

Novela zákona o dani z príjmov

Národná Rada Slovenskej Republiky schválila 22. októbra novelu zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej aj „ZDP“), ktorú prezident podpísal dňa 11. novembra 2009 a ktorá bola zverejnená v Zbierke zákonov SR dňa 8. decembra 2009 (ďalej aj „novela“). Na vybrané zmeny, ktoré táto novela od roku 2010 prináša, upozorňujeme nižšie:

Zdanenie zamestnaneckých opcí

Určujúci moment pre zdanenie zamestnaneckých opcí sa posúva z prvého dňa možnosti ich realizácie na deň ich skutočnej realizácie. Podľa doterajších pravidiel nastával určujúci moment pre zdanenie rozdielu medzi trhovou hodnotou akcie a cenou akcie garantovanou opciou už v prvý deň možnosti realizácie opcie bez ohľadu na to, či sa opcia v tento deň skutočne realizovala.

V zmysle prechodných ustanovení sa nové pravidlá uplatnia na zamestnanecké opcie, ktoré poskytne zamestnávateľ na kúpu zamestnaneckej akcie po 31.12.2009.

Zistenie základu dane u daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou

Daňovní nerezidenti, ktorí nevedú účtovníctva podľa slovenského zákona o účtovníctve, budú vychádzať pri určení základu dane z rozdielu medzi príjmami a výdavkami, ak nie je ustanovené inak.

Uvedená zmena bola podľa dôvodovej správy k návrhu novely smerovaná

- najmä vo vzťahu k nerezidentom,
 - ktorí sú právnickými osobami
 - a ktorí nevedú na území SR účtovníctvo podľa účtovných predpisov platných na našom území,

- a tiež vo vzťahu k tým druhom príjmov,
 - ktoré nie sú súčasťou základu dane stálej prevádzkarne
 - z ktorých sa daň nevyberá zrážkou podľa § 43 ZDP
 - alebo z ktorých vybraním dane zrážkou nie je splnená daňová povinnosť.

Rozdiely vo vzájomného započítania pohľadávok a záväzkov pri zlúčení alebo splynutí

Podľa novely sa rozdiel zo vzájomného započítania pohľadávok a záväzkov pri zlúčení alebo splynutí obchodných spoločností alebo družstiev účtovaný na účet nerozdelený zisk alebo neuhrazená strata minulých rokov zahrnie do základu dane právneho nástupcu daňovníka zrušeného bez likvidácie v zdaňovacom období, ktoré začína rozhodným dňom.

Podnikové kombinácie

Novela prináša novú úpravu daňového posúdenia podnikových kombinácií, t.j. transakcií zahŕňajúcich zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností a transakcií predaja podniku alebo jeho časti, ako aj nepeňažného vkladu individuálneho majetku a nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti.

Nové ustanovenia ZDP zavádzajú dvojaký režim daňového posúdenia podnikových kombinácií zahŕňajúcich nepeňažný vklad, zlúčenie, splynutie a rozdelenie: daňovníci dostanú možnosť uplatniť režim zdaňovania takýchto podnikových kombinácií, ktorý si zvolia podľa vlastného uváženia.

Pri prvom režime (Režim 1) bude môcť právny nástupca (pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení) a prijímateľ vkladu (pri nepeňažnom vklade podniku) prevziať majetok a záväzky v precenenej reálnej hodnote aj pre daňové účely. Pri druhom režime (Režim 2) zostáva pre právneho nástupcu/ prijímateľa vkladu možnosť zachovať pôvodné daňové hodnoty majetku a záväzkov zistené u zanikajúcej spoločnosti, resp. u vkladateľa nepeňažného vkladu.

V Režime 1 bude právny nástupca (pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení) a vkladateľ (pri nepeňažnom vklade) zahŕňať do základu dane oceňovací rozdiel vyplývajúci z precenenia prevádzaného majetku a záväzkov na reálnu hodnotu počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období.

V Režime 2 oceňovacie rozdiely nebudú súčasťou základu dane.

Významná zmena nastáva v daňovom posúdení goodwillu a záporného goodwillu. Podľa nových pravidiel sa goodwill alebo záporný goodwill stane daňo-

vo účinným v prípade transakcie kúpa podniku a transakcie nepeňažný vklad podniku v Režime 1. Goodwill a záporný goodwill, ktorý vznikne u kupujúceho podniku alebo prijímateľa nepeňažného vkladu podniku v Režime 1, sa zahrnie do základu dane najviac počas siedmich zdaňovacích období.

Novela zákona taktiež čiastočne ošetruje cezhraničné podnikové kombinácie vrátane cezhraničného zlúčenia a nepeňažného vkladu. V závislosti od posúdenia v druhej zúčastnenej krajine by mala nová právna úprava umožniť uplatnenie korešpondujúceho režimu na slovenskej strane, ktorý by mal byť v súlade s princípmi Smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov („Smernica EÚ o podnikových kombináciách“).

Novela je komplexná z hľadiska daňových dôsledkov, ktoré môžu jednotlivé daňové režimy vyvolať u daňovníkov zúčastnených na podnikovej kombinácii. Podrobnejšie informácie nájdete aj v našom Tax Alerte z augusta 2009, v ktorom sme zosumarizovali vybrané body a základné smerovanie ministerského návrhu.

Daňová strata zahraničnej stálej prevádzkare

Podľa nových pravidiel súčasťou základu dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou bude aj daňová strata jeho stálej prevádzkare umiestnenej mimo územia SR, a to bez ohľadu na skutočnosť, či o túto stratu môže stáť prevádzkareň podľa príslušnej zahraničnej legislatívy znížiť svoj základ dane alebo nie.

Súčasne sa ustanovuje, že rovnako postupuje aj daňovník, ktorý premiestnil sídlo alebo miesto skutočného vedenia obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zahraničia na územie Slovenskej republiky, pričom stála prevádzkareň ostáva mimo územia SR.

Odpis pohľadávky voči Slovenskej republike

Novelizovaný zákon umožňuje uznať za daňový výdavok odpis menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatennej časti bez príslušenstva, ktorú daňovník eviduje voči Slovenskej republike. Daňovník odpis takejto pohľadávky zahrnie do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom upustil od jej vymáhania. Podľa tohto ustanovenia je možné odpísať len takú pohľadávku, ktorá zo strany Slovenskej republiky bola uznaným záväzkom.

Opravné položky k nepremličaným pohľadávkam

Tvorba opravných položiek k pohľadávkam, bude uznaná za daňový výdavok do výšky stanoveného percenta (20 %, 50 %, resp. až 100 %) menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatennej časti bez príslušenstva v závislosti od počtu dní, ktoré uplynuli od splatnosti pohľadávky (360, 720, 1080 dní).

Doterajšie znenie zákona upravovalo daňovú uznateľnosť opravných položiek k pohľadávkam podľa počtu mesiacov od splatnosti. Ak bola pohľadávka po splatnosti viac ako 12, 24, resp. viac ako 36 mesiacov, daňovník si mohol v závislosti od uplynutej doby uznať 20 %, 50 %, resp. až 100 % menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatennej časti bez príslušenstva.

Nová úprava odstraňuje nesúlad medzi ustanoveniami § 20 ods. 4 ZDP (úprava pre banky) a § 20 ods. 14 ZDP (ostatní daňovníci okrem bánk).

Podľa prechodných ustanovení sa nová úprava povinne uplatní na pohľadávky vzniknuté po 31.12.2009, avšak daňovník ju môže podľa svojho rozhodnutia uplatniť aj na pohľadávky vzniknuté do 31.12.2009.

Reklamné predmety

V zmysle novely s účinnosťou od 1. januára 2010 budú aj reklamné predmety neoznačené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa do sumy 16,60 eura za jeden predmet predstavovať daňovo uznateľný náklad. Ustanovenie zákona sa upravilo z dôvodu zjednotenia definícií reklamných predmetov v ZDP so zákonom o dani z pridanej hodnoty.

Nízka kapitalizácia

Novela obsahuje ustanovenie, ktorým sa ruší pravidlo nízkej kapitalizácie.

Účelom pravidla nízkej kapitalizácie bolo obmedziť daňovú uznateľnosť úrokov z úverov a pôžičiek prijatých od majetkovo prepojených osôb, ak objem takýchto úverov a pôžičiek presiahne určitú zákonom stanovenú úroveň – podľa slovenského zákona o dani z príjmov šesťnásobok vlastného imania. Podľa doterajšieho znenia zákona o dani z príjmov by pravidlo nízkej kapitalizácie vstúpilo do účinnosti 1. januára 2010.

Pravidlo nízkej kapitalizácie však bude vypustené zo zákona, a teda nikdy nenaobudne účinnosť.

Lehota na odpočítanie daňovej straty

V zmysle novely bude daňové straty vykázané po 31.12.2009 možné umorovať počas siedmich zdaňovacích období. Ide o predĺženie lehoty, pretože podľa doterajšej úpravy sa na umorovanie daňových strát uplatňuje päťročná lehota.

Príjmy alebo výdavky po ukončení podnikania fyzickej osoby

Novela upravuje daňový režim situácie, keď fyzická osoba po skončení podnikania, inej samostatnej zárobkovej činnosti alebo prenájmu dodatočne prijme zdaniteľné príjmy súvisiace s týmito činnosťami alebo v súvislosti s týmito činnosťami dodatočne zaplatí výdavky, ktoré by boli uznané za daňové výdavky.

Novela dáva daňovníkovi možnosť vysporiadať daňovú povinnosť podaním dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom skončil podnikanie, inú samostatnú zárobkovú činnosť alebo prenájom. V takýchto prípadoch sa nebude aplikovať sankčný postih podľa zákona o správe daní a poplatkov.

Ak je pre daňovníka výhodnejšie zahrnúť tieto prijaté alebo zaplatené sumy do základu dane za zdaňovacie obdobie, v ktorom takéto sumy prijal alebo zaplatil, bude môcť podľa svojho uváženia uplatniť tento výhodnejší postup.

Preddavky na daň z príjmov PO u daňovníkov čerpajúcich daňovú úľavu

Novelizované bolo aj ustanovenie § 42 ods. 6 ZDP, ktoré umožní daňovníkom uplatňujúcim úľavu na dani, aby pri výpočte preddavkov na daň vychádzali z daňovej povinnosti za predchádzajúce zdaňovacie obdobie zníženej o daňovú úľavu.

Vysporiadanie zrážkovej dane uplatnenej na príjmy vyplácané rezidentom EÚ a EHP

Podľa novelizovaného ustanovenia § 43 ods. 6 ZDP rezidenti členských štátov Európskej únie a rezidenti ďalších štátov, ktoré tvoria Európsky hospodársky priestor („EHP“, t.j. Nórsko, Lichtenštajnsko a Island), ktorým plynú príjmy zo zdrojov na území Slovenskej republiky podľa § 16 ods. 1 písm. e) prvého až štvrtého bodu ZDP, t.j. licenčné poplatky, úroky a nájomné, si budú môcť vysporiadať daň rovnakým spôsobom, ako je to

v prípade takýchto príjmov plynúcich daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, podaním daňového priznania.

Úprava sa uskutočnila v nadväznosti na upozornenie Komisie európskych spoločností ohľadom novej nezlučiteľnosti ustanovení zákona o dani z príjmov s právom Európskej únie z dôvodu diskriminácie nerezidentov.

Očakáva sa, že novelizované ustanovenie umožní zdanenie predmetných druhov príjmov dosiahnutých zo zdrojov na území SR na netto báze. Niekoľko praktických otázok však zostáva otvorených, napr. otázka registrácie dotknutých nerezidentov na slovenských daňových úradoch, otázka uplatnenia novelizovaného ustanovenia na príjmy dosiahnuté v minulosti, a pod.

Lehota na podanie daňového priznania

Na základe novelizovaných ustanovení ZDP sa lehoty na podanie daňových priznaní k dani z príjmov budú vo všeobecnosti predlžovať automaticky a to len na základe oznámenia, ktoré podá daňovník príslušnému správcovi dane. Predĺženie lehoty tak vo všeobecnosti nebude na rozhodnutí správcu dane (s istými výnimkami). Podľa nových pravidiel si daňovník bude môcť takýmto oznámením sám predĺžiť lehotu štandardne najviac o tri celé kalendárne mesiace. Daňovník, ktorý dosahuje príjmy zo zdrojov v zahraničí, si bude môcť predĺžiť lehotu podaním oznámenia až o šesť kalendárnych mesiacov. Právnické osoby budú môcť využiť nové pravidlá a predĺžiť si lehotu len na základe oznámenia po prvýkrát pri daňových priz-

naniach za zdaňovacie obdobie končiacie dňa 31. decembra 2009. Fyzické osoby však budú môcť oznámením predlžovať lehotu na podanie daňového priznania po prvýkrát až za zdaňovacie obdobie končiacie dňa 31. decembra 2010.

Daňové priznanie pri zrušení daňovníka bez likvidácie a pri zrušení stálej prevádzkarene

Novela prináša novú, osobitnú úpravu lehôt a administratívneho postupu pre podávanie daňových priznaní v prípade:

- daňovníkov, ktorí sa zrušujú bez likvidácie
- daňovníkov, ktorí zrušujú stálu prevádzkareň na území Slovenskej republiky.

Nezdaniteľná časť základu dane

V zmysle novely sa na výpočet nezdaniteľných častí základu dane pre fyzické osoby sa za rok 2010 použije životné minimum platné k 1.1.2009 v sume 178,92 eura.

Poukazovanie 2 % zaplatenej dane

U daňovníkov, ktorí sú právnickými osobami, sa bude postupne znižovať hodnota pokázateľného podielu zaplatenej dane do roku 2018 až na 0,5 %. V prechodnom období od 2010 do 2018 bude poukazovanie určitého percenta zaplatenej dane podmienené: právnická osoba bude musieť súčasne darovať právnej osobe sumu vlastných finančných prostriedkov, ktorá zodpovedá ustanovenému percentu zaplatenej dane. Ak túto podmienku nespĺní, podiel zaplatenej dane poukazovaný správcovi dane sa zníži ešte o pol percenta.

Od roku 2019 podiel poukazateľnej zaplatenej dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, bude najviac do výšky 0,5 % zaplatenej dane bez podmienky poskytnutia finančných prostriedkov ako dar.

Ustanovenie týkajúce sa asignácie 2% zaplatenej dane nadobúda účinnosť 1. januára 2011, avšak začína sa v zmysle prechodných ustanovení uplatňovať už pri podávaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie končiacie najneskôr 31. decembrom 2010.

Kontakt

Tomáš Círan, partner, +421-(2)-59984 306, tciran@kpmg.sk
Branislav Ďurajka, partner, +421-(2)-59984 303, bdurajka@kpmg.sk
Ján Vajcík, manager, +421-(2)-59984 312, jvajcik@kpmg.sk

Informácie tu uvedené majú všeobecný charakter a nevzťahujú sa na okolnosti žiadnej konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby. Hoci našou snahou je poskytnúť presne a aktuálne informácie, ich aktuálnosť nemôžeme zaručiť aj v budúcnosti. Neodporúčame konať na základe týchto informácií bez príslušnej profesionálnej rady a dôkladnej analýzy konkrétnej situácie.

© 2009 KPMG Slovensko Advisory k. s., a Slovak limited liability partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Slovakia.

KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.

Designed and produced by KPMG Slovensko Advisory, k. s.

Newsflash TAX, 1.12.2009