

**Peňažné a nepeňažné vklady do vlastného imania, daňové posúdenie ich realizácie (splatenia) a vrátenia (použitia) v nadväznosti na zmeny v Obchodnom zákonníku (kapitálový fond z príspevkov), výplata prostriedkov zo zníženia ZO u PO**

**Novela Obchodného zákonníka – zavedenie kapitálového fondu z príspevkov (§ 217a)**

- komplexná úprava tvorby a použitia (vrátenia, rozdelenia) vkladov do vlastného imania,
- na účel vkladu do vlastného imania sa v § 217a zavádza „kapitálový fond z príspevkov“,
- tvorba musí byť upravená:
  - v zakladateľskej zmluve alebo v stanovách,
  - schválením zakladateľmi, ak ide o tvorbu pri vzniku spoločnosti,
  - schválením valného zhromaždenia, ak ide o tvorbu za trvania spoločnosti,
- na splatenie sa primerane použijú ustanovenia Obchodného zákonníka o vkladoch (napr. § 59), čím sa zabezpečuje, že príspevok do kapitálového fondu v nepeňažnej forme, tak ako nepeňažný vklad do základného imania, sa oceňuje v hodnote uznanej na vklad na základe znaleckého posudku,
- vklad (príspevok) sa považuje za kapitálový fond z príspevkov okamihom splatenia, a nie prijatia záväzku splatiť ho,
- v § 217a ods. 2 sa upravila aj doterajšia nejednoznačnosť, ktorá vzbudzovala diskusie v odbornej verejnosti, keď sa spresnilo, že splatený kapitálový fond z príspevkov:
  - možno použiť na prerozdelenie, t. j. vrátiť, a to nielen spoločníkom, ktorí príspevok splatili, ale aj tým, ktorý ho nesplatili alebo ho použiť na zvýšenie základného imania. Uvedené použitie kapitálového fondu z príspevkov je možné realizovať, ak tak ustanovuje zakladateľská zmluva alebo stanovy, a to na základe rozhodnutia valného zhromaždenia, pričom akcionár nie je povinný vrátiť plnenie z prerozdelenia, ak preukáže, že plnenie prijal dobromyseľne. Zároveň podľa ods. 3 platí, že ak sa má splatený kapitálový fond z príspevkov použiť na prerozdelenie medzi akcionárov (spoločníkov), najneskôr 60 dní vopred sa musí zverejniť oznámenie o výške jeho prerozdelenia .
  - nemožno použiť na prerozdelenie, a to ak je spoločnosť v kríze alebo by sa v dôsledku prerozdelenia tohto fondu spoločnosť dostala do krízy,
- § 768q ods. 2 – pravidlá tvorby a použitia kapitálového fondu z príspevkov sa použijú len na príspevky poskytnuté po 1.1.2018.

**Účtovanie kapitálového fondu z príspevkov**

Ministerstvo financií SR na zavedenie § 217a v novele Obchodného zákonníka reagovalo aj zmenou postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len „PÚPP“), ktorá bola publikovaná vo Finančnom spravodajcovi v roku 2017 ako príspevok č. 18. V PÚPP bolo upravené v § 27b účtovanie kapitálového fondu z príspevkov, vrátane účtovania jeho použitia (vrátenia, prerozdelenia). V ďalšom texte budeme pri výklade úpravy obsiahnutej v novele ZDP č. 264/2017 Z. z. vychádzať z úpravy účtovania obsiahnutej v novele PÚPP, ktorú v skratke uvádzame v nasledovnom prehľade:

<b>Účtovanie u prijímateľa splateného príspevku do kapitálového fondu z príspevkov</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Pohľadávka z príspevku do KF (v hodnote uvedenej v príslušnej zmluve pri nepeňažnom príspevku)	353	413
Splatenie príspevku do KF (v hodnote uvedenej v príslušnej zmluve)	02x, 211, 221	353

Ak pôjde o vytvorenie kapitálového fondu z príspevkov, ktoré sa účtuje ako súčasť vkladu podniku alebo ako súčasť nepeňažného vkladu, ktorým nie je podnik, v účtovníctve prijímateľa nepeňažného vkladu sa účtuje podľa § 27a PÚPP.

<b>Účtovanie u vkladateľa splateného príspevku do KF z príspevkov</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Závazok z príspevku do KF (v hodnote uznanej v príslušnej zmluve) – na účte finančnej investície sa účtu v závislosti od výšky vplyvu akcionára alebo spoločníka	06x	367
Splatenie príspevku do KF (v hodnote uznanej v príslušnej zmluve)	02x	353
Rozdiel pri nepeňažnom splatení príspevku medzi uznanou hodnotou majetku podľa príslušnej zmluvy a účtovnou hodnotou majetku		
- zisk	568	367
- strata	367	668

<b>Účtovanie použitia splateného príspevku do KF z príspevkov u prijímateľa príspevku</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Použitie splateného príspevku do KF z príspevkov na základe rozhodnutia valného zhromaždenia	413	36x
Vrátenie príspevkov do KF z príspevkov	36x	02x, 211, 221

<b>Účtovanie použitia splateného príspevku do KF z príspevkov u akcionára alebo spoločníka, ktorý splatil príspevok</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Použitie splateného príspevku do KF z príspevkov na základe rozhodnutia VZ	378	06x
Vrátenie príspevku do KF z príspevkov	02x, 211, 221	378
Rozdiel medzi hodnotou splateného príspevku do KF z príspevkov a sumou z prerozdelenia pripadajúcou na akcionára alebo spoločníka	02x, 211, 221	668

<b>Účtovanie použitia splateného príspevku do KV z príspevkov u akcionára alebo spoločníka, ktorý nesplatil príspevok</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Použitie splateného príspevku do KF z príspevkov na základe rozhodnutia VZ	378	668
Prijatie príspevku do KF z príspevkov	02x, 211, 221	378

Zároveň podľa § 2 ods. 3 PÚPP platí, že pri príspevku do kapitálového fondu z príspevkov je dňom uskutočnenia účtovného prípadu deň splatenia príspevku a deň splatenia pri nepeňažnom príspevku je deň prevzatia príspevku obchodnou spoločnosťou a u akcionára alebo spoločníka je to deň odovzdania príspevku obchodnej spoločnosti.

### **Pravidlá zdanenia použitia (vrátenia, prerozdelenia) kapitálového fondu z príspevkov v novele ZDP**

Úprava, ktorá doteraz v súvislosti s výplatom z prostriedkov ostatných kapitálových fondov v ZDP absentovala, jednoznačne stanovuje, že príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov plynúci spoločníkovi (akcionárovi), ktorý je:

- **fyzickou osobou**

- nepodnikateľom – je podľa § 8 ods. 1 písm. s) ZDP zdaniteľným príjmom, vrátane príjmu plynúceho zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo splatených príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov. Zároveň sa podľa § 8 ods. 5 písm. g) ZDP umožňuje k takémuto zdaniteľnému príjmu uplatniť výdavok vo výške sumy splateného príspevku. Použitím pojmu „splatený príspevok“ v ustanovení § 8 ods. 5 písm. g) ZDP sa zabezpečuje, aby u spoločníka, ktorému plynie zdaniteľný príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov alebo zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo splatených príspevkov do tohto fondu a ktorý príspevok do kapitálového fondu nesplatil prišlo k zdaneniu príjmu z prerozdelenia, či už kapitálového fondu z príspevkov alebo zo zníženia základného imania, v plnej výške. Sumu splateného príspevku do kapitálového fondu je možné ako výdavok uplatniť až do výšky

príjmu z prerozdelenia alebo príjmu zo zníženia základného imania (zvyšovaného zo splatených príspevkov do kapitálového fondu) a ak suma splateného príspevku prevyšuje príjem z prerozdelenia (vrátane príjmu zo zníženia základného imania v časti predchádzajúceho zvýšenia z kapitálového fondu z príspevkov), zvyšnú časť splateného príspevku možno ako daňový výdavok uplatniť v ďalšom zdaňovacom období, v ktorom bude plynúť príjem podľa § 8 ods. 1 písm. s) ZDP.

❖ **Príklad:**

*Valné zhromaždenie spoločnosti Omega, s. r. o. rozhodlo na návrh jedného z dvoch spoločníkov, že na posilnenie kapitálovej pozície firmy vloží tento jeden spoločník – fyzická osoba v roku 2018 príspevok do kapitálového fondu v peňažnej forme vo výške 100 000 €. V účtovníctve spoločnosti sa prijatý splatený príspevok v súlade s § 27b ods. 1 PÚPP zaúčtoval na ťarchu účtu 353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie a v prospech účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy (v analytickom členení podľa spoločníkov) a následne sa splatený príspevok zaúčtuje na ťarchu účtu 221 – Bankové účty a súvzťažne v prospech účtu 353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie. V roku 2020 rozhodne valné zhromaždenie spoločnosti v súlade s § 217a Obchodného zákonníka o prerozdelení kapitálového fondu z príspevkov vo výške 70 000 € spoločníkovi, ktorý príspevok splatil. Podľa § 27b ods. 4 PÚPP sa v spoločnosti použitie splateného príspevku vo výške 70 000 € zaúčtuje na ťarchu účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy a v prospech vecne príslušného účtu záväzkov (účet 361 – Záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti alebo účet 365 – Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom) a následne sa vrátenie sumy 70 000 € zaúčtuje ako zníženie záväzku na ťarchu vecne príslušného účtu záväzkov a súvzťažne v prospech účtu 221 – Bankové účty. Spoločník, ktorému plynie príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov tento príjem zahrnie do svojho daňového priznania ako ostatný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. s) ZDP s nárokom uplatniť si ako výdavok výšku splateného príspevku v tej istej výške. Ak by sa však jednalo o situáciu, že by prišlo k prerozdeleniu kapitálového fondu aj druhému spoločníkovi, ktorý príspevok nesplatil, prišlo by k jeho zdaneniu u tohto spoločníka v plnej výške. Obdobne by sa postupovalo, ak by prišlo k výplate prostriedkov zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým základné imanie zvýšené zo splatených príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov.*

- podnikateľom účtujúcim v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedúcim evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP – je podľa § 17 ods. 41 ZDP súčasťou základu dane v zdaňovacom období, v ktorom daňovník tento príjem prijal. Obdobne sa za príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov považuje aj príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo splatených príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov (situácia tzv. reštrukturalizácie vlastného imania). Základ dane daňovníka – spoločníka (akcionára) možno znížiť o sumu ním splateného príspevku, t. j. spoločník, ktorý príspevok do kapitálového fondu nesplatil musí zdaňovať celú výšku príjmu z prerozdelenia alebo príjmu zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým zvyšované z kapitálového fondu z príspevkov. V § 17 ods. 41 ZDP je to presne špecifikované, keď súčasťou základu dane daňovníka – spoločníka, ktorý príspevok nerealizoval (nesplatil), je iba príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov v zdaňovacom období prijatia príjmu. Aj v tomto prípade platí, že ak príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov alebo príjmu zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo zvyšované prerozdelením kapitálového fondu je nižší ako suma daňovníkom splateného príspevku, neuplatnenú časť splateného príspevku možno uplatniť ako zníženie základu dane v ďalšom zdaňovacom období, v ktorom takýto príjem plynie.
- **právnickou osobou** alebo fyzickou osobou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva – nie je podľa § 17 ods. 40 ZDP súčasťou základu dane do výšky daňovníkom splateného príspevku. Za príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov sa aj tu považuje príjem plynúci zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým základné imanie zvýšené zo splatených príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov. Súčasťou základu dane daňovníka, ktorý príspevok nerealizoval, je iba suma výnosu z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov v tom zdaňovacom období, v ktorom o tejto pohľadávke bolo účtované.

#### ❖ **Príklad:**

Valné zhromaždenie spoločnosti Gama, s. r. o. rozhodlo na návrh jedného z dvoch spoločníkov, že na posilnenie kapitálovej pozície firmy vloží tento jeden spoločník – právnická osoba v roku 2018 príspevok do kapitálového fondu v peňažnej forme vo výške 100 000 €. V účtovníctve spoločnosti sa prijatý splatený príspevok v súlade s § 27b ods. 1 PÚPP zaúčtoval na ťarchu účtu 353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie a v prospech účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy (v analytickom členení podľa spoločníkov) a následne sa splatený príspevok zaúčtuje na ťarchu účtu 221 – Bankové účty a súvzťažne v prospech účtu 353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie. V účtovníctve spoločníka – právnickej osoby sa splatenie príspevku v súlade s § 27b ods. 3 PÚPP účtuje v prospech účtu 367 – Závazky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov a podľa vplyvu spoločníka na vecne príslušnom účte finančnej investície (06 – Dlhodobý finančný majetok). V roku 2019 rozhodne valné zhromaždenie spoločnosti v súlade s § 217a Obchodného zákonníka o prerozdelení kapitálového fondu z príspevkov vo výške 70 000 € spoločníkovi, ktorý príspevok splatil. Podľa § 27b ods. 4 PÚPP sa v spoločnosti použité splateného príspevku vo výške 70 000 € zaúčtuje na ťarchu účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy a v prospech vecne príslušného účtu záväzkov (účet 361 – Závazky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti alebo účet 365 – Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom) a následne sa vrátenie sumy 70 000 € zaúčtuje ako zníženie záväzku na ťarchu vecne príslušného účtu záväzkov a súvzťažne v prospech účtu 221 – Bankové účty. Spoločník, ktorému plynie príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov a ktorý príspevok splatil tento príjem v súlade s § 27b ods. 5 PÚPP zaúčtuje na vecne príslušný účet finančnej investície a na ťarchu účtu 378 – Iné pohľadávky. Z tohto spôsobu zaúčtovania príjmu z prerozdelenia kapitálového fondu u spoločníka, ktorý príspevok splatil sa zabezpečí, že v súlade s § 17 ods. 40 ZDP nie je tento príjem súčasťou základu dane do výšky splateného príspevku. Ak by sa jednalo o prerozdelenie kapitálového fondu aj v prospech spoločníka – právnickej osoby, ktorá príspevok nesplatila, potom by sa v súlade s § 27b ods. 6 PÚPP zaúčtoval tento príjem na ťarchu účtu 378 – Iné pohľadávky a súvzťažne v prospech účtu 668 – Ostatné finančné výnosy, čím by prišlo k zahrnutiu výnosu z prerozdelenia kapitálového fondu do základu dane podľa § 17 ods. 40 ZDP v súlade s účtovníctvom.

#### **Obmedzenie daňového výdavku pri tvorbe kapitálového fondu z príspevkov**

V § 21 ods. 2 písm. d) ZDP sa spresnilo, že za daňový výdavok sa nepovažuje ani tvorba kapitálového fondu z príspevkov, čím sa zosúladuje tento fond s tvorbou rezervného fondu a ostatných účelových fondov okrem povinného prídeldu do sociálneho fondu. Vychádzajúc zo spôsobu účtovania tvorby kapitálových fondov v sústave podvojného účtovníctva, ani tvorba kapitálového fondu z príspevkov nemá dopad na výsledkové účtovanie, resp. dopad na výsledok hospodárenia. V § 21 ods. 2 písm. d) ZDP sa však táto skutočnosť spresnila z dôvodu právnej istoty pri úprave výsledku hospodárenia na základ dane.

#### **Pojem „vklad“ na účely ZDP**

Nakoľko sa v § 217a Obchodného zákonníka jednoznačne stanovilo, že vklad možno realizovať nielen do základného imania, ale aj do inej zložky vlastného imania – kapitálového fondu z príspevkov, a to v peňažnej alebo nepeňažnej forme, bolo potrebné na účely ZDP v § 2 písm. ac) rozšíriť pojem „vklad“, ktorým je:

- peňažný vklad a nepeňažný vklad do základného imania, pričom za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania na základe rozhodnutia valného zhromaždenia zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobie, za ktoré dividenda nebola predmetom dane,
- príspevok do kapitálového fondu z príspevkov obchodnej spoločnosti splatený daňovníkom.

Potreba postupu ako pri nepeňažnom vklade do základného imania je vyvolaná zmenou:

- Obchodného zákonníka, keď priamo § 217a ods. 1 definuje, že na splatenie príspevku akcionára (spoločníka) do kapitálového fondu sa primerane použijú ustanovenia o vkladoch,
- PÚPP, keď tieto v § 27b ods. 3 stanovujú, že v účtovníctve akcionára (spoločníka) sa splatený príspevok do kapitálového fondu z príspevkov účtuje v uznanej hodnote dohodnutej v príslušnej zmluve a ďalej, že

rozdiel medzi uznanou hodnotou majetku uvedenou v príslušnej zmluve a účtovnou hodnotou majetku sa účtuje podľa charakteru na ťarchu účtu 568 – Ostatné finančné náklady alebo v prospech účtu 668 – Ostatné finančné výnosy.

Spresnenie pojmu „vklad“ tak umožní na účely ZDP postupovať aj pri nepeňažnom príspevku do kapitálového fondu obdobne, ako pri nepeňažnom vklade do základného imania, t. j. u daňovníka – spoločníka (akcionára), ktorým je:

- fyzická osoba – sa bude primerane postupovať podľa § 8 ods. 2 ZDP, keď súčasťou základu dane bude aj rozdiel medzi vyššou hodnotou nepeňažného príspevku do kapitálového fondu započítanou na vklad a hodnotou vkladanejho majetku,
- právnická osoba – sa bude primerane postupovať podľa § 17b ZDP, keď vkladateľ nepeňažného príspevku do kapitálového fondu výsledok hospodárenia neupraví o rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve, ak sa rozhodne tento rozdiel zahrnúť jednorazovo do základu dane, a to v zdaňovacom období splatenia nepeňažného vkladu (vrátane nepeňažného príspevku do kapitálového fondu).

#### ❖ **Príklad:**

*Spoločnosť A splatila do ostatného kapitálového fondu z príspevkov svojej dcérskej spoločnosti B budovu, u ktorej bola účtovná zostatková cena 100 000 € a daňová zostatková cena 80 000 €. Uznaná hodnota vkladu do ostatného kapitálového fondu z príspevkov dohodnutá v zápisnici z valného zhromaždenia bola 110 000 €. Nakoľko od 1.1.2018 sa za vklad na účely ZDP považuje aj splatený príspevok do ostatného kapitálového fondu z príspevkov a zároveň prišlo v ZDP k obmedzeniu práva používať pri nepeňažných vkladoch ocenenie v pôvodných cenách, vkladateľ aj prijímateľ budú základ dane upravovať podľa § 17b ZDP v reálnych hodnotách.*

*Spoločnosť A – vkladateľ nepeňažného príspevku (budovy) do ostatného kapitálového fondu z príspevkov sa môže rozhodnúť upraviť výsledok hospodárenia dvoma spôsobmi:*

- *buď neupraviť výsledok hospodárenia o rozdiel medzi hodnotou nepeňažného príspevku započítanou na vklad spoločníka a účtovnou hodnotou, ak sa rozhodne tento rozdiel zahrnúť jednorazovo do základu dane v zdaňovacom období splatenia príspevku, pričom je spoločnosť A povinná túto skutočnosť oznámiť prijímateľovi nepeňažného príspevku – spoločnosti B do 30 dní od splatenia nepeňažného vkladu,*
- *alebo upraviť výsledok hospodárenia o rozdiel medzi hodnotou nepeňažného príspevku započítanou na vklad spoločníka a účtovnou hodnotou postupne až do jeho úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške 1/7 počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného príspevku do ostatného kapitálového fondu z príspevkov.*

*Spoločnosť B – prijímateľ nepeňažného príspevku (budovy):*

- *odpisuje hmotný majetok ako novoobstaraný majetok podľa § 26 ZDP z hodnoty nepeňažného príspevku započítaného na vklad spoločníka alebo*
- *môže pokračovať v odpisovaní hmotného majetku z hodnoty nepeňažného príspevku započítaného na vklad spoločníka, ak spoločnosť A – vkladateľ nepeňažného príspevku sa rozhodne rozdiel medzi hodnotou nepeňažného príspevku započítanou na vklad spoločníka a účtovnou hodnotou nepeňažného príspevku zahrnúť jednorazovo do základu dane.*

#### **Daňový výdavok pri predaji obchodného podielu**

Rozšírenie pojmu „splatený vklad“ v § 2 písm. ac) bod 1 ZDP aj na zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva na základe rozhodnutia valného zhromaždenia alebo predstavenstva družstva zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobia, za ktoré vykázaný podiel na zisku (dividenda) nebol predmetom dane má vplyv na uplatnenie daňového výdavku pri predaji obchodného podielu (akcií). Tento vplyv na uplatnenie daňového výdavku je upravený zmenou v § 25a písm. f), keď za vstupnú cenu finančného majetku sa považuje hodnota splateného peňažného vkladu [§ 2 písm. ac)] v takom rozsahu, ako je splatený vklad definovaný v § 2 písm. ac) ZDP. Znamená to, že ak prichádza k predaju obchodného podielu obchodnej



spoločnosti alebo družstva, ktorých základné imanie bolo zvyšované zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykázaný podiel na zisku (dividenda):

- nebol predmetom dane – možno za splatený vklad považovať takéto zvýšenie základného imania a za daňový výdavok s uzná hodnotu splateného vkladu vrátane zvýšenia základného imania zo zisku po zdanení, čím sa zabezpečí konečné nezdanenie dividendy (uplatnením dividendy za daňový výdavok pri predaji obchodného podielu ako súčasť splateného vkladu).
- bol predmetom dane – nemožno za splatený vklad považovať takéto zvýšenie základného imania a za daňový výdavok sa uzná len hodnota splateného vkladu bez vplyvu zvýšenia základného imania zo zisku po zdanení, čím sa zabezpečí konečné zdanenie dividendy (neuplatnením dividendy za daňový výdavok pri predaji obchodného podielu); dôležitým je správne posúdiť zdaniteľnosť dividendy vzhľadom na obdobie jej vykázania alebo vzhľadom na osobu, ktorej by plynula,

Pri uznávaní zvýšenia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zisku po zdanení za splatený vklad na účely ZDP je veľmi dôležité správne posudzovať zdaniteľnosť dividendy s ohľadom na zdaňovacie obdobie, za ktoré dividenda bola vykázaná a vzhľadom na osobu, ktorej by dividenda plynula. Uvedené vyplýva zo zavedenia zdaňovania dividend od roku 2017 voči fyzickým osobám a voči právnickým osobám len vo vzťahu k štátom podľa § 2 písm. x) ZDP a s ohľadom na obdobie vykázania dividendy, čo upravuje § 52zi ZDP (napr. dividendy zo zisku vykázané za zdaňovacie obdobia 2004 až 2016, ak aj k ich vyplateniu prichádza po 1.1.2017, stále nepodliehajú zdaneniu, nakoľko sú stále vylúčené z predmetu dane).

#### ❖ **Príklad:**

*Spoločnosť GAMA, s. r. o. je jediným spoločníkom v inej obchodnej spoločnosti OMEGA, s. r. o. Spoločnosť OMEGA vykázala za zdaňovacie obdobie 2016 zisk po zdanení vo výške 20 000 €, o ktorý bola súčasne zvýšená doterajšia úroveň základného imania 100 000 € a aj výška finančnej investície spoločnosti GAMA. V roku 2020 príde k predaju obchodného podielu za predajnú cenu 200 000 € a spoločnosť GAMA bude mať nárok na uplatnenie daňového výdavku vo výške 120 000 € (100 000 € + 20 000 €). Uplatnenie daňového výdavku vo výške 20 000 € je možné, nakoľko sa jedná o zvýšenie základného imania zo zisku po zdanení, ktorý ak by bol vyplatený ako dividenda spoločníkovi OMEGA – rezidentskej právnickej osobe, nebol by predmetom dane. Preto uplatnením 20 000 € ako daňového výdavku pri predaji obchodného podielu sa zabráňuje zdaneniu zisku po zdanení vykázaného za rok 2016 a zadržaného v prospech zvýšenia základného imania.*

### **Výplata prostriedkov zo zníženia základného imania u PO z pohľadu ZDP**

#### **Rozšírenie pojmu „dividenda“ na účely ZDP**

Doterajšie znenie § 3 ods. 1 písm. e) ZDP rozumelo pod pojmom dividenda podiel na zisku vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, pričom za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem. Zavedením zdanenia dividend od roku 2017 predovšetkým voči fyzickým osobám bolo potrebné v ZDP upraviť aj situáciu, keď predtým, ako príde k výplате dividend sa tieto použijú najskôr na zvýšenie základného imania alebo na zvýšenie kapitálového fondu z príspevkov účtovaného na účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy. Ide o situácie reštrukturalizácie vlastného imania, v dôsledku ktorých by mohlo prichádzať k obchádzaniu zdanenia podielov na zisku (dividend). Novela ZDP č. 264/2017 Z. z. preto na účely zdanenia definuje v § 3 ods. 1 písm. e), že za podiel na zisku (dividendu) sa považuje aj príjem plynúci:

- zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení,
- z výplaty prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený prerozdelením vlastných zdrojov obchodnej spoločnosti zo zisku po zdanení.

V kontexte zavedenia zdanenia dividend zo zisku vykazaného počnúc rokom 2017 (§ 52zi ZDP) je dôležitým prechodné ustanovenia § 52zl, ktoré stanovuje, že takéto rozšírenie pojmu dividend na účely ZDP sa použije na príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva, v časti v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení vykazaného za zdaňovacie obdobia, za ktoré vykazaný podiel na zisku (dividenda) bol predmetom dane. S ohľadom na prechodné ustanovenie § 52zi ZDP k zavedeniu zdaňovania dividend sa výplata prostriedkov zo zníženia základného imania v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení vykazaného za zdaňovacie obdobia 2004 až 2016 bude naďalej považovať za príjem, ktorý nie je predmetom dane, nakoľko dividendy zo zisku za uvedené zdaňovacie obdobia ostávajú aj naďalej vylúčené z predmetu dane. Obdobné platí aj pre výplatu prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený prerozdelením vlastných zdrojov obchodnej spoločnosti zo zisku po zdanení.

❖ **Príklad:**

Obchodná spoločnosť eviduje na svojom účte nerozdeleného zisku minulých rokov zisk z roku 2015 vo výške 100 000 € a zisk z roku 2017 vo výške 25 000 €. V roku 2018 sa spoločnosť rozhodne o nerozdelený zisk za tieto dva roky zvýšiť základné imanie. V roku 2020 príde k zníženiu základného imania v rozsahu pôvodného zvýšenia z roku 2018 a k výplatu prostriedkov zo zníženia základného imania v rovnakom pomere dvom spoločníkom, ktorými sú fyzická a právnická osoba – rezidenti SR. Aké bude účtovné zobrazenie zvýšenia a následného zníženia základného imania a daňové posúdenie výplaty prostriedkov zo zníženia základného imania?

<b>Účtovanie zvýšenia základného imania v roku 2018</b>	<b>Suma</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Zvýšenie ZI z nerozdeleného zisku po zdanení za rok 2015	100 000	428	411/AE
Zvýšenie ZI z nerozdeleného zisku po zdanení za rok 2017	25 000	431	411/AE

V roku 2018 prišlo k zvýšeniu základného imania zo zisku po zdanení, t. j. k reštrukturalizácii základného imania. Dôležité je si uvedomiť, že ak by v roku 2018 prišlo k vyplateniu dividend zo zisku vykazaného za rok 2015, tieto by neboli predmetom zdanenia, nakoľko sa jedná o dividendy za roky 2004 až 2016, ktoré ak sú aj po 1.1.2017 vyplatené, stále nie sú predmetom dane. Uvedené posúdenie vyplýva z § 52zi ods. 5 ZDP. Ak by v roku 2018 prišlo k vyplateniu dividend zo zisku vykazaného za rok 2017, tieto by boli predmetom dane vyberanej zrážkou v časti výplaty pre spoločníka – fyzickú osobu vo výške 7 % a v časti výplaty pre spoločníka – právnickú osobu by neboli predmetom dane. Vzhľadom na toto rozdielne zaobchádzanie s dividendami na účely ich zdanenia, je potrebné aj pri zvýšení základného imania jednotlivé navýšenia evidovať v oddelenej analytickej evidencii.

<b>Účtovanie zníženia základného imania v roku 2020 a výplaty prostriedkov zo zníženia základného imania</b>	<b>Suma</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Zníženie základného imania zvyšovaného zo zisku za rok 2015	100 000	411/AE	36x/AE
Výplata prostriedkov – spoločníkovi FO	50 000	36x/AE	221
Výplata prostriedkov – spoločníkovi PO	50 000	36x/AE	221
Zníženie základného imania zvyšovaného zo zisku za rok 2017	25 000	411/AE	36x/AE
Výplata prostriedkov – spoločníkovi FO			
- zníženie záväzku voči spoločníkovi	12 500	36x/AE	
- daň vyberaná zrážkou z dividendy (7 %)	875		341
- výplata prostriedkov spoločníkovi v netto výške	11 625		221
Úhrada dane vyberanej zrážkou správcovi dane	875	341	221
Výplata prostriedkov – spoločníkovi PO v brutto výške	12 500	36x/AE	221

V roku 2020 prichádza k výplatu prostriedkov zo zníženia základného imania spoločníkom. Vzhľadom na rozdielne daňové posúdenie vyplatených prostriedkov je potrebné rozlíšiť vyplatenie prostriedkov podľa obdobia, za ktoré boli dividendy, z ktorých v minulosti bolo základné imanie zvyšované, vykazané a tiež je potrebné rozlíšiť akému spoločníkovi prostriedky zo zníženia základného imania v roku 2020 plynú. Ak sa jedná o zníženie základného imania a výplatu prostriedkov v časti, v akej bolo v minulosti základné imanie zvyšované zo zisku po zdanení vykazanom za rok 2015, táto časť vyplatených dividend zo zníženia základného imania nie je ani v roku 2020 predmetom dane, nakoľko u oboch spoločníkov sa jedná o dividendu, ktorá

nie je predmetom dane. Pri znížení základného imania a výplate prostriedkov v časti, v akej bolo v minulosti základné imanie zvyšované zo zisku po zdanení vykázanom za rok 2017 je potrebné si uvedomiť, že tento druh dividendy je u spoločníka – fyzickej osoby predmetom dane vyberanej zrážkou vo výške 7 % a u spoločníka – právnickej osoby sa stále jedná o príjem, ktorý nie je predmetom dane a preto bude spoločníkovi - PO vyplatený v brutto výške. Zároveň sa vyplácajúca obchodná spoločnosť stáva platiteľom dane vyberanej zrážkou so všetkými povinnosťami podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP. Obdobné posudzovanie by nastalo aj v prípade, ak by sa jednalo o zníženie základného imania a výplatu prostriedkov z tohto zníženia v časti, v akej bolo základné imanie v minulosti zvyšované z prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený zo zisku po zdanení.

## **POZOR:**

### **Tvorba kapitálového fondu z príspevkov zo zisku po zdanení**

V zmysle § 217a ods. 1 OBZ:

„Spoločnosť môže vytvoriť kapitálový fond z príspevkov akcionárov. Vytvorenie kapitálového fondu z príspevkov akcionárov musí byť upravené v zakladateľskej zmluve alebo v stanovách. Ak ide o vytvorenie kapitálového fondu z príspevkov akcionárov pri vzniku spoločnosti, musia ho schváliť zakladatelia. Ak ide o vytvorenie kapitálového fondu z príspevkov akcionárov za trvania spoločnosti, musí ho schváliť valné zhromaždenie. **Na splatenie príspevku akcionára do kapitálového fondu sa primerane použijú ustanovenia o vkladoch a za kapitálový fond sa považujú okamihom splatenia.**“

V zmysle vyššie citovaného ustanovenia a dôvodovej správy k zákonu č. 264/2017 Z. z. vyplýva, že tvorba kapitálového fondu z príspevkov je podmienená jeho splatením a kapitálový fond možno vytvoriť až od daného momentu (prevzatie záväzku na splatenie príspevku akcionárom nepostačuje). Domnievame sa teda, že je potrebné pri tvorbe kapitálového fondu z príspevkov zo zisku po zdanení, aby išlo o dva právne úkony (t. j. rozdelenie zisku medzi akcionárov a splatenie príspevku akcionára) bez ohľadu na to, či budú obsiahnuté v jednom alebo viacerých právnych dokumentoch.

Účtovné zobrazenie u spoločníka - PO (s. r. o.)		Účtovné zobrazenie v s. r. o.	
MD	D	MD	D
351	665	428 (431)	361
591	351	361	342
367	351	353	413
061 (AE)	367	361	353

### **Oslobodenie príjmov z predaja obchodných podielov u PO od roku 2018 a uplatnenie vstupnej ceny finančného majetku do daňových výdavkov, úroky z úverov na obstaranie obchodných podielov ako daňový výdavok**

V ZDP je od 1.1.2018 ustanovené oslobodenie príjmov (výnosov) z predaja akcií (obchodného podielu) u právnických osôb alebo stálych prevádzkarní daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenou na území SR, a to za splnenia určitých podmienok.

V ods. 1 sa definuje predmet oslobodenia. Podľa tohto ustanovenia sú po splnení podmienok podľa ods. 2 oslobodené príjmy (výnosy) plynúce z predaja:

- akcií a. s.,
- obchodného podielu u spoločníka s. r. o. alebo komanditistu k. s.,

a to vrátane obdobnej spoločnosti v zahraničí. Takisto v tomto odseku je stanovené, že oslobodenie sa uplatní u:

- daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou – právnickej osoby,



- stále prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenou na území SR.

Oslobodenie sa neuplatní u obchodníka s cennými papiermi, u ktorého je táto činnosť hlavným predmetom podnikania.

Podľa ods. 2 oslobodenie príjmov z predaja akcií (obchodného podielu) u daňovníka vymedzeného v ods. 1 je možné uplatniť len po splnení podmienok podľa ods. 2, a to:

- príjem plyní najskôr po uplynutí 24 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov odo dňa nadobudnutia akcií (obchodného podielu), pričom moment nadobudnutia je definovaný v ods. 4,
- sa jedná o držbu priameho podielu na základnom imaní najmenej 10 % po stanovenú dobu 24 mesiacov,
- daňovník na území SR vykonáva podstatné funkcie, riadi a znáša riziká spojené s vlastníctvom akcií alebo obchodného podielu a disponuje potrebným personálnym a materiálnym vybavením potrebným na výkon týchto funkcií a pri zisťovaní základu dane vychádza z podvojného účtovníctva alebo IFRS.

Ide teda o tri testy, a to:

- časový test,
- test minimálnej držby podielu na základnom imaní a
- test znášania funkcií a rizík spojených s vlastníctvom finančnej investície.

Ods. 3 definuje situácie, kedy príjem z predaja akcií (obchodného podielu) nie je oslobodený od dane, a to ak ide o predaj:

- na spoločnosti, ktorá je v likvidácii, konkurze alebo reštrukturalizácii v čase predaja,
- daňovníkom podľa ods. 1, ktorý je v likvidácii.

Deň nadobudnutia akcií (obchodného podielu) je definovaný v ods. 4, a to pri vzniku spoločnosti, splatení nepeňažného vkladu, kúpe, podnikovej kombinácii, premiestnení sídla spoločnosti na územie SR. Zároveň sú v ods. 5 negatívne vymedzené opačné situácie, t. j. situácie, ktoré sa nepovažujú za deň nadobudnutia akcií (obchodného podielu). Ide predovšetkým o uzatvorenie zmluvy, na základe ktorej prichádza k prevodu akcií (obchodného podielu) až v budúcnosti alebo po splnení dohodnutých odkladacích podmienok, alebo o kúpu opcie, alebo o získanie predkupného práva na podiel.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zn ods. 17 ZDP sa možnosť oslobodenia príjmov (výnosov) z predaja akcií (obchodného podielu) uplatní na akcie (obchodný podiel) nadobudnuté aj pred 1.1.2018, pričom u týchto sa splnenie podmienky držby minimálneho priameho podielu na základnom imaní 10 % testuje (počíta) od 1.1.2018. Úprava v § 52zn ods. 17 ZDP rieši aj situáciu daňovníka s hospodárskym rokom.

#### ❖ **Príklad:**

*Spoločnosť predala v roku 2018 obchodný podiel v s. r. o. zúčtovaný na účte 061 vo výške 25 000 € za cenu 22 000 €. Obchodný podiel spoločnosť nadobudla pri založení spoločnosti v roku 2003 splateným peňažným vkladom vo výške 7 000 € a zvýšením ZI zo zisku po zdanení vykázanom za rok 2016 v sume 18 000 €.*

*Na to, aby príjem z predaja obchodného podielu bol oslobodený od dane podľa § 13c ZDP, by bolo potrebné, aby k predaju prišlo najskôr v roku 2020, nakoľko až vtedy by bola splnená podmienka 24 mesiacov nepretržitej držby obchodného podielu od 1.1.2018 (je to obchodný podiel nadobudnutý do 31.12.2017 (§ 52zn ods. 17 ZDP). Za daňový výdavok sa bude považovať suma 25 000 € (7 000 + 18 000), nakoľko zvýšenie ZI sa realizovalo zo zisku po zdanení, ktorý nie je predmetom dane z dividend (§ 2ac a § 25a písm. f) ZDP v znení účinnom od 1.1.2018).*

V nadväznosti na § 13c v ZDP od 1.1.2018 boli v ZDP upravené aj ďalšie ustanovenia, a to:

- **§ 16 ods. 1 písm. e) bod 5 a § 16 ods. 1 písm. g) ZDP**, podľa ktorých sa zo zdroja na území SR budú považovať vo všeobecnosti príjmy nerezidenta z prevodu účasti alebo podielu na obchodnej spoločnosti alebo z prevodu členského práva v družstve so sídlom na území SR, ak budú plynúť od daňovníka

s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenou na území SR,

- **§ 19 ods. 3 písm. u) ZDP**, podľa ktorého úroky platené z úverov a pôžičiek použitých na obstaranie akcií (obchodného podielu) sú daňovým výdavkom až v tom zdaňovacom období, v ktorom dochádza k predaju akcií (obchodného podielu), ak daňovník v tomto zdaňovacom období predaja nesplní podmienky na oslobodenie podľa § 13c, čím prichádza k odkladu v uplatnení daňového výdavku, alebo aj k neuplatneniu tohto daňového výdavku (úroku), ak príde k oslobodeniu príjmov z predaja; takéto obmedzenie v uplatnení daňového výdavku sa nevzťahuje na obchodníka s cennými papiermi, ktorý je z možnosti uplatnenia oslobodenia podľa § 13c ZDP vylúčený,
- **§ 19 ods. 2 písm. f) ZDP**, v ktorom prišlo k vypusteniu výnimky z posudzovania straty pri predaji akcií a cenných papierov, ktorá ak bola splnená (10 % odchýlka od priemerného kurzu), bola strata z predaja akcií a cenných papierov považovaná za daňový výdavok.

#### ❖ **Príklad:**

*Daňovník v roku 2018 predal obchodný podiel v obchodnej spoločnosti, ktorý obstaral kúpou (obchodný podiel obstaral v období od 01.01.2004 do konca roku 2017). V roku 2017 došlo k zvýšeniu základného imania obchodnej spoločnosti z príspevkov do ostatných kapitálových fondov. Otázkou je, či pri prijíme z predaja obchodného podielu je možné za výdavok považovať okrem obstarávacej ceny vynaloženej na obstaranie obchodného podielu aj skutočne realizovaný príspevok (súčasným majiteľom obchodného podielu) do ostatných kapitálových fondov, z ktorého sa zvýšilo v roku 2017 základné imanie. Teda, či je možné v tomto prípade považovať príspevok spoločníka do ostatných kapitálových fondov, z ktorého bolo zvýšené základné imanie spoločnosti, za vklad spoločníka do základného imania obchodnej spoločnosti?*

*Podľa § 25a ZDP sa za výdavok považuje hodnota splateného peňažného vkladu [§ 2 písm. ac] alebo obstarávacia cena podielu, pričom pri podiele na spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti alebo pri členskom práve družstva získaných dedením alebo darovaním sa vychádza z ceny podľa § 25 ods. 1 písm. c) ZDP v čase ich nadobudnutia.*

*Tvorba kapitálových fondov z príspevkov je upravená v § 123 ods. 2 a § 217a Obchodného zákonníka. V zmysle § 768q ods. 2 Obchodného zákonníka sa ustanovenia § 123 ods. 2 a § 217a Obchodného zákonníka použijú len na príspevky do kapitálového fondu s príspevkov poskytnuté po 01.01.2018.*

*Na účely ZDP sa účinnosťou od 01.01.2018 sa rozumie vkladom:*

- *peňažný vklad a nepeňažný vklad do základného imania, pričom za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva zo zisku po zdanení vykázaného za zdaňovacie obdobia, za ktoré vykázaný podiel na zisku (dividenda) nebol predmetom dane; za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť alebo družstvo so sídlom v zahraničí,*
- *príspevok do kapitálového fondu z príspevkov obchodnej spoločnosti splatený daňovníkom; za obchodnú spoločnosť sa považuje aj obdobná obchodná spoločnosť so sídlom v zahraničí.*

*V súlade s vyššie uvedeným príspevok spoločníka do ostatných kapitálových fondov, z ktorého bolo v roku 2017 zvýšené základné imanie spoločnosti, nie je možné považovať za vklad. V súlade s § 25a ZDP možno vo zdaniteľný príjem z prevodu obchodného podielu znížiť len o obstarávaciu cenu vynaloženú na obstaranie obchodného podielu.*

**Ing. Peter Horniaček**

## Prídavok:

### Spôsob vzniku oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení

Postup pri zostavení účtovnej závierky ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu (§ 26 PÚPP)		
1. krok	2. krok	ÚZ
ocenenie majetku a záväzkov ako pri každej inej ÚZ, t. j. vrátane zaúčtovania odpisov, OP, rezerv, kurzových rozdielov, časového rozlíšenia, daní splatných, daní odložených atď.	precenenie majetku a záväzkov na ich reálnu hodnotu  (ak pri tom vzniknú dočasné rozdiely, tak sa zohľadňujú aj odložené dane)	ocenenie majetku a záväzkov v ÚZ ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu
<b>bez použitia účtu 416</b>	<b>s použitím účtu 416</b>	

Postup pri zostavení účtovnej závierky ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu (§ 26 PÚPP)			
1. krok		2. krok	
Majetok (100)	VI (40)	Majetok (100)	VI (40)
	Závazky (60)		Účet 416 (20)
		Precenenie (20)	Závazky (60)
Účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení je súčasťou VI			

Príklady, kedy pri majetku je účtovná hodnota < reálna hodnota:

- plne odpísaný nehmotný a hmotný majetok, ale ešte používaný, resp. ktorého reálna hodnota je vyššia ako 0,
- nehmotný a hmotný majetok, ktorý ešte nie je plne odpísaný, ale ktorého reálna hodnota je vyššia ako jeho účtovná hodnota,
- plne odpísaný drobný nehmotný a hmotný majetok, ktorý je používaný,
- drobný nehmotný a hmotný majetok, ktorý nebol pôvodne ani aktivovaný, pretože nedosahoval veľkostné kritériá pre jeho aktiváciu,
- zásoby,
- a pod.

Následné použitie účtu 416:

- účet 416 by mal mať len kladný zostatok,
- pri splynutí a rozdelení v otváracích súvahách spoločností vzniknutých splynutím a rozdelením a pri zlúčení u právneho nástupcu da vykazuje na účtoch účtovej skupiny 41 a 42 v súlade so zmluvou o zlúčení, splynutí, projektoch rozdelenia.

## Zdaňovanie oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení pri jeho výplate podľa ZDP

Ak k vyplateniu oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev (účtovaných na účte 416) príde:

- skôr, ako **pri použití RH** boli v plnej výške zdanené podľa § 17c ods. 3 písm. a) ZDP

potom:

právny nástupca daňovníka zrušeného bez likvidácie zahrnie do základu dane tú časť vyplatených oceňovacích rozdielov, ktoré ešte neprešla zdanením;

- v sume vyššej **pri použití pôvodných cien** ako:

$$\left[ \frac{\text{suma oceňovacích rozdielov (ú. 416)}}{\text{počet rokov majetku s najdlhšou dobou odpisovania}} \cdot \text{počet rokov odpisovania do času výplaty oceňovacích rozdielov} \right]$$

potom:

rozdiel medzi vyplatenou sumou oceňovacích rozdielov a takto vypočítaným súčinom sa zdaní daňou vybranou zážkou podľa § 43 ods. 3 písm. t) ZDP.

Podľa § 52zl ods. 11 ZDP sa zdanenie výplaty oceňovacích rozdielov prvýkrát vzťahuje na výplatu oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev v zdaňovacom období, ktoré začína najskôr 1.1.2018.

### ❖ **Príklad:**

Právny nástupca tuzemského daňovníka zrušeného bez likvidácie prezval v roku 2015 pri zlúčení dvoch spoločností majetok a záväzky daňovníka zrušeného bez likvidácie. Na účely ZDP sa zlúčenie uskutočnilo v reálnych hodnotách. Oceňovací rozdiel z precenenia na účte 416 bol u daňovníka zrušeného bez likvidácie vyčíslený vo výške 70 000 €. V otváracjej súvahe právneho nástupcu bol tento oceňovací rozdiel vykázaný na účtoch účtovej skupiny 41 a 42. V zmysle § 17c ods. 3 písm. a) ZDP sa oceňovacie rozdiely rozhodol zdaňovať právny nástupca, a to vo výške jednej sedminy ročne, počnúc rokom 2015 (zdaňovacie obdobie, v ktorom nastal rozhodný deň). Za zdaňovacie obdobia 2015 až 2017 boli zdanené 3/7 z oceňovacieho rozdielu 70 000 €, t. j. suma 30 000 €. V zdaňovacom období 2018 sa jediný spoločník právneho nástupcu rozhodol vyplatiť si plnú sumu oceňovacieho rozdielu 70 000 €, t. j. aj sumu 40 000 € (70 000 – 30 000), ktorá neprešla zdanením. Preto v zmysle § 17c ods. 11 ZDP v znení účinnom od 1.1.2018 je právny nástupca povinný do základu dane zahrnúť plnú výšku tej časti oceňovacieho rozdielu, ktorá ešte neprešla zdanením, t. j. sumu 40 000 €. Znamená to, že k zdaneniu zvyšnej nezdanenej časti oceňovacieho rozdielu nepríde postupne vo výške 1/7 ročne, ale jednorazovo v zdaňovacom období vyplatenia oceňovacieho rozdielu. Alternatívne sa môže spoločník vyplatiť sumu 30 000 €, ktorá už prešla zdanením a zvyšnú časť si vyplácať tak, ako bude prebiehať jeho postupné zdanenie.