

**NÁVRH PRIPOMIENOK K MATERIÁLU „LP/2020/285 ZÁKON, KTORÝM SA MENÍ A DOPLŇA ZÁKON Č. 595/2003 Z. Z. O DANI
Z PRÍJMOV V ZNENÍ NESKORŠÍCH PREDPISOV A KTORÝM SA MENIA A DOPLŇAJÚ NIEKTORÉ ZÁKONY“**

Dotknuté ustanovenie	Pripomienka	Odôvodnenie pripomienky
<p>Radikálna daňová podpora inovácií a investícií</p> <p><i>Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj</i></p> <p>Úprava § 30c ZDP – Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj</p>	<p><i>Doplniť § 30c odsek 5, pís. b) o ďalší bod, v ktorom budú definované nasledovné služby ako oprávnené výdavky (náklady) pre účely super-odpočtu</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prenájom nehnuteľnosti, v ktorej je realizovaný výskum a vývoj. Podľa súčasného znenia ZDP je možné uplatniť ako oprávnený výdavok (náklad) pre účely super-odpočtu odpisy vlastnej nehnuteľnosti v rozsahu, v akom je používaná pri riešení výskumno-vývojových projektov. Nie je však možné uplatniť náklady na ich prenájom, nakoľko sú tieto výdavky (náklady) účtované ako služby. V podmienkach na trhu je bežné, že obchodné priestory sú prenajímané od inej osoby. Preto považujeme súčasné nastavenia za diskriminačné pre daňovníkov, ktorí nemajú vlastné priestory. Zároveň, zavedením navrhovanej úpravy nebude dochádzať k riziku dvojitého uplatnenia toho istého výdavku (nákladu) do schémy super-odpočtu, pretože bude jednoznačné, ktorá strana rieši projekt výskumu a vývoja. 2. Prenájom hnutelých vecí, ktoré sú používané pri realizovaní výskumu a vývoja. Podľa súčasného znenia ZDP je možné uplatniť ako oprávnený výdavok (náklad) pre účely super-odpočtu odpisy vlastných hnutelých vecí (prípadne v podobe operatívnych výdavkov (nákladov)) v rozsahu, v akom sú používané pri riešení výskumno-vývojových projektov. Nie je však možné uplatniť náklady na ich prenájom, nakoľko sú tieto výdavky (náklady) účtované ako služby. V podmienkach na trhu je bežné, že vybrané hnutelné veci sa prenajímajú od inej osoby. Preto považujeme súčasné nastavenia za diskriminačné pre daňovníkov, ktorí si hnutelné veci prenajímajú. Zároveň, zavedením navrhovanej úpravy nebude dochádzať k riziku dvojitého uplatnenia toho istého výdavku (nákladu) do schémy super-odpočtu, pretože bude jednoznačné, ktorá strana rieši projekt výskumu a vývoja. 3. Servisné náklady na vytvorenie prototypu, prototypové skúšky, technickú dokumentáciu a poplatky za podporu softvérov, ktoré priamo súvisia s výskumom a vývojom. (tzv. údržba systémov). Túto úpravu navrhujeme, pretože v praxi je bežné, že časť úloh/aktivít pri výskume a vývoji je outsourcovaných iným osobám,

napr. z dôvodu, že pretože daňovník nedisponuje všetkými potrebnými technológiami pre výrobu funkčného prototypu. Tieto aktivity svojou povahou netvoria samostatný projekt výskumu a vývoja a sú komplementárnymi aktivitami k výskumno-vývojovým aktivitám. Zavedením navrhovanej úpravy nebude dochádzať k riziku dvojitého uplatnenia toho istého výdavku (nákladu) do schémy super-odpočtu, pretože bude jednoznačné, ktorá strana rieši projekt výskumu a vývoja.

4. Náklady na naprogramovanie riešenia nadizajnovaného daňovníkom - začínajúce spoločnosti majú často jedinečné a inovatívne nápady, či dokážu nadizajnovať prelomový softvér, ale z dôvodu nedostatku interných kapacít v začiatkoch podnikania je samotné programovanie nimi navrhnutého riešenia častokrát outsourcované. V danom kontexte programovanie predstavuje len rutinnú aktivitu, ktorá by sama o sebe nespĺnila definíciu výskumu a vývoja na úrovni samotného programátora, čo zabezpečuje, že nemôže dôjsť k dvojitému super-odpočtu výdavkov na výskum a vývoj u oboch subjektov súčasne. Keďže je však takáto služba nevyhnutná pre projekt výskumu a vývoja na strane jej obstarávateľa, mali by sa príslušné náklady kvalifikovať u spoločnosti vykonávajúcej samotný výskum a vývoj podobne, ako náklady na testovanie a certifikáciu vyžadovanú legislatívou;
5. Náklady na zvýšenie úrovne kvalifikácie, vzdelania alebo zručností pracovníkov pracujúcich vo vede a výskume. Túto úpravu považujeme za dôležitú z hľadiska podpory investícií do ľudského kapitálu a podpory vzdelanostnej ekonomiky.

Metodické usmernenia / pokyny pre vybrané oblasti super-odpočtu

Považujeme za potrebné vypracovať usmernenia pre nasledovné oblasti:

- a) **Identifikácia novosti a vyriešenie technickej neistoty v projektoch** – usmerniť daňovníka vypracovaním vzorových príkladov pre identifikáciu prvku novosti v projektoch v podnikateľskom prostredí, teda kde je konkurencia a nie je možný komerčný/ voľný prístup k výsledkom výskumu a vývoja na globálnom trhu. Navrhujeme, aby boli usmernené primárne situácie, v ktorých (i) podobný výsledok výskumno-vývojových aktivít už je na trhu, avšak daňovník nemôže tento výsledok výskumu a vývoja použiť, pretože nie je komerčne dostupný, (ii) daňovník má možnosť použiť známe výsledky výskumu a vývoja vo svojom projekte výskumu a vývoja, avšak tieto známe výsledky výskumu a vývoja (čiastočne) nespĺňajú kvantitatívne a kvalitatívne kritéria daňovníka a preto bude pre daňovníka vhodnejšie (technicky a/ alebo finančne) ak daňovník uskutoční vlastný výskum a vývoj.

Identifikácia oprávnených nákladov do super-odpočtu – usmerniť daňovníka vypracovaním ďalších vzorových príkladov pre identifikáciu oprávnených nákladov na výskum a vývoj. Hlavne na tú skupinu nákladov, ktoré priamo súvisia s výskumom a vývojom, ale nie sú samotnými nákladmi na výskum a vývoj, napr. náklady na riadiaceho pracovníka (koordinátora) projektu, ktorý riadi výskumno-vývojový projekt, ale nepodieľa sa priamo na výskume a vývoji. Ďalšou skupinou nákladov, ktorú považujeme za potrebné usmerniť sú náklady, ktoré súvisia s výskumno-vývojovými pracovníkmi, ale nie sú priamo preladiteľné k výskumu a vývoju, napr. náklady na sociálny fond, dovolenku, rezervu na dovolenku, príspevky ku mzde.

Definícia základnej projektovej dokumentácie v prípade daňovej kontroly – usmerniť daňovníka, aké dokumenty (resp. okruhy dokumentov) a detail informácií bude daňový úrad vyžadovať pri daňovej kontrole.

V súvislosti s prípravou projektu výskumu a vývoja pre super-odpočet existuje veľa koncepčných otázok, ktoré v súčasnosti nie sú dostatočne usmernené. Preto vzniká neistota v jednotlivých fázach prípravy projektu výskumu a vývoja: (i) pri technickom posúdení aktivít daňovníka, (ii) pri priradovaní nákladov k projektom výskumu a vývoja a (iii) pri príprave podpornej dokumentácie pre účely následnej kontroly daňovým úradom. Nakoľko neexistujú usmernenia k týmto oblastiam a ani skúsenosti z praxe daňového úradu pri kontrolách, daňovník sa zväčša rozhodne konzervatívne a vylúči časť nákladov, prípadne celé projekty zo schémy super-odpočtu. Považujeme za potrebné vypracovať usmernenia pre spomenuté oblasti.

Spochybienie novosti a vyriesenia technickej neistoty pri daňovej kontrole – po vzore Českej republiky vypracovať metodiku, ktorou by sa daňoví kontrolóri boli povinní riadiť pri posudzovaní oprávnenosti čerpania super-odpočtu ustanovujúcu povinnosť prizvať nezávislého znalca v danom odbore v prípade, ak správca dane spochybní naplnenie prvkov výskumu a vývoja v projekte. Cieľom takejto metodiky by bolo eliminovať riziko, že o technickej stránke projektu bude rozhodovať kontrolór daňového úradu, ktorý nemá potrebnú odbornú znalosť v danom odvetví a bude nútený konzultovať otázky, o ktorých nevie rozhodnúť / vyhodnotiť lebo nemá potrebnú vedomosť.

Radikálna daňová podpora inovácií a investícií

Patent Box

a) Umožnenie čerpania oslobodenia časti výnosov z výsledkov výskumu a vývoja (tzv. patent box) aj na inovatívne biznis modely ako sú in-app purchases a software as a service (SaaS)

b) Zrušenie podmienky kapitalizácie

a) v **§13a ods. 1 ZDP** preto navrhujeme aby sa formulácia „z odplát za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie“ vzťahovala iba na patenty, úžitkové vzory a iné kategórie upravené v písm. a), zatiaľ čo v písm. b) by sa hovorilo o „odplatách za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie alebo za poskytnutie služby sprístupnenia počítačového programu (softvéru), ktorý je výsledkom vývoja 1) vykonávaného daňovníkom a podlieha autorskému právu podľa osobitného predpisu, 74bc) a to vo výške 50% z týchto odplát (príjmov)“.

b) v **§13a, odsek 3 ZDP** navrhujeme zrušiť podmienku kapitalizácie vynálezu chráneného patentom, úžitkovým vzorom, softvéru (ďalej iba „patent“) pre účely uplatnenia patent boxu. Preto navrhujeme buď:

- Tento odsek vymazať a nahradiť ho novým odsekom, ktorý zavedie primeraný časový úsek pre uplatňovanie oslobodenia príjmov podľa §13a ZDP, alebo

a) Je potrebné reflektovať súčasné trendy a upustiť od rigidného naviazania patent boxu len na príjem vo forme licencie, ktorý je v dnešnej dobe ustupujúcou formou predaja softvéru. Aby prístup k tejto forme podpory výskumu a vývoja mali práve spoločnosti ktorým bola pôvodne určená, malo by byť sprístupnená aj pri príjmoch z in-app purchases a SaaS.

b) Úpravu navrhujeme zaviesť, pretože takáto podmienka nemá paralelu v iných rozvinutejších ekonomikách uplatňujúcich obdobný režim podpory výskumu a vývoja ako sú Spojené kráľovstvo, Írsko či Izrael, ktoré sa aj vďaka takýmto nástrojom stali svetovými veľmocami v oblasti inovácií. V praxi, napr. v oblasti informačných technológií (ďalej len „IT“), softvér nespĺňa podmienky pre aktiváciu a preto daňovník stráca možnosť využiť túto schému. Keďže je sektor IT veľmi dynamický, softvér sa

<p>c) Zrušenie podmienky vlastného vývoja</p> <p>d) Doplnenie definície pre "náklady na nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od inej osoby"</p> <p>e) Úprava výpočtu ceny výrobku</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ponechať súčasné znenie tohto odseku a na koniec doplniť „alebo, v prípade ak patent nebude aktivovaný, oslobodenie podľa odseku 1 sa uplatní počas stanovenej časovej periódy - Primerane navrhujeme upraviť aj §13b ZDP - Zároveň odporúčame primerane upraviť ostatné súvisiace ustanovenia ZDP. <p>c) Zrušenie podmienky vlastného vývoja</p> <ul style="list-style-type: none"> - navrhujeme úplne zrušiť odsek 4 v §13a ZDP. - Primerane navrhujeme upraviť aj §13b ZDP - Zároveň odporúčame primerane upraviť ostatné súvisiace ustanovenia ZDP. <p>d) v prípade, ak nebude §13a odsek 4 ZDP zrušený, navrhujeme doplniť definíciu pre "náklady na nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od inej osoby", pretože v súčasnom znení ZDP nie je tento pojem vysvetlený.</p> <p>e) §13b odseku 4 ZDP navrhujeme zväziť úpravu výpočtu oslobodených príjmov z predaja výrobkov</p>	<p>veľmi rýchlo "mení" a preto ten istý softvér môže existovať iba krátku dobu, ktorá je pod hranicou pre kapitalizáciu.</p> <p>c) Túto úpravu navrhujeme, pretože v praxi je bežné, že časť úloh / aktivít pri výskume a vývoji je outsourcovaných na tretím stranám, napr. testovanie, časť parciálnych výskumných úloh, zber dát, pretože daňovník nedisponuje všetkými potrebnými technológiami, alebo personálom. Avšak, know-how ostáva výhradne u daňovníka. Aj napriek tomu takýto daňovník musí krátiť oslobodenie príjmu koeficientom „nakúpených“ nákladov na výskum a vývoj patentu podľa §13a, ods.4, pričom daňovník je výhradným vlastníkom patentu. Podmienka vlastného výskumu v prípade patent boxu je neprimeraná, pretože oslobodené sú príjmy z poskytnutia práva na použitie patentu vlastníkom patentu. Teda považujeme za kľúčovú podmienku pre uplatnenie oslobodenia práve duševné vlastníctvo a nie podmienku vlastného výskumu a vývoja patentu.</p> <p>d) Pri gramatickom čítaní možno za takéto náklady považovať široký okruh nákladov na súvisiaci materiál spotrebovaný pri výskume. Navrhujeme zaviesť definíciu, ktorá zúži tieto náklady na náklady na nehmotné výsledky výskumu a vývoja, ktoré napĺňajú znaky výskumu a vývoja podľa §30c ZDP. Zároveň odporúčame primerane upraviť ostatné súvisiace ustanovenia ZDP. Primerane navrhujeme upraviť aj §13b ZDP. Zároveň odporúčame primerane upraviť ostatné súvisiace ustanovenia ZDP.</p> <p>e) Pri aplikácii všetkých zložiek kalkulácie ceny oslobodeného príjmu je podpora podľa 13b veľmi neefektívna a administratívne náročná.</p>
---	--	---

Daňová podpora rekapitalizácie firiem

1. § 21a Zákona o dani z príjmov – Pravidlá nízkej kapitalizácie

1. V bode 1 tohto ustanovenia navrhujeme znenie „[...] daňovými výdavkami nie sú úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) na prijaté úvery a pôžičky“ nahradiť znením „daňovými výdavkami nie sú presahujúce náklady (úroky a súvisiace náklady) platené z úverov a pôžičiek“.

Doplniť nový bod 4: „presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky predstavujú sumu, o ktorú odpočítateľné náklady daňovníka na prijaté úvery a pôžičky prevyšujú zdaniteľné výnosy z poskytnutých úrokov a pôžičiek“.

2. Kapitálové fondy

2. Navrhujeme nasledovnú zmenu v úprave kapitálových fondov:
 - a) V ustanovení **§ 3 ods. 1 písm. e)** navrhujeme zmenu v tom zmysle, aby použitie nerozdeleného zisku po zdanení na splatenie príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov nebolo predmetom zdanenia v momente takejto kapitalizácie.
 - b) V ustanovení **§ 17 ods. 41** navrhujeme vypustiť poslednú vetu, podľa ktorej: „*Súčasťou základu dane daňovníka, ktorý príspevok nerealizoval, je iba príjem z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov v tom zdaňovacom období, v ktorom ho prijal.*“
 - c) Rovnakú zmenu ako v **§ 17 ods. 41** navrhujeme aj v ustanovení **§ 8 ods. 5 písm. g)**

1. Táto zmena reflektuje na znenie smernice proti zneužívaniu daní (tzv. ATAD), ktorá berie posudzujú úroky v netto hodnote.

Zároveň táto zmena prispeje k podpore podnikateľského prostredia a odstráni sa nespravodlivosť v prípade, keď úrokové náklady spadajú v celej sume pod test daňovej uznateľnosti a na druhej strane sú úrokové výnosy v celej výške predmetom zdanenia. Daňovníkovi tak bude umožnené, aby úrokové výnosy znížil o úrokové náklady a posudzoval v rámci nízkej kapitalizácie len netto hodnotu úrokov.

2.
 - a) Daň by sa mala uplatňovať až v momente výplaty týchto prostriedkov z kapitálových fondov, teda rovnako ako to je pri znížení základného imania alebo rezervného fondu, ktoré boli predtým zvýšené z nerozdeleného zisku po zdanení.
 - b) Daňovníkovi by malo byť umožnené, aby svoj základ dane mohol znížiť nielen o kapitálové fondy, ktoré svojimi príspevkami sám tvoril, ale aj v situácii, keď tieto kapitálové fondy obstaral, napríklad ako súčasť zaplatenej kúpnej ceny za obchodný podiel alebo akcie.

3. Zamestnanecké akcie –

Predmetom navrhovanej legislatívy je zvýšiť konkurencieschopnosť zamestnávateľov v globálnom prostredí, keďže schopnosť presadiť sa je do veľkej miery závislá od schopnosti prilákať a udržať si najschopnejších zamestnancov. Zamestnanecké akciové plány sú motivujúce a zároveň zvyšujú zainteresovanosť kľúčových manažérov a zamestnancov do inovácií, ktoré sú nevyhnutné počas hospodárskej krízy.

3. 5 ods. 3 písm. b) znie nasledovne:

„reálna hodnota¹⁾ zamestnaneckej akcie v deň, v ktorom zamestnanec nadobudol právo nakladať so zamestnaneckou akciou ako vlastník znížená o sumu zaplatenú zamestnancom za nákup zamestnaneckej akcie v prípade, že ju zamestnanec nadobudol odplatne; do základu dane (čiastkového základu dane) sa zahrnie príjem v časti vety pred prvou bodkočiarkou až v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k prevodu zamestnaneckej akcie zamestnancom na inú osobu; zamestnaneckou akciou na účely tohto zákona je akcia nadobudnutá zamestnancom od zamestnávateľa alebo od obchodnej spoločnosti ekonomicky alebo personálne prepojenej podľa § 2 písm. o) so zamestnávateľom; zamestnanec je povinný oznámiť zamestnávateľovi prevod zamestnaneckej akcie na inú osobu do 15 dní od prevodu,“

3. § 5 ods. 3 písm. b)

Navrhovaná úprava sa vzťahuje na situácie kedy fyzické osoby participujú v zamestnaneckých akciových plánoch, kde podľa poznatkov z praxe existuje dopyt zo strany napr. mladých spoločností (tzv. start-upy) alebo rodinných firiem, ktoré 20 až 30 rokov po začatí podnikania sú nútené začať riešiť otázku nástupníctva a lojality kľúčových manažérov, po zatraktívnení tejto formy odmeňovania veľmi populárnej a využívanej v zahraničí.

Navrhovaným znením zákona sa sleduje zvýšenie konkurencieschopnosti tuzemských podnikateľov a širšie uplatnenie zamestnaneckých akciových plánov, pri ktorých sa výška nepeňažného príjmu v konečnom dôsledku odvíja od hospodárskych výsledkov zamestnávateľa, resp. skupiny, pre ktorú zamestnanec vykonáva závislú činnosť. Na základe uvedeného by mal byť zamestnanec motivovaný čo najviac prispieť k dosiahnutiu cieľov zamestnávateľa, pričom na strane zamestnávateľa má takáto forma odmeňovania pozitívne efekty v oblasti riadenia hotovosti (cashflow) a k udržaniu si kľúčových zamestnancov, ktorí umožnia spoločnosti uspieť v čase hospodárskej krízy.

V zákone o dani z príjmov sa navrhuje pre účely podpory vyššie uvedených cieľov úprava režimu zdaňovania zamestnaneckých akcií. V zmysle navrhovaného znenia sa po vzore Estónska, Izraela, Spojených štátov amerických, Poľska a ďalších štátov s atraktívnym daňovým režimom zamestnaneckých akciových plánov posúva moment zdanenia príjmu z nadobudnutia zamestnaneckej akcie, či už nadobudnutej na báze opcie alebo priamo odplatne alebo bezodplatne prevedenej na zamestnanca, až do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom dôjde k prevodu zamestnaneckej akcie na inú osobu (t.j. k jej speňaženiu). Uvedeným spôsobom sa zabraňuje situácií, v ktorej je zamestnanecovi zdanená hodnota nepeňažného príjmu (zamestnaneckej akcie), pričom prislúchajúca daň zrazená zamestnávateľom významne zníži čistý príjem zamestnanca v danom mesiaci hoci k samotnej realizácii príjmu (speňaženiu akcie) dôjde až v budúcnosti, čím sa znižuje atraktivita tejto formy odmeňovania.

Pôvodná legislatívna úprava určovala hodnotu tohto príjmu zo závislej činnosti ako rozdiel medzi vyššou trhovou cenou zamestnaneckej akcie a cenou tejto akcie garantovanou zamestnaneckou opciou v deň skutočnej realizácie zamestnaneckej opcie, zníženú o sumu zaplatenú

zamestnancom za nákup zamestnaneckej opcie. Uvedené znenie je problematické hlavne pri spomínaných rodinných firmách alebo start-upoch, keďže je šité na mieru akciám veľkých spoločností obchodovaných na verejnom trhu, zatiaľ čo akcie rodinných firiem a start-upov verejne obchodovateľné, a teda ani tak likvidné, spravidla nie sú. Súčasnú znenie nereflektuje ani nedávne zavedenie novej právnej formy obchodnej spoločnosti, jednoduchej spoločnosti na akcie, ktorej akcie tiež nie sú obchodovateľné na verejnom trhu. Minimalistickým variantom adresujúcim potreby týchto daňovníkov by bolo zavedenie novej úpravy aspoň pri akciách spoločností, ktoré nie sú verejne obchodovateľné.

V zmysle navrhovaného znenia je príjem zo závislej činnosti určený ako reálna hodnota zamestnaneckej akcie stanovená v deň, v ktorom zamestnanec nadobudol právo nakladať so zamestnaneckou akciou ako vlastníkom (tzv., vest) znížená o sumu zaplatenú zamestnancom za nákup zamestnaneckej akcie. Súčasťou sumy zaplatenej za nákup zamestnaneckej akcie by bola aj suma zaplatená za nákup opcie za predpokladu, že zamestnanecká akcia bola nadobudnutá zamestnancom prostredníctvom opčného plánu. Nová úprava na rozdiel od starej úpravy, ktorá odkazovala iba na jednu formu tzv. equity compensation schemes – opčné plány – bude teda okrem týchto upravovať aj akciové plány, pri ktorých je akcia na zamestnanca priamo prevedená bez využitia opčného kontraktu.

Vzhľadom na aplikačné problémy, ktoré vznikali pri podmienke ekonomického prepojenia pre kvalifikáciu akciového plánu podľa pôvodného znenia § 5 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov sa navrhuje rozšírenie definície zamestnaneckej akcie aj na zamestnávateľov, ktorí spĺňajú len definíciu personálneho prepojenia v zmysle § 2 písm. o) zákona o dani z príjmov. Pre účely vylúčenia pochybností ohľadom momentu zdanenia zamestnancov – napr. u tých, ktorí už ukončili pracovný pomer u zamestnávateľa, ktorý im udelil zamestnaneckú akciu – sa navrhuje ustanoviť oznamovaciu povinnosť zamestnanca do 15 dní odo dňa prevodu akcie. Zamestnávateľ zahrnie nepeňažný príjem zamestnanca do mzdového cyklu v ktorom mu bolo doručené oznámenie o prevode akcie od zamestnanca.

4. § 5 ods. 4 znie nasledovne:

„Zamestnávateľom je aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí. Na účely tohto zákona sa takto vyplácaný príjem považuje za príjem, ktorý vypláca daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Ak v úhradách zamestnávateľa osobe so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí okrem osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí, ktorá má na území Slovenskej republiky organizačnú zložku, nie je preukázaná skutočná výška príjmov zamestnancov, považuje sa za príjem zamestnancov celá úhrada.

Na účely tohto zákona sa v prípade uvedenom v § 5 odsek 3 písm. b) za druhou bodkočiarkou považuje príjem vyplácaný obchodnou spoločnosťou ekonomicky alebo personálne prepojenou podľa § 2 písm. o) so zamestnávateľom za príjem, ktorý vypláca tento zamestnávateľ, pokiaľ táto obchodná spoločnosť ekonomicky alebo personálne prepojená podľa § 2 písm. o) s týmto zamestnávateľom je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý nie je zahraničným platiteľom dane podľa § 48.“

5. V § 5 ods. 7 sa doterajšie písmeno r), ktoré v zmysle zákona č. 301/2019 Z. z. v znení neskorších predpisov nadobudne účinnosť 1. januára 2022 označuje ako písmeno s). V § 5 ods. 7 písm. p) sa na konci bodka nahrádza čiarkou a za písm. p) sa dopĺňa nové písmeno r), ktoré znie:

„r) príjem podľa § 5 ods. 3 písm. b) vo výške kladného rozdielu medzi reálnou hodnotou¹⁾ zamestnaneckej akcie v deň, v ktorom zamestnanec nadobudol právo nakladať so zamestnaneckou akciou ako vlastník a predajnou cenou zamestnaneckej akcie pri jej prevode zamestnancom na inú osobu.“

4. § 5 ods. 4

Vzhľadom na právne a iné obmedzenia v praxi dochádza k situáciám, kedy sú zamestnanecké akcie pridelené zamestnancovi materskou spoločnosťou jeho slovenského zamestnávateľa, resp. inou spoločnosťou ekonomicky alebo personálne prepojenou s osobou zamestnávateľa. Vzhľadom na širokú definíciu zamestnávateľa v zákone o dani z príjmov sa zahraničná spoločnosť prepojená so slovenským zamestnávateľom, ktorá pridělila zamestnanecké akcie zamestnancom slovenského zamestnávateľa, taktiež môže v zmysle zákona kvalifikovať za zamestnávateľa, čo by malo viesť k povinnosti administrovať mzdovú agendu a odvádzať daň v zmysle § 35 zákona o dani z príjmov ako zamestnávateľ. Navrhuje sa, aby bol v prípade zamestnaneckých akcií zdaňovaných podľa § 5 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov za osobu vyplácajúcu tento príjem považovaný slovenský zamestnávateľ a nie obchodná spoločnosť ekonomicky alebo personálne prepojená s týmto zamestnávateľom, od ktorej zamestnanec akciu nadobudol, a to pokiaľ je táto obchodná spoločnosť (ktorá udeľuje zamestnanecké akcie) daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý nie je zahraničným platiteľom dane podľa § 48.

5. § 5 ods. 7 písm. r)

Do § 5 odseku 7 sa dopĺňa nové písmeno r), ktorým sa oslobodzuje kladný rozdiel medzi reálnou hodnotou zamestnaneckej akcie určenou v momente kedy zamestnanec nadobudol právo nakladať so zamestnaneckou akciou ako vlastník (vest) a jej predajnou cenou v čase speňazenia akcie.

Navrhované znenie predchádza zdaneniu nikdy nerealizovaného príjmu v situácií, keď zamestnanec predáva zamestnaneckú akciu za sumu nižšiu ako reálna hodnota tejto zamestnaneckej akcie v čase jej nadobudnutia zamestnancom. Navrhovaným ustanovením sa zaručuje, že zamestnancovi bude zdanený iba reálne realizovaný príjem, t.j. dochádza k zdaneniu skutočného konečného prírastku majetku na strane zamestnanca.

6. § 17 sa dopĺňa odsekom 45, ktorý znie:

„(45) Súčasťou základu dane sú výdavky (náklady) na prevod zamestnaneckej akcie na zamestnanca u osoby, ktorá tieto výdavky (náklady) znáša, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom možno príjem podľa § 5 odsek 3 písm. b) zahrnúť do základu dane zamestnanca.“

7. V § 48 sa vkladá nový odsek 3, ktorý znie:

„(3) V prípade uvedenom v § 5 ods. 4 písm. b) v štvrtej vete nie je platiteľom dane obchodná spoločnosť ekonomicky alebo personálne prepojená podľa § 2 písm. o) so zamestnávateľom, ktorá je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý nie je zahraničným platiteľom dane podľa § 48. To neplatí, ak ide o obchodnú spoločnosť so sídlom v zahraničí, ktorá má na území Slovenskej republiky organizačnú zložku.“

6. § 17 ods. 45

K § 17 sa dopĺňa nový odsek 45, ktorý stanovuje, že súčasťou základu dane zamestnávateľa bude aj výdavok (náklad) na prevod zamestnaneckej akcie na zamestnanca u daňovníka znášajúceho tieto výdavky (náklady), a to v tom zdaňovacom období, v ktorom možno príjem podľa § 5 odsek 3 písm. b) zahrnúť do základu dane zamestnanca, t.j. v momente prevodu zamestnaneckej akcie zo zamestnanca na inú osobu. Okrem jednoduchej spoločnosti na akcie, ktorá ma možnosť upisovať akcie vytvárajúce jej základné imanie za podmienok ustanovených Obchodným zákonníkom, a teda ktorej priamo môžu vzniknúť náklady na vyradenie zamestnaneckej akcie pri jej prevode na zamestnanca, budú mať tieto náklady spravidla podobu nákladov na prevod akcie vynaložených obchodnou spoločnosťou ekonomicky alebo personálne prepojenou s týmto zamestnávateľom refakturovaných slovenskému zamestnávateľovi v súlade s princípom nezávislého vzťahu, t.j. navýšené o odmenu pre túto obchodnú spoločnosť.

V prípade, keď zamestnávateľ určený podľa § 5 ods. 4 písm. b) uplatňuje hospodársky rok, ktorý nie je totožný so zdaňovacím obdobím zamestnanca, by náklady na prevod boli súčasťou základu dane zamestnávateľa v tom zdaňovacom období, na ktorý pripadne prevod akcie zamestnancom na inú osobu.

7. K bodu 5 - § 48 ods. 3

V § 48 sa dopĺňa nový odsek 3, ktorý určuje ako platiteľa dane zamestnávateľa, ktorý je ekonomicky alebo personálne prepojený s obchodnou spoločnosťou, od ktorej zamestnanec nadobudol zamestnanecké akcie, a to za predpokladu, že spoločnosť udeľujúca zamestnanecké akcie, od ktorej zamestnanec nadobudne zamestnaneckú akciu nie je registrovaná ako zahraničný platiteľ dane podľa § 48 a ani tu nemá organizačnú zložku.

8. Za § 9 sa vkladá nový § 9a, ktorý znie:

- (1) Od dane je vo výške podľa odseku 2 po splnení podmienok v odseku 3 a za predpokladu súladu s odsekom 5 oslobodený
 - a) príjem z predaja akcií akcionárom akciovkej spoločnosti, akcií akcionárom jednoduchej spoločnosti na akcie a predaja obchodného podielu u spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným alebo u komanditistu komanditnej spoločnosti alebo obdobnej spoločnosti v zahraničí pokiaľ ide o príjem podľa § 8,
 - b) podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva [§ 3 ods. 1 písm. e)].
- (2) Oslobodenie podľa odseku 1 sa uplatní vo výške úhrnu splatených peňažných vkladov [§ 2 písm. ac)] do kvalifikovaných spoločností podľa odseku 4 do výšky úhrnu príjmov podľa odseku 1, ak úhrn týchto príjmov nepresiahne v zdaňovacom období [1 000 000 eur], pričom ak úhrn príjmov podľa odseku 1 presiahne [1 000 000 eur], oslobodenie podľa odseku 1 sa uplatní len vo výške takto ustanovenej sumy; do základu dane sa zahrnú len príjmy nad sumu oslobodenia podľa odseku 1.
- (3) Oslobodenie podľa odseku 1 sa uplatní, ak
 - a) daňovník v zdaňovacom období, v ktorom dosiahol príjem podľa odseku 1 alebo najneskôr v lehote na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie splatil peňažný vklad [§ 2 písm. ac)] do kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4,
 - b) daňovník uskutočnil peňažný vklad podľa písmena a) do kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4 vo svojom mene a na svoj účet a podiel v tejto kvalifikovanej spoločnosti nebol súčasťou jeho obchodného majetku,
 - c) daňovník nie je fyzickou osobou s príjmami podľa § 6,
 - d) daňovník alebo osoba ekonomicky alebo personálne prepojená s daňovníkom nie je zakladateľom kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4, do ktorej uskutočnil peňažný vklad podľa písmena a),
 - e) daňovník alebo osoba alebo subjekt ekonomicky alebo personálne prepojený s daňovníkom nemal od

nadobudnutia podielu daňovníkom v kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4, do ktorej daňovník uskutočnil peňažný vklad podľa písmena a), až do momentu uplatnenia oslobodenia podľa odseku 1 v daňovom priznaní účasť na majetku alebo kontrole tejto kvalifikovanej spoločnosti podľa § 2 písm. o) prvého bodu.

(4) Kvalifikovanou spoločnosťou sa rozumie daňovník podľa § 2 písm. d) druhého bodu

- a) ktorý je družstvom alebo obchodnou spoločnosťou okrem verejnej obchodnej spoločnosti,
- b) ktorého priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas zdaňovacieho obdobia predchádzajúceho zdaňovaciemu obdobiu prijatia vkladu podľa odseku 3 písmeno a) nedosiahol 250, a ktorého celková suma majetku¹ v zdaňovacom období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu prijatia vkladu podľa odseku 3 písmeno a) nepresiahla 43 000 000 eur alebo ktorého čistý obrat² v zdaňovacom období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu prijatia vkladu podľa odseku 3 písmeno a) nepresiahol 50 000 000 eur,
- c) ktorého akcie neboli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu, pokiaľ ide o akciovú spoločnosť,
- d) ktorý nemá priamy alebo nepriamy podiel na základom imaní inej ako kvalifikovanej spoločnosti podľa tohto ustanovenia,
- e) ktorý nie je spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti,
- f) ktorý nie je komplementárom komanditnej spoločnosti inej spoločnosti ako kvalifikovanej spoločnosti podľa tohto ustanovenia.

(5) Úhrn všetkých splatených peňažných vkladov daňovníkmi do jedného podniku v zmysle osobitných predpisov³, vo výške ktorého sa uplatní oslobodenie podľa odseku 1 nemôže spolu s akoukoľvek inou formou

¹ § 17a ods. 2 písm. a) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov

² § 17a ods. 2 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov

³ 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní EÚ a Článok 2 ods. 1 Nariadenia Komisie (EÚ) č. 1407/2013 z 18. decembra 2013 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na pomoc de minimis

minimálnej pomoci⁴ tomuto podniku presiahnuť 200 000 eur počas troch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období.

- (6) Daňovník je povinný oznámiť kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4 zámer uplatniť si oslobodenie podľa odseku 1 v súvislosti so splateným peňažným vkladom podľa odseku 3 písmeno a) do tejto spoločnosti najneskôr 15 dní pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania, v ktorom si oslobodenie odseku 1 plánuje uplatniť. Táto kvalifikovaná spoločnosť je povinná najneskôr do 7 dní od doručenia oznámenia podľa predchádzajúcej vety oznámiť tomuto daňovníkovi sumu splateného peňažného vkladu, na ktorú by sa podľa odseku 5 uplatnilo oslobodenie podľa odseku 1.
- (7) Ak počas troch rokov od splatenia peňažného vkladu podľa odseku 3 písmeno a) daňovníkom do kvalifikovanej spoločnosti podľa odseku 4
- a) sa stane daňovník alebo osoba ekonomicky alebo personálne prepojená s daňovníkom osobou ekonomicky alebo personálne prepojenou s touto kvalifikovanou spoločnosťou,
 - b) dôjde k prevodu obchodného podielu, akcií alebo členského práva družstva v tejto kvalifikovanej spoločnosti z daňovníka na inú osobu,
 - c) uzavrie daňovník zmluvu, na základe ktorej by došlo k prevodu akcií alebo obchodného podielu tejto kvalifikovanej spoločnosti v budúcnosti alebo po splnení dohodnutých iných podmienok, o ktorých je isté, že nastanú,
 - d) daňovník kúpi alebo predá kúpnu alebo predajnú opciu na nákup alebo predaj obchodného podielu alebo akcií v tejto kvalifikovanej spoločnosti,
 - e) táto kvalifikovaná spoločnosť vyplatí podiel na zisku (dividendu) alebo rozdelí iné vlastné zdroje⁵, pričom uplatnil oslobodenie podľa odseku 1, tak stráca nárok na oslobodenie podľa odseku 1 v príslušnom zdaňovacom období a je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňoval oslobodenie podľa odseku 1. Daňovník je povinný podať dodatočné

⁴ § 4 zákona č. 358/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov

⁵ § 123 ods. 2 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov

daňové priznanie v lehote podľa osobitného predpisu;⁶ v rovnakej lehote je aj splatná dodatočne priznaná daň.

9. § 51e ods. 1 znie nasledovne:

- (1) „Do osobitného základu dane sa zahŕňajú príjmy podľa § 3 ods. 1 písm. e) a g) okrem príjmov podľa § 3 ods. 1 písm. g) oslobodených od dane podľa § 9 a príjmov podľa § 3 ods. 1 písm. e) oslobodených od dane podľa § 9a a príjmy, ktoré sú predmetom dane podľa § 12 ods. 7 písm. c) prvého bodu, ktoré plynú daňovníkovi
- a) podľa § 2 písm. d) prvého bodu, ak mu tieto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí, okrem daňovníka podľa písmena b),
 - b) podľa § 2 písm. d) prvého bodu, ak mu tieto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nespolupracujúceho štátu podľa § 2 písm. x),
 - c) podľa § 2 písm. d) druhého bodu, ak mu tieto príjmy plynú zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nespolupracujúceho štátu podľa § 2 písm. x).“

10. Za § 52zzh sa vkladá § 52zzi, ktorý znie nasledovne:

„Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od XX.XX.XXXX

- (1) Ustanovenia § 9a a § 51e ods. 1 znení účinnom od XX.XX.XXXX sa prvýkrát použijú pri podaní daňového priznania po 31. decembri 2019.
- (2) Pokiaľ ide o peňažné vklady splatené odo dňa vyhlásenia Oznámenia Komisie (2020/C 91 I/01) Dočasný rámec pre opatrenia štátnej pomoci na podporu hospodárstva v súčasnej situácii spôsobenej nákazou COVID-19 v Úradnom vestníku Európskej únie do 31. decembra 2020, ustanovenie § 9a ods. 5 sa neuplatní a úhrn všetkých splatených peňažných vkladov daňovníkmi do jedného podniku v zmysle osobitných predpisov⁷, vo výške ktorého sa uplatní oslobodenie podľa odseku 1 nemôže spolu s akoukoľvek formou minimálnej pomoci⁸ tomuto podniku v tomto období presiahnuť 800 000 eur.

⁶ § 16 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov

⁷ 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní EÚ a Článok 2 ods. 1 Nariadenia Komisie (EÚ) č. 1407/2013 z 18. decembra 2013 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na pomoc de minimis

⁸ § 4 zákona č. 358/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov

Zreálnenie daňovej amortizácie majetku

Pohľadávky

Efektívnejší režim zápočtu ziskov a strát v čase a priestore

1. Odpočet daňových strát – zavedenie spätného odpočtu daňových strát (§ 30)

§ 20 odsek 14

Dávame na zváženie rozšíriť režim zahrňovania opravnej položky k nepremiľanej pohľadávke do základu dane v súlade s účtovníctvom aj pre ostatných daňovníkov, nie len mikrodaňovníkov, a to nasledovne:

V § 20 odsek 14 znie:

„(14) Tvorba opravnej položky k nepremiľanej pohľadávke, pri ktorej je riziko, že ju dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí, ktorá bola zahrnutá do zdaniteľných príjmov, sa môže zahrnúť do výdavkov u daňovníka a mikrodaňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva v súlade s osobitným predpisom.1) Postup podľa prvej vety sa môže uplatniť aj pri tvorbe opravnej položky k príslušenstvu pohľadávky, pri ktorom je riziko, že ho dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí, ktoré bolo zahrnuté do zdaniteľných príjmov.

V § 20 sa vypúšťa ods. 2 písm. h) a odseky 22 a 23.

Zároveň odporúčame primerane upraviť ostatné súvisiace ustanovenia Zákona o dani z príjmov.

1)

a) Navrhujeme nasledovné úpravy v § 30 – novelizácia týkajúca sa predĺženia lehoty na prenos daňových strát:

Navrhujeme predĺžiť lehotu na prenos daňových strát na 7 rokov.

Ak firma predá tovar/službu, výnos z predaja je jednorazovo v plnej výške zdaniteľný, aj keď zákazník za tovar/službu vôbec nezaplatí. Firma dostane pohľadávku do daňovo uznateľných nákladov cez tvorbu opravných položiek, ale trvá to 3 roky. Viaceré krajiny (napr. Nemecko) majú koncept, kde tvorba účtovnej opravnej položky je v plnej výške daňovo uznateľným nákladom.

a) Vďaka predĺženiu lehoty na prenos daňových strát by sa malo dosiahnuť, že v dlhodobom horizonte budú firmy zdaňovať reálne ekonomické zisky tak, ako tomu je vo väčšine štátov EÚ (napr. Spojené kráľovstvo, Írsko, Švédsko, Nemecko a ďalšie krajiny umožňujú prenos daňových strát bez obmedzenia).

Na druhej strane, práve navrhovaná 7 ročná lehota na prenos daňových strát do budúcnosti korešponduje s lehotou na zánik práva vyrubiť daň, čím by sa zabezpečila schopnosť spätnej kontroly takto odpočítanej strát.

Dlhšia lehota na prenos daňových strát je dôležitá najmä pre začínajúce spoločnosti v kapitálovo intenzívnych odvetviach, resp. spoločnosti prinášajúce technologicky náročné a disruptívne inovácie, ktoré môžu vzhľadom na nábehovú krivku ich komerčného využitia dosiahnuť kladný základ dane v horizonte viac ako 5 rokov. Takéto podniky, ktoré majú potenciál skokovo posunúť

b) Navrhujeme nasledovné úpravy v § 30 - vloženie nového bodu týkajúceho sa spätného odpočtu daňových strát od základu dane:

Navrhujeme rozšíriť možnosť odpočtu daňových strát na zdaňovacie obdobia predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu, za ktoré bola daňová strata vykázaná. Daňovú stratu vykázanú v poslednom podanom daňovom priznaní by bolo možné na základe rozhodnutia daňovníka započítať i spätne prostredníctvom podania dodatočného daňového priznania, v ktorom by si daňovník znížil svoju daňovú povinnosť.

slovenskú ekonomiku, by za súčasných podmienok neboli schopné využiť a „reinvestovať“ daňové straty. Za účelom zvýšenia atraktívnosti a konkurencieschopnosti Slovenska v medzinárodnom kontexte sa navrhuje predĺženie lehoty na odpočet daňových strát na obdobie 7 rokov.

b) Odpočet daňových strát ako taký je dôležitou súčasťou daňových systémov, kde možnosť presunu daňových strát v čase zabezpečuje neutralitu zdaňovania daňových subjektov, pričom pre dodržanie daňovej symetrie by v ideálnom prípade nemalo dochádzať k limitácii prenosu daňových strát vôbec.

V dôsledku cyklického vývoja ekonomiky ako aj nepredvídateľných udalostí, ako je v súčasnosti šírenie nákazy COVID-19 dochádza k obdobiam ktoré negatívne skúšajú odolnosť spoločností. Napríklad v súvislosti s aktuálnou pandémiou došlo k realizácii mnohých obmedzujúcich opatrení, ktoré majú, alebo môžu mať negatívne dopady na podnikanie. Tieto sa budú prejavovať prepados príjmov, ktorý môže pretrvávať dlhšiu dobu po skončení takýchto opatrení.

Počas období prepadu príjmov, kedy sa spoločnosti dostávajú do dočasne stratovej pozície, je pochopiteľná potreba podpory takýchto spoločností. Okrem možnosti odpočtu daňových strát do budúcnosti je jedným z efektívnych nástrojov podpory kontinuity podnikania dočasne stratového subjektu práve poskytnutie možnosti spätného odpočtu aktuálne vykázaných daňových strát. Tým daňovník dokáže získať späť časť dane zaplatenej v predchádzajúcich obdobiach práve v čase, kedy tieto prostriedky najviac potrebuje a nemusí čakať na zohľadnenie negatívneho výsledku podnikania do času, kedy sa jeho podnikanie znovu naštartuje.

Spätný odpočet daňových strát do predchádzajúceho obdobia je teda nástroj, ktorý dokáže firmám pomôcť prekenuť spomalenie ekonomiky ako celku a súvisiace výkyvy dopytu na makroúrovni, ako aj prípadné dočasné zakolísania a problémy s likviditou v rámci ich individuálneho podnikateľského životného cyklu. V týchto

2. Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti

2.

a) Bod 7 - § 3 ods. 1 písm. h)

b) Bod 48 - § 51h a 51i

Z návrhu novely navrhujeme vypustiť bod 7 a z bodu 48 ustanovenia § 51h a §51i, podľa ktorých sa majú zaviesť pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (KZS) vo vzťahu k fyzickým osobám.

Alternatívne, ak ministerstvo na tomto návrhu trvá, navrhujeme nasledovné zmeny:

- c) podiel daňovníka na KZS navrhujeme zvýšiť z 10% na viac ako 50%,
- d) kladný výsledok hospodárenia vykázaný podľa slovenských účtovných predpisov navrhujeme nahradiť iným vhodným základom pre určenie príjmu daňovníka,
- e) zároveň v takto upravenom základe pre zistenie príjmu daňovníka by sa mali brať do úvahy aj straty, ktoré KZS v minulosti vykazala a pravidlá navrhujeme limitovať len na pasívne príjmy KZS, teda dividendy, úroky a licenčné poplatky.

situáciách je príležitosť získať od štátu späť daň zaplatenú v predchádzajúcom období vítanou možnosťou ako zlepšiť cashflow spoločností.

Tento koncept má viacero krajín, vyspelých daňových systémov ako je napríklad Nemecko, Spojené kráľovstvo, či Holandsko a najnovšie ho plánuje zaviesť Česká republika. Daňovú stratu za rok 2020 si daňovníci v Českej republike budú môcť odpočítať od starých ziskov zdanených v rokoch 2018 a 2019. Rozdielom bude preplatok na dani ktorý štát daňovníkovi vráti a podnikateľ môže takto získané peniaze okamžite použiť na záchranu alebo rozvoj firmy.

V prípade navrhovanej zmeny sa pritom jedná len o iné časové rozloženie daňovej povinnosti, ale súčet daňových povinností daňovníka za obdobia, za ktoré daňová strata vznikla a za všetky zdaňovacie obdobia by mala zostať zachovaná. Slovensko by pri tom v súlade s programovým vyhlásením vlády získalo na konkurencieschopnosti pri získavaní zahraničných investícií, kedy jedným z posudzovaných kritérií býva aj odložená daňová pohľadávka v súvislosti s odpočtom daňových strát.

2. **Predchádzanie goldplatingu:** Vláda SR vo svojom Programovom vyhlásení (PVV) deklaruje cieľ predchádzať nadpráci pri preberaní legislatívy EÚ. Predložený návrh je však typickým príkladom *goldplatingu*. Smernica proti zneužívaniu daní (tzv. ATAD) zaväzuje členské štáty zaviesť pravidlá pre KZS iba vo vzťahu k právnickým osobám. Zároveň žiadna iná právna norma EÚ nevyžaduje uplatnenie týchto pravidiel na fyzické osoby. Skutočnosť, že návrh je z kategórie *goldplatingu* zároveň preukazuje aj to, že, ostatné štáty V4, teda Česko, Maďarsko a Poľsko, neuplatňujú pravidlá pre KZS na fyzické osoby. Maďarsko pritom tieto pravidlá uplatňovalo, avšak ku koncu roka 2016 ich z právnej úpravy vypustilo. Rovnako tieto pravidlá na fyzické osoby neuplatňujú ani väčšie a ekonomicky rozvinuté štáty ako susedné Rakúsko, ďalej Francúzsko, Holandsko, Veľká Británia alebo Belgicko. Pravidlá pre KZS na fyzické osoby vzťahuje Nemecko, ale v podstatne miernejšej podobe, ako je

zamýšľané v návrhu novely. Podľa nemeckej úpravy sa na KZS uplatňujú nasledovné základné kritéria:

- a. fyzická alebo právnická osoba vlastní viac ako 50% podiel na základnom imaní alebo hlasovacích právach KZS, a to priamo alebo nepriamo, a to aj spoločne so závislými osobami,
- b. KZS podlieha dani 25% alebo menej a
- c. KZS dosahuje pasívne príjmy.

Znižovanie administratívnej záťaže a podpora podnikateľského prostredia: sú ďalšími deklarovateľnými a viackrát opakovanými cieľmi v PVV. Navrhovaná úprava, ako uvádzame nižšie, bude od slovenských daňovníkov žiadať platenie dane ešte predtým, ako reálne dosiahnu príjem, čo je v zrejmom rozpore so zásadou „ability to pay tax“ a bude na nich klásť nové a zjavne neprimerané administratívne bremeno v podobe povinnosti vykázať výsledok hospodárenia KZS podľa slovenských účtovných predpisov. Návrh bude demotivovať slovenských investorov pri investíciách v zahraničí. Návrh totiž nepostihuje len umelé daňové štruktúry, ale aj legitímne podnikateľské projekty. Obmedzenie zahraničných investícií (napr. nadobudnutie 10% podielu na spoločnosti v treťom štáte) sa tiež javí byť v rozpore so základnou slobodou voľného pohybu kapitálu, ktorá zakazuje diskrimináciu nielen vo vzťahu k EÚ/ EHP, ale aj vo vzťahu k tretím štátom.

Konkurencieschopnosť SR (tiež v PVV): návrh dopadne aj na tzv. expatriotov, teda zahraničných manažérov nadnárodných firiem, ktorí pôsobia v SR a sú slovenskými daňovými rezidentmi. Návrh teda znižuje atraktivnosť slovenských firiem na európskom, resp. medzinárodnom trhu práce.

Existujúce pravidlá proti zneužívaniu práva: slovenská právna úprava už zakotvuje dostatok inštitútov, ktoré umožňujú postihovanie nedovolených daňových praktík. Namiesto prijímania nových opatrení, by finančná správa mala efektívnejšie využívať už tie existujúce. Efektivitu boja s daňovými únikmi a daňovými rajmi by ďalej zvýšilo zavedenie špecializácie senátov správnych súdov na daňové záležitosti, napríklad po vzore Najvyššieho správneho súdu ČR.

Rozpor s ústavnými princípmi: a to hneď v niekoľkých aspektoch:

zdaňuje sa „príjem“, ktorý daňovník ešte reálne nedosiahol, čo v zmysle ustálenej judikatúry nie je prípustné, keďže rozhodný podiel na KZS je stanovený vo výške 10% (a viac), minoritný spoločník KZS nemusí príjem nikdy dosiahnuť, keďže sám objektívne nemôže rozhodnúť o rozdelení zisku KZS; majoritní spoločníci môžu napríklad dlhodobo preferovať reinvestovanie zisku do ďalšieho rozvoja biznisu KZS; práve z dôvodu zabezpečenia práva rozhodnúť o výplate zisku KZS, vyššie spomenutá nemecká úprava, ako aj ATAD stanovujú kritický podiel účasti na KZS na viac ako 50%, návrh nedovoľuje pre účely zistenia príjmu daňovníka od výsledku hospodárenia KZS odpočítavať jej akékoľvek historicky vykázané straty; daňovník tak zaplatí daň z „príjmu“, ktorý nikdy nezrealizuje; dávame do pozornosti aj zjavnú diskrimináciu, keďže spoločník slovenskej spoločnosti v porovnateľnej situácii zaplatí daň iba z reálne prijatej dividendy, t.j. dividendy vyplatenej z výsledku hospodárenia zníženého o straty minulých rokov, príjem daňovníka sa má zisťovať z výsledku hospodárenia KZS vykazaného podľa slovenských účtovných predpisov, čo zjavne spôsobí neprímerané administratívne zaťaženie a navyše minoritný spoločník ani nemusí mať prístup k účtovným záznamom KZS; teda vyžaduje sa od neho povinnosť, ktorú sám objektívne nemôže splniť.

Alternatívny návrh: v prípade, ak ministerstvo bude trvať na zavedení nových pravidiel, navrhujeme prijať obdobnú úpravu ako má Nemecko, v ktorom je táto úprava už rokmi odskúšaná a overená súdmi.

<p>3. <i>Zavedenie skupinového zdaňovania</i></p>	<p>3. Navrhujeme zaviesť inštitút skupinového zdaňovania.</p> <p>Podmienkami pre využitie tohto inštitútu by mohli byť napr.:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Minimálne prepojenie členov skupiny, ktoré by mohlo byť na úrovni 50% -75% priameho alebo nepriameho podielu ii. Minimálny čas zotrvania v skupine, ktorý by mohol byť na úrovni 3 – 5 rokov iii. Využitie daňových strát, kde by platili odlišné pravidlá pre odpočítanie daňových strát vzniknutých pred vznikom, počas existencie a po zániku skupiny. Iba tie daňové straty, ktoré vznikli počas existencie skupiny, bude možné odpočítať na úrovni konsolidovaného základu dane. iv. Povinnosť zosúladenia účtovných období v rámci skupiny. v. Zamedzenie zneužitia, napr. tak, že spoločnosti by nemohli využiť tento režim v prípade, ak bola materská alebo dcérske spoločnosti rok pred vstupom do skupiny nečinné alebo boli v konkurznom konaní. vi. Následkom porušenia týchto podmienok by mohlo byť zdanenie jednotlivých spoločností tak, ako keby skupina nikdy nevznikla. Spoločnosti by tak boli povinné podať daňové priznania spätne za všetky roky počas ktorých boli súčasťou zaniknutej skupiny. 	<p>3. Až 22 zo súčasných 31 členských krajín EU,UK a EEA momentálne uplatňuje určitú formu skupinového zdaňovania právnických osôb pre účely dane z príjmu. Vyskytuje sa v dvoch hlavných modeloch. Jedným modelom je zápočet ziskov a strát medzi firmami v skupine, kedy jedna firma, ktorá vykáže v bežnom roku zisk, si môže odpočítať daňovú stratu inej firmy, s ktorou je prepojená. Ešte zaujímavejší je model, ktorý umožňuje úplnú elimináciu transakcií medzi prepojenými firmami v skupine.</p> <p>Očakávame, že zavedenie tohto inštitútu prinesie pozitívny vplyv v troch zásadných oblastiach, a to:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Prekonanie negatívnych hospodárskych dopadov pandémie Covid-19, keďže stratové spoločnosti skupiny by mali väčšiu šancu prekonať súčasnú ekonomickú recesiu, pokračovať v ich ekonomickej aktivite a udržať existujúce pracovné miesta. ii. Konkurenčná výhoda Slovenska v rámci regiónu V4, keďže Česko tento režim zatiaľ neupravuje a v Poľsku podlieha mnohým reštrikciám. iii. Udržanie spoločností na Slovensku, keďže využitie tohto režimu možno podmieniť minimálnou lehotou pre zotrvanie spoločností v skupine. <p>Režim skupinového zdaňovania by znamenal prínos predovšetkým pre domácich podnikateľov a rodinné firmy, ktoré realizujú na Slovensku väčšinu svojich podnikateľských aktivít (výskum a vývoj, výroba, distribúcia).</p> <p>Hlavným prínosom tohto režimu by bola agregácia (súčet) individuálnych základov daní jednotlivých spoločností daňovej skupiny. Jednotlivé spoločnosti by tak mali možnosť odpočítať straty iného člena skupiny. Do úvahy prichádza aj úplná eliminácia vzájomných transakcií medzi členmi skupiny.</p>
<p>§ 17 odsek 19 Zákona o dani z príjmov</p>	<p>Navrhujeme zrušiť odsek § 17 ods. 19 Zákona o dani z príjmov.</p>	<p>Historicky v rámci zdaňovacieho obdobia vzniká nevýznamný rozdiel z aplikácie uvedenej úpravy s minimálnym efektom na výšku dane z príjmov právnických osôb, pritom administratívne zaťaženie pri vyhodnotení pripočítateľnej alebo odpočítateľnej položky je neúmerne</p>

		<p>výslednému efektu. Predpokladáme, že sa tento problém týka viacerých spoločností, nakoľko druhy nákladov, ktoré sú sledované z titulu úhrad sa týkajú samotnej prevádzkovej činnosti a majú široký tematický rozsah. Považujeme tieto presuny pripočítateľných a odpočítateľných položiek medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami za neefektívne. Prioritne navrhujeme preto zrušiť uvedené ustanovenie zo Zákona o dani z príjmov.</p> <p>Ak nebude predmetné ustanovenie zrušené, pripájame sa k pripomienke k zavedeniu inej lehoty na sledovanie daňovej uznateľnosti nákladov podmienených úhradou. Vzhľadom, na rôzne nastavené lehoty splatnosti faktúr v spoločnostiach a tiež aj nejasnosti pri niektorých druhoch sledovaných nákladov pod úhradou, ktoré by mohli byť týmto návrhom eliminované, navrhujeme zaviesť lehotu ku ktorej by sa vyhodnocovala podmienka zaplataenia nákladov "do lehoty na podanie daňového priznania/§49 zákona č.595/2003 Z.z."</p>
§ 19 odsek 3 písmeno a) Zákona o dani z príjmov	<p>V § 19 odsek 3 písmeno a) Zákona o dani z príjmov navrhujeme vylúčiť zo zákona limitáciu daňových výdavkov-odpisov hmotného majetku poskytnutého na prenájom do výšky časovo rozlíšených príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie, resp. jeho časť pre všetkých daňovníkov a pre všetky odpisové skupiny majetku, nielen pre mikrodaňovníkov v pre nich navrhnutom znení.</p>	<p>Ide o významnú administratívnu náročnosť s minimálnym efektom na výšku dane. Ďalej argumentujeme skutočnosťou, že v prípade obchodných vzťahov voči závislým osobám má Zákon o dani z príjmov zavedené mechanizmy pre úpravu základu dane a teda prípadný dopad na dani z príjmov vychádza z aplikácie ustanovení napr. §2, §17 a iných. Pri prenájmoch voči nezávislým osobám sa uplatňuje obvyklá cena v čase a mieste prenájmu.</p>
§ 17 odsek 3 písm. g) Zákona o dani z príjmov v znení do 31.12.2014	<p>Považujeme za logické opätovne zaviesť do Zákona o dani z príjmov vylúčenie príjmu prislúchajúceho k nedaňovému výdavku zo základu dane z príjmov. V súčasnosti vznikajú situácie, kedy škodu zaúčtujeme do nedaňových výdavkov a príjem (poisťovňa alebo refaktúra voči inej spoločnosti) zostáva v zdaniteľných príjmoch. Súhlasíme s návrhom SKDP, aby sa príjem prislúchajúci k nedaňovému výdavku vylúčil zo základu dane z príjmov vo výške zodpovedajúcej sume nedaňového výdavku.</p>	
§ 50 odsek 1 písmeno b) Zákona o dani z príjmov	<p>Navrhujeme zrušiť podmienku darovania finančných prostriedkov pre vyhlásenie o poukázaní podielu zaplatenej dane daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb a ponechať možnosť asigovať daň do výšky 2%</p>	

	zaplatenej dane bez tejto podmienky.	
§ 19 odsek 3 písmeno b), bod 1 Zákona o dani z príjmov	Navrhujeme prehodnotiť zahrnutie zostatkovej ceny vybraných majetkov do výšky príjmov z predaja a vylúčiť limit zahŕňať zostatkové ceny majetkov do výšky výnosov z ich predaja.	Problém nastáva najmä pri budovách a stavbách v odpisovej skupine 6. Lehota na odpisovanie pre účely dane z príjmov pri týchto budovách je stanovená zákonom na 40 rokov. V prípade, ak je takáto budova v spoločnosti určená na predaj, t.j. nepoužívaná, je zastavené, resp. prerušené daňové odpisovania majetku. Daňová zostatková cena je vyššia z titulu stanovenej doby odpisovania a následne aj z dôvodu prerušenia odpisovania, pričom výnos z predaja sa riadi podmienkami realitného trhu, ktoré sú nestále v čase a závisia od lokality, kde je nehnuteľnosť umiestnená a okrem iného aj od vzniknutých prípadných zmien v danej lokalite. V praxi je realitou, že vznikajú pripočítateľné položky k základu dane len z dôvodu, že predajnosť budov závisí od cien nehnuteľností na realitnom trhu v príslušnej lokalite a od dopytu v aktuálnom čase predaja.
§ 22 odsek 15 Zákona o dani z príjmov	Navrhujeme zrušiť obmedzenie vstupnej ceny jednotlivkej oddeliteľnej súčasti majetku (v aktuálnom znení je vstupná cena vyššia ako 1 700 eur). V zásade by bolo možné samostatne oddelene sledovať v evidencii a odpisovať oddeliteľnú súčast majetku aj s nižšou vstupnou cenou a pri jeho výmene by bolo možné pôvodný komponent vyradiť z majetku, čo pri technickom zhodnotení majetku nie je možné. Príkladom sú softvéry, ktoré sú súčasťou hmotného majetku (napr: výrobných strojov) a ich životnosť je spravidla oveľa nižšia ako životnosť výrobných strojov.	
49a ods. 8 Zákona o dani z príjmov	Navrhujeme zmeniť lehotu oznamovacej povinnosti v prípade oznamovania zmlúv uzatvorených so zahraničnou osobou z 15 -tich dní na 30 dní. Predĺženie lehoty by pomohlo najmä vo väčších spoločnostiach, kde sú nastavené procesy evidencie a spracovania novej zmluvy.	