

4. Informácie o zmenách v zákone o dani z príjmov od 1.1.2023 a nasl.

Bližšie sú rozobraté len zmeny v súvislosti s DPPO.

.../2022 Z. z. (ČPT 1121) – priama novela ZDP – vládny návrh – schválený v NR SR v čl. I – novela ZDP, účinnosť od 1.1.2023 a 1.1.2024

len zmeny vo vzťahu k DPPO

Predmetom novely ZDP je:

- problematika závislých osôb a pravidiel transferového oceňovania,
- úpravy pri zdrojoch príjmov nerezidentov na území SR, doplnenie pravidiel pre zisťovanie základu dane nerezidentov na území SR,
- doplnenie daňových výdavkov pri pohľadávkach voči dlžníkom v preventívnej reštrukturalizácii,
- vykazovanie technických rezerv v poisťovníctve,
- zavedenie pravidla o obmedzení úrokových nákladov u PO,
- úprava pravidiel pre automatickú registráciu na daň z príjmov.

Zmeny účinné od 01.01.2023

Transferové oceňovanie

§ 2 písm. o) – definícia „účasti na majetku alebo kontrole“ sa dopĺňa o spočítanie podielov blízkych osôb na účely určenia ekonomického prepojenia.

Ak ich súčet je najmenej 25 %, príslušné osoby alebo subjekty sa považujú za ekonomicky prepojené.

príklad č. 1: ekonomické prepojenie

Manžel má 100 % účasť na ZI a 15 % účasť na ZI v BETA s.r.o. Manželka má 15 % účasť na ZI v BETA s.r.o.

Od 01.01.2023 sú ALFA s.r.o. a BETA s.r.o. závislé osoby z dôvodu účasti na majetku alebo kontrole prostredníctvom blízkych osôb.

§ 2 písm. r) – pojem „zahraničná závislá osoba“ sa zo ZDP vypúšťa a nahrádza sa pojmom „ekonomické prepojenie“ – ekonomickým prepojením je aj:

- vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí,
- vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami na území SR,
- vzťah medzi jednotlivými stálymi prevádzkarňami daňovníka,
- vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení podľa písm. n),
- vzájomný vzťah medzi týmito stálymi prevádzkarňami a týmito daňovníkmi.

§ 2 písm. ab) – dopĺňa sa negatívne vymedzenie kontrolovanej transakcie

Za kontrolovanú transakciu sa všeobecne nepovažuje závislá činnosť, z ktorej príjmy spadajú pod § 5 ZDP, bez ohľadu na to, či je vykonávaná zamestnancom závislej osoby, spoločníkom alebo konateľom. Za kontrolovanú transakciu sa naďalej považuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami na území SR a vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení podľa písm. n) a vzájomný vzťah medzi týmito stálymi prevádzkarňami a týmito daňovníkmi.

§ 17 ods. 5 – spresňujú sa pravidlá pri úprave základu dane v prípade nedodržania princípu nezávislého vzťahu a pravidlá pri úprave zahrnovania nákladov vynaložených inou závislou osobou do základu dane. Ust. sa rozdelilo do dvoch písmen.

§ 17 ods. 5 písm. a) - spresňuje (v prospech daňovníkov) pôvodné prvé dve vety z § 17 ods. 5 – súčasťou ZD je aj rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky vo **významných** kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, pričom tento rozdiel znižuje ZD alebo zvyšuje DS a pri určení tohto rozdielu sa použije postup podľa § 18

- dopĺňa sa definícia **významnej kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií** - za významnú sa považuje právny vzťah alebo iný obdobný vzťah, na základe ktorého v príslušnom ZO jedna alebo viac závislých osôb dosiahne zdaniteľný príjem (výnos) alebo DV (náklad) v hodnote prevyšujúcej 10 000 €. Za významnú kontrolovanú transakciu sa považuje aj úver alebo pôžičku s istinou nad 50 000 €.

príklad č. 2: významnosť kontrolovanej transakcie podľa § 17 ods. 5

S.r.o. a a. s. majú sídlo na území SR, sú slovenskými rezidentami, sú závislými osobami podľa § 2 písm. n) ZDP.

S.r.o. kúpi od materskej a.s. hnutelnú vec za cenu 96 000 € bez DPH, v januári 2023 ju uvedie do užívania, tento HM zaradí do OS 4. Ročný DO je vo výške 8 000 €.

Ako posúdiť významnosť podľa § 17 ods. 5 ZDP v znení od 01.01.2023 u oboch zmluvných strán?

A.s. uskutočnila v ZO, v ktorom účtuje o výnose z predaja HM, kontrolovanú transakciu v hodnote prevyšujúcej hranicu významnosti 10 000 €, ide o významnú transakciu podľa § 17 ods. 5 ZDP.

S.r.o. uskutočnila v ZO, v ktorom došlo k nadobudnutiu HM, kontrolovanú transakciu v hodnote prevyšujúcej hranicu významnosti 10 000 €, ide o významnú transakciu podľa § 17 ods. 5 ZDP.

S.r.o. v ďalších ZO, v ktorých v DV uplatňuje DO v sume neprevyšujúcej 10 000 €, uskutočňuje nevýznamnú kontrolovanú transakciu podľa definície významnosti v § 17 ods. 5 ZDP.

príklad č. 3: významnosť kontrolovanej transakcie podľa § 17 ods. 5

S.r.o. a a. s. majú sídlo na území SR, sú slovenskými rezidentami, sú závislými osobami podľa § 2 písm. n) ZDP.

V 12/2023 s.r.o. prijme od materskej a.s. služby daňového poradcu v hodnote 20 000 € bez DPH. Záväzok zaplatiť za prijatú službu s.r.o. uhradí k 31.12.2023 len čiastočne, a to vo výške 6 000 €. Zvyšok záväzku uhradí v 1/2024.

Ako posúdiť významnosť podľa § 17 ods. 5 ZDP v znení od 01.01.2023 u oboch zmluvných strán?

A.s. poskytla poradenskú službu, účtuje v prospech výnosov 20 000 € a túto sumu zahŕňa aj do zdaniteľných príjmov podľa § 2 písm. h) ZDP. Hodnota kontrolovanej transakcie prevyšuje hranicu významnosti 10 000 €, ide o významnú transakciu podľa § 17 ods. 5 ZDP.

S.r.o. účtuje v ZO 2023 o náklade v sume 20 000 €, pričom do ZD zahŕňa v súlade s § 17 ods. 19 písm. f) ZDP len časť vo výške 6 000 €. V zmysle dôvodovej správy ide o významnú kontrolovanú transakciu v hodnote prevyšujúcej hranicu významnosti 10 000 €, ide o významnú transakciu podľa § 17 ods. 5 ZDP.

S.r.o. v ďalšom ZO 2024, v ktorom do ZD zahŕňa uhradenú, zostávajúcu časť nákladu na poradenskú službu v súlade s § 17 ods. 19 písm. f) ZDP, už neposudzuje významnosť tejto transakcie.

§ 17 ods. 5 písm. b) - spresňujú sa pravidlá pri úprave zahrnovania nákladov vynaložených inou závislou osobou do ZD daňovníka, ak

1. tieto výdavky (náklady) preukázateľne súvisia s predmetom činnosti tejto osoby
2. by bola za porovnateľných okolností a podmienok transakcie ochotná za takéto plnenie zaplatiť (od nezávislej osoby alebo by si takúto činnosť uskutočnila sama pre seba)

3. preukáže úhrnnú výšku výdavkov (nákladov) súvisiacich alebo vynaložených na toto plnenie a spôsob ich delenia medzi osoby dosahujúce úžitok z tohto predmetu transakcie
4. je pomerná časť výdavkov zaúčtovaná v účtovníctve daňovníka podľa ZU alebo je zaevidovaná v evidencii podľa § 6 ods. 11

V súvislosti s úpravou v § 17 ods. 5 sa v **§ 17h ods. 4, § 18 ods. 11 a § 18a ods. 1 a 3** spresňuje § 17 ods. 5 o písm. a) ZDP.

§ 17 ods. 6 – dopĺňa sa nárok na korešpondujúcu úpravu ZD aj o prípad, keď primárna úprava je vykonaná v slovenskej PO a protistranou transakcie je slovenská stála prevádzkareň nerezidenta, t.j. v takom prípade už nebude potrebné žiadať správcu dane o povolenie vykonať korešpondujúcu úpravu ZD

§ 17 ods. 7 – úprava znenia vzhľadom na potrebu zosúladenia znenia s aktuálnou metodikou Smernice OECD pri stanovení základu dane stálej prevádzkarene. Úpravy nemajú vplyv na doterajší prístup SR k článku 7 (Zisky podnikov) Modelovej zmluvy OECD a príslušnú výhradu SR, v zmysle ktorej naďalej na účely stanovenia ZD stálej prevádzkarene v SR nie je možné zahrnúť ziskovú prirážku k vlastným nákladom na vedenie a všeobecným správnym výdavkom (nákladom), ani úroky alebo licenčné poplatky účtované zriaďovateľom voči stálej prevádzkareni s výnimkou priradenia príslušnej časti úrokov alebo licenčných poplatkov, ktoré zriaďovateľ uhradza inej osobe.

§ 18

ods. 1 - v záujme právnej istoty pri určovaní základu dane podľa § 17 ods. 5 sa dopĺňa použitie metodiky OECD o transferovom oceňovaní, ktorá je uvedená v smernici o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní a všeobecne sa využíva ako výkladová pomôcka v oblasti transferového oceňovania.

Zároveň sa ustanovuje, že ak sa rozdiel podľa § 17 ods. 5 písm. a) zisťuje porovnaním s viacerými nezávislými hodnotami a hodnota použitá daňovníkom nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, správca dane určí pri daňovej kontrole rozdiel s použitím strednej hodnoty (mediánu) zistených nezávislých porovnateľných hodnôt. Ak by daňovník preukázal, že vzhľadom na okolnosti je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, ZD sa upraví podľa tejto hodnoty.

ods. 2 a 3 – spresnenie pojmov v nadväznosti na zmenu definície v § 17 ods. 5, ako aj potrebu zosúladenia znenia s aktuálnou metodikou OECD

ods. 5 – za účelom odstránenia problémov pri vydávaní rozhodnutí o bilaterálnych a multilaterálnych odsúhlaseniach použitia metódy ocenenia, v prípade ak sa príslušné orgány finančných správ dohodli o použití metódy aj za ZO pred podaním žiadosti (tzv. rollback) sa dopĺňa možnosť vydať rozhodnutie aj na viac ako päť ZO

ods. 11 - mení sa postup predkladania dokumentácie tak, aby bolo možné dokumentáciu najprv predložiť v cudzom jazyku a následne ak by správca dane požiadal dokumentáciu aj v štátnom jazyku, tak má možnosť vyzvať daňovníka, ktorý je potom povinný v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy predložiť dokumentáciu v štátnom jazyku.

Nerezidenti – rozšírenie zdrojovosti ich príjmov na území SR, východiská pre zisťovanie ZD

§ 16 ods. 1 písm. e) bod 3 – ruší sa výnimka zo zdrojovosti príjmov nerezidentov na území SR pre výnosy zo všetkých dlhopisov a pokladničných poukážok, zdrojom príjmov budú výnosy z komerčných (podnikových) dlhopisov aj v prípade, keď ich domáci emitenti emitovali na zahraničných trhoch. Výnimka zo zdrojovosti príjmov nerezidentov na území SR sa ustanovuje len pre výnosy zo štátnych dlhopisov a štátnych pokladničných poukážok.

Ostáva zachované oslobodenie výnosov dlhopisov podľa § 13 ods. 2 písm. f) ZDP

V nadväznosti na túto legislatívnu zmenu sa upravuje aj spôsob zdanenia tohto príjmu nerezidenta v **§ 43 ods. 2.**

Súčasne sa v **§ 43 ods. 6** dopĺňa nové **písm. d)** dopĺňa pre daňovníka – právnickú osobu možnosť považovať daň vybratú zrážkou z výnosov z dlhopisov za preddavok.

§ 17 ods. 1 písm. d) – pôvodné znenie písm. d) sa rozčleňuje na dve ustanovenia:

- **písm. d)** – nerezident, ktorý vykonáva svoju činnosť na území SR prostredníctvom stálej prevádzkarne a nemá povinnosť viesť účtovníctvo alebo sa dobrovoľne nerozhodne ho viesť, bude pri zisťovaní základu dane tejto stálej prevádzkarne vychádzať z rozdielu medzi príjmami (výnosmi) a výdavkami (nákladmi) priraditeľnými stálej prevádzkarni.
- **písm. e)** – nerezident, ktorý svoju činnosť na území SR nevykonáva prostredníctvom stálej prevádzkarne a nemá povinnosť viesť účtovníctvo alebo sa dobrovoľne nerozhodne ho viesť, bude pri zisťovaní základu dane vychádzať z rozdielu medzi príjmami (výnosmi) a výdavkami (nákladmi) vykázanými v evidencii tohto daňovníka.

Zmena spočíva v tom, že sa dovoľuje nerezidentom, ktorí nie sú účtovnými jednotkami podľa slovenského ZU, vychádzať z účtovnej alebo inej obdobnej evidencie zahraničného daňovníka založenej na akruálnom princípe.

Pre PO, ktoré nevedú účtovníctvo na akruálnom princípe ostáva zachovaná možnosť hotovostného princípu.

Pohľadávky – odpis pohľadávok a tvorba opravných položiek pri preventívnej reštrukturalizácii

§ 19 ods. 2 písm. h) bod 7 - dopĺňa sa situácia DV do nového bodu 7 - pri zániku pohľadávky v dôsledku jej odpustenia pri tzv. preventívnej reštrukturalizácii podľa z. č. 111/2022 Z. z. o riešení hroziaceho úpadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Predmetom zákona o riešení hroziaceho úpadku, ktorý upravuje inštitúty verejnej a neverejnej preventívnej reštrukturalizácie, je riešiť hroziaci úpadok v preventívnom konaní prostredníctvom súboru reštrukturalizačných opatrení. Jedným z nich je aj odpustenie, resp. čiastočné odpustenie záväzku (pohľadávky).

Preventívna reštrukturalizácia spočíva na aktívnom jednaní dlžníka, ktorý podáva návrh na jej začatie. Úlohou je vypracovať plán, ktorý obsahuje reštrukturalizačné opatrenia a v rámci nich môže obsahovať aj odpustenie záväzku dlžníka. Takéto odpustenie záväzku v preventívnej reštrukturalizácii je u veriteľa porovnateľné s ostatnými situáciami odpisu pohľadávky uvedených v ostatných bodoch 1 -6 v § 19 ods. 2 písm. h).

Preto pohľadávka bude v rozsahu, v akom je záväzok (dlh) podľa potvrdeného plánu odpustený, u veriteľa daňovým výdavkom. Na strane dlžníka sa bude naďalej postupovať štandardne, ako pri odpise záväzku – buď ako súčasť VH, alebo uplatnením § 17 ods. 32 ZDP.

§ 20 ods. 2 písm. c), § 20 ods. 11, 12 a 24

Do ust. § 20 sa v ods. 2 písm. c) a ods. 24 dopĺňa možnosť zahrnovania tvorby opravných položiek k pohľadávkam voči dlžníkovi v preventívnej reštrukturalizácii (verejnej i neverejnej) do DV obdobne, ako je tomu v prípade pohľadávok voči dlžníkovi v klasickej reštrukturalizácii.

Pravidlá sa vzťahujú na pohľadávky ocenené MH, ak bola zahrnutá do zdaniteľných príjmov, a to vrátane príslušenstva, ak bolo zahrnuté do ZD, alebo ocenené obstarávacou cenou podľa pravidla do výšky uhradenej OC.

DV môže byť tvorba OP počínajúc začatím preventívneho reštrukturalizačného konania.

Pri bankách sa uznávajú OP voči dlžníkom, ktorým bola začatá verejná alebo neverejná preventívna reštrukturalizácia, vo výške rozdielu medzi hodnotou pohľadávok uvedených v zozname veriteľov a ich hodnotou zahrnutou do výdavkov podľa § 20 ods. 4 ZDP.

Nadväzujúce zmeny boli vykonané v § 20 ods. 11 a 12.

Rezervy v poisťovníctve

§ 20 ods. 8

V nadväznosti na prijatie nového IFRS 17 – Poistné zmluvy, ktorý nahrádza dočasný IFRS 4 – Poistné zmluvy sa navrhuje úprava znenia § 20 ods. 8, ktorý doteraz upravuje zahrňovanie technických rezerv vytváraných v poisťovníctve do DV.

Podľa IFRS 17 už nevykazuje poisťovňa technické rezervy ako budúce očakávané odhadované záväzky. Poisťovňa bude vykazovať záväzky z poistných zmlúv priebežne počas trvania poistnej zmluvy diskontovaním cash-flow na súčasnú hodnotu, takto vykázané náklady už nespĺňajú definíciu rezervy, a tak ako iné záväzky, budú DV v súlade s účtovníctvom.

§ 52zpp ods. 1

Úpravy ZD podľa § 17 ods. 2 písm. d), ktoré vyplývajú z osobitného predpisu (IFRS 9 a 17)

- poisťovňou
- pobočkou poisťovne iného členského štátu
- pobočkou zahraničnej poisťovne

sa zahrnú do ZD rovnomerne počnúc ZO, ktoré začína najskôr 01.01.2023, najneskôr však do konca druhého ZO, ktoré nasleduje po ZO, ktoré začalo najskôr 01.01.2023.

Pri zrušení technických rezerv vytvorených k 31.12.2022 podľa § 20 ods. 8 v znení do 31.12.2022 týmito daňovníkmi sa neuplatní postup podľa § 17 ods. 15 prvá veta ZDP.

Pravidlá nízkej kapitalizácie

§ 21a ods. 1 – spresňuje sa, že do stavu úverov a pôžičiek sa okrem úrokov z úverov/pôžičiek/ich častí, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny nezahrňajú aj úroky z úverov/pôžičiek/ich častí, ktoré sú súčasťou vlastných nákladov

Registračná a oznamovacia povinnosť daňovníka

Upravuje sa spôsob registrácie daňovníkov na daň z príjmov.

§ 49a ods. 1

Od 01.01.2023 bude správca dane registrovať daňovníkov na DPFO alebo DPPO z úradnej moci na základe údajov z registra právnických osôb, podnikateľov a orgánov verejnej moci, a to tie, ktoré boli, resp. budú exportované do tohto registra zo zdrojových registrov, ktorými sú obchodný register a živnostenský register alebo z iných registrov podľa oznámenia FR SR uverejneného na webovom sídle FR SR.

§ 49a ods. 2

Registrácia FO, ktorá nie je registrovaná podľa ods. 1 (napr. ak prenajala nehnuteľnosť – žiada sprvcu dane o registráciu)

§ 49a ods. 12 a 13

Dopĺňajú sa nové ods. 12 a 13.

(12) Ak dôjde k zmenám skutočností zakladajúcich povinnosť registrácie podľa tohto zákona, najmä ak daňovníkovi zanikne daňová povinnosť, je povinný tieto skutočnosti oznámiť správcovi dane do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom tieto zmeny nastali. Ak nastali skutočnosti, ktoré majú za následok zrušenie registrácie, daňovník je povinný požiadať o zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu.128)

(13) Registračná povinnosť sa nevzťahuje na daňovníka, ktorý má príjmy len podľa § 5, § 7 alebo § 8 alebo len príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou (§ 43), alebo kombináciu týchto príjmov.