňovanie príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona o DzP10

Finančná správa SR v júni 2023 zverejnila rozsiahly metodický pokyn týkajúci sa zdaňovania príjmov z prenájmu v súlade s § 6 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“). Metodický pokyn obsahuje viacero praktických príkladov. Najdôležitejšie informácie obsiahnuté v tomto dokumente sme pre Vás spracovali v nasledujúcich riadkoch.

Uplatňovanie daňového bonusu po skončení strednej školy17

Finančná správa SR v júni zverejnila aktuálnu informáciu týkajúcu sa uplatňovania daňového bonusu na dieťa po skončení strednej školy. Informácia poskytuje praktické riešenie situácií, ktoré môžu v praxi nastať.

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie19

Finančná správa SR v júni 2023 zverejnila informáciu, v ktorej je riešená daňová a účtovná problematika týkajúca sa daňovníkoch nezriadených alebo nezaložených na podnikanie. K jednotlivým situáciám sú v informácii uvedené aj praktické príklady.

Opatrenie MF SR o správe s informáciami k DzP27

Opatrenie MF SR zo dňa 14. júna 2023 č. MF/006455/2023-74 o správe s informáciami o dani z príjmov nadobúda účinnosť 22. júna 2023. Oznámenie je zverejnené v Zbierke zákonov SR pod číslom 229/2023 Z. z. a vo Finančnom spravodajcovi pod poradovým číslom 12/2023, ktorý je sprístupnený v elektronickej podobe na webovom sídle www.finance.gov.sk

Rozhodnutia SD EÚ28

Vec C- 114/22 W

Vec C- 418/22 CEZAM

Vec C- 265/22 IT

Vec C- 620/ 21 Momtrade Vec C- 516/21 Y

Vec C- 127/22 Bălgarska telekomunikacionna kompania“ EAD

Vec C- 97/21 MV - 98

Daňový kalendár32

Miesto dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH

Finančné riaditeľstvo SR zverejnilo nový metodický pokyn s vysvetlením pravidiel pre určenie miesta dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové,

vedecké, vzdelávacie, zábavné a podobné podujatia a ďalších súvisiacich služieb.

Finančné riaditeľstvo SR metodicky upravilo oblasť určenia miesta dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov. Ide o služby kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a podobné služby, ako napríklad služby na výstavách a veľtrhoch vrátane ich organizovania a služieb súvisiacich so vstupom na tieto podujatia.

Miesto dodania uvedených služieb je upravené v § 16 ods. 3 zákona o DPH osobitne pre tieto služby poskytované zdaniteľnej osobe a osobitne pre služby poskytované osobe inej ako nezdaniteľnej osobe. Úprava zavedená v zákone o DPH vychádza zo smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, s účinnosťou od 1. januára 2011.

1. Poskytnutie služby zdaniteľnej osobe

Miestom dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia, ako sú výstavy a veľtrhy, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ak sú tieto služby dodané zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto podujatia skutočne konajú.

Pravidlo určenia miesta dodania služby uvedené v § 16 ods. 3 druhej vete zákona o DPH je transpozíciou článku 53 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „smernica o DPH“), podľa ktorého miestom poskytovania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako napríklad veľtrhy a výstavy, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ktoré sa poskytujú zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto podujatia skutočne konajú.

Osobitné pravidlo určenia miesta dodania služby pre zdaniteľnú osobu v súvislosti s uvedenými službami sa vzťahuje na:

- služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia (napr. výstavy a veľtrhy),
- doplnkové služby, ktoré bezprostredne súvisia so vstupom na tieto podujatia.

Miesto dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb iných ako služieb spočívajúcich v poskytnutí práva na vstup na tieto podujatia sa pri ich poskytnutí zdaniteľnej osobe určí podľa § 15 ods. 1 zákona

o DPH, t. j. miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň.

➤ Právo na vstup

Podľa čl. 32 ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sa uvádza v článku 53 smernice o DPH, zahŕňajú poskytnutie služieb, ktorých základnou charakteristikou je udelenie práva na vstup na podujatie výmenou za lístok alebo platbu, vrátane platby vo forme predplatného, sezónneho lístka alebo pravidelného poplatku.

Čl. 32 ods. 1 VN sa vzťahuje najmä na právo na vstup:

- a) na zábavné predstavenia, divadelné predstavenia, cirkusové predstavenia, veľtrhy, do zábavných parkov, na koncerty, výstavy a iné podobné kultúrne podujatia;
- b) na športové podujatia, akými sú zápasy alebo súťaže;
- c) na vzdelávacie a vedecké podujatia (konferencie a semináre).

Čl. 32 ods. 1 VN sa nevzťahuje na používanie zariadení, akými sú telocvične alebo podobné zariadenia, za úhradu poplatku.

➤ Doplnkové služby, sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov

Podľa čl. 33 VN doplnkové služby uvedené v článku 53 smernice o DPH zahŕňajú služby, ktoré priamo súvisia so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia a ktoré sa poskytujú samostatne osobe zúčastňujúcej sa na podujatí za protihodnotu. Takéto doplnkové služby zahŕňajú najmä používanie šatní alebo hygienických zariadení, nezahŕňajú však samotné sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov.

Pri sprostredkovaní predaja lístkov na podujatie medzi zdaniteľnými osobami sa miesto dodania služby sprostredkovania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň.

Podľa článku 33a VN na poskytovanie lístkov, ktoré umožňujú vstup na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatie, sprostredkovateľmi, ktorí konajú vo vlastnom mene, ale na účet organizátora, alebo zdaniteľnou osobou inou ako organizátor, ktorá koná na vlastný účet, sa vzťahuje článok 53 a článok 54 ods. 1 smernice o DPH.

Ak iná osoba ako organizátor pri predaji lístkov, ktoré umožňujú vstup na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatie, koná vo vlastnom mene, ale na účet organizátora, podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH platí, že táto

zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala. Iná osoba v takomto prípade zakúpi vstupenky od organizátora, t. j. prijme službu umožňujúcu vstup na podujatie podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH a následne predá vstupenky zákazníkom, t. j. dodá službu podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH.

❖ **Záver 97. zasadnutia Výboru pre DPH**

Službami sprostredkovania pri predaji vstupeniek na športové podujatia sa zaoberal Výbor pre DPH na svojom 97. zasadnutí.

Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že v prípade lístkov, ktoré udeľujú právo na prístup ku kultúrnym, umeleckým, športovým, vedeckým, vzdelávacím, zábavným alebo podobným podujatiam a ktoré sú distribuované prostredníctvom sprostredkovateľa konajúceho v mene a na účet organizátora, na účely DPH:

- o organizátor poskytne služby pozostávajúce z umožnenia prístupu na podujatie prostredníctvom predaja lístka kupujúcemu, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH;
- o sprostredkovateľ poskytne organizátorovi sprostredkovateľské služby, ktorých miesto dodania sa určí v súlade s článkom 44 smernice o DPH.

V prípade, že takéto lístky sú distribuované prostredníctvom sprostredkovateľa, ktorý koná vo vlastnom mene, ale na účet organizátora, Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí, že v tomto prípade na účely DPH:

- o organizátor sa považuje za poskytovateľa služieb sprostredkovateľovi pozostávajúcich z umožnenia prístupu na podujatie, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článku 53 smernice o DPH;
- o sprostredkovateľ, podľa článku 28 smernice o DPH, sa považuje za poskytovateľa služieb pozostávajúcich z umožnenia prístupu na podujatie prostredníctvom predaja lístka kupujúcemu, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH.

Ak sú takéto lístky distribuované prostredníctvom tretej strany, inej ako organizátor, ktorá koná na svoj účet alebo vo vlastnom mene a na svoj vlastný účet, Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že pri predaji týchto lístkov sa považuje, že tretia strana poskytla službu pozostávajúcu z umožnenia prístupu na podujatie, ktorej miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH.

Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že predaj lístkov doručených cez internet alebo elektronickú sieť, či už predávaný priamo organizátorom alebo distribuovaný prostredníctvom sprostredkovateľa alebo inou treťou stranou, sa nebude považovať za poskytovanie elektronických služieb, na ktoré sa vzťahuje článok 58 smernice o DPH.

➤ **Rozlišovacie kritériá charakterizujúce službu v súvislosti so vstupom na podujatie**

Súdny dvor EÚ po prvýkrát preskúmal a vymedzil vecnú pôsobnosť článku 53 smernice o DPH v znení platnom od 1.1.2011, ktorý ustanovuje miesto dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia v rozsudku C-647/17 Srf konsulterna.

V bode 24 rozsudku SD EÚ konštatoval, že z článku 32 ods. 2 písm. c) VN v spojení s odsekem 1 tohto článku vyplýva, že služby uvedené v článku 53 smernice o DPH, ktorých predmetom je vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre, zahŕňajú poskytovanie služieb, ktorých podstatná vlastnosť spočíva v poskytnutí práva prístupu na podujatie výmenou za lístok alebo protihodnotu.

Podľa bodu 25 rozsudku tieto školenia, ktoré implikujú fyzickú prítomnosť uvedených zdaniteľných osôb, patria do kategórie vzdelávacích podujatí uvedených v článku 32 VN. Skutočnosť, že školenia vo veci samej vyžadujú predchádzajúcu registráciu a platbu vopred, na účely uplatnenia článku 53 nie je relevantná. Nič v znení tohto článku neumožňuje domnievať sa, že takéto kritériá by sa mohli zohľadniť s cieľom určiť miesto, kde sa tieto služby poskytujú (bod 26 rozsudku). Článok 53 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „služby spočívajúce v poskytnutí vstupu na podujatia“ uvedený v tomto ustanovení, zahŕňa službu, akou je tá vo veci samej, spočívajúcu v päťdňovom školení v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.

❖ **Kritériá vymedzené v návrhoch generálnej advokátky Eleanor Sharpston vo veci C-647/17:**

- o Pojem „podujatie“ sa definuje ako „niečo, čo sa deje alebo koná, najmä ak ide o niečo významné“ a konkrétnejšie ako „plánovaná verejná alebo sociálna príležitosť“ (bod 38).
- o Podujatie na účely článku 53 smernice o DPH musí byť preto vopred naplánované. Z pojmového hľadiska ide o nedeliteľný celok, pokiaľ ide o obsah, miesto a čas (bod 39).
- o Článok 53 smernice o DPH sa vzťahuje len na činnosti, ktorých súčasťou je fyzická prítomnosť zákazníka (bod 40).
- o Rozhodujúcim faktorom je aj čas. Konferencia alebo seminár zvyčajne trvajú od niekoľko hodín po niekoľko dní. Z odkazu na „platbu vo forme predplatného, sezónneho lístka alebo pravidelného poplatku“ v čl. 32 ods. 1 VN vyplýva, že séria samostatných podujatí môže takisto predstavovať podujatie na účely článku 53 smernice o DPH (bod 41).
- o - Podujatie je v zásade neprerušovanou činnosťou. V prípade, že kurz alebo obdobie školenia trvá dlhšie ako jeden deň, je pravdepodobné, že sa naň bude vzťahovať článok 53 smernice o DPH, ak sa koná počas viacerých po sebe nasledujúcich dní. Jednodňová prestávka v polovici nevedie automaticky k tomu, že činnosť nebude podujatím (bod 42).

- Článok 53 smernice o DPH sa vzťahuje na nedeliteľné vzdelávacie činnosti plánované vopred, ktoré sa konajú na konkrétnom mieste a počas krátkeho obdobia, pričom sa týkajú vopred stanovenej témy (bod 44).
- Kľúčom k výkladu článku 53 smernice o DPH je dôraz, ktorý sa v tomto ustanovení kladie na jednotlivých účastníkov. Toto stanovisko nepriamo potvrdzuje čl. 33 VN, v ktorom sa odkazuje na plnenia „osobe zúčastňujúcej sa na podujatí“. Základnou charakteristikou služieb, na ktoré sa vzťahuje rozsah pôsobnosti článku 53 smernice o DPH, je poskytnúť osobe alebo skupine osôb právo prístupu do priestorov, v ktorých sa koná vzdelávacie podujatie. Cena môže byť účtovaná za poskytnutie práva prístupu na dané podujatie pre určitý počet osôb. Z praktického hľadiska sa preto, pokiaľ poskytovateľ podujatia kontroluje počet osôb schopných získať prístup a účtuje zdaniteľnej osobe poplatok za jej vstup, na takéto podujatie pravdepodobne vzťahuje článok 53 smernice o DPH (bod 53).
- V prípade, že organizátor vzdelávacieho podujatia predáva službu poskytovanú takéhoto podujatia ako celok tretej strane, teda zamestnávateľovi, ktorý má v úmysle ponúknuť svojim zamestnancom interné školenie, takáto transakcia nepatrí do rozsahu pôsobnosti článku 53 smernice DPH a zdaňuje sa v súlade s článkom 44 smernice o DPH. Naopak, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla takéto podujatie na kľúč, predá voľné miesta ďalšej zdaniteľnej osobe za cenu, ktorá v zásade závisí od počtu zúčastnených osôb, „vstup“ na takéto podujatie je podstatou tejto služby a uplatňuje sa článok 53 smernice o DPH (bod 60).

❖ **Závery 114. zasadnutia Výboru pre DPH**

Závery rozsudku vo veci C-647/17 Srf konsulterna boli predmetom 114. zasadnutia Výboru pre DPH.

Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že na účely uplatňovania článku 53 smernice o DPH sa dĺžka trvania kurzu/seminára/ konferencie nemôže považovať za jediný rozhodujúci faktor, keď sa kvalifikuje ako podujatie. Výbor pre DPH jednomyseľne uznáva, že čím dlhšie je trvanie, tým menej je pravdepodobné, že sa kurz/seminár/konferencia kvalifikuje ako podujatie. Vo väčšine prípadov kurz/seminár/konferencia nemôže podľa jednomyseľného stanoviska Výboru pre DPH trvať dlhšie ako týždeň, aby sa kvalifikovala ako „podujatie“. Výbor pre DPH v tejto súvislosti jednomyseľne zastáva názor, že na to, aby bolo možné posúdiť, či sa kurz/seminár/konferencia považuje za podujatie, je potrebné preskúmať všetky príslušné prvky, konkrétne obsah, miesto a čas.

Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že na základe rozsudku vo veci C-647/17 Srf konsulterna, registrácia vopred a platba za kurz/seminár/konferenciu sú na účely uplatňovania článku 53 smernice o DPH irelevantné. Preto, ako uznal jednomyseľne Výbor pre DPH, skutočnosť, že dodávateľ pozná totožnosť všetkých účastníkov pred uskutočnením kurzu/seminára/konferencie, a preto ju môže prispôsobiť potrebám alebo želaniám zákazníka, sú pre uplatňovanie tohto ustanovenia nepodstatné.

Výbor pre DPH jednomyseľne uznáva, že ak spoločnosť (právnická osoba) získa službu kvalifikovanú ako „vstup na podujatie“, skutočnosť, že sa udalosti zúčastnia účastníci, ktorí sú fyzickými osobami zastupujúcimi túto spoločnosť, nebráni uplatneniu článku 53 smernice o DPH.

Pre určenie miesta dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a iných podobných podujatí poskytnutých zdaniteľnej osobe je rozhodujúcou skutočnosťou posúdenie, či tieto služby spočívajú v poskytnutí práva na vstup na konkrétne podujatie výmenou za lístok alebo za poplatok na takéto podujatie. V prípade, ak sa na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatie vyberá vstupné, ktoré predstavuje právo na vstup na konkrétne podujatie, t. j. po zaplatení vstupného má právo na vstup každý záujemca, sú verejne prístupné, miesto dodania poskytnutej služby sa určí podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH bez ohľadu na skutočnosť, či je služba poskytnutá zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe. Miestom dodania služby spočívajúcej v poskytnutí práva na vstup na konkrétne podujatie výmenou za lístok alebo za poplatok na takéto podujatie je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú, pričom nie je potrebné skúmať, či je služba poskytnutá zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe.

Pri poskytnutí služby zdaniteľnej osobe je potrebné rozlišovať, či ide o služby spočívajúce v poskytnutí práva na vstup za lístok alebo za poplatok, pri ktorých sa miesto dodania služby určí podľa osobitného pravidla upraveného v § 16 ods. 3 druhej vete zákona o DPH alebo ide o dodanie služby, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

V prípade, ak kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia sú zorganizované napr. na základe objednávky konkrétnej zdaniteľnej osoby, podujatie je určené uzatvorenému okruhu účastníkov, na podujatie nie je vybrané vstupné, podujatie nie je verejne prístupné, ale organizátor, ktorý je zdaniteľnou osobou poskytnutú službu fakturuje objednávateľovi – zdaniteľnej osobe, miesto dodania služby sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak organizátorom podujatia je zahraničná osoba z iného ČŠ alebo z tretieho štátu a objednávateľom je zdaniteľná osoba so sídlom alebo miestom podnikania v tuzemsku, miestom dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH tuzemsko, osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH je zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Ak organizátorom podujatia je zahraničná osoba z iného ČŠ, dodaná službu vykáže v súhrnom výkaze podanom v ČŠ usadenia.

2. Poskytnutie služby osobe inej ako zdaniteľnej osobe

Miestom dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb, ako napríklad služieb na výstavách a veľtrhoch, vrátane ich organizovania a s nimi súvisiacich doplnkových služieb a vstupu na tieto podujatia, ak sú tieto služby

dodanej osobe inej ako zdaniteľnej osobe, je podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú.

Pravidlo určenia miesta dodania služby uvedené v § 16 ods. 3 prvej vete zákona o DPH je transpozíciou článku 54 odseku 1 smernice o DPH.

Podľa znenia článku 54 odseku 1 smernice o DPH miestom poskytovania služieb a doplnkových služieb súvisiacich s kultúrnymi, umeleckými, športovými, vedeckými, vzdelávacími, zábavnými alebo podobnými aktivitami, ako napríklad veľtrhmi a výstavami, vrátane poskytovania služieb organizátormi takýchto aktivít, ktoré sa poskytujú nezdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú.

Určením miesta, kde sa služby fyzicky vykonávajú sa zaoberal rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-568/17 L. W. Geelen, ktorý sa síce zaoberal určením miesta dodania podľa článku 9 ods. 2 písm. c) a e) šiestej smernice, článku 52 písm. a) a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH platnej do 31.12.2009, ale v zmysle čl. 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice a článku 52 písm. a) smernice o DPH v znení do 31.12.2009 miestom dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít bolo miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú. Vzhľadom k tomu, že obdobne podľa čl. 54 smernice o DPH, ak sú tieto služby poskytnuté inej ako zdaniteľnej osobe, miestom ich dodania, je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú (podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH „...kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú“), je tento rozsudok primerane uplatniteľný aj v súčasnosti na posúdenie miesta dodania služieb podľa článku 54 smernice o DPH.

Súdny dvor posúdil predmetné služby ako „zábavné služby“, ktoré treba považovať za „fyzicky vykonané“ v mieste, kde poskytovateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň, odkiaľ tieto služby poskytuje, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava. Pri tomto posúdení Súdny dvor vychádzal z toho, že poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej a ktoré spočívajú v organizovaní a ponúkaní interaktívnych zábavných služieb, je komplexným plnením (vystúpenie vykonávané modelkami a možnosť sledovať predstavenia cez internet z miesta podľa výberu zákazníka, ako aj možnosť interaktívnej komunikácie s modelkami), ktoré vykonávajú nie modelky, ale organizátor týchto predstavení a takéto komplexná služba by sa mala považovať za „fyzicky vykonanú“ v mieste, z ktorého ju uvedený poskytovateľ poskytuje, teda v konaní vo veci samej v mieste sídla ekonomickej činnosti poskytovateľa v Holandskom kráľovstve (body 46 a 47 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-568/17).

Otázkou miesta zdanenia v prípade poskytovania vzdelávania a odbornej prípravy učiteľom cez internet alebo elektronickú sieť sa zaoberal Výbor pre DPH na svojom 97. zasadnutí. Výbor pre DPH takmer jednomyselne potvrdil, že poskytovanie vzdelávania alebo školenia učiteľom cez internet alebo elektronickú sieť (konkrétne cez vzdialený odkaz) musí byť kryté článkom 44 smernice o DPH, ak je dodávané zdaniteľnej osobe (B2B) alebo článkom 54 smernice o DPH, keď sa dodáva nezdaniteľnej osobe (B2C). Ak sa poskytuje nezdaniteľnej osobe, odborná príprava sa považuje za skutočne uskutočnenú na mieste, kde je učiteľ usadený, pokiaľ sa nepreukáže, že poskytuje svoje služby z iného miesta, ako je miesto

podnikania alebo stálej prevádzkarene; v takom prípade sa školenie považuje za uskutočnené v krajine, z ktorej je služba skutočne poskytovaná.

Pri sprostredkovaní predaja lístkov na podujatie pre nezdaniteľnú osobu je miestom dodania služby podľa § 16 ods. 13 zákona o DPH to isté miesto ako miesto dodania alebo nadobudnutia tovaru alebo služby, ktoré sú predmetom sprostredkovania.

Transakcie s kryptomenami z pohľadu DPH

Finančné riaditeľstvo SR metodicky usmernilo oblasť uplatňovania DPH pri transakciách zahŕňajúcich kryptomeny.

Problematika uplatňovania DPH pri transakciách s kryptomenami je v novom metodickom usmernení upravená najmä v nadväznosti na prijaté závery 120. zasadnutia Výboru pre DPH z 3. apríla 2023 a v kontexte rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-264/14 Hedqvist.

➤ Pojmy

Kryptoaktíva vo všeobecnosti znamenajú digitálne vyjadrenie hodnoty alebo práv, ktoré môžu byť prevedené a uložené elektronicky technológiou „distribuovanej účtovnej knihy (ledger)“ (DLT) alebo podobnou technológiou, ktorá umožňuje prevádzku a používanie distribuovaných účtovných kníh. Nemožno ich považovať za cenné papiere, pretože nespĺňajú definíciu cenného papiera a ani za finančný nástroj, a to v zmysle definícií podľa zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách.

Kryptomeny sú kryptoaktívom, ktoré na účely DPH fungujú výlučne ako zúčtovacia jednotka a platobný prostriedok. Typickou kryptomenou je Bitcoin alebo Ether.

Na účely metodického usmernenia je pojem kryptomena totožný s pojmom „virtuálna mena“ v zmysle zákona o účtovníctve.

FIAT mena alebo tradičná mena predstavuje peniaze vydané vládou ako zákonné platidlo regulované centrálnou bankou. Príkladom sú národné meny krajín.

Podľa NBS (útvary dohľadu nad finančným trhom) vydávanie a obchodovanie s virtuálnymi menami využívajúcimi kryptovanie/šifrovanie operácií, tzv. kryptomenami napr. Bitcoin, Ethereum, IOTA, Ripple, je činnosť, ktorá nie je regulovaná a dohliadaná NBS. Virtuálne meny/kryptomeny nemajú jedného emitenta, ale vytvárajú sa v sieti prostredníctvom špeciálnych algoritmov, nie sú národnými menami, a teda nespádajú pod národné regulácie.

➤ Dodanie tovaru alebo služieb za protihodnotu, ktorou je kryptomena/virtuálna mena

V zmysle čl. 2 bod 1. písm. a) a c) Smernice DPH podliehajú dani okrem iného transakcie, ktorými sú dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniiteľnou osobou, ktorá koná ako taká. Dani podliehajú iba činnosti ekonomického charakteru vykonávané zdaniiteľnou osobou za protihodnotu. Uvedený článok je transponovaný do § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, dodanie tovaru a poskytovanie služieb sa realizuje za protihodnotu a zdaňuje sa len vtedy, ak medzi poskytovateľom uvedeného plnenia a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za tovar alebo službu poskytnutú príjemcovi. Dodanie tovaru, poskytovanie služieb za protihodnotu predpokladá priamu súvislosť medzi dodaním tovaru, poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. Na základe takéhoto právneho vzťahu rovnako musí existovať recipročné plnenie, t. j. odmena prijatá dodávateľom tovaru, poskytovateľom služby, ktorá predstavuje hodnotu skutočne poskytnutú ako odplatu za tovar alebo službu (napr. C-270/09 bod 16, C-653/11 bod 40) i keď je vyjadrená inak ako v tradičnej mene.

Základom dane pri dodaných tovaroch a poskytnutých službách je podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo od tretej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň.

Ak je protihodnota za dodanie tovaru alebo služby v tuzemsku vyjadrená v eurách, základom dane je táto protihodnota, a to bez ohľadu na to, či sa v konečnom dôsledku platí v eurách, v inej FIAT mene alebo kryptomenou. Ak je protihodnota vyjadrená v inej FIAT mene ako euro, základ dane sa prepočíta v zmysle § 26 ods. 1, 2 zákona o DPH.

Ak je protihodnota vyjadrená v kryptomene, základom dane, z ktorého sa vyberie DPH, je ekvivalent protihodnoty vyjadrenej v eur. V zmysle prijatých záverov 120. zasadnutia Výboru pre DPH bod 2. sa dodanie tovarov alebo služieb odmeňovaných v kryptomenách na účely DPH bude posudzovať rovnako ako akékoľvek iné dodanie. Podľa bodu 3. (prvý odsek) záverov pokiaľ ide o kryptomeny, na účely uplatňovania smernice DPH a v súlade s judikatúrou SD EÚ sa s nimi bude zaobchádzať ako s menami.

Konverzia alebo prepočtu kryptomeny, napr. bitcoinu na tradičnú menu: Útvary EK na predchádzajúcich rokovaní uvažovali s potenciálnym riešením, ktorým by mohlo byť použitie takého výmenného kurzu hodnoty kryptomeny na voľnom trhu, ktoré je určené na zodpovednosť platiteľa dane. Pri určovaní výmenného kurzu platiteľ dane vychádza z metodiky stanovenia reálnej hodnoty v súlade s účtovnými predpismi. Táto hodnota na voľnom trhu by sa považovala za pokus replikovať referenčný výmenný kurz uvedený v § 26 ods. 1 zákona o DPH.

Úhrada za dodaný tovar alebo službu vo FIAT mene alebo v kryptomene nepredstavuje zdaniiteľný obchod na účely zákona o DPH. Pre účely uplatňovania zákona o DPH je zaobchádzanie s kryptomenou pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby posudzované rovnako ako v prípade FIAT meny.

Vytvorenie, verifikácia, validácia (ťažba a kovanie/ mining a forging), dodávka a modifikácia kryptomien na vlastné použitie sa podľa Výboru pre DPH bodu 3. (druhý odsek) považujú mimo predmet DPH, ak sa vykonávajú bezplatne.

➤ Výmena FIAT mien za kryptomenu a naopak, a výmena kryptomeny za inú kryptomenu v rámci poskytovania služieb zmenárne

Otázkami, či výmena FIAT meny za kryptomenu a naopak predstavuje dodanie tovaru alebo dodanie služby a či je táto transakcia zdaňovaná alebo oslobodená od dane, sa zaoberal SD EÚ v Hedqvist, ktorý rozhodol, že pri výmene, o akú ide v tejto veci, nemôže ísť o dodanie tovaru, nakoľko kryptomena nemôže byť považovaná za hmotný majetok, keďže nemá iný účel ako je účel platidla. To isté platí o tradičných menách, pokiaľ ide o peniaze používané ako zákonné platidlo (bod 25 Hedqvist).

Ide teda o dodanie služby (b. 24 – b. 26). Rovnako sa SD EÚ vysporiadal aj s otázkou, či má ísť o poskytnutie služby za protihodnotu, keďže uvedené predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. Takáto priama súvislosť existuje vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom je právny vzťah, pri ktorom dôjde k výmene vzájomných plnení. SD EÚ prijal záver, že pri výmene tradičnej meny za kryptomenu a naopak ide o poskytnutie služby za protihodnotu.

SD EÚ sa zaoberal aj otázkou, či poskytnutie takejto služby má byť oslobodené od dane podľa čl. 135 ods. 1 písm. d) až f) smernice DPH (transponovaného do § 39 zákona o DPH).

Oslobodenie od dane predstavuje výnimku z pravidla, podľa ktorého sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniiteľná osoba uskutoční za protihodnotu a preto pojmy použité na označenie oslobodení od dane sa majú vykladať reštriktívne s rešpektovaním požiadavky zásady daňovej neutrality.

Cieľom predmetných oslobodení od DPH je v zmysle Hedqvist (b. 36 - 39) najmä odstrániť ťažkosti spojené so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH, ktoré vznikajú v rámci zdaňovania finančných transakcií. Oslobodené plnenia týkajúce sa finančných činností nemusia byť nevyhnutne poskytované bankami alebo finančnými inštitúciami. Transakcie oslobodené od dane podľa uvedeného ustanovenia sú definované v závislosti od povahy poskytovaných služieb a tieto služby musia predstavovať z celkového pohľadu samostatný súbor, ktorého cieľom je splniť osobitné a základné funkcie služby opísanej v danom ustanovení.

Podľa bodu 53 Hedqvist výmena FIAT mien za kryptomeny a naopak sa uskutočňuje za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu jednak medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil meny a jednak cenou, za ktorú ich predáva svojim zákazníkom. Rovnaký prístup je aj v prípade výmeny kryptomeny za inú kryptomenu.

SD EÚ v Hedqvist skonštatoval, že zmenárenská činnosť nepatrí do rozsahu pôsobnosti čl. 135 ods. 1 písm. d) a f) smernice DPH (transponované do § 39 ods. 1 písm. c/, d/ a f/ zákona o DPH, t. j. činnosti týkajúce sa vkladov a bežných účtov vrátane ich sprostredkovania; činnosti týkajúce sa platieb, prevodov platieb, šekov, prevoditeľných dokumentov, dlhov s

výnimkou vymáhania dlhov a činnosti týkajúce sa cenných papierov, obchodných podielov vrátane sprostredkovania týchto činností mimo správy a úschovy cenných papierov).

Zmenárenské služby sú podľa záveru Hedqvist oslobodené od dane v zmysle čl. 135 ods. 1 písm. e) smernice DPH (transponované v § 39 ods. 1 písm. i/, j/ zákona o DPH). Z uvedeného súčasne vyplýva, že na strane odberateľa poskytovateľa služby zmenárne kryptomien (zákazníka), nejde o transakciu, ktorá je predmetom DPH.

Výmena kryptomien za fiat meny alebo za iné kryptomeny sa považuje za zdaniteľné plnenie, ktoré je oslobodené od dane (závery 120. zasadnutia Výboru o DPH bod 4. posl. odsek).

➤ Poskytovanie služieb (digitálnej) peňaženky kryptomeny

Problematike digitálnej peňaženky, ktorá slúži používateľom prostredníctvom účtov v kryptomene, sa venoval Výbor pre DPH vo pracovných dokumentoch 892 a 1037.

Podľa pracovného dokumentu 892 (bodu 5.2.3) digitálne peňaženky sú softvérové platformy poskytované tretími stranami, ktoré môžu byť uložené offline v osobnom počítači používateľa alebo častejšie prostredníctvom online pripojenia. Umožňujú používateľom medzi sebou vykonávať transakcie spočívajúce v odoslaní a prijímaní kryptomeny. Na druhej strane poskytovatelia digitálnej peňaženky môžu od používateľov kryptomien požadovať poplatky za poskytnutú službu. Prevod sumy virtuálnej meny sa vyznačuje najmä tým, že nejde o transakcie čisto technického charakteru, ale prevod zahŕňa zmenu právnej a finančnej situácie existujúcej medzi príkazcom a príjemcom.

Identifikujú sa štyri hlavné typy digitálnych peňaženiek:

- „Hot custodial peňaženky“ – sú pripojené na internet a sú spravované treťou stranou. Tretia strana drží súkromné kľúče vo vlastníctve používateľa (pozn. súkromné kľúče sú kryptografický nástroj, ktorý používateľovi umožňuje prístup ku kryptoaktívam a sú prvkom zabezpečenia), Tretia strana vlastní súkromné kľúče používateľa, čo je forma kryptografie, ktorá používateľovi umožňuje prístup k peňaženke a je prvkom zabezpečenia,
- „Hot non-custodial peňaženky“ – sú pripojené k internetu, ale používateľ ich vytvára sám stiahnutím softvérovej aplikácie. Používateľ má kontrolu nad svojimi súkromnými kľúčmi,
- „Cold hardware peňaženky“ – je fyzické zariadenie, ktoré je držané offline, no v prípade potreby je ho možné pripojiť k online počítaču,
- „Cold paper peňaženky“ – je papierový záznam digitálnej adresy a súkromného kľúča. Dá sa vygenerovať stiahnutím softvéru, ktorý sa potom spustí na offline počítači a vytlačí. Potom sa peňaženka vymaže a počítač sa znova pripojí k internetu.

V zmysle pracovného dokumentu 1037 (bodu 3.2.2) skutočnosť, či sú peňaženky „hot“ alebo „cold“, t. j. pripojené na internet alebo nepripojené na internet, nie je podstatná. Dôležité je to, či sú služby poskytované za protihodnotu alebo bezplatne.

Výbor pre DPH už v pracovnom dokumente 892 analyzuje situácie, keď sa služby poskytovateľa digitálnej peňaženky poskytujú bezplatne a aj to, keď sú tieto služby poskytované za

poplatok. Ak poskytovatelia digitálnych peňaženiek fungujú bezplatne, neexistuje žiadna protihodnota a transakcia nespadá do rozsahu pôsobnosti DPH.

Ak poskytovatelia digitálnych peňaženiek poskytujú služby za protihodnotu (napr. spravovanie, vedenie digitálnej peňaženky, skladovanie a prevod kryptomeny) a existuje priame spojenie medzi touto protihodnotou a poskytovanými službami, možno poskytovateľov považovať za zdaniteľné osoby a ich služby spadajú do rozsahu pôsobnosti DPH. Od DPH sú oslobodené v zmysle § 39 ods. 1 písm. i) zákona o DPH činnosti týkajúce sa peňazí používaných ako zákonné platidlo vrátane sprostredkovania týchto činností. Takýto záver (bod 4. prvý odsek) bol prijatý aj Výborom pre DPH.

Závery Výboru pre DPH 120. zasadnutia zo dňa 3. apríla 2023
(neoficiálny preklad zverejnený ako príloha k metodickému usmerneniu):

VÝBOR PRE DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY (ČLÁNOK 398 SMERNICE 2006/112/ES) PRACOVNÝ LIST Č. 1045 FINAL

USMERNENIA 120. ZASADNUTIE VÝBORU pre DPH 28. MARCA 2022 DOKUMENT B

taxud.c.1(2023)3625373 – EN
Brusel, 3. apríla 2023

4. OTÁZKY TÝKAJÚCE SA UPLATŇOVANIA USTANOVENÍ EÚ o DPH

4.2. Pôvod: Komisia

Odkazy: článok 2 ods. 1 a článok 135 ods. 1 písm. d) a e) smernice o DPH

Predmet: DPH zaobchádzanie s kryptoaktívami

(Dokument taxud.c.1(2022)1585400 – Pracovný dokument č. 1037)

1. Na účely týchto usmernení

a) „Kryptoaktíva“ znamenajú digitálne znázornenie hodnoty alebo práv, ktoré môžu byť prevedené a uložené elektronicky, pomocou technológie „distribuovanej účtovnej knihy“ (pozn.: DLT) alebo podobnej technológie;

b) „Kryptomeny“ znamenajú „kryptoaktíva“, ktoré sú akceptované ako zúčtovacia jednotka a platobný prostriedok; v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (SDEÚ);

c) „technológia distribuovanej účtovnej knihy“ alebo „DLT“ znamená technológiu, ktorá umožňuje prevádzku a používanie distribuovaných účtovných kníh;

d) „distribučovaná účtovná kniha“ znamená úložisko informácií, ktoré uchováva záznamy o transakciách a ktoré je zdieľané a synchronizované medzi súbormi sieťových uzlov DLT pomocou mechanizmu konsenzu;

e) „mechanizmus konsenzu“ znamená pravidlá a postupy, ktorými sa medzi uzlami siete DLT dosiahne dohoda, že transakcia je validovaná;

f) „uzol siete DLT“ znamená zariadenie alebo proces, ktorý je súčasťou siete a ktorý uchováva úplnú alebo čiastočnú repliku záznamov všetkých transakcií v distribučovanej účtovnej knihe.

2. Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí, že dodanie tovarov alebo služieb odmeňovaných v kryptomenách sa na účely DPH bude posudzovať rovnako ako akékoľvek iné dodanie.
3. Pokiaľ ide o kryptomeny, Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že na účely uplatňovania smernice o DPH¹ a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie² sa s nimi bude zaobchádzať ako s menami.

Výbor pre DPH preto takmer jednomyseľne súhlasí s tým, že vytvorenie, verifikácia a validácia („ťažba“ a „kovanie“ / pozn.: „mining“ a „forging“), dodávka³ a modifikácia kryptomien na vlastné použitie sa budú považovať za:

- a. mimo rozsah DPH, ak sa vykonávajú bezplatne, napríklad prostredníctvom „airdrop“,
- b. zdaniteľné, ale oslobodené od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) alebo d) smernice o DPH, ak sa uskutočňujú za protihodnotu priamo spojenú s predmetnou dodávkou.

4. Výbor pre DPH takmer jednomyseľne súhlasí s tým, že skladovanie a prevod kryptomien, napríklad prostredníctvom digitálnych peňaženiek, sa bude považovať za zdaniteľné, ale oslobodené od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

Ďalej Výbor pre DPH takmer jednomyseľne súhlasí s tým, že výmena kryptomien za FIAT meny alebo za iné kryptomeny sa bude považovať za zdaniteľné, ale oslobodené od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

¹ Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. V. EÚ L 347, 11.12.2006, s.1)

² Rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci C-264/14 Hedqvist, EU:C:2015:718

³ Sprístupnenie

Zvýšenie sumy stravného pri pracovnej ceste od 1.6.2023 podľa zákona o cestovných náhradách

Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny SR vydalo dňa 17. mája 2023 Opatrenie č. 171/2023, ktorým od 1. júna 2023 ustanovilo sumy stravného podľa § 5 ods. 2 a § 8

ods. 1 zákona č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách (ďalej len „zákon o CN“). FR SR v júni 2023 zverejnila informáciu. V tejto súvislosti FR SR aktualizovala aj **metodický pokyn** k zdaniteľnosti príspevku na stravovanie.

Opatrenie č. 171/2023, ktorým od 1. júna 2023 ustanovilo sumy stravného podľa § 5 ods. 2 a § 8 ods. 1 zákona č. 283/2002 Z. z. o CN nasledovne:

- 7,30 EUR pre časové pásmo 5 až 12 hodín,
- 10,90 EUR pre časové pásmo nad 12 hodín až 18 hodín,
- 16,40 EUR pre časové pásmo nad 18 hodín.

Sumy stravného stanovené pre zamestnancov podľa zákona o cestovných náhradách ovplyvňujú aj výšku daňových výdavkov FO s príjmami podľa § 6 ZDP a to v týchto prípadoch:

Príspevky na stravovanie zamestnancov - § 19 ods. 2 písm. c) 5. bod ZDP

Daňovými výdavkami sú podľa § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu ZDP príspevky na stravovanie zamestnancov poskytované podľa § 152 Zákonníka práce, najviac však do sumy 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa zákona o CN, čo predstavuje maximálnu sumu príspevku na jedno jedlo od 1.6.2023 vo výške 4,02 EUR.

Cestovné náhrady pri pracovných cestách zamestnancov - § 19 ods. 2 písm. d) ZDP

Podľa § 19 ods. 2 písm. d) ZDP daňovými výdavkami sú cestovné náhrady zamestnancov do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa zákona o CN. Podľa § 5 ods. 1 zákona o CN zamestnancom patrí stravné za každý kalendárny deň pracovnej cesty za podmienok ustanovených týmto zákonom. Suma stravného je ustanovená v závislosti od času trvania pracovnej cesty v kalendárnom dni, pričom čas trvania pracovnej cesty je rozdelený na 3 časové pásma. Od

1.6.2023 môže daňovník zahrňovať do daňových výdavkov stravné pri pracovnej ceste zamestnanca v sumách stanovených pre jednotlivé časové pásma, a to

- 7,30 EUR pre časové pásmo 5 až 12 hodín,
- 10,90 EUR pre časové pásmo nad 12 hodín až 18 hodín,
- 16,40 EUR pre časové pásmo nad 18 hodín.

Výdavky na vlastné stravovanie FO vykonávajúcej podnikateľskú alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva (na tzv. pracovnej ceste) - § 19 ods. 2 písm. e) ZDP

Výdavky daňovníka – FO vykonávajúcej podnikateľskú alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť, ktorá dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, možno do daňových výdavkov zahrňovať najviac vo výške ustanovenej podľa zákona o cestovných náhradách. Od 1.6.2023 môže daňovník s príjmami z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP zahrňovať do daňových výdavkov sumy stravného pri tzv. pracovných cestách vo výške stanovenej pre jednotlivé časové pásma rovnako, ako pri pracovných cestách zamestnancov, teda

- 7,30 EUR pre časové pásmo 5 až 12 hodín,
- 10,90 EUR pre časové pásmo nad 12 hodín až 18 hodín,
- 16,40 EUR pre časové pásmo nad 18 hodín.

Výdavky na vlastné stravovanie daňovníka vykonávajúceho podnikateľskú alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť v mieste, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva - § 19 ods. 2 písm. p) ZDP

Daňovník vykonávajúci podnikateľskú alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť dosahujúci príjem podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP môže uplatňovať do daňových výdavkov aj výdavky na vlastné stravovanie za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku v mieste svojho pravidelného výkonu práce vo výške 55 % sumy ustanovenej na kalendárny deň pre časové pásmo 5 až 12 hodín podľa zákona o CN, ak mu súčasne nevznikol nárok na príspevok na stravovanie v súvislosti so závislou činnosťou, alebo daňovník neuplatnil výdavky na stravovanie v súvislosti s jeho pracovnou cestou. Od 1.6.2023 môže daňovník uplatniť do daňových výdavkov výdavky na vlastné stravovanie vo výške 4,02 EUR za každý kalendárny deň odpracovaný daňovníkom.

Novela zákona o obmedzení platieb v hotovosti č. 211/2023 Z. z.

účinnosť 1. júla 2023. Finančná správa SR v tejto súvislosti v júni 2023 zverejnila Informáciu.

Dňa 23. mája 2023 NR SR schválila zákon č. 211/2023 Z. z., ktorým sa mení zákon č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti ako aj ďalšie právne predpisy. Novela zákona nadobúda

V Čl. I zákona č. 211/2023 Z. z. sa mení zákon č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti (ďalej len „zákon o obmedzení platieb v hotovosti“).

V § 4 zákona o obmedzení platieb v hotovosti sa po novom **zjednocuje doterajšia právnu úpravu obmedzenia platieb v hotovosti**, a to na povolenú výšku platby v hotovosti 15 000 EUR pre FO – podnikateľov aj nepodnikateľov, ako aj pre PO. To znamená, že **od 1. júla 2023 sa zakazuje platba v hotovosti, ktorej hodnota prevyšuje 15 000 EUR.**

Finančná správa SR v zverejnenej informácii dodáva, že **naďalej platí výnimka podľa § 8 písm. h) zákona o obmedzení platieb v hotovosti**, podľa ktorého **sa zákaz podľa § 4 cit. zákona nevzťahuje na platby v hotovosti odovzdané alebo prijaté v čase krízovej situácie, vojny, vojnového stavu, výnimočného stavu, núdzového stavu a mimoriadnej situácie**, pričom odkazuje na zákon č. 42/1994 Z. z. o civilnej ochrane obyvateľstva (ďalej len „zákon o civilnej ochrane obyvateľstva“).

V súčasnosti sú území SR vyhlásené **dve mimoriadne situácie**:

- mimoriadna situácia **v súvislosti s ohrozením verejného zdravia II. stupňa z dôvodu ochorenia COVID-19** spôsobeným korónou vírusom SARS-CoV-2 na území SR - Uznesenie vlády č. 111/2020 z 11. marca 2020 a
- mimoriadna situácia **v súvislosti s hromadným prílevom cudzincov na území SR spôsobeným ozbrojeným konfliktom na území Ukrajiny** - Uznesenie vlády č. 142/2022 z 26. februára 2022.

V nadväznosti na uvedené **sa počas trvania mimoriadnej situácie limity podľa § 4 zákona o obmedzení platieb v hotovosti neuplatňujú.**

Novele zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady č. 198/2023 Z. z.

Dňa 16. mája 2023 NR SR schválila zákon č. 198/2023 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a

drobné stavebné odpady. Novela zákona nadobúda účinnosť 1. októbra 2023. Finančná správa SR vydala informáciu k novele tohto zákona.

Novelou zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady sa pri dani z nehnuteľností **menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia:**

- ✓ **§ 12 Sadzba dane** - v ods. 2 sa podmienka, podľa ktorej sadzba dane zo stavieb pri stavbách uvedených v § 10 ods. 1 zákona o miestnych daniach nesmie presiahnuť 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane zo stavieb určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení, ak § 104g ods. 3 neupravuje inak, rozširuje tak, že 10-násobok ročnej sadzby dane zo stavieb sa vzťahuje na
 - **sadzby dane zo stavieb určené v obci**, ak obec nemá určenú jednotlivú časť v zmysle § 17a,
 - **na sadzby dane zo stavieb určené v jednotlivjej časti obce**, ak má obec určené jednotlivé časti v zmysle § 17a,
 - **a na sadzby dane zo stavieb určené v jednotlivom katastrálnom území**, ak má obec viac katastrálnych území.
- ✓ **§ 104g Prechodné ustanovenie** k úpravám účinným od 1. decembra 2013 - v ods. 3 sa posúva ukončenie postupného znižovania násobku pri určení sadzieb dane zo stavieb až na 10-násobok z roku 2024 na rok 2027.

Zdaňovanie príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov

Finančná správa SR v júni 2023 zverejnila rozsiahly metodický pokyn týkajúci sa zdaňovania príjmov z prenájmu v súlade s § 6 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len

„ZDP“). Metodický pokyn obsahuje viacero praktických príkladov. Najdôležitejšie informácie obsiahnuté v tomto dokumente sme pre Vás spracovali v nasledujúcich riadkoch.

Cieľom zverejneného metodického pokynu FR SR je zabezpečiť jednotný postup pri posúdení zdaniteľnosti príjmu z prenájmu plynúceho v súvislosti s prenájomom nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelných vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo k nehnuteľnosti a uplatnení výdavkov na tento príjem do daňových výdavkov podľa ZDP.

1. Vymedzenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

V súlade s § 6 ods. 3 ZDP príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v § 6 ods. 1 ZDP (príjmy z podnikania) a v § 5 ZDP (príjmy zo závislej činnosti), sú príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelných vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti.

Podľa § 121 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník (ďalej len „Občiansky zákonník“) **príslušenstvom vecí sú veci, ktoré patria vlastníkovi hlavnej veci a sú ním určené na to, aby sa s hlavnou vecou trvale užívali** a príslušenstvom bytu sú **vedľajšie miestnosti a priestory určené na to, aby sa s bytom užívali**.

Podľa ustanovenia § 658 Občianskeho zákonníka **nájom bytu vzniká nájomnou zmluvou, ktorou prenajímateľ prechádza nájomcovi za nájomné byt do užívania, a to buď na dobu určitú, alebo bez určenia doby užívania**; nájomná zmluva spravidla obsahuje aj opis príslušenstva a opis stavu bytu.

V § 3 ods. 2 písm. a) ZDP je na účely ZDP zavedená legislatívna skratka, v zmysle ktorej pod pojem **nehnuteľnosť** zahŕňame nehnuteľnosť, **byt, nebytový priestor alebo ich časti**. Príjmom z prenájmu je príjem z prenájmu nehnuteľností na základe uzatvorenej nájomnej zmluvy v súlade s § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. V súlade s § 663 Občianskeho zákonníka nájomnou zmluvou prenajímateľ prechádza za odplatu nájomcovi vec, aby ju dočasne (v dojednanej dobe) užíval alebo z nej bral aj úžitky.

Rovnako **príjmom z prenájmu je napr. aj príjem z krátkodobého prenájmu bytu, ktorého právne vzťahy upravuje zákon č. 98/2014 Z. z. o krátkodobom nájme bytu** (ďalej len „zákon o krátkodobom nájme bytu“). V súlade s § 3 ods. 1 zákona o krátkodobom nájme bytu krátkodobý nájom bytu vzniká uzavretím nájomnej zmluvy, ktorou prenajímateľ prechádza nájomcovi za nájomné byt alebo jeho časť do užívania, a to na dobu určitú, najdlhšie na dva

roky. Krátkodobý nájom bytu možno na základe dohody zmluvných strán za rovnakých podmienok predĺžiť najviac na ďalšie dva roky, a to dvakrát.

V súlade s ustanovením § 4 ods. 1 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (prenájom nehnuteľností, bytových a nebytových priestorov) je živnosťou, pokiaľ sa popri prenájme poskytujú aj iné než základné služby spojené s prenájmom.

Prevádzkovanie garáží alebo odstavných plôch pre motorové vozidlá je živnosťou, ak sú splnené podmienky podľa § 4 ods. 1 živnostenského zákona alebo ak garáže, prípadne odstavné plochy slúžia na umiestnenie najmenej piatich vozidiel patriacich iným osobám než majiteľovi alebo nájomcovi nehnuteľnosti (§ 4 ods. 2 živnostenského zákona).

Medzi príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP nepatria príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré sú zaradené medzi príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP, ktoré daňovník dosahuje na základe živnostenského oprávnenia. Ide o prípady, keď prenajímateľ poskytuje popri prenájme aj iné než základné služby spojené s prenájmom nehnuteľností, napr. upratovacie služby, výmena postelnej bielizne, uterákov, resp. ide o ubytovanie a stravovanie formou hotelov, motelov, penziónov. Aj keď vzťahy, ktoré tu vznikajú, sú do určitej miery podobné vzťahom, ktoré vznikajú pri osobnom užívaní nehnuteľností formou jej prenájmu, základný rozdiel spočíva v skutočnosti, že pri ubytovacích službách (pri ktorých je potrebné živnostenské oprávnenie) nejde o uspokojovanie potreby trvalého bývania, ale iba o poskytnutie prechodného ubytovania na dohodnutý čas alebo na čas vyplývajúci z účelu ubytovania.

Finančná správa SR v metodickom pokyne uvádza, že pri určení, či ide o príjem z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP alebo o príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP je potrebné zvoliť individuálny prístup a je potrebné vychádzať z reálneho charakteru poskytnutej činnosti a treba vziať do úvahy aj § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), v zmysle ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

V prípade sprostredkovania ubytovania prostredníctvom webových platforiem (napr. www.booking.com, sk.airbnb.com) **pre kategorizáciu predmetného príjmu nie je podstatné, či sa sprostredkovanie vykonáva prostredníctvom webových platforiem alebo iným spôsobom**, pre správne posúdenie je dôležité vychádzať z charakteru a rozsahu reálne poskytnutej služby. Napríklad podľa údajov z platformy www.booking.com z charakteru reálne poskytovaných služieb vo väčšine týchto prípadov vyplýva, že ide o krátkodobé ubytovanie, ktoré nerieši naplnenie potreby trvalého bývania a spravidla majiteľ resp. prevádzkovateľ nehnuteľnosti zabezpečuje aj iné ako základné služby a to výmenu postelnej bielizne, upratovacie služby, poskytnutie raňajok a pod. a preto ide vo väčšine prípadov o príjem zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP.

Potrebné je tiež pripomenúť, že medzi príjmy zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP v žiadnom prípade nie je možné zaradiť príjmy z činnosti (prenájom, popri ktorom sa poskytujú aj iné ako základné služby, resp. ubytovanie), ktorá síce vykazuje znaky podnikania, ale daňovník ju vykonáva bez živnostenského oprávnenia, a to aj napriek tomu, že takéto oprávnenie je na výkon predmetnej činnosti potrebné. Takto dosiahnuté príjmy daňovník zaradí medzi ostatné príjmy podľa § 8 ZDP.

Do úhrnu príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa druhu dosahovaného príjmu zaradí daňovník aj také príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré zodpovedajú ustanoveniu § 6 ods. 5 písm. a) ZDP, v zmysle ktorého príjmom z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti je aj príjem z akéhokoľvek nakladania s obchodným majetkom daňovníka. Finančná správa SR na tomto mieste uvádza príklad s prenájmom skladových priestorov živnostníkom, ktoré má FO – podnikateľ zaradené v obchodnom majetku.

Podľa ustanovenia § 49a ods. 2 ZDP účinného od 1.1.2023 FO, ktorá nie je registrovaná podľa § 49a ods. 1 ZDP, je povinná v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom na území SR začala vykonávať inú samostatnú zárobkovú činnosť alebo v ktorom na území SR prenajala nehnuteľnosť okrem pozemku, požiadať správcu dane o registráciu.

2. Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP je upravené v § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, v zmysle ktorého sú od dane z príjmov FO oslobodené príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP a § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, ak úhrn týchto príjmov nepresiahne v zdaňovacom období 500 EUR.

Ak takto vymedzené príjmy presiahnu 500 EUR, do základu dane sa zahrnú len príjmy nad takto ustanovenú sumu; výdavky k príjmom zahrnovaným do základu dane sa zistia rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrnovaných do základu dane k celkovým príjmom.

Pri výpočte oslobodenia od dane pri príjmoch z prenájmu treba vziať do úvahy aj oslobodenie od dane podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP, v zmysle ktorého je od dane oslobodený príjem podľa § 8 ods. 1 písm. d) až f) ZDP [príjmy z prevodu opcií, príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti alebo z prevodu členských práv družstva], ak úhrn týchto príjmov znížený o výdavok podľa § 8 ods. 5 a 7 ZDP nepresiahne v zdaňovacom období 500 EUR; ak takto vymedzený rozdiel medzi úhrnom príjmov a úhrnom výdavkov presiahne 500 eur, do základu dane sa zahrnie len rozdiel nad takto ustanovenú sumu.

Ak daňovník súčasne dosiahol aj príjmy podľa § 6 ods. 3 a § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, uplatní sa oslobodenie od dane podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP a podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP, najviac v úhrnnej výške 500 EUR.

3. Príjem získaný vydaním, dedením alebo darovaním nehnuteľnosti v súvislosti s príjmom z prenájmu nehnuteľnosti

V súlade s § 3 ods. 2 písm. a) ZDP predmetom dane nie je prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov, príjem získaný vydaním, darovaním alebo dedením nehnuteľnosti, bytu, nebytového priestoru alebo ich častí alebo hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty okrem príjmu z neho plynúceho a okrem darov poskytnutých v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 5 ZDP alebo § 6 ZDP a darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa.

V súvislosti s darmi je dôležitá skutočnosť, že v okamihu nadobudnutia vlastníctva k nehnuteľnosti, hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty darom, daňovník získal príjem (peňažný alebo nepeňažný), ktorý nie je u daňovníka (obdarovaného) predmetom dane. Ak by však z takéhoto darovaného majetku daňovníkovi plynul príjem, napr. ak by daňovník darovanú nehnuteľnosť prenajal, tento príjem už je predmetom dane, ktorý ak nie je oslobodený od dane podľa § 9 ZDP, je zdaniteľným príjmom.

4. Zisťovanie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností

V zmysle § 2 písm. j) ZDP základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky podľa § 19 ZDP pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak ZDP neustanovuje inak.

V súlade s § 4 ods. 1 ZDP základ dane je

- súčet čiastkového základu dane z príjmov podľa § 5 ZDP, ktorý sa zníži o nezdaniteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11 ZDP), a čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4 ZDP a § 8 ZDP,
- čiastkový základ dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý sa zníži o nezdaniteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11 ZDP).

Podľa § 6 ods. 6 ZDP na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP sa použijú ustanovenia § 17 až 29 ZDP. Ak preukázateľne daňové výdavky spojené s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada. **Daňovník pri príjmoch z prenájmu nehnuteľností nemôže vykázat daňovú stratu.**

V súlade s § 17 ods. 1 ZDP pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z uvedených príjmov vychádza daňovník

- účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva alebo daňovník, ktorý vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,
- účtujúci v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Pri zisťovaní základu dane z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP daňovník uplatňuje len preukázateľne vynaložené daňové výdavky spĺňajúce definíciu daňového výdavku v § 2 písm. i) ZDP, pričom vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP alebo môže viesť jednoduché alebo podvojnú účtovníctvo. Pri príjmoch z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP si daňovník nemôže uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP.

Pokiaľ daňovník vychádza pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP z daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom počas celého zdaňovacieho obdobia vedie daňovú evidenciu o:

- príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov (§ 10 ods. 1 písm. a) až d) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení zákona č. 198/2007 Z. z.),
- daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov (§ 10 ods. 1 písm. a) až d) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení zákona č. 198/2007 Z. z.),
- hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku [§ 2 písm. m)],
- zásobách a pohľadávkach,
- záväzkoch.

Podľa § 6 ods. 12 ZDP evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP je daňovník povinný uchovávať po dobu, v ktorej zanikne právo daň vyrubiť alebo dodatočne vyrubiť podľa osobitného predpisu, ktorým je § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok).

Pokiaľ sa daňovník, ktorý má príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP, rozhodne účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva alebo podvojného účtovníctva, aj keď táto povinnosť daňovníkovi nevyplýva z osobitných predpisov, ktorým je zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, je povinný týmto spôsobom postupovať počas celého zdaňovacieho obdobia (§ 6 ods. 13 ZDP). Daňovník nie je v tomto prípade účtovnou jednotkou podľa zákona o účtovníctve a daňovník nie je povinný na účely podania daňového priznania zostaviť účtovnú závierku a v termíne na podanie daňového priznania ju nie je povinný uložiť podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon o účtovníctve.

5. Uplatňovanie výdavkov

Podľa § 2 písm. i) ZDP daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak ZDP neustanovuje inak.

Spôsob a podmienky nadobudnutia vlastníctva bytov a nebytových priestorov v bytovom dome, práva a povinnosti vlastníkov týchto bytových domov, práva a povinnosti vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ich vzájomné vzťahy a práva k pozemku upravuje zákon č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov (ďalej len „zákon č. 182/1993 Z.z.“)

Podľa § 2 ods. 1 cit. zákona bytom sa na účely tohto zákona rozumie miestnosť alebo súbor miestností, ktoré sú rozhodnutím stavebného úradu trvalo určené na bývanie a môžu na tento účel slúžiť ako samostatné bytové jednotky. V súlade s § 11 ods. 1 cit. zákona vlastník bytu je povinný na svoje náklady byt v bytovom dome udržiavať v stave spôsobilom na riadne užívanie, najmä včas zabezpečovať údržbu a opravy.

V zmysle § 13 zákona č. 182/1993 Z. z. s vlastníctvom bytu v bytovom dome je nerozlučne spojené spoluvlastníctvo spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, príslušenstva a spoluvlastníctvo alebo iné spoločné práva k pozemku. Na účely cit. zákona sa spoločnými časťami domu rozumie časti domu nevyhnutné na jeho podstatu a bezpečnosť, najmä základy domu, strechy, chodby, obvodové múry, priečelia, vchody, schodišťa, spoločné terasy, podkrovia, povaly, vodorovné nosné a izolačné konštrukcie a zvislé nosné konštrukcie a spoločnými zariadeniami domu sa rozumie zariadenia, ktoré sú určené na spoločné užívanie a slúžia výlučne tomuto bytovému domu, a to aj v prípade, ak sú umiestnené mimo obytného domu. Takými zariadeniami sú najmä výťahy, pracovne a kotolne vrátane technologického zariadenia, sušiarne, kočíkárne, spoločné televízne antény, bleskozvody, komíny, vodovodné, teplotné, kanalizačné, elektrické, telefónne a plynové prípojky.

Vlastníci bytov sú v zmysle § 10 ods. 1 zákon č. 182/1993 Z. z. v súlade so zmluvou o spoločenstve alebo so zmluvou o výkone správy povinní poukazovať preddavky mesačne vopred do fondu prevádzky, údržby a opráv (ďalej len „fond opráv“), a to od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po vklade vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Z fondu opráv sa v súlade s § 10 ods. 3 cit. zákona financujú výdavky spojené s nákladmi na prevádzku, údržbu a opravy spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, spoločných nebytových priestorov, príslušenstva a príslušeného pozemku, ako aj náklady na obnovu, modernizáciu a rekonštrukciu domu. Z fondu opráv sa financujú aj opravy balkónov, lodžii a tých terás, ktoré sú spoločnými časťami domu. V zmysle § 10 ods. 5 zákona č. 182/1993 Z. z. prevodom alebo prechodom vlastníctva bytu nemá doterajší vlastník bytu právo na vrátenie alikvotnej časti zostatku fondu opráv od spoločenstva alebo správcu.

Vychádzajúc z predmetných zákonných ustanovení mesačné preddavky do fondu opráv sú vlastníci bytu povinní platiť, pričom prostriedky fondu opráv, príjmom ktorého v súlade s § 10 ods. 2 písm. a) zákon č. 182/1993 Z. z. sú aj uvedené mesačné preddavky, sú určené výlučne na financovanie prevádzky, údržby a opráv spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, spoločných nebytových priestorov, príslušenstva a príslušeného pozemku, ako aj na obnovu, modernizáciu a rekonštrukciu obytného domu a nie je možné ich využiť pre konkrétny byt. Finančná správa SR má za to, že **prostriedky fondu opráv bezprostredne nesúvisia s konkrétnym bytom nachádzajúcim sa v bytovom dome**. V prípade prevodu alebo prechodu vlastníctva bytu nemá jeho doterajší vlastník právo na vrátenie alikvotnej (nevyčerpanej) časti zostatku fondu opráv. **Zároveň je však podľa nášho názoru nesporné, že v prípade prenájmu bytu v bytovom dome výška nájomného je dohodnutá tak, aby**

zahrňala aj mesačné platby preddavkov, ktoré je vlastník bytu povinný platiť do fondu opráv. Podľa nášho názoru je tiež nesporné to, že nájomné za prenájom bytu nachádzajúceho sa v udržiavanom, zrekonštruovanom bytovom dome, je vyššie, ako nájomné za byt nachádzajúci sa v neopracovanom, neudržiavanom, príp. nezrekonštruovanom bytovom dome.

Vzhľadom na uvedené dôvody, **preddavky do fondu opráv preukázateľne uhradené vlastníkom prenajímaného bytu je v súlade s § 19 ods. 2 písm. a) ZDP, za predpokladu splnenia všetkých podmienok pre uplatnenie daňového výdavku ustanovených v § 2 písm. i) ZDP, možné považovať za výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniiteľných príjmov z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP, a to bez ohľadu na skutočnosť, či prenajímaný byt je zahrnutý do obchodného majetku vlastníka prenajímaného bytu alebo v obchodnom majetku vlastníka prenajímaného bytu zahrnutý nie je.**

Daňovník (prenajímateľ), ktorý prenajíma nehnuteľnosť (nehnuteľnosti) a dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP a v súvislosti s týmito príjmami uplatňuje preukázateľné daňové výdavky, sa sám rozhoduje, či prenajímanú nehnuteľnosť (nehnuteľnosti):

- **zaradí do svojho obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. , že bude o nej účtovať alebo ju bude evidovať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, alebo**
- **nezaradí do obchodného majetku, t. j. nebude o nej účtovať alebo nebude ju viesť v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, alebo**
- **zaradí do svojho obchodného majetku len časť nehnuteľnosti, t. j. že bude účtovať len o časti nehnuteľnosti alebo bude evidovať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP len časť nehnuteľnosti (vzhľadom na legislatívnu skratku zavedenú v § 3 ods. 2 ZDP, nehnuteľnosťou v ďalšom texte tohto metodického pokynu rozumieme aj jej časť).**

Podľa § 2 písm. m) ZDP obchodným majetkom je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré má FO s príjmami podľa § 6 ZDP vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto FO účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 ZDP; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu.

Skutočnosť, či si daňovník zaradí danú nehnuteľnosť do svojho obchodného majetku alebo nie, má vplyv na to, aké výdavky súvisiace s prenájomom danej nehnuteľnosti si môže daňovník uplatniť do daňových výdavkov a má vplyv aj na uplatnenie oslobodenia od dane (§ 9 ZDP) v prípade dosiahnutia príjmu z predaja pôvodne prenajímanej nehnuteľnosti.

Ak má daňovník prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku, t. j. ak o nehnuteľnosti účtuje v knihe dlhodobého hmotného majetku (v prípade účtovania v sústave jednoduchého účtovníctva) alebo o nehnuteľnosti účtuje ako o dlhodobom hmotnom majetku v účtovej triede 0 (v prípade účtovania v sústave podvojného účtovníctva), alebo ak nehnuteľnosť eviduje v daňovej evidencii podľa

§ 6 ods. 11 ZDP, potom si v súlade s podmienkami ustanovenými v ZDP môže do daňových výdavkov uplatňovať:

- výdavky na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti (formou odpisov), pričom odpisy môže uplatniť len do výšky príjmu z prenájmu danej nehnuteľnosti [§ 19 ods. 3 písm. a) ZDP],
- výdavky na jej technické zhodnotenie (ustanoveným spôsobom),
- výdavky na opravy a udržiavanie prenajímanej nehnuteľnosti,
- výdavky týkajúce sa úhrad vlastníka bytu a nebytových priestorov v dome do fondu opráv v súlade so zákonom č. 182/1993 Z. z.,
- daň z nehnuteľností [§ 19 ods. 3 písm. j) ZDP],
- úroky z úverov a pôžičiek, ktoré si daňovník zbral na nákup prenajímanej nehnuteľnosti,
- poistenie prenajímanej nehnuteľnosti,
- výdavky na energie vrátane výdavkov na ostatné služby.

Pri príjme z prenájmu nehnuteľnosti energiami sa rozumejú dodávka:

- elektrickej energie,
- tepla na vykurovanie a teplej úžitkovej vody,
- pitnej a úžitkovej vody pre domácnosť,
- plynu.

Ostatnými službami súvisiacimi s prenájomom nehnuteľnosti sú najmä:

- odvádzanie odpadovej vody z domácností,
- osvetlenie a upratovanie spoločných priestorov v dome,
- používanie výťahu a domovej práčovne,
- kontrola a čistenie komínov,
- odvoz popola, smetí a splaškov,
- čistenie žúmp,
- vybavenie bytu spoločnou televíznou a rozhlasovou anténou,
- koncesionárske poplatky,
- poplatky za pripojenie na internet,
- recepcia,
- strážna služba
- výdavky, ktorými sú úhrady vlastníka bytu a nebytového priestoru za služby poskytované za výkon povinnej správy bytového domu vykonávanú podľa § 6 a nasl. zákona č. 182/1993 Z. z.
- úhrady vlastníka bytu a nebytového priestoru za výkon činnosti zástupcu vlastníkov bytov a nebytových priestorov vykonávanú podľa § 8a ods. 5 zákona č. 182/1993 Z. z.

Ak daňovník nemá prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. o nej neúčtuje ani ju neevидуje v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom výdavky spojené s obstaraním prenajímanej nehnuteľnosti, výdavky spojené s jej opravou alebo technickým zhodnotením, sú v súlade s § 21 ods. 1 písm. i) ZDP výdavkami na osobnú potrebu daňovníka, ktoré súvisia s využívaním jeho osobného majetku. Daňovník si takto vynaložené

výdavky môže uplatniť ako výdavky na dosiahnutie zdaniteľného príjmu pri predaji predmetnej nehnuteľnosti.

Do daňových výdavkov nemôže daňovník v takomto prípade zahrnúť ani napr.:

- výdavky na poistenie nehnuteľnosti,
- daň z nehnuteľností,
- úroky súvisiace so splácaním hypotekárneho úveru na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti.

Do daňových výdavkov si v takomto prípade daňovník môže uplatniť len výdavky na riadnu prevádzku prenajímanej nehnuteľnosti, ako sú:

- výdavky na energie vrátane výdavkov na ostatné služby (definované vyššie),
- výdavky týkajúce sa úhrad vlastníka bytu a nebytových priestorov v dome do fondu opráv.

Výdavky vynaložené na nákup hnuťelných vecí prenajímaných ako príslušenstvo nehnuteľnosti možno považovať za daňový výdavok, ak sú splnené podmienky vymedzené pre daňový výdavok v ZDP, tzn. výdavok je preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a zaúčtovaný v účtovníctve prenajímateľa, alebo zaevidovaný v daňovej evidencii.

Ak daňovník prenajíma len časť nehnuteľnosti (napr. jednu izbu v byte, jedno poschodie v rodinnom dome) a túto prenajímanú časť nehnuteľnosti zaradí do obchodného majetku, určí si pomer časti nehnuteľnosti zaradenej do obchodného majetku k celkovej nehnuteľnosti (napr. podľa podlahovej plochy). Na základe tohto pomeru si daňovník uplatní do daňových výdavkov všetky výdavky, ktoré sú daňovými výdavkami v prípade nehnuteľnosti vložené do obchodného majetku napr. daň z nehnuteľnosti, poistné za poistenie nehnuteľnosti, vodné a stočné (ak nemá samostatný vodomer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti), výdavky za elektrickú energiu (ak nemá samostatný elektromer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti), plyn (ak nemá samostatný plynomer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti) a pod.

6. Platby za energie a ostatné služby súvisiace s prenájomom nehnuteľností

Pri posudzovaní zdaňovania príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP pri platbách za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom sú možné nasledovné možnosti:

- platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich nájomca platí prenajímateľovi

Prenajímateľ považuje za zdaniteľné príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP nielen nájomné, ale aj platby za spotrebu všetkých energií, ktoré súvisia s touto prenajatou nehnuteľnosťou (aj keď sú platby za nájom a spotrebu všetkých energií

dohodnuté oddelene). Ak s prenájmom nehnuteľnosti súvisia aj platby za ostatné služby spojené s užívaním tejto nehnuteľnosti, potom aj tieto platby sú u prenajímateľa považované za zdaniteľné príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP.

Platby, ktoré prenajímateľ následne uhrádza dodávateľom jednotlivých energií a ostatných služieb, si môže prenajímateľ uplatniť ako preukázateľný výdavok v súlade s § 2 písm. i) ZDP, a to na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP. Uvedené platí bez ohľadu na to, či je prenajímaná nehnuteľnosť zaradená v obchodnom majetku daňovníka alebo nie je zaradená v obchodnom majetku.

- **platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich platí nájomca priamo dodávateľovi energií a služieb**

Ak sú platby dohodnuté oddelene za nájom a za spotrebu všetkých energií, aj keď tieto platby platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií má uzavretý prenajímateľ, sa aj platby platené nájomcom priamo dodávateľovi pokladajú za zdaniteľný príjem prenajímateľa (ide o nepeňažný príjem), t. j. sú u prenajímateľa súčasťou príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, **no musí ísť o platby súvisiace s prenájmom tejto nehnuteľnosti**. V tomto prípade za príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP sa tiež pokladajú aj platby za ostatné služby spojené s užívaním predmetnej nehnuteľnosti.

Aj napriek tomu, že nájomca platí priamo dodávateľovi platby za všetky energie vrátane ostatných služieb, prenajímateľ (aj keď tieto platby dodávateľom neuhrádza) **si môže tieto platby zaplatené nájomcom uplatniť ako daňový výdavok** na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP. Uvedené platí bez ohľadu na to, či je prenajímaná nehnuteľnosť zaradená v obchodnom majetku daňovníka alebo nie je zaradená v obchodnom majetku.

Ak platby za spotrebu energií a služieb (alebo niektorých energií a služieb) **platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií a služieb má uzavretý priamo nájomca, tieto platby nie sú u prenajímateľa považované za zdaniteľný príjem** podľa § 6 ods. 3 ZDP.

7. Nepeňažný príjem prenajímateľa

Nepeňažným príjmom prenajímateľa v súvislosti s dosahovanými príjmami z prenájmu nehnuteľností sú v súlade s § 17 ods. 20 a 21 ZDP **aj výdavky na technické zhodnotenie a na opravy prenajatej nehnuteľnosti vykonané nájomcom za ustanovených podmienok**.

V súlade s § 24 ods. 2 ZDP **technické zhodnotenie prenajatého hmotného majetku uhradené nájomcom môže odpisovať nájomca na základe písomnej zmluvy s vlastníkom, ak vlastník nezvýšil vstupnú cenu hmotného majetku o tieto výdavky**. Pri odpisovaní technického zhodnotenia postupuje nájomca spôsobom ustanoveným pre hmotný majetok. Nájomca zaradí technické zhodnotenie do odpisovej skupiny, v ktorej je zaradený prenajatý hmotný majetok. Rovnakým spôsobom sa odpisuje iný majetok uvedený v § 22 ods. 6 písm. e) ZDP. Pri vykonaní technického zhodnotenia budovy používanej na niekoľko účelov podľa § 26 ods. 2 ZDP nájomca zaradí technické zhodnotenie do odpisovej skupiny na základe účelu, na ktorý nájomca využíva prenajatý majetok.

Príjmom z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP **je nielen peňažné plnenie, ale tiež nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby**, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak ZDP neustanovuje inak [§ 2 písm. c) ZDP]. **Súčasťou základu dane je nepeňažný príjem prenajímateľa, ktorý je vlastníkom prenajatej veci, a to vo výške výdavkov vynaložených nájomcom po predchádzajúcom písomnom súhlase prenajímateľa na technické zhodnotenie tejto veci nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve a neuhradených prenajímateľom**, a to v zdaňovacom období, v ktorom

- **bolo technické zhodnotenie uvedené do užívania**, ak o hodnotu technického zhodnotenia vlastník zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu tohto majetku [§ 17 ods. 20 písm. a) ZDP].

V takomto prípade celá suma technického zhodnotenia predstavuje nepeňažný príjem prenajímateľa, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo nájomcom uvedené do užívania. Prenajímateľ, ktorý o sumu technického zhodnotenia zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu prenajímanej nehnuteľnosti, uplatňuje daňové odpisy z jej zvýšenej vstupnej (zostatkovej) ceny.

- **došlo k skončeniu nájmu**, pričom nepeňažný príjem sa určí vo výške zostatkovej ceny, ktorú by malo technické zhodnotenie pri použití rovnomerného odpisovania podľa § 27 ZDP [§ 17 ods. 20 písm. b) ZDP].

V prípade, ak sa nájom skončí a technické zhodnotenie nie je nájomcom odpísané, suma nepeňažného príjmu u prenajímateľa sa vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou vykonaného technického zhodnotenia nájomcom a sumou daňových odpisov vypočítaných podľa § 27 ZDP (rovnomerné odpisy), a to za dobu uplatňovania odpisov nájomcom v súlade s nájomnou zmlouvou.

8. Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce podielovým spoluvlastníkom

Ak prenajímanú nehnuteľnosť vlastní viacerí spoluvlastníci, avšak nejde o bezpodielové spoluvlastníctvo manželov, pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP **sa postupuje podľa § 10 ods. 1 ZDP**. V zmysle § 10 ods. 1 ZDP **príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci** alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie **sa zahrňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov**, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§ 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Znenie ustanovenia § 10 ods. 1 ZDP nedáva spoluvlastníkom nehnuteľnosti možnosť dohodnúť si ľubovoľný podiel na spoločne dosiahnutých príjmoch z prenájmu nehnuteľnosti a výdavkoch súvisiacich s prenájmom nehnuteľnosti.

Podiel vyjadruje mieru, akou sa spoluvlastníci podieľajú na právach a povinnostiach vyplývajúcich zo spoluvlastníctva k spoločnej veci (§ 137 ods. 1 Občianskeho zákonníka) a zároveň podiel určuje veľkosť vlastníckeho práva a je východiskovým predpokladom pri posúdení právnych úkonov týkajúcich sa spoločnej nehnuteľnosti, preto aj pre prípad

dohody spoluvlastníkov o hospodárení s nehnuteľnosťou, musia byť prípadné zmeny vlastníckych podielov nehnuteľnosti vždy zapísané v katastri nehnuteľnosti.

9. Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva

Príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP, ktoré plynú manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva, sa zahŕňajú do základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak. V akom pomere si manželia rozdelia dosiahnuté príjmy z prenájmu, v tom istom pomere sa zahŕňajú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie týchto príjmov (§ 4 ods. 8 ZDP).

Finančná správa SR v poznámke upozorňuje, že **daňovník, ktorý dosiahol príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, zo spoločných práv alebo bezpodielového spoluvlastníctva manželov, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy** (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).

10. Skončenie prenájmu

V súlade s § 17 ods. 8 ZDP **základ dane v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k skončeniu prenájmu (§ 6 ZDP), upraví daňovník, ktorý**

- účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, o cenu nespotrebovaných zásob, zostatky vytvorených rezerv podľa § 20 ods. 9 písm. b), d) a e) ZDP a opravných položiek k nadobudnutému majetku, výšku záväzkov, ktorých úhrada sa považuje za daňový výdavok podľa § 19 ZDP, a výšku pohľadávok, ktorých inkaso sa považuje za zdaniteľný príjem, okrem pohľadávok uvedených v § 19 ods. 2 písm. h) prvom až piatom a siedmom bode ZDP a o pomernú výšku nájomného, ktorá pripadá na príslušné zdaňovacie obdobie alebo jeho časť;** pri ďalšom predaji nespotrebovaných zásob sa zahrnie do základu dane iba rozdiel, o ktorý prevyšuje cena, za ktorú boli nespotrebované zásoby predané, cenu nespotrebovaných zásob už zahrnutých do základu dane,
- účtuje v sústave podvojného účtovníctva, o zostatky vytvorených rezerv a opravných položiek, príjmov budúcich období, výnosov budúcich období, výdavkov budúcich období a nákladov budúcich období.**

Podľa § 17 ods. 9 ZDP na účely zistenia základu dane daňovníka podľa § 17 ods. 8 ZDP, ktorý je FO, skončením prenájmu je skončenie poberania príjmov z prenájmu.

Finančná správa SR v poznámke uvádza, že **úprava základu dane podľa § 17 ods. 8 ZDP sa vykoná len pri trvalom skončení prenájmu nehnuteľnosti** (v tomto prípade bytu). **Za skončenie prenájmu sa však nepovažuje skončenie nájomnej zmluvy, ktoré môže nastať z akéhokoľvek dôvodu.** Aj po skončení platnosti nájomnej zmluvy, **ak prenajímateľ**

hľadá ďalej nájomcu, t.j. má úmysel nehnuteľnosť ďalej prenajímať, je stále možné si uplatňovať daňové výdavky v súlade so ZDP, ktoré sú však obmedzené do výšky príjmov z prenájmu nehnuteľnosti (§ 6 ods. 6 ZDP). Skončenie prenájmu nastáva v prípade, ak sa daňovník rozhodne, že nehnuteľnosť už nebude ďalej prenajímať, napr. z dôvodu jej predaja, z dôvodu úmyslu bývania v danom byte samotným prenajímateľom a pod.

11. Zdaniteľnosť príspevku za ubytovanie odídencu

Finančná správa SR časť metodického pokynu venuje zdaniteľnosti príspevku za ubytovanie odídencu poskytnutého podľa § 36a zákona č. 480/2002 Z. z. o azyle (ďalej len „zákon o azyle“) a aplikácii ustanovenia § 9 ods. 2 písm. j) ZDP v prípade príspevku za ubytovanie odídencu podľa § 36a zákona o azyle (ďalej len „príspevok za ubytovanie“) poskytnutého daňovníkovi, ktorý je FO.

V súlade s § 9 ods. 2 písm. j) ZDP **sú od dane oslobodené aj napr. podpory a príspevky poskytované z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, vyšších územných celkov a štátnych fondov vrátane nepeňažného plnenia okrem platieb prijatých ako náhrada za stratu príjmu alebo v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 5 a 6 ZDP.**

Právny rámec príspevku za ubytovanie odídencu je vymedzený v § 36a zákona o azyle. **Príspevok poskytuje obec** (z prostriedkov poukázaných z Ministerstva vnútra SR) **osobe, ktorá vlastní nehnuteľnosť slúžiacu na bývanie v jej územnom obvode, ktorá v nej poskytne bezodplatne ubytovanie odíďencovi** (ďalej len „oprávnená osoba“). Podrobnosti a postup pri vyplácaní príspevku upravuje nariadenie vlády SR č. 218/2022 Z. z. o poskytovaní príspevku za ubytovanie odídencu.

Príspevok za ubytovanie odídencu je poskytovaný z prostriedkov štátneho rozpočtu, a **ak nie je FO poskytnutý v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP, považuje sa podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP za príjem oslobodený od dane FO.**

ZDP osobitne neuvádza situácie, pri ktorých existuje súvislosť medzi príspevkom poskytnutým zo štátneho rozpočtu a vykonávaním činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Pre účely uplatnenia oslobodenia od dane FO podľa cit. ustanovenia **je potrebné každú situáciu skúmať osobitne, podľa konkrétnych okolností**, a to aj v súvislosti s ust. § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok).

Ak daňovník poskytol na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania odíďencovi ubytovanie v nehnuteľnosti, ktorú má v súvislosti s jej využívaním na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP zahrnutú v obchodnom majetku, potom príspevok za ubytovanie odídencu prijal v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Predmetný príspevok nie je možné oslobodiť od dane FO podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP, ide teda o zdaniteľný príjem. Príspevok za ubytovanie odídencu je v danom prípade súčasťou tých príjmov, v súvislosti s ktorými má daňovník predmetnú nehnuteľnosť zahrnutú v obchodnom majetku, pričom ak by takýmito príjmami boli príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, uplatní sa oslobodenie od dane FO podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP. **Výdavky (náklady) vynaložené daňovníkom v súvislosti s poskytnutím ubytovania, na ktoré bol**

poskytnutý príspevok podľa § 36a zákona o azyle, ktorý je zdaniteľným príjmom, sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. m) ZDP.

Oslobodenie od dane FO podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP **nie je možné na príspevok za ubytovanie odídencu uplatniť ani vtedy, ak daňovník na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania poskytol odídenkovi ubytovanie v nehnuteľnosti, v ktorej poskytuje ubytovacie služby na základe živnostenského oprávnenia.** V tomto prípade daňovník príspevok za ubytovanie odídencu prijme v súvislosti s výkonom živnosti, z ktorej plynú príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP, t. j. prijatý príspevok je zdaniteľným príjmom a je súčasťou základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP.

Výdavky (náklady) vynaložené daňovníkom v súvislosti s poskytnutím ubytovania, na ktoré bol poskytnutý príspevok podľa § 36a zákona o azyle, ktorý je zdaniteľným príjmom, sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. m) ZDP.

Finančná správa SR v tejto súvislosti uviedla, že **v praxi dochádza k trom situáciám v súvislosti s poberaním príspevku na ubytovanie.** Vychádzajúc z predpokladu, že pri všetkých týchto troch situáciách daňovník neposkytuje ubytovanie na základe živnostenského oprávnenia a ani nemá prenajímanú nehnuteľnosť zaradenú v obchodnom majetku v súvislosti s jej využívaním na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP:

- daňovník, ktorý prenajíma nehnuteľnosť (je registrovaný na daň z príjmov z dôvodu prenajímania nehnuteľnosti), dosahoval príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP. Ak nemal nájomcu, rozhodol sa poskytnúť bezodplatné ubytovanie odídenkovi, uzatvoril zmluvu o poskytnutí ubytovania odídenkovi (ďalej len „zmluva o poskytnutí ubytovania“) a bol mu vyplatený príspevok za ubytovanie odídencu. Registráciu na prenájom nezrušil, má pridelené DIČ,
- daňovník vlastní viac nehnuteľností, pričom je registrovaný z dôvodu prenajímania nehnuteľností. Jednu nehnuteľnosť poskytol na bezodplatné ubytovanie odídenkovi a ostatné prenajíma na základe uzatvorenej nájomnej zmluvy,
- daňovník, ktorý vlastní rodinný dom, tento prenajíma a je registrovaný na daň z príjmov a dosahuje príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, sa rozhodol, že jednu časť rodinného domu (napríklad prízemie) poskytne na bezplatné ubytovanie pre odídencu.

Ani v jednom z týchto prípadov nie je prítomná súvislosť medzi prijatým príspevkom za ubytovanie odídencu a vykonávaním činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Príspevok za ubytovanie odídencu sa **v týchto prípadoch považuje za príjem oslobodený od dane FO** podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP. Vychádzame pritom zo skutočnosti, že **nie je možné, aby FO poskytla v rovnakom čase, rovnakú nehnuteľnosť na užívanie na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania odídenkovi a súčasne aj na prenájom na základe nájomnej zmluvy,** z ktorej plynú príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP [aj v tejto súvislosti dávame do pozornosti legislatívnu skratku zavedenú v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP, v zmysle ktorej sa nehnuteľnosťou rozumie aj časť nehnuteľností]. Príjem oslobodený od dane sa do základu dane z príjmov FO nezahŕňa a výdavky (náklady), ktoré možno priradiť k príspevku za ubytovanie odídencu [napr. výdavky (náklady) na spotrebu energie v poskytnutej nehnuteľnosti]

viažuce sa k obdobiu, za ktoré daňovníkovi predmetný príspevok oslobodený od dane plynul, sa v nadväznosti na definíciu pojmu daňový výdavok vymedzenú v § 2 písm. i) ZDP a znenie ustanovenia § 21 ods. 1 písm. j) ZDP neuplatnia.

Finančná správa SR v závere uvádza, že **metodický pokyn bol vypracovaný v spolupráci s MF SR a nadobúda účinnosť 6. júna 2023.**

Uplatňovaniu daňového bonusu po skončení strednej školy

Finančná správa SR v júni zverejnila aktuálnu informáciu týkajúcu sa uplatňovania daňového bonusu na dieťa po skončení strednej školy. Informácia poskytuje praktické rie-

šenie situácii, ktoré môžu v praxi nastať.

V súlade s § 33 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“) sa za vyživované dieťa daňovníka, a to vlastné, osvojené, dieťa prevzaté do starostlivosti nahrádzajúcej starostlivosť rodičov na základe rozhodnutia príslušného orgánu a dieťa druhého z manželov, považuje nezaopatrené dieťa podľa osobitného predpisu. Osobitným predpisom je zákon č. 600/2003 Z. z. o prídavku na dieťa.

Podľa § 3 ods. 1 písm. a) zákona o prídavku na dieťa **nezaopatrené dieťa** podľa tohto zákona je dieťa do skončenia povinnej školskej dochádzky, najdlhšie do dovŕšenia 25 rokov veku, ak sa sústavne pripravuje na povolanie štúdiom.

Podľa § 4 ods. 1 písm. a) zákona o prídavku na dieťa **sústavná príprava dieťaťa na povolanie** podľa tohto zákona je štúdium, ktoré sa organizuje na strednej škole (vysoké škole) dennou formou.

Podľa § 4 ods. 4 písm. a) zákona o prídavku na dieťa **sústavná príprava dieťaťa na povolanie** podľa tohto zákona je aj **obdobie bezprostredne nadväzujúce na skončenie štúdia na strednej škole, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa skončilo štúdium na strednej škole.**

Z uvedeného teda vyplýva, že **ak dieťa skončilo štúdium na strednej škole v roku 2023, za vyživované sa považuje najdlhšie do konca školského roka, v ktorom skončilo štúdium na strednej škole, t. j. do 31. augusta 2023.** Školský rok na strednej škole trvá od 1. septembra príslušného kalendárneho roka a končí 31. augusta nasledujúceho kalendárneho roka.

Otázka č. 1

Dieťa ukončilo štúdium na strednej škole maturitnou skúškou dňa 25.5.2023. Dokedy má daňovník nárok na daňový bonus na dieťa?

FR SR: Sústavnou prípravou na povolanie štúdiom na strednej škole je aj obdobie bezprostredne nadväzujúce na skončenie štúdia, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa skončilo štúdium na strednej škole. Daňový bonus patrí daňovníkovi do konca školského roka t. j. do 31. augusta 2023 bez ohľadu na to, či sa dieťa cez prázdniny eviduje na úrade práce /zamestná sa/ založí si živnosť.

Otázka č. 2

Dieťa vykonalo maturitnú skúšku v máji 2023. Od septembra 2023 pokračuje v štúdiu na vysokej škole v Dánsku. Dokedy si môže daňovník uplatňovať daňový bonus? Vzniká nárok na uplatnenie daňového bonus aj v prípade, že dieťa študuje na zahraničnej vysokej škole?

FR SR: Daňový bonus na dieťa, ktoré ukončilo štúdium na strednej škole maturitnou skúškou, je možné uplatniť najviac do konca školského roka, t. j. do augusta 2023. Ak sa dieťa zapíše na vysokoškolské štúdium v dennej forme, potom vznikne nárok na daňový bonus v roku 2023 aj za mesiace september až december.

Sústavnou prípravou dieťaťa na povolanie podľa zákona o prídavku na dieťa je aj iné štúdium alebo výučba, aj štúdium v zahraničí, ak sú svojím rozsahom a úrovňou podľa rozhodnutia Ministerstva školstva, vedy, výskumu a športu SR (https://www.minedu.sk/data/files/9959_zoznam-uznaných-vysokých-skol-v-eu_2020-2021-141020lock.pdf) postavené na úroveň štúdia na stredných a vysokých školách organizovaných v dennej forme štúdia.

Otázka č. 3

Dieťa neurobilo maturitnú skúšku v riadnom termíne, pričom opravný termín bol stanovený na september 2023. Dokedy má daňovník nárok na daňový bonus?

FR SR: Sústavná príprava dieťaťa na povolanie je aj obdobie po skončení posledného ročníka strednej školy do vykonania skúšky podľa osobitného predpisu, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa malo skončiť štúdium na strednej škole. To znamená, že daňovník má nárok na daňový bonus do 31. augusta 2023, t. j. aj za mesiace školských prázdnin. Za mesiac september 2023 už nárok na daňový bonus nevzniká.

Otázka č. 4

Dieťa ukončilo strednú školu maturitnou skúškou v riadnom termíne a od septembra 2023 pokračuje v štúdiu na vysokej škole v externej forme štúdia. Dokedy má daňovník nárok na daňový bonus?

FR SR: Daňový bonus na dieťa, ktoré ukončilo štúdium na strednej škole maturitnou skúškou, je možné uplatniť najviac do konca školského roka, t. j. do augusta 2023. Štúdium na vysokej škole v externej forme štúdia sa nepovažuje za sústavnú prípravu dieťaťa na povolanie. Podľa § 4 ods. 4 zákona o prídavku na dieťa sústavnou prípravou na povolanie je štúdium, ktoré sa organizuje na strednej alebo vysokej škole dennou formou. Sústavná príprava dieťaťa na povolanie podľa tohto zákona je aj obdobie bezprostredne nadväzujúce na skončenie štúdia na strednej škole, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa skončilo štúdium na strednej škole.

Otázka č. 5

Dieťa nezmaturovalo v riadnom termíne. Náhradný termín bol stanovený na september 2023. Počas letných prázdnin sa dieťa zamestnalo na dohodu o brigádnickej práci študenta. Môže si daňovník uplatniť daňový bonus za mesiace júl a august 2023 aj v tomto prípade?

FR SR: Vzhľadom na to, že sústavnou prípravou dieťaťa na povolanie štúdiom na strednej škole je aj obdobie po skončení posledného ročníka strednej školy do vykonania skúšky podľa osobitného predpisu, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa malo skončiť štúdium na strednej škole. To znamená, že rodič má nárok na daňový bonus do 31. augusta 2023, t. j. aj za mesiace školských prázdnin. Skutočnosť, že sa dieťa v období prázdnin zamestnalo, nemá vplyv na uplatnenie daňového bonusu.

Otázka č. 6

Dieťa (nar. v roku 2002) ukončilo strednú školu maturitnou skúškou v máji 2020. Následne navštevovalo inú strednú školu, ktorú ukončilo skúškami v máji 2023, pričom získalo výučný list v odbore služieb. Dokedy má daňovník nárok na daňový bonus na toto dieťa?

FR SR: V súlade so zákonom o prídavku na dieťa nezaopatrené dieťa je dieťa do skončenia povinnej školskej dochádzky, najdlhšie do dovŕšenia 25 rokov veku, ak sa sústavne pripravuje na povolanie štúdiom, ktoré sa organizuje napr. na strednej škole dennou formou.

Vzhľadom na to, že sa dieťa sústavne pripravovalo na povolanie štúdiom na strednej škole v dennej forme, nárok na daňový bonus vzniká aj za obdobie bezprostredne nadväzujúce na skončenie štúdia na strednej škole, najdlhšie do konca školského roka, v ktorom dieťa toto štúdium skončilo, t. j. do konca augusta 2023. Uvedené platí aj v prípade, ak dieťa skončilo štúdium už na druhej strednej škole.

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie

Finančná správa SR v júni 2023 zverejnila informáciu, v ktorej je riešená daňová a účtovná problematika týkajúca sa daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na

podnikanie. K jednotlivým situáciám sú v informácii uvedené aj praktické príklady.

Daňovníci, ktorí nie sú zriadení alebo založení na podnikanie sa pre účely zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“) považujú za PO zriadené podľa osobitných predpisov.

Vymedzenie daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie sú v ZDP od 1.1.2018 rozdelení do dvoch skupín:

➤ § 12 ods. 3 písm. a) ZDP:

- ✓ občianske združenia vrátane odborových organizácií /Zákon č. 83/1990 Zb. o združovaní občanov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ nadácie /Zákon č. 34/2002 Z. z. o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov/,
- ✓ neinvestičné fondy /Zákon č. 147/1997 Z. z. o neinvestičných fondoch v znení neskorších predpisov/,
- ✓ neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby /Zákon č. 213/1997 Z. z. v znení neskorších predpisov/,

➤ § 12 ods. 3 písm. b) ZDP:

- ✓ záujmové združenia PO /§20f až §20j zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov/,
- ✓ profesijné komory,
- ✓ politické strany a politické hnutia /Zákon č. 85/2005 Z. z. o politických stranách a politických hnutiach/,
- ✓ štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti /Zákon č. 308/1991 Zb. o slobode náboženskej viery a postavení cirkví a náboženských spoločností, zákon č. 218/1949 Zb. o hospodárskom zabezpečení cirkví a náboženských spoločností štátom v znení neskorších predpisov/,
- ✓ spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov /Zákon č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ obce /Zákon č. 369/1990 Zb. v znení neskorších predpisov/,

- ✓ vyššie územné celky /Zákon č.302/2001Z.z. o samospráve vyšších územných celkov v znení neskorších predpisov ,
- ✓ rozpočtové a prispevkové organizácie /Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ štátne fondy /napr. zákon NR SR č.254/1994 Z. z. o štátnom fonde likvidácie jadrovej energetiky a nakladania s vyhorotým jadrovým palivom a rádioaktívnymi odpadmi v znení neskorších predpisov, zákon č.607/2003 Z. z. o štátnom fonde rozvoja bývania/,
- ✓ vysoké školy /Zákon č.132/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou /Zákon č. 581/2004 Z. z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ Sociálna poisťovňa, /Zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov/,
- ✓ Kancelária rady pre rozpočtovú zodpovednosť/Ústavný zákon č.493/2011 Z. z. o rozpočtovej zodpovednosti/,
- ✓ Fond ochrany vkladov, /Zákon č. 118/1996 Z. z. o ochrane vkladov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ Slovenská kancelária poisťovateľov, /Zákon č. 381/2001 Z. z. o povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla a o zmene a doplnení niektorých zákonov/,
- ✓ Slovenský pozemkový fond, /Zákon č.330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov/,
- ✓ Rozhlas a televízia Slovenska, /Zákon č.532/2010 Z. z. o rozhlase a televízii Slovenska a o zmene a doplnení niektorých zákonov/,
- ✓ Garančný fond investícií /Zákon č.566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/,
- ✓ ďalší daňovníci, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na ktorého základe vznikli (napr. poľovnícke organizácie zriadené podľa zákona č.249/2009 Z. z. o poľovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov- ďalej len „zákon o poľovníctve“).

Rozdelenie daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie do dvoch skupín vyplýva zo skutočnosti, že ZDP s účinnosťou od 1.1.2018 daňovníkom uvedeným v prvej skupine (občianske združenia, nadácie, neinvestičné fondy a neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby) oslobodzuje prijaté príjmy z reklamy do výšky 20 000 EUR za zdaňovacie obdobie.

Obchodné spoločnosti nezaložené za účelom podnikania sa nepovažujú za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadené za účelom podnikania v zmysle § 12 ods. 3 ZDP.

V súlade s § 221 Obchodného zákonníka **družstvo môže vzniknúť aj na iný účel ako podnikanie; bytové družstvá sú posudzované podľa účelu vzniku a ich činnosti. Družstvá, ktoré nevznikli na účely podnikania podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, ani túto činnosť nevykonávajú, sú zdaňované rovnako ako daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie.**

Finančná správa SR v informácii upozorňuje, že novelou daňového poriadku účinnou od 1.1.2020 na účely tohto zákona a osobitných predpisov (aj ZDP) sa organizačná jednotka združenia, ktorá koná vo svojom mene považuje za PO (napríklad organizačné jednotky občianskeho združenia podľa § 11a zákona č.83/1990 Zb. o združovaní občanov v z .n. p.) .

Registrácia na daň z príjmov

Registrácia na daň z príjmov je upravená v § 49a ZDP a v § 67 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok).

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie majú povinnosť požiadať o registráciu správcu dane, ak:

- **získajú povolenie alebo oprávnenie na podnikanie v lehote do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom toto povolenie alebo oprávnenie na podnikanie získali.** Dňom získania povolenia alebo oprávnenia na podnikanie považuje deň, keď je PO oprávnená začať podnikat' na území SR.
- **ak nie sú registrovaní na základe získania povolenia alebo oprávnenia na podnikanie a vznikla im povinnosť zrážať daň alebo preddavky na daň, alebo daň vyberať, majú povinnosť požiadať správcu dane o registráciu ako platiteľ dane v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom vznikla povinnosť zrážať daň alebo preddavky na daň, alebo daň vyberať.**

Finančná správa SR v informácii upozorňuje, že s účinnosťou od 1.1.2023 novelou ZDP a daňového poriadku dochádza k zmenám v registrácii, a to k registrácii pre daň z príjmov PO z úradnej moci na základe zápisu do registra PO, podnikateľov a orgánov verejnej moci (ďalej „RPO“). Registrácia z úradnej moci sa týka PO zapísaných do RPO s povolením alebo oprávnením na podnikanie, účinným od 1. 1. 2023, zo zdrojových registrov - z obchodného registra a živnostenského registra.

Táto zmena sa však daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie, ak začnú vykonávať podnikateľskú činnosť po 1.1.2023 na základe povolenia alebo oprávnenia na podnikanie nedotkne.

Ak daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie sú už registrovaní na daň z príjmov a po 1.1.2023 im vzniká povinnosť zrážať daň alebo preddavky na daň alebo vyberať daň, nemajú povinnosť oznámiť miestne príslušnému správcovi dane skutočnosť, že sa stali platiteľom dane.

Registračná a oznamovacia povinnosť podľa tohto ustanovenia sa nevzťahuje na platiteľa dane uvedeného v § 43 ods. 17 ZDP.

Ak dôjde k zmenám skutočností zakladajúcich povinnosť registrácie podľa ZDP, najmä ak daňovníkovi zanikne daňová povinnosť, je daňovník povinný tieto skutočnosti oznámiť správcovi dane v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom tieto zmeny nastali.

Ak nastanú zmeny skutočností uvedených pri registrácii podľa daňového poriadku (napr. ak dôjde k zmene názvu), oznámi to daňový subjekt správcovi dane v lehote do 30 dní odo dňa, keď nastali, alebo požiada o zrušenie registrácie. V tejto lehote predloží správcovi dane aj osvedčenie o registrácii, ak je potrebné nahlásené zmeny zapísať do osvedčenia o registrácii. Ak vznikla daňovníkovi rovnaká oznamovacia povinnosť voči inej inštitúcii a táto inštitúcia nové alebo zmenené skutočnosti oznamuje správcovi dane podľa osobitného predpisu, daňovník nie je povinný tieto skutočnosti oznámiť správcovi dane.

Zdaňovanie príjmov z činnosti daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie

Príjmy, ktoré sú predmetom dane

Predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie podľa § 12 ods. 2 ZDP sú :

- príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť
- príjmy z predaja majetku,
- príjmy z nájomného,
- príjmy z reklám,
- príjmy z členských príspevkov,
- príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov,
- príjmy na základe zmluvy o sponzorstve v športe.

Hlavným poslaním daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie je vykonávanie neziskovej činnosti, ktorá vyplýva zo stanov, štatútu, zriaďovacej listiny alebo zakladateľskej listiny a zameraná je predovšetkým na verejnoprospešný účel. Títo daňovníci môžu vykonávať aj podnikateľskú činnosť, ak to osobitné predpisy na základe ktorých vznikli dovoľia. Príjmy, ktoré sú predmetom dane automaticky nie sú zdaňované, pri ich posudzovaní je potrebné vychádzať z ustanovenia § 13 ZDP, ktorý niektoré druhy príjmov, ktoré sú predmetom dane oslobodzuje od dane z príjmov.

Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane

Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov PO, sú vymedzené v § 12 ods. 7 ZDP. V súlade s uvedeným ustanovením predmetom dane nie je:

- prijatý podiel zaplatenej dane podľa § 50 ZDP
- príjmy získané dedením (napr. § 460 až 487 Občianskeho zákonníka) a darovaním (napr. § 628 až 630 Občianskeho zákonníka) okrem darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa,

- príjmy z podielov na zisku vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva /§ 3 ods. 1 písm. e) ZDP/ v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku; vyrovnací podiel; podiel na likvidačnom zostatku; podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi alebo podiel na zisku a na majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou okrem príjmov z podielov na zisku vyplácaných PO do nespolupracujúcich štátov a prijatých od PO z nespolupracujúcich štátov a okrem príjmov podľa § 3 ods.1 písm. f) ZDP vyplácaného PO, ktorý je predmetom dane a zdaniteľným príjmom aj u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie.

Finančná správa SR v informácii upozorňuje, že **príjemcom podielu zaplatenej dane podľa § 50 ods. 4 ZDP sú len v zákone vymedzení daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie:**

- ✓ občianske združenie - z. č.83/1990 Zb. o združovaní občanov v z. n. p,
- ✓ nadácia - z. č.34/2002 Z. z.,
- ✓ neinvestičný fond - z.č.147/1997 Z. z.,
- ✓ nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby - z. č. 213/1997 Z. z. v znení zákona č.35/2002 Z. z.,
- ✓ účelové zariadenia cirkvi a náboženskej spoločnosti - §6 ods.1 písm. h) a k) z. č.308/1991 Zb.,
- ✓ organizácia s medzinárodným prvkom – z.č.116/1985 Zb. v znení z. č 157/1989 ZB.,
- ✓ Slovenský červený kríž,
- ✓ subjekty výskumu a vývoja §7 písm. a),b) z. č. 172/2005 Z. z. a z. č. 575/2001 Z. z.,

Fond rozvoja odborného vzdelávania a prípravy od 1.1.2020 už nie je prijímateľom podielu zaplatenej dane.

Príjemcovia podielu zaplatenej dane môžu prijaté prostriedky využiť len na účely uvedené v § 50 ods. 5 ZDP.

Finančná správa SR ďalej upozorňuje, že od 1.1.2020 správca dane poukáže podiel zaplatenej dane prijímateľovi, ktorý je zapísaný do registra mimovládnych neziskových organizácií podľa z. č. 346/2018 Z. z. o registri mimovládnych neziskových organizácií. Ak prijímateľ ktorým je nadácia, nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby, neinvestičný fond, občianske združenie a jeho organizačné zložky, odborová organizácia a organizácia zamestnávateľov, organizácia s medzinárodným prvkom nebude zapísaný v tomto registri, nárok na podiel zaplatenej dane mu zaniká. S účinnosťou od 1. januára 2021 splnenie tejto podmienky overuje prijímateľovi každoročne notár spolu s ostatnými podmienkami, ktoré prijímateľ musí dodržať pre účely zápisu do zoznamu prijímateľov podielu zaplatenej dane na príslušné zdaňovacie obdobie.

Príjmy oslobodené od dane

Príjmy PO oslobodené od dane sú uvedené v § 13 ZDP. Oslobodený od dane môže byť len ten príjem, ktorý je predmetom dane podľa § 2 písm. b) a § 12 ods. 2 ZDP. Medzi príjmy oslobodené od dane u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie patria:

- **v súlade s § 13 ods. 1 písm. a) ZDP** príjmy plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom okrem príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov ak nie sú oslobodené podľa písmen b) až g) alebo odseku 2, príjmov na základe zmluvy o sponzorstve v športe, príjmov z činností, ktoré sú podnikaním (§ 2 Obchodného zákonníka) a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 (zrážkou). Oslobodené sú teda príjmy z činností, ktoré sú základným poslaním týchto daňovníkov, alebo vyplývajú z osobitných predpisov na základe ktorých vznikli, konkretizované ďalej štatútom, stanovami, zriaďovacími a zkladateľskými listinami.
- **v súlade s § 13 ods.1 písm. b) ZDP** v rozpočtových organizáciách je oslobodenie rozšírené aj na príjmy z činností, ktoré vymedzí zriaďovateľ v zriaďovacej listine na plnenie ich základného účelu vymedzeného zákonom č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy, ako aj na príjmy z prenájmu, a z predaja majetku vo výške zahrnutej v rozpočte zriaďovateľa s výnimkou príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP.

Finančná správa SR upozorňuje, že príspevkové organizácie nemajú príjmy z predaja a prenájmu ich majetku oslobodené od dane, u týchto daňovníkov ide o zdaniteľný príjem.

- v súlade s § 13 ods. 1 písm. c) ZDP sú oslobodené príjmy štátnych fondov, Rady pre riešenie krízových situácií, príjmy Garančného fondu investícií a príjmy Fondu ochrany vkladov okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP.
- v súlade s § 13 ods. 1 písm. e) ZDP u obcí a vyšších územných celkov sú od dane oslobodené príjmy z prenájmu a predaja ich majetku.
- **v súlade s § 13 ods.1 písm. g) ZDP** sú od 1.1.2018 oslobodené v občianskych združeniach, nadáciách, neinvestičných fondoch a v neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešne služby príjmy z reklám určené na charitatívne účely najviac do výšky 20 000 EUR za príslušné zdaňovacie obdobie. Tieto príjmy sú príjemcovia povinní použiť na účely uvedené v § 50 ods.5 ZDP (na ZDP stanovené účely čerpania prijatej dane) najneskôr do konca roka nasledujúceho po roku, v ktorom ich prijali. Ak nebudú použité na účely vymedzené ZDP, sú povinní príjemcovia zahrnúť tieto príjmy alebo ich nepoužitú časť do základu dane najneskôr v zdaňovacom období, v ktorom uplynie táto lehota.

Finančná správa SR upozorňuje, že príjmy (výnosy) z reklám plynúce občianskym združeniam, nadáciám, neinvestičným fondom a neziskovým organizáciám poskytujúcim všeobecne prospešné služby, ktorí účtujú v sústave podvojného účtovníctva sa nezahrnú do základu dane v zdaňovacom období, v ktorom o nich účtovali do výnosov, ale až v zdaňovacom období, v ktorom ich prijali.

K daňovej problematike príjmov z reklamy vydalo FR SR Usmernenie k príjmom z reklám určených na charitatívne účely od dane z príjmov a k súvisiacim úpravám základu dane na stránke www.financnasprava.sk/Daňovi a colní špecialisti/Methodické usmernenia/ Priame dane a účtovníctvo/

- **v súlade s § 13 ods. 2 písm. a) ZDP** u cirkevných organizácií sú od dane oslobodené výnosy z kostolných zbierok, cirkevných úkonov a príspevky plynúce registrovaným cirkvám a náboženským spoločnostiam.
- **v súlade s § 13 ods. 2 písm. b) ZDP** sú od dane oslobodené členské príspevky podľa stanov, štatútu, zriaďovacích listín alebo zakladateľských listín, prijaté záujmovými združeniami PO, profesijnými komorami, občianskymi združeniami vrátane odborových organizácií, politickými stranami a politickými hnutiami. Oslobodené sú len členské príspevky určené v stanovách tých daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie, ktorí sú taxatívne vymenované v tomto ustanovení. Pre uplatnenie oslobodenia príjmov z členských príspevkov nemusí byť v stanovách presne určená suma, ktorú sú členovia povinní platiť, je postačujúce, aby v stanovách bola stanovená povinnosť platiť členské príspevky.
- **v súlade s § 13 ods. 2 písm. d) ZDP** sú oslobodené od dane úhrady za výkon správy bytov vo vlastníctve bytových družstiev spravovaných týmito bytovými družstvami a za výkon správy bytov spoločnosťami vlastníkov bytov.

K daňovej a účtovnej problematike spoločenstiev vlastníkov bytov a nebytových priestorov vydalo FR SR Informáciu na stránke www.financnasprava.sk /Aktuálne dane a clá /Informácie k aktuálnym daňovým a colným povinnostiam/Daň z príjmov.

- **v súlade s § 13 ods. 2 písm. e) ZDP** sú oslobodené úroky z účtov vyplácané Štátnej pokladnici, vzhľadom na osobitné postavenie Štátnej pokladnice a jej napojenie na štátny rozpočet a príjmy z finančných operácií vykonávané Agentúrou pre riadenie dlhu a likvidity, rovnako vzhľadom na jej osobitné postavenie a plnenie úloh v oblasti štátnych financií podľa osobitného predpisu.
- **v súlade s § 13 ods. 2 písm. g) ZDP** sú oslobodené u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie finančné prostriedky plynúce z grantov poskytovaných na základe medzinárodných zmlúv, ktorými je SR viazaná. Ak teda daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie príjme medzinárodný grant na základe zmlúv, ktorými je viazaná SR, ide o príjem ktorý je predmetom dane, ale následne je oslobodený od dane.

Členenie výdavkov vynaložených k príjmom dosiahnutých zo zdaňovanej a z nezdaňovanej činnosti pre účely vyčíslenia základu dane

Pri uplatnení oslobodenia od dane je zároveň potrebné vzhľadom na ustanovenie § 21 ods. 1 ZDP **zo základu dane vylúčiť výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom a výdavky vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane** podľa § 21 ods. 1 písm. j) ZDP (príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy oslobodené od dane).

Daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie dosahujú výdavky (náklady), ktoré sa súčasne vzťahujú k zdaniteľným aj nezdaniteľným príjmom, napr. náklady na administratívne a prevádzkové činnosti. Takýto daňovník vo svojej vnútornej smernici určí pravidlo, podľa ktorého bude rozvrhovať celkové náklady na jednotlivé druhy príjmov pre potreby ich

zahrnutia do základu dane z príjmov. Spôsob určenia daňového výdavku k zdaniteľnému príjmu závisí od individuálnych podmienok a povahy činnosti daňovníka.

K príjmom zo zdaňovanej činnosti možno priradiť výdavky pomocou koeficientov, ktoré vyjadrujú pomer medzi týmito nákladmi a príslušnou zdaňovanou činnosťou. Kritériom pre rozdelenie spoločných nákladov môže byť napr. počet odpracovaných hodín zamestnancom v rámci jednotlivých činností, počet najazdených kilometrov vozidlom pri jednotlivých činnostiach, výmera priestorov v m², ktoré sú určené na prenájom majetku a pod.

Ak v internej smernici daňovníka nie je uvedené pravidlo (rozvrhový kľúč), ktorým boli priradené výdavky k jednotlivým činnostiam, daňovník pre účely uznania daňových výdavkov do základu dane z príjmov musí preukázať výpočet, ktorým určil percentuálny pomer použitý pri uplatnení daňových výdavkov z celkových výdavkov. Aj účtovná jednotka (daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie), ktorý účtuje v sústave podvojného účtovníctva má povinnosť viesť analytické účty vo vzťahu k zdaňovanej a nezdaňovanej činnosti.

Predaj majetku a uplatnenie výdavkov

Pri predaji majetku daňovníkom nezaloženým alebo nezriadeným na podnikanie dochádza k realizácii príjmu, ktorý je podľa § 12 ods. 2 ZDP predmetom dane. Postup daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie pri predaji majetku upravuje § 17 ods. 16 ZDP. Podľa tohto ustanovenia sa pri predaji majetku ako výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov môže uplatniť cena, v ktorej bol majetok ocenený v účtovníctve pri jeho nadobudnutí v súlade s účtovnými predpismi, tzn. obstarávací cena, všeobecná cena, resp. v špecifických prípadoch darovaného a vloženého majetku cena uvedená v § 25 ods. 1 písm. a), f), g) ZDP. Súčasťou ocenenia majetku sú náklady na technické zhodnotenie vymedzené v § 29 ZDP.

Predaj majetku používaného na činnosť, príjmy z ktorej sú predmetom dane

Ak daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie predáva majetok, ktorý bol využívaný na dosahovanie príjmov (zdaňovaná činnosť), pri jeho predaji **sa do základu dane zahrnie rozdiel medzi príjmom z predaja tohto majetku a vstupnou cenou podľa § 25 ZDP, ktorou bol majetok ocenený pri jeho nadobudnutí** (napr. obstarávací cena, všeobecná cena, vlastné náklady a iné), **zniženou o odpisy uplatnené ako daňový výdavok.** To znamená, zdaní sa rozdiel medzi predajnou cenou a daňovou zostatkovou cenou.

Predaj majetku používaného na základnú (hlavnú) činnosť

Ak majetok nebol používaný na činnosť, z ktorej príjmy by boli predmetom dane (zdaňovaná činnosť), daňovník neuplatňoval daňové odpisy z tohto majetku. V tomto prípade **sa do základu dane zahrnie rozdiel, o ktorý príjem z predaja prevyšuje cenu, v ktorej bol majetok ocenený v účtovníctve pri jeho nadobudnutí, prípadne zvýšenú o náklady preukázateľne vynaložené na jeho technické zhodnotenie** (nadstavba, prístavba, stavebná úprava, rekonštrukcia a modernizácia).

Ustanovenie § 17 ods.16 ZDP sa však nevzťahuje na obce, VÚC a rozpočtové organizácie (ak majú príjmy z predaja majetku zahrnuté v rozpočte od zriaďovateľa), ktoré majú tieto príjmy oslobodené od dane.

Vstupná cena majetku pri začatí jeho používania na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane

Ak daňovník nezaložený alebo nezriadený za účelom podnikania majetok používa na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, môže z tohto majetku uplatňovať daňové odpisy. Postup pri preradení majetku do majetku určeného na zabezpečenie zdaniteľného príjmu a začatí odpisovania je upravený v § 24 ods. 5 a § 25 ods. 1 písm. d) ZDP. Vstupnou cenou hmotného a nehmotného majetku pri začatí používania majetku na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane u daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie, je cena určená podľa § 25 ods.1 písmeno a) až c) ZDP, pričom za roky v ktorom sa hmotný a nehmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľného príjmu sa odpisy neuplatňujú.

To znamená, že:

- v závislosti od spôsobu nadobudnutia majetku (napr. kúpa, vlastná činnosť, dedenie, darovanie) je vstupnou cenou obstarávací cena, suma vo výške vlastných nákladov alebo všeobecná cena hmotného a nehmotného majetku nadobudnutého dedením (uznesenie o dedičstve), alebo darovaním (znalecký posudok),
- lehota určená na odpisovanie plynie od dátumu nadobudnutia majetku alebo preukázateľného uvedenia majetku do užívania v rámci zdaňovanej alebo nezdaňovanej (základnej, hlavnej) činnosti,
- za roky, v ktorých sa majetok nepoužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov nemožno uplatňovať daňové odpisy a tieto odpisy nemožno ani presunúť do nasledujúcich rokov,
- ak sa majetok využíval v nezdaňovanej činnosti, a súčasne aj na zabezpečenie zdaniteľného príjmu podľa § 24 ods. 4 ZDP, možno uplatniť odpisy v pomernej výške v závislosti od jeho využitia v týchto činnostiach,
- v roku, v ktorom sa majetok začne evidovať v zdaňovanej činnosti, sa uplatní odpis v plnej alebo pomernej výške v súlade s § 27 alebo § 28 ZDP ako v ďalších rokoch odpisovania,
- ak sa majetok prenajíma, odpisy možno uplatniť len do výšky príjmov (výnosov) z prenájmu /§19 ods.3 písm. a) ZDP/.

Finančná správa SR upozorňuje, že aj v prípade daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie sa pri prenajatom majetku aplikuje § 19 ods.3 písm. a) ZDP, podľa ktorého sa odpisy zahrnú do daňových výdavkov len do výšky príjmov z prenájmu za príslušné zdaňovacie obdobie.

Sadzba dane

V zdaňovacom období začatom najskôr od 1.1.2021 platí pre PO, ktorými sú aj daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie sadzba dane z príjmov PO vo výške:

- **15 % ak úhrn zdaniteľných príjmov za zdaňovacie obdobie nepresiahne 49 790 EUR** (vrátane),
- **21% ak úhrn zdaniteľných príjmov za zdaňovacie obdobie presiahne 49 790 EUR**

Úhrn zdaniteľných príjmov sa vyčíslí u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie z celkových príjmov (výnosov), ktoré sa uvádzajú v riadku 6 tabuľky C 1 alebo C2 tlačiva daňového priznania PO (teda ide o príjmy /výnosy/ z hlavnej /nezdaňovanej/ aj z vedľajšej /zdaňovanej/ činnosti), od ktorých sa odpočítajú predovšetkým príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy oslobodené od dane, resp. sa upraví o iné položky, ktoré ovplyvňujú výšku zdaniteľných príjmov (výnosov). Takto vypočítaná výška zdaniteľných príjmov sa uvedie na riadku 560 tlačiva daňového priznania PO platného pre rok 2022.

Od 1.1.2021 sa v ZDP zaviedol inštitút mikrodaňovníka. Tento status môže získať aj daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie, ak dosiahol zdaniteľné príjmy za zdaňovacie obdobie neprevyšujúce 49 790 EUR (riadok 560 daňového priznania) za podmienok ustanovených v § 2 písm. w) ZDP. K predmetnej problematike bol vydaný Metodický pokyn k postupu pri určovaní mikrodaňovníka – PO.

Príjmy vyberané zrážkou

Príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou vo výške 7 %, 19 %, resp.35 % sú vymedzené v § 43 ZDP. Vybratím dane zrážkou sa u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie pri všetkých druhoch príjmov považuje daňová povinnosť za splnenú.

Ak je daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie v postavení platiteľa dane vyberanej zrážkou je povinný daň odvieť správcovi dane najneskôr do 15. dňa po uplynutí kalendárneho mesiaca v ktorom boli tieto príjmy poukázané alebo pripísané v prospech daňovníka. Súčasne je platiteľ v rovnakej lehote povinný predložiť správcovi dane Oznámenie o zrazení a odvedení dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ods.11 ZDP. Od 1.1.2021 platí vzor oznámenia OZN4311v21, ktorý sa prvýkrát použil vo februári 2021 za plnenia podliehajúce zrážkovej dani podľa § 43 ods.11 ZDP vyplatené v januári 2021 a je naďalej v platnosti.

Ak ide o príjmy podľa § 43 ods.13 ZDP (príjmy fondu prevádzky, údržby a opráv za prenájom, predaj spoločných priestorov, príjmy zo zmluvných pokút a úrokov z omeškania v spoločenstvách vlastníkov bytov) je platiteľ dane povinný daň odvieť správcovi dane najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom boli tieto príjmy poukázané alebo pripísané v prospech účtu fondu prevádzky, údržby a opráv. Súčasne je platiteľ v rovnakej lehote povinný predložiť správcovi dane OZN4313v20 - Oznámenie platiteľa dane podľa § 43 ods. 13 ZDP - vzor tohto oznámenia platí pre rok 2022 a povinnosť podať ho správcovi dane vzniká najneskôr do 31.1.2023.

Dani vyberanej zrážkou podlieha u daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie aj výnos (príjem) z dlhopisov a pokladničných poukážok, alebo výnos (príjem) z ich

predaja. Platiteľom dane z výnosov (príjmov) z dlhopisov a pokladničných poukážok a z výnosov (príjmov) z predaja dlhopisov a pokladničných poukážok je daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie, ktorý je povinný daň odvieť správcovi dane najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia, v ktorom mu boli tieto príjmy vyplatené, poukázané alebo pripísané v prospech. Súčasne je platiteľ dane v rovnakej lehote povinný predložiť správcovi dane OZN4315v20 - Oznámenie platiteľa dane podľa § 43 ods. 15 ZDP - vzor tohto oznámenia sa použije v zdaňovacom období, ktoré končí 31.12.2022 a povinnosť podať ho správcovi dane vzniká najneskôr do 31.1.2023.

Daňou vyberanou zrážkou sa výnosy (príjmy) z dlhopisov a pokladničných poukážok a z ich predaja zdania aj vtedy, ak plynú daňovníkovi nezaloženému alebo nezriadenému na podnikanie zo zdrojov v zahraničí. Ak mu tieto príjmy plynú zo štátu, s ktorým má SR uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, postupuje sa pri zamedzení dvojitého zdanenia podľa tejto zmluvy, s výnimkou uvedenou v § 45 ods. 3 písm. c) ZDP. Daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou môže v týchto prípadoch zamedziť dvojitému zdaneniu v príslušnom oznámení platiteľa dane podľa § 43 ods. 15 ZDP.

Ak daňovníkovi nezaloženému alebo nezriadenému na podnikanie plynú príjmy z podielových listov dosiahnutých z ich vyplatenia (vrátenia), zdaňujú sa zrážkou. Daň vyberaná zrážkou nie je možné považovať za preddavok na daň, daňová povinnosť sa aj v tomto prípade považuje u týchto daňovníkov za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane podľa § 43 ods. 6 písm. c) ZDP.

Tlačivá Oznámení k dani vyberanej zrážkou sú zverejnené na stránke www.financna-sprava.sk/Formulare/Elektronicke/formulare/Dan_vyberana_zrazkou.

Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby

Daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie je podľa § 41 ods. 1 ZDP daňovník povinný podať v lehote do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Túto lehotu si daňovník môže predĺžiť v súlade s ustanovením § 49 ods. 3 ZDP. Daňové priznanie podáva daňovník správcovi dane.

Daňovníci, ktorí nie sú zriadení alebo založení na podnikanie **majú negatívne vymedzenú povinnosť podať daňové priznanie v § 41 ods.1 ZDP:**

1. **Daňovník, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie** (patria sem napríklad obce, VÚC, nadácie, neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby, neinvestičné fondy, SVB a pod.) **nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou.**
2. **Rozpočtové a príspevkové organizácie nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy z ktorých sa daň vyberá zrážkou a príjmy oslobodené od dane.**
3. **Občianske združenia nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane; príjmy z ktorých sa daň vyberá zrážkou a príjmy z členských príspevkov oslobodené od dane podľa § 13 ods.2 písm. b) ZDP.**

4. **Cirkevné organizácie nemusia podať daňové priznanie ak majú iba príjmy z ktorých sa daň vyberá zrážkou a príjmy oslobodené od dane podľa § 13 ods. 2 písm. a) ZDP** (výnosy z kostolných zbierok, cirkevných úkonov a príspevky plynuce registrovaným cirkvám a náboženským spoločnostiam).

Daňové priznanie je daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie povinný podať **aj vtedy, ak ho na podanie vyzve daňový úrad.**

V lehote na podanie daňového priznania je daňovník nezriadený alebo nezaložený na podnikanie povinný daň z príjmov PO aj zaplatiť. Daň na úhradu vypočítaná v daňovom priznaní sa neplatí, ak nepresiahne sumu 5 EUR.

Vyplnenie daňového priznania

Daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty **vychádzajú:**

- a) **z výsledku hospodárenia podľa § 17 ods. 1 písm. b) ZDP** - ak ide o daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva, alebo
- b) **z rozdielu medzi príjmami a výdavkami podľa § 17 ods. 1 písm. a) ZDP** - ak ide o daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva.

To znamená, že aj daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie pre účely zistenia základu dane vyplnia r. 100 daňového priznania - účtovný výsledok hospodárenia pred zdanením alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami, ktorý následne upravujú na základ dane podľa § 14 ods. 1 ZDP.

Pre daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie sú v tlačive daňového priznania k dani z príjmov PO určené predovšetkým nasledujúce riadky:

r.100 - účtovný výsledok hospodárenia v nadväznosti na údaje z tabuľky C1 alebo C2 uvedenej v III. Časti tlačiva daňového priznania

r.130 - výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 ZDP; ide o odpočet výdavkov vynaložených na príjmy oslobodené od dane alebo príjmy nezahŕňané do základu dane (prenos údajov z r. 14 tabuľky A uvedenej v III. časti tlačiva)

r.210 - príjmy, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov, ak sú súčasťou účtovného výsledku hospodárenia uvedeného na r. 100 (tieto príjmy sa tu uvedú len ak v súlade s platnými postupmi účtovania boli účtované do výnosov);od 1.1.2019 aj príjmy vyberané zrážkou podľa § 43 ZDP, u ktorých je vybrať dane zrážkou splnená daňová povinnosť.

r.220 - príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, ak sú súčasťou výsledku hospodárenia alebo rozdielu medzi príjmami a výdavkami na r.100 a nie sú uvedené na r. 210;

r.230 - všetky príjmy, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 13 ZDP, ak sú tieto príjmy súčasne uvedené na r. 100;

r.560 – úhrn zdaniteľných príjmov (výnosov) pre účely aplikácie zníženej sadzby dane z príjmov právnických osôb vo výške 15 %, ak ich úhrn nepresiahne 49 790 EUR vrátane sa prvý krát použije v zdaňovacom období, ktoré začína najskôr po 1.1.2021. Úhrn zdaniteľných príjmov sa vypočíta z riadku 6 tabuľky C1 a C2 predovšetkým znížený o tie príjmy (výnosy), ktoré nie sú predmetom dane, alebo sú od dane oslobodené, resp. sa upravujú o iné položky, ktoré ovplyvňujú výšku zdaniteľných príjmov (výnosov)

Tlačivo daňového priznania k dani z príjmov PO, ktoré je totožné so vzorom tlačiva vydaného MF SR, je umiestnené aj na internetovej stránke Finančného riaditeľstva SR www.financnasprava.sk v ponuke Formuláre » Elektronické formuláre. Pre zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2022 je platné tlačivo daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby DPPOV22.

Účtovníctvo daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie majú povinnosť v zmysle § 9 ods.1 zákona č.431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovať v sústave podvojného účtovníctva.

Výnimku tvoria v nadväznosti na § 9 ods. 2 zákona o účtovníctve títo daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie, ktorí môžu účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva:

- občianske združenie, jeho organizačné jednotky, ak konajú vo svojom mene; organizačné zložky Matice slovenskej, ktoré majú právnu subjektivitu; združenia právnických osôb; spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov; neinvestičné fondy; poľovnícke organizácie a neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby; ak nepodnikajú a ak ich príjmy nedosiahli v predchádzajúcom účtovnom období 200 000 eur, ak nie sú subjektom verejnej správy,
- cirkev a náboženská spoločnosť, ich orgány a cirkevné inštitúcie, ktoré majú právnu subjektivitu, ak nepodnikajú.

Finančná správa SR upozorňuje, že v zmysle zákona č. 112/2018 Z. z. o sociálnej ekonomike, a sociálnych podnikoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 1.1.2019 „registrovaný sociálny podnik“, ktorým môže byť aj občianske združenie, nadácia, účelové zariadenie cirkvi, nezisková organizácia je povinný účtovať v sústave podvojného účtovníctva. Účtovným obdobím registrovaného sociálneho podniku je kalendárny rok.

V poznámke sa uvádza, že novelou daňového poriadku účinnou od 1.1.2020 na účely tohto zákona a osobitných predpisov (aj ZDP) sa organizačná jednotka združenia, ktorá koná vo svojom mene považuje za PO (napríklad organizačné jednotky občianskeho združenia podľa § 11a zákona č.83/1990 Zb. o združovaní občanov v z. n. p.) .

Účtovná jednotka ukladá riadnu individuálnu účtovnú závierku a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku v registri účtovných závierok najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, ak osobitný predpis

neustanovuje inak. Na účely podania daňového priznania je daňovník povinný zostaviť účtovnú závierku ku koncu zdaňovacieho obdobia a v termíne na podanie daňového priznania ju uložiť do registra účtovných závierok (v zmysle § 49 ods. 11 ZDP).

Ak má teda účtovná jednotka povinnosť podať daňové priznanie, toto predkladá daňovému úradu v termíne na podanie daňového priznania k dani z príjmov a v tomto termíne je zároveň povinná uložiť účtovnú závierku do registra účtovných závierok. **Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie sú od 1.1.2022 v zmysle § 23a ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (novela zákona č. 456/2021 Z. z.) povinné ukladať dokumenty podľa § 23 ods. 2 – to znamená, aj riadnu individuálnu účtovnú závierku a oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky v elektronickej podobe.**

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva postupujú podľa Opatrenie MF SR z 1. decembra 2010 č. MF/24975/2010-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky, obsahom vymedzení niektorých položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení opatrenia č. MF/27210/2011-74, opatrenia č. MF/22612/2012-74, opatrenia č. MF/17695/2013-74, opatrenia č. MF/19751/2015-74, opatrenia č. MF/13416/2018-74, opatrenia č. MF/011075/2020-74 a opatrenia č. MF/011077/2021-74.

Ukladanie účtovných dokumentov za účtovné obdobie po 31.12.2021

Na zostavenie individuálnej účtovnej závierky po 31.12.2021 sa použije vzor účtovnej závierky neziskovej účtovnej jednotky účtujúcej v sústave jednoduchého účtovníctva uvedený v prílohe k opatreniu MF SR č. MF/011077/2021-74 (FS pod por.č.21/2021) Úč NO, ktorej neoddeliteľnými súčasťami sú účtovné výkazy:

- Výkaz príjmov a výdavkov Úč NO 1-01
- Výkaz o majetku a záväzkoch Úč NO 2-01

Vzor Účtovnej závierky UZNOv21 Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave jednoduchého účtovníctva (platná od 1.1.2022) sa prvýkrát použije pri zostavovaní riadnej účtovnej závierky, mimoriadnej účtovnej závierky a priebežnej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré začína po 31. decembri 2021.. Nájdete ho po prihlásení do Osobnej internetovej zóny na stránke www.financnasprava.sk, v časti Katalógy/Katalóg formulárov/Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ), takto:

Oblasť: Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ)

- Účtovné výkazy pre neziskové organizácie
- Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave jednoduchého účtovníctva

UZNOv21 Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave jednoduchého účtovníctva (platná od 1.1.2022)

Nezisková účtovná jednotka (napr. nezisková organizácia, neinvestičný fond.) účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva uloží ako prílohu svoju výročnú správu a správu audítora v „pdf“ formáte do časti „ + Prílohy“. Pre každý typ dokumentu je potrebné vykonať samostatné podanie cez nový formulár všeobecného podania. Priložiť súbor/ly rôznych typov dokumentov naraz nie je vhodné, ovplyvní to následné zobrazenie v registri (napr. pri zvolenom type dokumentu výročná správa sú všetky priložené súbory považované za výročnú správu).

Oblasť: Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ)

- Účtovné výkazy pre neziskové organizácie
- Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave jednoduchého účtovníctva

VP-UVNOv21 Všeobecné podanie k ÚZ - Neziskové organizácie účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva

Daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie, ktorí majú povinnosť účtovať v sústave podvojného účtovníctva, pri jeho vedení postupujú podľa Opatrenie MF SR zo 14. novembra 2007 č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovnej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení opatrenia z 27. novembra 2008 č. MF/24485/2008-74, opatrenia z 12. marca 2009 č. MF/10294/2009-74, opatrenia z 3. decembra 2009 č. MF/25238/2009-74, opatrenia z 26. novembra 2010 č. MF/25000/2010-74, opatrenia z 13. decembra 2011 č. MF/26582/2011-74, opatrenia z 20. novembra 2013 č. MF/17613/2013-74, opatrenia z 3. decembra 2014 č. MF/22612/2014-74, opatrenia z 2. decembra 2015 č. MF/19760/2015-74, opatrenia z 19. septembra 2018 č. MF/13135/2018-74, opatrenia z 5. decembra 2018 č. MF/16715/2018-74 a opatrenia z 9. decembra 2020 č. MF/014816/2020-74.

Daňovníci, ktorí nie sú zriadení alebo založení na podnikanie účtujúci v sústave podvojného účtovníctva postupujú pri zostavovaní účtovnej závierky podľa Opatrenia MF SR z 30. októbra 2013 č. MF/17616/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto ukladania individuálnej účtovnej závierky a výročnej správy pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania, ktoré sa mení dopĺňa Opatrením MF SR z 3. novembra 2021 č. MF/011079/2021-74.

Na zostavenie individuálnej účtovnej závierky po 31.12.2021 sa použije vzor účtovnej závierky neziskovej účtovnej jednotky účtujúcej v sústave podvojného účtovníctva uvedený v prílohe k opatreniu MF SR č. MF/011079/2021-74 (FS pod por.č 19/2021) Úč NUJ, ktorej neoddeliteľnými súčasťami sú účtovné výkazy:

- Súvaha Úč NUJ 1-01
- Výkaz ziskov a strát Úč NUJ 2-01
- Poznámky Úč NUJ 3-01

Vzor Účtovnej závierky UZNUJv21 Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave podvojného účtovníctva (platná od 1.1.2022) sa prvýkrát použije pri zostavovaní riadnej účtovnej závierky, mimoriadnej účtovnej závierky a priebežnej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré začína po 31. decembri 2021. Nájdete ho po prihlásení do Osobnej

internetovej zóny na stránke www.financnasprava.sk, v časti Katalógy/Katalóg formulárov/Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ), takto:

Oblasť: Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ)

- Účtovné výkazy pre neziskové organizácie
- Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave podvojného účtovníctva

UZNUJv21 Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave podvojného účtovníctva (platná od 1.1.2022)

Finančná správa SR upozorňuje, že podanie vyplneného formulára je umožnené až po priložení minimálne 1 súboru, ktorý reprezentuje Poznámky účtovnej jednotky, inak nebude účtovná závierka postúpená do registra.

Nezisková účtovná jednotka (napr. nezisková organizácia, neinvestičný fond, nadácia) účtujúca v sústave podvojného účtovníctva uloží ako prílohu svoju výročnú správu a správu audítora v „pdf“ formáte do časti „ + Prílohy“. Pre každý typ dokumentu je potrebné vykonať samostatné podanie cez nový formulár všeobecného podania. Priložiť súbor/ly rôznych typov sú všetky priložené súbory považované za výročnú správu) dokumentov naraz nie je vhodné, ovplyvní to následné zobrazenie v registri (napr. pri zvolenom type dokumentu výročná správa

Oblasť: Účtovné dokumenty – Register účtovných závierok (RÚZ)

- Účtovné výkazy pre neziskové organizácie
- Účtovná závierka neziskovej účtovnej jednotky v sústave podvojného účtovníctva

VP-UVNUJv21 Všeobecné podanie k ÚZ - Neziskové organizácie účtujúce v sústave podvojného účtovníctva

V súlade s § 23a ods. 1 zákona o účtovníctve v znení účinnom od 1. januára 2022 daňovník nezriadený alebo nezaložený na účely podnikania oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky ukladá do registra účtovných závierok už len v elektronickej podobe prostredníctvom elektronického tlačiva OZOZNV21 Oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky (platné od 1.1.2022).

Nový vzor oznámenia o dátume schválenia účtovnej závierky sa použije na všetky podania po 1. januári 2022.

Účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania ukladajú účtovné závierky do Registra účtovných závierok (ďalej len „RÚZ“): elektronicke:

- prostredníctvom portálu Finančnej správy,
- prostredníctvom portálu Centrálného konsolidačného systému, alebo prostredníctvom informačného systému RISSAM.výkazy – všetky potrebné Informácie nájdete na stránke MF SR.

Povinnosť uložiť dokumenty do RÚZ sa nevzťahuje na účtovnú jednotku, ktorá nie je založená alebo zriadená na účel podnikania, okrem subjektov verejnej správy, ak:

1. nemá povinnosť podávať daňové priznanie, alebo
2. nemá povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom podľa osobitného predpisu, (napr. § 24 zákona č. 147/1997 Z. z. v z. n. p., § 33 zákona č. 213/1997 Z. z. v z. n. p., § 19 ods. 4 zákona č. 431/2002 Z. z. v z. n. p.) alebo
3. jej povinnosť uloženia dokumentov neustanovuje osobitný predpis (napr. § 25 zákona č. 147/1997 Z. z. v znení zákona č. 352/2013 Z. z., § 34 zákona č. 213/1997 Z. z. v z. n. p., § 35 zákona č. 34/2002 Z. z. v z. n. p.).

Lehota na uloženie účtovnej závierky do RÚZ je 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak (napr. § 49 ods. 2 a ods. 3 ZDP, § 24 ods. 3 zákona č. 147/1997 Z. z. o neinvestičných fondoch v z. n. p.; § 33 ods. 4 zákona č. 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby v z. n. p., atď.).

Schválenie účtovnej závierky podlieha osobitným predpisom, napr. schválenie správnou radou v zmysle § 19 ods. 2 písm. b) zákona č. 213/1997. Účtovná jednotka ukladá oznámenie o schválení ÚZ do 15 kalendárnych dní odo dňa schválenia, ak v čase podania účtovnej závierky táto už nebola schválená.

Rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a VÚC postupujú podľa Opatrenia MF SR z 5. decembra 2007 č. MF/25755/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov. Na zostavenie individuálnej účtovnej závierky po 31.12.2021 sa použije vzor účtovnej závierky uvedený v prílohe k opatreniu MF SR č. MF/21227/2014-31 (FS 12/2014), ktorej neoddeliteľnými súčasťami sú:

- Súvaha Úč ROPO SFOV 1-01,
- Výkaz ziskov a strát Úč ROPO SFOV 2-01,
- Poznámky.

Bližšie informácie o štruktúre súborov a postupe ukladania dokumentov do Registra účtovných závierok prostredníctvom systémov CKS a RISSAM, výkazy sú dostupné na webovej stránke MF SR, link: [Metodické usmernenie pre ostatné subjekty VS \(verejné vysoké školy, Slovenský pozemkový fond...\)](#) k ukladaniu IUZ do registra | [Ministerstvo financií Slovenskej republiky](#)

Opatrenie MF SR o správe s informáciami o dani z príjmov

Opatrenie MF SR zo dňa 14. júna 2023 č. MF/006455/2023-74 o správe s informáciami o dani z príjmov nadobúda účinnosť 22. júna 2023. Oznámenie je zverejnené v Zbierke zákonov SR pod číslom 229/2023 Z. z. a vo Finančnom spravodajcovi pod poradovým číslom 12/2023, ktorý je sprístupnený v elektronickej podobe na webovom sídle www.finance.gov.sk

nov SR pod číslom 229/2023 Z. z. a vo Finančnom spravodajcovi pod poradovým číslom 12/2023, ktorý je sprístupnený v elektronickej podobe na webovom sídle www.finance.gov.sk

V nad-
väznosti

na § 21 až 21f zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve **opatrenie ustanovuje náležitosti správy s informáciami o dani z príjmov (ďalej len „správa“), ich usporiadanie a elektronický formát pre účtovné jednotky, ktorým vznikla povinnosť podľa § 21a až 21c zákona o účtovníctve uložiť správu do registra účtovných závierok (§ 1 opatrenia).**

Opatrenie v § 2 definuje základné pojmy ako daňová jurisdikcia, výnosy, nerozdelený zisk, splatná daň.

Okrem všeobecných informácií o účtovnej jednotke, resp. subjektu a sumy zaplatených daní správa obsahuje aj ďalšie informácie ako napr. suma splatnej dane z príjmov, suma zisku alebo straty pred zdanením, suma výnosov z transakcií so spropagovanými osobami, ktoré majú napomôcť zvýšiť transparentnosť nadnárodných spoločností ako aj informovanosť verejnosti v tejto oblasti (§ 3 opatrenia).

Podľa § 4 opatrenia má účtovná jednotka možnosť v správe uvádzať niektoré informácie [informácie podľa § 3 ods. 2 písm. f) až k) opatrenia], ktoré už má k dispozícii z vyplňovania správy podľa jednotlivých štátov na účely medzinárodnej pomoci a o spolupráci pri správe daní v oblasti automatickej výmeny správ podľa jednotlivých štátov, a to podľa Prílohy č. 1 k zákonu č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení zákona č. 43/2017 Z. z. Skutočnosť o takto zistených informáciách sa následne uvedie v správe.

Usporiadanie informácií podľa jednotlivých štátov, resp. daňových jurisdikcií v správe ustanovuje § 5 opatrenia.

Priradovanie informácií k jednotlivým jurisdikciám sa uskutočňuje na základe toho, v ktorej daňovej jurisdikcii daná činnosť podlieha dani z príjmov pri zohľadnení kritéria usadenia, existencie stálej prevádzkarne alebo trvalej podnikateľskej činnosti, ak by k zdaneniu v danej daňovej jurisdikcii dochádzalo z iného titulu ako napr. existencia stálej prevádzkarne.

Opatrenie v § 6 ustanovuje podmienky kedy sa vymedzené informácie v správe nemusia dočasne uvádzať, a to v prípade, ak by ich zverejnenie vážne poškodilo podnikateľskú činnosť účtovnej jednotky alebo iného subjektu, ktorého sa správa týka čo neplatí na daňové

jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely a súhrnne s uvádzajú informácie za ostatné daňové jurisdikcie [§ 5 ods. 1 písm. b) a c) opatrenia].

Správa sa podľa § 7 opatrenia ukladá do registra účtovných závierok v strojovo čitateľnom elektronickom formáte.

V súlade s prechodnými ustanoveniami § 39za zákona o účtovníctve a § 8 opatrenia sa **toto opatrenie po prvýkrát použije pri správe, ktorá sa do registra účtovných závierok ukladá za účtovné obdobie začínajúce 22. júna 2024.**

Týmto opatrením sa podľa § 9 preberá Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2021/2101 z 24. novembra 2021, ktorou sa mení smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o zverejňovanie informácií o dani z príjmov určitými podnikmi a pobočkami (Ú. v. EÚ L 429, 1. 12. 2021.)

W C-114/22

Odpočet DPH z transakcie neuznanej inou legislatívou



Vo veci **C-114/22 W** (* M. vystavila faktúru za prevod ochranných známkov v prospech W., ktorú W. zaplatila a uviedla vo svojom daňovom priznaní, ale správca dane spochybnil odpočet DPH W. s dôvodením, že prevod predmetných ochranných známkov je neplatný podľa poľského Občianskeho zákonníka, je v rozpore so zásadami spoločenského spolunažívania a že išlo o fiktívnu transakciu/simulovaný právny úkon) Súdny dvor EÚ 25. mája 2023 rozhodol, že články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 DPH Smernice 2006/112/ES (* odpočet DPH a uplatnenie práva na odpočet DPH) v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe odoprie právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe len na základe skutočnosti, že zdaniteľná hospodárska transakcia je podľa ustanovení vnútroštátneho občianskeho práva považovaná za fiktívnu a neplatnú, bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že existujú skutočnosti umožňujúce kvalifikovať túto transakciu ako fiktívnu podľa práva Únie, alebo v prípade, že ak sa uvedená transakcia skutočne uskutočnila, bola výsledkom DPH podvodu alebo zneužitia práva.

CEZAM C-418/22

Základ pre výpočet pokuty z neodvedenej DPH



17. mája 2023 Súdny dvor EÚ rozhodol vo veci **C-418/22 CEZAM**, že čl. 273 DPH Smernice 2006/112/ES, zásady proporcionality a daňovej neutrality nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je nesplnenie povinnosti priznať a zaplatiť DPH do štátnej pokladnice sankcionované paušálnou pokutou vo výške 20 % sumy DPH, ktorá bola splatná pred započítaním odpočítateľnej DPH, s výhradou overenia, ktoré príslúcha vnútroštátnemu súdu, ohľadom primeranosti pokuty uloženej vo veci samotnej. (* Belgická stolárska spoločnosť Cezam, ktorá nepodala DPH priznania za niekoľko období, namietala, že pokuta mala byť vymeraná z výšky DPH skutočne splatnej, t. j. po započítaní odpočítateľnej DPH)

IT C-365/22

Predaj automobilov na súčiastky/šrot vs. obchodovanie s použitým tovarom



17. mája 2023 rozhodol Súdny dvor EÚ vo veci **C-365/22 IT** (* IT nadobúda odopísané vozidlá, t. j. vozidlá s totálnou škodou, od poisťovacích spoločností a ďalej ich predáva tretím osobám ako vraky alebo „na súčiastky“), že v zmysle čl. 311 ods. 1 bod 1 DPH Smernice 2006/112/ES definitívne nepojazdné motorové vozidlá odkúpené od osôb uvedených v čl. 314 Smernice určené na predaj „na súčiastky“ bez toho, aby z nich boli tieto súčiastky demontované, predstavujú použitý tovar v zmysle čl. 311 ods. 1 bodu 1 Smernice (*§ 66 ods. 1 c Zákona o DPH), pokiaľ na jednej strane stále obsahujú súčiastky, ktoré zachovávajú funkcie, aké mali v novom stave, takže môžu byť znova použité takto, alebo po oprave, a na druhej strane sa preukáže, že tieto vozidlá zostali v "hospodárskom cykle", ktorý mali, z dôvodu takéhoto opätovného použitia súčiastok.

Momtrade C-620/21

Starostlivosť o seniorov poskytovaná v inom štáte



11. mája 2023 rozhodoval Súdny dvor EÚ vo veci **C-620/21 Momtrade** (- *spoločnosti so sídlom v Bulharsku disponujúcej registráciami a osvedčeniami na účely osobnej starostlivosti, sociálnych opatrovateľov a pomoci v domácnosti pre seniorov. Prijemcami jej služieb boli seniori v Nemecku a Rakúsku. V rámci kontroly daňové orgány usúdili, že vzhľadom na fyzický výkon služieb v Nemecku a Rakúsku, musí spoločnosť na oslobodenie od DPH predložiť dôkazy potvrdzujúce sociálnu povahu služieb v súlade s nemeckou a rakúskou právnou úpravou, čo neurobila). Súdny dvor EÚ rozhodol, že v zmysle čl. 132 ods. 1 písm. g) DPH Smernice 2006/112/ES (*§ 30 Zákona o DPH):

(1) sociálne služby poskytované fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, ako je členský štát sídla poskytovateľa, môžu byť oslobodené od DPH a je v tejto súvislosti irelevantné, že uvedený poskytovateľ využil na kontaktovanie svojich klientov spoločnosť so sídlom v tomto inom členskom štáte

(2) povaha týchto služieb a charakteristiky tejto spoločnosti na účely určenia splnenia podmienok oslobodenia od DPH sa majú preskúmať v súlade s právom členského štátu sídla poskytovateľa

(3) skutočnosť, že spoločnosť poskytujúca sociálne služby je zapísaná na orgáne verejnej moci štátu zdanenia ako poskytovateľ sociálnych služieb v súlade s právnou úpravou tohto členského štátu, postačuje na konštatovanie, že na túto spoločnosť sa vzťahuje pojem

Y C-516/21

Prenájom budovy a trvalo nainštalovaných zariadení



4. mája 2023 rozhodol Súdny dvor EÚ vo veci **C-516/21 Y**, že čl. 135 ods. 2 prvý pododsek písm. c) DPH Smernice 2006/112/ES (*§38 ods. 3c Zákona o DPH) sa neuplatňuje na nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov, ak tento nájom predstavuje vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu nájmu budovy, uskutočneného v rámci nájmovej zmluvy uzatvorenej medzi tými istými zmluvnými stranami, a oslobodeného podľa čl. 135 ods. 1 písm. l) (*§38 ods. 3 Zákona o DPH) a ak tieto plnenia tvoria jediné hospodárske plnenie.

(* Y prenajímal budovu na chov moriek s trvalo inštalovanými zariadeniami ako priemyselný špirálový dopravník krmiva na kŕmenie moriek, vykurovacie, ventilačné vybavenie a osvetľovacie systémy udržiavajúce teplotu a svetelné podmienky prispôbené štádiu ich rastu, Y dostával jednotnú odmenu, ktorú oslobodzoval od DPH)

"Bälgarska telekomunikacionna kompania" EAD C-127/22

Vrátenie/oprava odpočítanej DPH pri zničení tovaru



4. mája 2023 rozhodol Súdny dvor EÚ vo veci **C-127/22 "Bälgarska telekomunikacionna kompania" EAD**, že v zmysle čl. 185 ods. 1 DPH Smernice 2006/112/ES (1) vyradenie tovaru, o ktorom zdaniťelná osoba usúdila, že sa v rámci jej obvyklých ekonomických činností stal nepoužiteľným, a po ktorom nasledoval predaj tohto tovaru ako odpad, ktorý podliehal DPH, nepredstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej DPH“; (2) vyradenie nepoužiteľného tovaru, po ktorom nasledovalo úmyselné zničenie tohto tovaru, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej DPH“, v zmysle odseku 1 tohto článku. Takáto situácia však predstavuje „zničenie“ v zmysle odseku 2 prvého pododseku uvedeného článku bez ohľadu na to, či bolo úmyselné, a teda táto zmena nezakladá povinnosť vykonať úpravu odpočítanej DPH, pokiaľ je toto zničenie riadne preukázané alebo potvrdené a uvedený tovar objektívne stratil akúkoľvek užitočnosť v rámci ekonomických činností zdaniťelnej

osoby. Riadne preukázané vyradenie tovaru musí byť posudzované rovnako ako zničenie, nakoľko znamená nezvratný zánik tohto tovaru.

(*BTK, bulharská telekomunikačná spoločnosť, vyradila majetok ako inštalácie, zariadenia a prístroje, kvôli ich nevhodnosti na používanie alebo predaj kvôli opotrebovaniu, vadnosti, zastaranosti či neprispôsobenosti. Následne bola určitá časť tohto majetku predaná ako odpad tretím podnikom a zvyšná časť bola zničená alebo zlikvidovaná. Uvedené vyradovacie transakcie viedli k úpravám, ktoré mali za následok odvedenie DPH odpočítanej pôvodne na vstupe. BTK žiada o vrátenie tejto sumy (cca 667Teur).

(*Podľa čl. 185 DPH Smernice odpočítaná DPH sa upraví, ak dôjde k zmene faktorov odpočtu, napr. zrušenie dodávky alebo zníženie ceny, nie ale pri... zničení, strate ...)

MV – 98 C-97/21

Pokuta a zabezpečenie priestorov ako 2 postihy jedného porušenia



4. mája 2023 vo veci **C-97/21 MV – 98** rozhodol Súdny dvor EÚ, že článok 273 DPH Smernice 2006/112/ES a článok 50 Charty základných práv EÚ bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľnej osobe možno za to isté nespĺnenie daňovej povinnosti po skončení odlišných a samostatných konaní uložiť opatrenie spočívajúce v peňažnej sankcii a opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru, pričom uvedené opatrenia možno napadnúť žalobou na odlišných súdoch, kde uvedená právna úprava nezaručuje koordináciu konaní, aby bolo možné znížiť dodatočné zaťaženie spojené s kumuláciou uvedených opatrení na to najnevyhnutnejšie, a neumožňuje zaručiť, že prísnosť všetkých uložených sankcií zodpovedá závažnosti dotknutého porušenia.

(*Bulharská daňová kontrola zistila, že MV – 98, ktorá nakupuje a predáva cigarety, nezaregistrovala predaj jedného balenia v hodnote 2,60 eur a nevydala k nemu daňový pokladničný doklad, uplatnila peňažnú sankciu a prijala správne donucovacie opatrenie spočívajúce v zapečatení dotknutých priestorov na dobu 14 dní. Peňažná sankcia a zapečatenie sa ukladajú na základe odlišných a samostatných konaní, patria do právomoci rôznych súdov, bulharské procesné pravidlá nestanovujú možnosť prerušiť konanie do ukončenia druhého konania a koordináciu medzi nimi)

NOVINKA

Sledujte náš eShop
www.adp.skdp.sk

NOVÉ 1.-31.7.2023 Na základe dopytov od daňových poradcov, ktorí sa niektorých seminárov nemohli zúčastniť, a mali by záujem vypočítať si nahrávku, sme počas celého mesiaca júl pripravili možnosť zakúpenia prístupu k trom nahrávkam:

1. Zmeny v transferovom oceňovaní v roku 2023
2. Podvodné konania pri DPH 2
3. Vybrané zmeny v názoroch FR SR a aktuálne výklady vybraných problémov zo strany MF SR a FR SR



Nahrávky seminárov

1.-31. júla 2023

Daňová akadémia

Termín: od 6 septembra
Miesto: SKDP / on-line

Odštartujte svoju kariéru s profesionálmi vo svojom odbore. Daňová akadémia opäť umožní účastníkom získať aktuálny prehľad v kľúčových oblastiach potrebných pre riadny výkon profesie asistenta daňového poradcu, ekonóma, účtovníka. Dni nabité informáciami, lektori z praxe aj zaujímavá diskusia - to všetko na Vás čaká v Daňovej akadémii. Po úspešnom absolvovaní Daňovej akadémie získate Osvedčenie o absolvovaní odborného vzdelávania (na vyžiadanie).

Dane komplexne

Termín: od 4. októbra

Chcete vyniknúť a zaradiť sa medzi odborníkov vo svete daní? S naším cyklom seminárov to zvládnete! Získate prehľad vo všetkých témach a oblastiach vyžadovaných na skúškach daňových poradcov. Lektormi sú najmä zamestnanci MF SR, FR SR a členovia SKDP, ktorí spolupracujú aj na zostavovaní skúšobných otázok. Cyklus seminárov slúži ako komplexná príprava ku skúškam daňových poradcov. Zároveň ho však ponúkame aj širokej verejnosti - všetkým, ktorí sa chcú dokonale orientovať vo svete daní. Seminára nie sú určené pre začiatočníkov.



CYKLUS SEMINÁROV
Daňová akadémia
10 školiacich dní
september - 2023

[Perfektné pre moju kariéru](#)



CYKLUS SEMINÁROV
Dane komplexne
17 školiacich dní
október - november 2023

[Toto nezmeškám](#)

DAŇOVÝ KALENDÁR

Prehľad daňových a odvodových termínov na najbližší mesiac. Zdroj: FR SR

Dátum Druh Názov

Obdobie

| Dátum | Druh | Názov | Obdobie |
|-------------------------|--------------------------|--|-------------|
| 01.07. | SD z liehu | Začatie výrobného obdobia pre liehovarnícky závod na pestovateľské pálenie ovocia od 1.7.2022 do 30.6. | me-sačné |
| do 5 dní po dni výplaty | Daň zo závislej činnosti | Odvod preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti za zamestnancov znížené o úhrn daňového bonusu, a to najneskôr do 5 dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ako aj odvod osobitnej dane z príjmov vybraných ústavných činiteľov | me-sačné |
| 17.07. | DzP fyzickej osoby | Odvedenie dane z príjmov vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 11 zákona o dani z príjmov a oznámenie tejto skutočnosti správcovi dane | me-sačné |
| 17.07. | DzP práv. osoby | Odvedenie sumy na zabezpečenie dane z príjmov platiteľom podľa § 44 zákona o dani z príjmov a oznámenie tejto skutočnosti správcovi dane | me-sačné |
| 17.07. | DzP práv. osoby | Odvedenie dane z príjmov vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 11 zákona o dani z príjmov a oznámenie tejto skutočnosti správcovi dane | me-sačné |
| 17.07. | DzP fyzickej osoby | Odvedenie sumy na zabezpečenie dane z príjmov platiteľom podľa § 44 zákona o dani z príjmov a oznámenie tejto skutočnosti správcovi dane | me-sačné |
| 25.07. | DPH | Podanie súhrnného výkazu za kalendárny štvrtrok pre platiteľa podávajúceho súhrnný výkaz za kalendárny štvrtrok | štvrt-ročné |
| 25.07. | DPH | Podanie súhrnného výkazu za kalendárny mesiac pre platiteľa podávajúceho súhrnný výkaz za kalendárny mesiac | me-sačné |
| 25.07. | SD | Podanie daňového priznania za spotrebné dane (minerálny olej, elektrina, uhlie, zemný plyn, alkoholické nápoje, tabakové výrobky) za predchádzajúci kalendárny mesiac a zaplatenie týchto daní | me-sačné |
| 25.07. | DPH | Podanie kontrolného výkazu za kalendárny mesiac pre platiteľa so zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac | me-sačné |
| 25.07. | SD z minerálneho oleja | Povinnosť distribútora pohonných látok predložiť colnému úradu hlásenie o množstve nadobudnutého, dodaného minerálneho oleja a stave zásob minerálneho oleja, uvedeného v § 6 ods. 1 písm. a), d) a f) alebo v § 7 ods. 1 a 2 zákona č.98/2004 Z.z., za predchádzajúci kalendárny mesiac | me-sačné |

| | | | |
|--------|----------------------|--|-------------|
| | | samostatne za každú prevádzkareň v členení podľa jednotlivých druhov tohto minerálneho oleja, to neplatí, ak je distribútor pohonných látok prevádzkovateľom daňového skladu. | |
| 25.07. | DPH | Podanie kontrolného výkazu za kalendárny štvrtrok pre platiteľa so zdaňovacím obdobím kalendárny štvrtrok | štvrt-ročné |
| 25.07. | DPH | Podanie daňového priznania k DPH za predchádzajúci kalendárny mesiac pre platiteľa so zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac a zaplatenie dane | me-sačné |
| 25.07. | SD z miner. oleja | Podanie daňového priznania za spotrebné dane (minerálny olej, elektrina, uhlie, zemný plyn, alkoholické nápoje, tabakové výrobky) za predchádzajúci kalendárny mesiac a zaplatenie týchto daní | me-sačné |
| 25.07. | SD z liehu | Uzatvorenie evidencie za príslušný kalendárny mesiac odberateľom kontrolných známok pri SPD z liehu v elektronickej systéme KZ do 25. dňa kalendárneho mesiaca | me-sačné |
| 25.07. | DPH | Podanie daňového priznania k DPH za predchádzajúci kalendárny štvrtrok pre platiteľa so zdaňovacím obdobím kalendárny štvrtrok a zaplatenie dane | štvrt-ročné |
| 25.07. | SD z tabak. výrobkov | Podanie oznámenia o množstve cigariet uvedených do daňového voľného obehu na daňovom území za predchádzajúci kalendárny mesiac pre daňový sklad, oprávneného príjemcu a dovozcu cigariet | me-sačné |