

B. Osobitná časť

Čl. I

K bodu 1 - § 2 písm. a)

V definícii subjektu sa objasňuje, že subjektom nie je Slovenská republika, ak má majetkovú účasť v právnickej osobe alebo v právnom usporiadaní, ústredné orgány štátnej správy a iné štátne orgány, miestne orgány štátnej správy a orgány územnej správy. Tieto inštitúcie nemôžu byť tým pádom ani hlavným materským subjektom nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny. Subjekt vo vlastníctve uvedených inštitúcií, ktorý zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, sa však podľa § 2 písm. d) tohto zákona môže považovať za hlavný materský subjekt skupiny. Navrhovaná úprava sa zavádza z dôvodu právnej istoty a jednoznačnosti právnej úpravy.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k definícii subjektu v článku 10.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 2 - § 2 písm. r)

Legislatívno-technická úprava textu zákona v nadväznosti na úpravu definície subjektu v § 2 písm. a).

K bodu 3 - § 2 písm. ak)

§ 2 písm. ak) definuje zahrnutú daň, ktorou sa rozumie daň zaúčtovaná v účtovníctve v súvislosti s príjmom alebo ziskom základného subjektu, alebo v súvislosti s jeho podielom na príjme alebo zisku iného základného subjektu. Za zahrnutú daň sa považuje aj daň vyrubená namiesto všeobecne uplatniteľnej dane z príjmov právnických osôb. Uvedené znamená, že zahrnutou daňou je napríklad splatná alebo odložená daň z príjmov právnických osôb, osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach podľa zákona č. 235/2012 Z. z., solidárny príspevok z činností v odvetviach ropy, zemného plynu, uhlia a rafinérií a o doplnení niektorých zákonov podľa zákona č. 519/2022 Z. z., daň vyberaná zrážkou z úrokov, licenčných poplatkov, dividend, daň vyberaná cez pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti. Pravidlá priradenia zahrnutých daní medzi základnými subjektmi sú vymedzené v § 17 ods. 7 a § 19 tohto zákona. Za zahrnutú daň sa považuje aj daň vyrubená v súvislosti s nerozdeleným ziskom alebo inou časťou vlastného imania vrátane dane z viacerých zložiek založených na príjme a vlastnom imaní. Zahrnutou daňou naopak nie sú napríklad spotrebné dane, daň z pridanej hodnoty, clo, dane z majetku (daň z nehnuteľnosti, daň z motorových vozidiel a i.), daň zo závislej činnosti, daň z poistenia. Za zahrnutú daň sa v nadväznosti na § 11 ods. 3 nepovažuje daň z príjmov zaplatená poisťovňou v súvislosti s výnosmi vyplatenými poisťovnícom. Zahrnutou daňou nie je ani dorovnávací daň vypočítaná podľa tohto zákona, ak ovplyvnila v príslušnom účtovnom období výsledok hospodárenia základného subjektu a nekvalifikovaná refundovateľná imputačná daň definovaná v § 2 písm. ay) tohto zákona.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023).

K bodu 4 a 33 - § 2 písm. aq) a § 29 ods. 3

Odsek 3 v § 29 objasňuje, že rozhodnutie o zaobchádzaní s investičným subjektom alebo poisťovacím investičným subjektom ako s transparentným subjektom sa vzťahuje aj na vzájomný poisťovací spolok, ktorý má v uvedených subjektoch vlastnícky podiel. V nadväznosti na to sa v § 2 písm. aq) dopĺňa definícia vzájomného poisťovacieho spolku.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 7.5 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 5 - § 2 písm. at)

Legislatívno-technická úprava textu zákona z dôvodu spresnenia a zjednotenia právneho textu.

K bodu 6 a 50 - § 2 písm. au) a § 44a

Novým prechodným rokom sa podľa § 2 písm. au) rozumie účtovné obdobie, v ktorom základné subjekty nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny nachádzajúce sa v Slovenskej republike spadnú na úrovni materského subjektu do rozsahu pôsobnosti kvalifikovaného pravidla zahrnutia príjmov alebo na úrovni iného subjektu skupiny do rozsahu pôsobnosti kvalifikovaného pravidla pre nedostatočne zdanené zisky, ak toto účtovné obdobie začína po začiatku prechodného roka podľa § 2 písm. at) bez ohľadu na to, či sa subjekty, ktoré uplatňujú kvalifikované pravidlo zahrnutia príjmov alebo kvalifikované pravidlo pre nedostatočne zdanené zisky, nachádzajú v Slovenskej republike alebo v inom štáte. Vznik nového prechodného roka sa posudzuje len raz. Uvedená situácia môže nastať napríklad v prípade, keď základné subjekty nadnárodnej skupiny podnikov nachádzajúce sa v Slovenskej republike spadajú za účtovné obdobie roku 2024 do rozsahu pôsobnosti tohto zákona a na úrovni materského subjektu nachádzajúceho sa v zahraničí spadnú v roku 2025 po prvýkrát do rozsahu pôsobnosti kvalifikovaného pravidla zahrnutia príjmov. Rok 2024 je pre základné subjekty nachádzajúce sa v Slovenskej republike prechodným rokom podľa § 2 písm. at) a rok 2025 je pre tieto základné subjekty novým prechodným rokom podľa § 2 písm. au). Základné subjekty sú povinné v novom prechodnom roku a v nasledujúcich účtovných obdobiach postupovať pri výpočte efektívnej sadzby dane a dorovnávacej dane podľa § 44a.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k definícii kvalifikovanej vnútroštátnej dorovnávacej dane v článku 10.1 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 13.7.2023).

K bodu 6 a 10 - § 2 ax), ay), § 6 ods. 1 písm. a) štvrtý bod

Kvalifikovanou imputačnou daňou podľa § 2 písm. ax) je daň, ktorá je pri vyplatení podielu na zisku (dividendy) refundovateľná alebo započítateľná skutočnému vlastníkovi podielu na zisku (dividendy), ak pri refundácii alebo zápočte boli splnené podmienky uvedené v bodoch 1 až 4. Kvalifikovaná imputačná daň sa na účely tohto zákona považuje za zahrnutú daň podľa § 2 písm. ak).

Nekvalifikovanou refundovateľnou imputačnou daňou je daň, ktorá nespĺňa podmienky kvalifikovanej imputačnej dane. Nekvalifikovaná refundovateľná imputačná daň nie je zahrnutou daňou podľa § 2 písm. ak), tzn. že sa nezohľadní v sume upravených zahrnutých daní základného subjektu podľa § 16. Nekvalifikovaná refundovateľná daň vykázaná ako náklad neovplyvní ani sumu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu, pretože podľa § 6 ods. 1 písm. a) štvrtého bodu sa považuje za náklad na daň, ktorý sa podľa § 6 ods. 2 písm. a) pripočítava k zisku alebo strate základného subjektu z finančného účtovníctva.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023).

K bodom 6, 14, 19, 20, 21 - § 2 písm. av), aw), az) až bi), § 6b, § 17 ods. 1 písm. c), § 17 ods. 2 písm. b) a § 17 ods. 2 písm. e)

Do § 2 písm. av), aw), az) sa dopĺňajú definície daňových zápočtov, a to z hľadiska ich refundovateľnosti, prevoditeľnosti a obchodovateľnosti.

Zaradenie daňového zápočtu do príslušnej kategórie ovplyvní buď výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu (ak sa daňový zápočet posúdi ako príjem základného subjektu), alebo výpočet sumy upravených zahrnutých daní (ak sa daňový zápočet posúdi ako položka, ktorá znižuje zahrnuté dane základného subjektu). Posúdenie daňových zápočtov na účely tohto zákona sumarizuje nasledujúca tabuľka.

Refundovateľnosť	+	< 4 roky	Príjem (Kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet)	Príjem (Kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet)	Príjem (Kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet)
		> 4 roky	Zníženie zahrnutých daní (Nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet)	Zníženie zahrnutých daní (Nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet)	Príjem (Obchodovateľný prevoditeľný daňový zápočet)
	-	Žiadna	Zníženie zahrnutých daní (Iné daňové zápočty)	Zníženie zahrnutých daní (Neobchodovateľný prevoditeľný daňový zápočet)	Príjem (Obchodovateľný prevoditeľný daňový zápočet)
			Žiadna	Neobchodovateľné	Obchodovateľné
			-	Prevoditeľnosť	+

Refundovateľným daňovým zápočtom je typ daňového zápočtu, ktorý znižuje sumu zahrnutých daní základného subjektu a v prípade, že základný subjekt v stanovenom období daňový zápočet neuplatní, zostávajúca časť daňového zápočtu sa základnému subjektu refunduje, tzn. vyplatí, a to buď v hotovosti alebo v iných peňažných ekvivalentoch. Peňažnými ekvivalentmi na tento účel sa rozumujú peňažné ekvivalenty podľa účtovného štandardu použitého pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky, ako aj možnosť použitia zápočtu na vysporiadanie iných záväzkov ako je daňová povinnosť za zahrnuté dane. Daňový zápočet, ktorý znižuje sumu zahrnutých daní základného subjektu bez možnosti jeho refundácie (vyplatenia) v hotovosti alebo iných peňažných ekvivalentoch, sa považuje za nerefundovateľný daňový zápočet.

Kvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom podľa § 2 písm. av) je daňový zápočet, s ktorým je podľa právnych predpisov štátu, ktorý daňový zápočet udeľuje, spojené právo na jeho refundáciu, a to do štyroch rokov odo dňa, keď základnému subjektu vznikol nárok na tento zápočet. Kvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom nie je kvalifikovaná

imputačná daň podľa § 2 písm. ax) a nekvalifikovaná refundovateľná imputačná daň podľa § 2 písm. ay) tohto zákona.

Nekvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom podľa § 2 písm. aw) je daňový zápočet, ktorý je úplne alebo čiastočne refundovateľný, ale ktorý nie je kvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom. Nekvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom je napríklad daňový zápočet, ktorý je refundovateľný v období dlhšom ako štyri roky odo dňa, keď základnému subjektu vznikol nárok na tento zápočet.

Kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet sa podľa § 6b odsek 1 a 2 posúdi pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu ako položka príjmu. Daňový zápočet, iný ako kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet (napr. nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet alebo nerefundovateľný daňový zápočet), sa podľa § 6b odsek 9 nemôže pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu posúdiť ako položka príjmu základného subjektu. Uvedené ustanovenia vymedzujú spôsob, akým sa má upraviť zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva. Zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva sú podľa § 5 východiskom pre výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu.

Spôsob úpravy závisí od tohto, akým spôsobom sa príslušný daňový zápočet vykázal vo finančných výkazoch základného subjektu.

V prípade, že kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet bol zaúčtovaný do výnosov, na účely výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu nie je potrebné vykonať žiadnu úpravu zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva.

V prípade, že kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet bol zaúčtovaný ako zníženie splatnej dane z príjmov, na účely tohto zákona je potrebné vykonať dve úpravy:

1. suma daňového zápočtu sa pripočíta k zisku alebo strate základného subjektu z finančného účtovníctva a
2. pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní sa uplatní § 17 ods. 1 písm. c), tzn. suma zahrnutých daní základného subjektu sa zvýši o sumu zápočtu alebo refundácie v súvislosti s kvalifikovaným refundovateľným daňovým zápočtom, ktorý sa vykázal ako zníženie nákladov na splatnú daň z príjmov.

V prípade, že daňový zápočet, iný ako kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet (napr. nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet alebo nerefundovateľný daňový zápočet), bol zaúčtovaný do výnosov na účely tohto zákona, je potrebné vykonať dve úpravy:

1. suma daňového zápočtu sa odpočíta od zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva a
2. pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní sa uplatní § 17 ods. 2, tzn. suma zahrnutých daní základného subjektu sa zníži o sumu zahrnutých daní, ktoré boli základnému subjektu refundované alebo započítané, ak neboli vo finančnom účtovníctve vykázané v nákladoch na splatnú daň z príjmov.

V prípade, že daňový zápočet, iný ako kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet (napr. nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet alebo nerefundovateľný daňový zápočet), bol zaúčtovaný ako zníženie splatnej dane z príjmov, na účely tohto zákona nie je potrebné vykonať žiadnu úpravu.

Obchodovateľným prevoditeľným daňovým zápočtom podľa § 2 písm. az) je daňový zápočet, ktorý sa v štáte, v ktorom sa daňový zápočet poskytuje, môže použiť na zníženie daňovej povinnosti týkajúcej sa zahrnutých daní držiteľa daňového zápočtu a ktorý u držiteľa daňového zápočtu spĺňa zákonný štandard prevoditeľnosti a štandard obchodovateľnosti. Držiteľom daňového zápočtu je podľa § 2 písm. bc) buď pôvodný príjemca daňového zápočtu definovaný v § 2 písm. ba), alebo nadobúdateľ daňového zápočtu definovaný v § 2 písm. bb) tohto zákona.

Definícia držiteľa daňového zápočtu v § 2 písm. bc) zároveň vymedzuje podmienky, za akých sa pôvodný príjemca daňového zápočtu a nadobúdateľ daňového zápočtu považujú na účely tohto zákona za závislé osoby.

Obchodovateľnosť a prevoditeľnosť daňového zápočtu sa posudzujú individuálne z pohľadu držiteľa daňového zápočtu, tzn. podľa toho či zápočet u pôvodného príjemcu daňového zápočtu, resp. u nadobúdateľa daňového zápočtu spĺňa zákonný štandard prevoditeľnosti a štandard obchodovateľnosti.

Z pohľadu pôvodného príjemcu daňového zápočtu:

- daňový zápočet sa považuje za prevoditeľný (zákonný štandard prevoditeľnosti podľa § 2 písm. bd)), ak pôvodný príjemca daňového zápočtu môže daňový zápočet previesť na nezávislú osobu, a to
 - a) v účtovnom období, v ktorom boli splnené podmienky pre poskytnutie daňového zápočtu alebo
 - b) do 15 mesiacov od konca účtovného obdobia, v ktorom boli splnené podmienky pre poskytnutie daňového zápočtu,
- daňový zápočet sa považuje za obchodovateľný (štandard obchodovateľnosti podľa § 2 písm. bf)), ak pôvodný príjemca daňového zápočtu prevedie daňový zápočet na nezávislú osobu
 - a) za cenu, ktorá sa rovná obchodovateľnej minimálnej cene podľa § 2 písm. bh) alebo ju prevyšuje a
 - b) do 15 mesiacov od konca účtovného obdobia, v ktorom boli splnené podmienky pre poskytnutie daňového zápočtu.

To platí, aj ak sa daňový zápočet neprevedie alebo sa prevedie na závislú osobu za cenu, ktorá sa rovná obchodovateľnej minimálnej cene podľa § 2 písm. bh) alebo ju prevyšuje a ktorá by sa použila medzi nezávislými osobami v období 15 mesiacov od konca účtovného obdobia, v ktorom boli splnené podmienky pre poskytnutie daňového zápočtu.

Z pohľadu nadobúdateľa daňového zápočtu:

- daňový zápočet sa považuje za prevoditeľný (zákonný štandard prevoditeľnosti podľa § 2 písm. be)), ak nadobúdateľ daňového zápočtu môže previesť daňový zápočet na nezávislú osobu v účtovnom období, v ktorom daňový zápočet nadobudol, pričom uvedený prevod nepodlieha prísnejším zákonným obmedzeniam ako u pôvodného príjemcu daňového zápočtu,
- daňový zápočet sa považuje za obchodovateľný (štandard obchodovateľnosti podľa § 2 písm. bg)), ak nadobúdateľ daňového zápočtu nadobudne daňový zápočet od nezávislej osoby za cenu, ktorá sa rovná obchodovateľnej minimálnej cene podľa § 2 písm. bh) alebo ju prevyšuje.

Závisle osoby na účely posúdenia zákonného štandardu prevoditeľnosti a štandardu obchodovateľnosti sú vymedzené v definícii držiteľa daňového zápočtu, tzn. v § 2 písm. bc).

Obchodovateľný prevoditeľný daňový zápočet (podobne ako kvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet) sa pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu posúdi podľa § 6b ako položka príjmu. Daňový zápočet, ktorý nespĺňa podmienky prevoditeľnosti a obchodovateľnosti, sa podľa § 6b odsek 9 nemôže pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu posúdiť ako položka príjmu. Zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva a suma jeho upravených zahrnutých daní sa upravujú obdobným postupom ako je uvedený vyššie v závislosti od toho, či sa príslušný daňový zápočet zaúčtoval do výnosov alebo ako zníženie splatnej dane z príjmov.

V prípade obchodovateľného prevoditeľného daňového zápočtu sa však navyše posudzujú úpravy zvlášť na strane pôvodného príjemcu daňového zápočtu (odseky 3 až 5) a nadobúdateľa daňového zápočtu (odseky 6 až 8). U pôvodného príjemcu daňového zápočtu ovplyvní výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty to, či daňový zápočet zanikne bez uplatnenia (odsek 3), či sa zápočet prevedenie na nadobúdateľa v lehote do 15 mesiacov od účtovného obdobia, v ktorom boli splnené podmienky pre poskytnutie daňového zápočtu (odsek 4) alebo sa zápočet prevedie na nadobúdateľa po tejto lehote, tzn. po 15 mesiacoch (odsek 5). U nadobúdateľa daňového zápočtu ovplyvní výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty to, či nadobúdateľ daňového zápočtu použije daňový zápočet na zníženie daňovej povinnosti (odsek 6), či ďalej prevedie daňový zápočet (odsek 7) alebo daňový zápočet zanikne bez uplatnenia (odsek 8).

V prípade, že daňové zápočty plynú vlastníkovi transparentného subjektu, priamy alebo nepriamy vlastník vlastníckeho podielu v transparentnom subjekte posúdi daňový zápočet, ktorý prechádza cez transparentný subjekt k jeho vlastníkovi v súlade s vyššie uvedeným postupom. Napríklad, v prípade kvalifikovaného refundovateľného daňového zápočtu sa suma zápočtu, ktorá prechádza cez transparentný subjekt k jeho vlastníkovi, posúdi pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty vlastníka ako položka príjmu. Na druhej strane nekvalifikovaný refundovateľný daňový zápočet alebo nerefundovateľný daňový zápočet, ktoré prechádzajú cez transparentný subjekt k jeho vlastníkovi, sa posúdia pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní ako znížene zahrnutých daní s výnimkou prípadov, keď sa daňový zápočet posúdi ako kvalifikovaná daňová výhoda podľa § 6a.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023) a z doplnenia komentára k článku 3.2.4, 4.1.2 a 4.1.3 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 13.7.2023).

K bodu 6 - § 2 písm. bj) až br)

V § 2 písm. bj) sa uvádza definícia materského subjektu. Materským subjektom je hlavný materský subjekt, ktorý nie je vylúčeným subjektom, medzistupňový materský subjekt alebo čiastočne vlastnený subjekt. Definícia materského subjektu je relevantná pre vymedzenie pravidla zahrnutia príjmov podľa § 2 písm. bm), ktorým sa rozumie postup, podľa ktorého materský subjekt nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny vypočítava a uhradí svoj podiel na dorovnávací dani vo vzťahu k nízko zdaneným základným subjektom tejto skupiny. Za kvalifikované pravidlo zahrnutia príjmov sa podľa § 2 písm. bn) považuje pravidlo zahrnutia príjmov zavedené tými štátmi, ktoré sú uvedené na webovom sídle ministerstva financií.

Medzistupňovým materským subjektom podľa § 2 písm. bk) je základný subjekt skupiny, ktorý má priamy alebo nepriamy vlastnícky podiel v inom základnom subjekte tej istej nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny. Definícia zároveň stanovuje, že medzistupňovým materským subjektom nie je hlavný materský subjekt definovaný v § 2 písm. d) tohto zákona. Medzistupňovým materským subjektom nemôže byť ani čiastočne vlastnený materský subjekt (tzn. subjekt, na ktorom majú viac ako 20 %-ný vlastnícky podiel subjekty mimo skupiny). Medzistupňovým materským subjektom nie je ani stála prevádzkareň, investičný subjekt a poisťovací investičný subjekt.

Čiastočne vlastneným materským subjektom podľa § 2 písm. bl) je základný subjekt, ktorý má priamy alebo nepriamy vlastnícky podiel v inom základnom subjekte tej istej nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny a viac ako 20 % jeho vlastníckeho podielu priamo alebo nepriamo držia jedna alebo viaceré osoby, ktoré nie sú základnými subjektmi tejto

skupiny. Definícia zároveň stanovuje, že čiastočne vlastneným materským subjektom nie je hlavný materský subjekt, stála prevádzkareň, investičný subjekt a poisťovací investičný subjekt.

V § 2 písm. bo) sa uvádza definícia pravidla pre nedostatočne zdanené zisky, ktorým sa rozumie postup, podľa ktorého základný subjekt nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny vypočítava a uhradí svoj podiel na dorovnávací dani vo vzťahu k nízko zdaneným základným subjektom tejto skupiny, ak dorovnávací daň nebola vypočítaná a uhradená podľa pravidla zahrnutia príjmov (§ 2 písm. bm)). Za kvalifikované pravidlo pre nedostatočne zdanené zisky sa podľa § 2 písm. bp) považuje pravidlo zahrnutia príjmov zavedené tými štátmi, ktoré sú uvedené na webovom sídle ministerstva financií.

V § 2 písm. bq) sa uvádza definícia vnútroštátnej dorovnávací dane, ktorou sa rozumie postup, podľa ktorého nízko zdanené základné subjekty vypočítajú a uhradia dorovnávací daň v štáte, v ktorom sa nachádzajú. Za kvalifikovanú vnútroštátnu dorovnávací daň sa podľa § 2 písm. br) považuje vnútroštátna dorovnávací daň zavedená tými štátmi, ktoré sú uvedené na webovom sídle ministerstva financií.

Kvalifikovanosť zavedených pravidiel posudzuje OECD, pričom zoznam štátov s kvalifikovanými pravidlami zverejní na svojom webovom sídle.

K bodu 7 - § 3 ods. 3

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 8 - § 3 ods. 4 a 5

V § 3 sa dopĺňa nový odsek 4, ktorým sa vymedzenie vylúčených subjektov v odseku 3 dopĺňa o nové pravidlo pre subjekty, ktoré sú vo vlastníctve neziskovej organizácie alebo neziskových organizácií. Neziskové organizácie sa podľa odseku 3 písm. a) považujú za vylúčené subjekty. Za vylúčený subjekt sa podľa odseku 3 písm. b) považuje aj subjekt, v ktorom nezisková organizácia priamo alebo nepriamo vlastní aspoň 95 % jeho hodnoty, ak tento subjekt podľa druhého bodu vykoná len doplnkové činnosti pre neziskovú organizáciu. Vzhľadom na to, že neziskové organizácie za účelom získania prostriedkov na vykonávanie svojich charitatívnych činností využívajú dcérske spoločnosti, ktoré môžu vykonávať aj obchodné činnosti (napr. prevádzkovanie konferenčného centra), posúdenie doplnkových činností podľa § 3 odsek 3 písm. b) druhého bodu sa v prípade 100 %-ných dcérskych spoločností neziskových organizácií nahrádza testom, v ktorom sa výnosy skupiny porovnávajú so stanovenými prahmi. Definícia neziskovej organizácie nezávisí od štatútu toho, kto ju financuje. Organizácia financovaná štátom môže spadať pod definíciu verejnoprávneho subjektu aj neziskovej organizácie. Ak verejnoprávny subjekt spĺňa definíciu neziskovej organizácie, považuje sa podľa tohto zákona aj za neziskovú organizáciu a v prípade posúdenia činností svojich dcérskych spoločností môže uplatniť postup podľa odseku 4. Príkladom subjektov, na ktorých by sa mohol uplatniť tento test, sú subjekty, ktoré sú vo vlastníctve verejnoprávneho subjektu, ktorý sa považuje zároveň aj za neziskovú organizáciu, pričom testované subjekty sú vzdelávacie inštitúcie, výskumné inštitúcie, nemocnice a pod.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 1.5.2 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

V § 3 sa dopĺňa nový odsek 5, ktorý objasňuje, že štátny investičný fond, ktorý je verejnoprávnym subjektom podľa § 2 písm. r), sa nepovažuje za hlavný materský subjekt nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny a ani za člena takejto skupiny. Ustanovenie objasňuje, že ak by štátny investičný fond zostavoval konsolidovanú účtovnú závierku, na účely tohto zákona sa nepožuje za hlavný materský subjekt skupiny

a z tohto dôvodu sa pri tejto skupine ani neskúma presiahnutie prahu konsolidovaných výnosov podľa § 3 odsek 1 písm. a).

Skutočnosť, že tento zákon sa podľa § 3 odsek 3 nevzťahuje na vylúčené subjekty znamená, že vylúčené subjekty nepodliehajú dorovnávacej dani, avšak ich výnosy sa započítavajú do prahu konsolidovaných výnosov skupiny podľa § 3 odsek 1 písm. a). Vylúčený subjekt môže byť okrem toho aj hlavným materským subjektom skupiny a ak uvedená skupina splní test prahu konsolidovaných výnosov podľa § 3 odsek 1 písm. a), všetky základné subjekty tejto skupiny s výnimkou vylúčených subjektov podliehajú dorovnávacej dani podľa tohto zákona.

V prípade, že štátny investičný fond má vlastnícky podiel v inom subjekte, na účely § 3 ods. 5 nebude mať v tomto subjekte kontrolný podiel. V nadväznosti na to môže subjekt vo vlastníctve štátneho investičného fondu splniť definíciu hlavného materského subjektu podľa § 2 písm. d), pretože na účely tohto zákona nebude nad tým subjektom žiaden iný subjekt, ktorý by mal na ňom kontrolný podiel.

Doterajší odsek 4 sa označuje ako odsek 6.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 1.4.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

Pri určení sumy ročných výnosov podľa § 3 odsek 1 písm. a) sa zohľadňujú:

1. výnosy z výroby alebo predaja tovarov, poskytovania služieb a iné prevádzkové výnosy vykázané podľa príslušného štandardu finančného účtovníctva v konsolidovanej účtovnej závierke a ak sú tieto výnosy vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke samostatne, pri určení sumy konsolidovaných výnosov sa sčítavajú,
2. čisté zisky z realizovaných investícií a nerealizovaných investícií vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke a výnosy alebo zisk vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke samostatne ako mimoriadne položky alebo jednorazové položky; ak sú v konsolidovanej účtovnej závierke vykázané samostatne hrubé výnosy z investícií a hrubé straty z investícií, takéto výnosy sa znížia o sumu hrubých strát z investícií najviac do výšky hrubých výnosov z investícií,
3. položky podobné výnosom vykazované podľa štandardu finančného účtovníctva hlavného materského subjektu v prípade finančných subjektov, ktoré nemajú povinnosť vykazovať vo svojich finančných výkazoch hrubé sumy z niektorých transakcií.

Uvedené vysvetlenie vychádza z doplnenia komentára k článku 1.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 15.12.2023, kapitola 3.1).

Prahová hodnota konsolidovaných výnosov 750 mil. eur v § 3 ods. 1 písm. a) je založená na prahovej hodnote používanej v pravidlách platných pre kvalifikovanú správu podľa jednotlivých štátov podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení zákona č. 43/2017 Z. z., avšak spôsob testovania týchto hodnôt nie je totožný (napr. § 3 ods. 1 písm. a) obsahuje podmienku prekročenia prahu výnosov v dvoch účtovných obdobiach zo štyroch). Rôzne účtovné štandardy môžu mať odlišné požiadavky na spôsob vykazovania výnosov vo výkaze ziskov a strát (profit and loss statements). Napríklad v závislosti od použitého štandardu finančného účtovníctva sa všetky výnosy vykazujú pod jednou sumou alebo sa vykazujú samostatne ako rôzne typy výnosov, mimoriadne alebo jednorazové položky a investičné výnosy sa vykazujú ako súčasť výnosov alebo oddelene od výnosov.

Podľa prvého bodu uvedeného vyššie sa pri testovaní prahovej hodnoty 750 mil. eur zohľadňujú iba výnosy plynúce z výroby alebo predaja tovarov, poskytovania služieb alebo iné prevádzkové výnosy, ktoré sú predmetom bežnej činnosti skupiny, t. j. z činností, ktoré tvoria hlavný predmet podnikania takejto skupiny.

Príklad: Nadnárodná skupina podnikov, ktorá sa zaoberá výrobou, nadobudla mimo svojej hlavnej činnosti vedľajší úrokový príjem, ktorý je vykázaný vo výkaze ziskov a strát skupiny samostatne ako úrokové výnosy. Z tohto dôvodu nebude tento výnos zahrnutý v konsolidovaných výnosoch skupiny pre účely § 3 ods. 1 písm. a). Ak by však skupina v rámci bežných činností poskytovala aj prenájom zariadení a poskytovala pôžičky zákazníkom na kúpu zariadení, úroky a nájomné by boli vykázané vo výkaze ziskov a strát ako výnosy z hlavnej činnosti a boli by aj súčasťou konsolidovaných výnosov.

Do výpočtu konsolidovaných výnosov sa zahŕňajú výnosy, ktoré sú vykázané v súlade s príslušným štandardom finančného účtovníctva, na základe ktorého sa od výnosov môžu odpočítať zľavy, reklamácie a opravné položky. Avšak pri určení sumy ročných výnosov sa vždy zohľadňuje len suma výnosov pred odpočítaním nákladov na predaj a ostatných prevádzkových nákladov.

V prípade, že sa výnosy vykazujú v konsolidovanej účtovnej závierke samostatne po jednotlivých položkách, na účely určenia ročnej sumy výnosov sa relevantné položky výnosov spočítavajú.

Druhý bod objasňuje, že do konsolidovaných ročných výnosov sa zahrnie

- čistý zisk z realizovaných investícií aj nerealizovaných investícií, pričom sa zohľadňuje tak zisk z predaja investícií, ako aj nerealizovaný zisk, t. j. nárast hodnoty investícií v danom období a
- výnosy alebo zisky vykazované samostatne ako mimoriadne alebo jednorazové položky.

V prípade, že sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujú hrubé zisky z investícií a hrubé straty z investícií samostatne, od konsolidovaných ročných výnosov sa odpočíta suma hrubých strát, maximálne však do výšky hrubých výnosov.

Príklad: Základný subjekt A, ktorý je súčasťou nadnárodnej skupiny, v roku 2024 vykázal hrubý zisk z investícií vo výške 10 miliónov eur a hrubú stratu z investícií vo výške 5 miliónov eur. Pre výpočet konsolidovaných ročných výnosov sa podľa písmena b) zohľadní iba 5 miliónov eur, pretože ide o čistý výnos z investícií.

Tretí bod sa týka finančných subjektov, ktoré nemajú povinnosť vykazovať vo svojich účtovných výkazoch hrubé sumy z transakcií s ohľadom na určité položky. Tieto položky by mohli byť označené ako „čistý bankový produkt“, „čisté výnosy“ alebo iné v závislosti od štandardu finančného účtovníctva. Ak sa napríklad výnosy alebo zisky z finančnej transakcie, ako je úrokový swap, podľa štandardov finančného účtovníctva hlavného materského subjektu vykazujú v čistej výške, termín „výnos“ znamená čistú sumu z transakcie.

K bodu 9 - § 5

§ 5 odsek 1 vymedzuje, že východiskom pre výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základných subjektov nadnárodnej skupiny podnikov alebo veľkej vnútroštátnej skupiny, ktoré sa podľa § 4 nachádzajú v Slovenskej republike, je za príslušné účtovné obdobie zisk alebo strata týchto základných subjektov z finančného účtovníctva (výsledok hospodárenia po zdanení daňou z príjmov) stanovené podľa účtovného štandardu použitého pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky hlavného materského subjektu pred konsolidačnými úpravami o vnútroskupinové transakcie, pričom konsolidovaná účtovná závierka je definovaná v § 2 písm. i) tohto zákona. Ak napríklad hlavný materský subjekt zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS) a základný subjekt v Slovenskej republike zostavuje individuálnu účtovnú závierku podľa § 17 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z.n.p., podkladom pre výpočet oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty môžu byť finančné výkazy základného subjektu pripravené na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky (tzn. reporting package).

§ 5 odsek 2 sa vzťahuje na situácie, v ktorých základný subjekt vedie účtovníctvo na základe účtovného štandardu, ktorý sa odlišuje od účtovného štandardu použitého pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky a zisk alebo stratu základného subjektu z finančného účtovníctva nie je možné primerane určiť podľa účtovného štandardu použitého pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky. Ak príslušná skupina používa pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky systém pre prevod účtov dcérskych spoločností podľa požiadaviek účtovného štandardu hlavného materského subjektu, podmienka pre primerané určenie zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva podľa odseku 1 sa v tomto prípade považuje za splnenú. Odsek 2 sa môže vzťahovať napríklad na akvizíciu subjektov, ktoré historicky používali odlišný účtovný štandard ako skupina, ktorá tieto subjekty nadobudla a z odôvodnených príčin sa neuskutočnil prevod účtov dcérskych spoločností podľa požiadaviek účtovného štandardu hlavného materského subjektu. Odsek 2 sa môže vzťahovať aj na základné subjekty, ktoré sa do konsolidovanej účtovnej závierky nezahŕňajú z dôvodu veľkosti, významnosti alebo z dôvodu, že sú určené na predaj a tiež na spoločné podniky podľa § 26. Zisk alebo strata základného subjektu sa v týchto prípadoch môže určiť na základe iného účtovného štandardu (tzn. podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z.n.p.), ak sú splnené tri podmienky.

Prvou podmienkou je, že finančné výkazy základného subjektu sú zostavované na základe tohto prijateľného štandardu finančného účtovníctva alebo schváleného štandardu finančného účtovníctva. Finančné výkazy zostavené na základe schváleného štandardu finančného účtovníctva sa upravujú tak, aby sa predišlo podstatnému narušeniu hospodárskej súťaže podľa § 2 písm. j) tohto zákona. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z.n.p. je podľa § 2 písm. o) prijateľným štandardom finančného účtovníctva. Základný subjekt, ktorý nezostavuje finančné výkazy podľa prijateľného štandardu finančného účtovníctva ani podľa schváleného štandardu finančného účtovníctva, je povinný určiť svoj zisk alebo stratu na základe účtovného štandardu hlavného materského subjektu.

Druhou podmienkou je, že informácie vykázané vo finančných výkazoch sú spoľahlivé.

Tretia podmienka stanovuje, že použitie daného účtovného štandardu nesmie, v porovnaní s účtovným štandardom hlavného materského subjektu, viesť k trvalým odchýlkam prevyšujúcich v úhrne sumu 1 mil. eur. V opačnom prípade je potrebné vykonať úpravy. Táto podmienka sa vzťahuje len na trvalé rozdiely medzi účtovnými štandardami. Na časové rozdiely vrátane rozdielov, ktoré sa na základe rôznych štandardov finančného účtovníctva prejavia v iných účtovných obdobiach, sa táto podmienka nevzťahuje.

§ 5 odsek 3 vymedzuje, že súčasťou zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva nie sú výnosy a náklady vykazované v súvislosti so zmenou účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu z dôvodu nadobudnutia jeho vlastníckych podielov v podnikovej kombinácii. Zmena účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu sa v týchto prípadoch vykazuje väčšinou až v konsolidovanej účtovnej závierke hlavného materského subjektu. Ak sa zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzkov vykazujú v individuálnej účtovnej závierke alebo vo finančných výkazoch základného subjektu pripravených na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky, zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva sa upravujú tak, aby nezohľadňovali výnosy a náklady vykazované v súvislosti so zmenou účtovnej hodnoty jeho majetku a záväzkov (tzv. purchase price accounting (PPA) adjustments). Výnimkou sú prípady, keď sa vlastnícke podiely nadobudli pred 1. decembrom 2021 a skupina nemá dostatočnú evidenciu na primerané určenie zisku alebo straty základného subjektu na základe účtovnej hodnoty majetku a záväzkov pred zmenou ich účtovnej hodnoty. V takomto prípade sa však pri určení zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva a pri výpočte sumy jeho upravených zahrnutých daní musia zohľadniť všetky odložené daňové pohľadávky a odložené daňové

záväzky, ktoré vznikli v spojení so zmenou účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu. Výnosy, náklady a odložené dane, iné ako tie, ktoré sa vykázali v súvislosti so zmenou účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu pri nadobudnutí jeho vlastníckych podielov a ktoré sú vykázané len v konsolidovanej účtovnej závierke hlavného materského subjektu, sa môžu vziať do úvahy pri určení zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva len do tej miery, do akej ich možno spoľahlivo priradiť príslušnému základnému subjektu.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 15.12.2023).

Zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva sa upravujú podľa § 6 až 15 o sumy, ktoré sú súčasťou zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu a rovnako sa upravujú o sumy, ktoré nie sú súčasťou zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva, ale podľa tohto zákona sa zahrnú do výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu.

Tieto úpravy môžu byť kladné aj záporné. Kladná úprava sa prejaví ako zvýšenie zisku alebo zníženie straty základného subjektu z finančného účtovníctva. Záporná úprava zníži zisk a zvýši stratu základného subjektu z finančného účtovníctva.

Oprávnený príjem alebo oprávnená strata sa vypočítajú zvlášť za každý základný subjekt a úhrnné sumy oprávneného príjmu a oprávnenej straty základných subjektov patriacich do tej istej skupiny sa následne na účely výpočtu efektívnej sadzby dane základných subjektov zohľadnia pri výpočte čistého oprávneného príjmu základných subjektov podľa § 21.

Výpočty efektívnej sadzby dane a dorovnávacej dane sa podľa § 45 vykonávajú vo vykazovanej mene.

Účtovným obdobím, za ktoré sa vyčísluje efektívna sadzba dane a dorovnávacia daň, je podľa § 2 písm. n) účtovné obdobie, za ktoré hlavný materský subjekt skupiny zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku. V prípade, že konsolidovanou účtovnou závierkou je na účely tohto zákona hypotetická konsolidovaná účtovná závierka podľa § 2 písm. i) štvrtého bodu, účtovným obdobím podľa § 2 písm. n) je kalendárny rok.

V praxi môže dochádzať k prípadom, keď sa účtovné obdobie základných subjektov podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z.n.p. odlišuje od účtovného obdobia, za ktoré hlavný materský zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku. Napríklad, ak základný subjekt zostavuje individuálnu účtovnú závierku k 30.11 a hlavný materský subjekt zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku k 31.12.

Na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky sa táto situácia obvykle rieši dvomi spôsobmi. Účtovné výsledky základného subjektu sa za celé účtovné obdobie zahrnú do konsolidovanej účtovnej závierky, tzn. účtovné výsledky základného subjektu k 30.11 sa zahrnutú do konsolidovanej účtovnej závierky zostavovanej k 31.12 bez ohľadu na to, že časť účtovného obdobia základného subjektu začala pred začiatkom účtovného obdobia, za ktoré sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje. Druhou možnosťou je, že účtovné výsledky základného subjektu sa rozdelia a zohľadnia v dvoch obdobiach, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka.

Ak sa účtovné obdobie základného subjektu odlišuje od účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka, na účely tohto zákona sa postupuje podľa rovnakej metodiky, ktorá sa aplikuje pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky.

Ak sa účtovné výsledky základného subjektu nezahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky (napr. z dôvodu veľkosti, významnosti) a účtovné obdobie tohto základného subjektu sa

odlišuje od účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka, na účely toho zákona sa vo výpočtoch zohľadnia účtovné výsledky základného subjektu za účtovné obdobie, ktoré končí počas účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka. Rovnako sa postupuje aj v prípade, ak sa účtovné obdobie spoločného podniku alebo skupiny spoločného podniku odlišuje od účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka.

Príklad:

Hlavný materský subjekt v štáte A má v SR základný subjekt B. Hlavný materský subjekt zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku k 31.12. Účtovné výsledky základného subjektu B sa nezahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky. Základný subjekt B zostavuje individuálnu účtovnú závierku k 30.11. Za účtovné obdobie od 1.1.2025 do 31.12.2025 sa pri výpočtoch podľa tohto zákona zohľadní individuálna účtovná závierka základného subjektu, ktorá pokrýva účtovné obdobie od 1.12.2024 do 30.11.2025.

Uvedené vysvetlenie vychádza z doplnenia komentára k článku 1.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 15.12.2023, kapitola 3.2).

K bodu 11 - § 6 ods. 1 písm. h)

V prípade výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu v súvislosti s dôchodkovými nákladmi (§ 6 ods. 1 písm. h) a ods. 2 písm. i)) sa zohľadní len suma dôchodkových nákladov, ktorá zodpovedá sume dôchodkových príspevkov uhradených počas príslušného účtovného obdobia a vzťahuje sa výlučne na dôchodkové náklady dôchodkových plánov poskytovaných prostredníctvom dôchodkových fondov. Požadovaná úprava sa rovná rozdielu medzi sumou vykázanou ako náklad pri výpočte zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva a sumou uhradených dôchodkových príspevkov. Ak sa ročné dôchodkové náklady v podnikových dôchodkových schémach rovnajú sume ročného príspevku, nevykoná sa žiadna úprava. Z tohto vyplýva, že náklady vzniknuté pri priamych výplatách dôchodkov bývalým zamestnancom nie sú v rozsahu tohto ustanovenia a mali by sa zohľadniť podľa všeobecných pravidiel pre určenie oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty v rovnakom čase a v rovnakej výške, v akej vzniknú ako náklad pri výpočte zisku alebo straty z finančného účtovníctva.

Úprava zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva v súvislosti s dôchodkovými nákladmi závisí od toho, či zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva zahŕňa vzniknuté dôchodkové náklady alebo dôchodkový výnos v súvislosti s dôchodkovým fondom. Úprava sa vykoná na základe tohto vzorca:

Úprava zisku alebo straty z finančného účtovníctva = (vzniknuté výnosy alebo náklady za účtovné obdobie + príspevky za účtovné obdobie) x (-1),

pričom:

- vzniknuté výnosy sú vyjadrené kladnou sumou,
- vzniknuté náklady sú vyjadrené zápornou sumou,
- príspevky sú vyjadrené kladnou sumou.

Ak je dôchodkový fond v prebytku (výnosy prevyšujú náklady) a tento prebytok sa následne rozdelí základnému subjektu, zahŕňa sa do výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu v účtovnom roku rozdelenia.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1(i) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 12 - § 6 ods. 3 a 4

Odsek 3 stanovuje osobitnú podmienku pre posúdenie vylúčených dividend podľa § 6 odsek 1 písm. b) v prípade zloženého finančného nástroja. Zloženým finančným nástrojom je finančný nástroj, ktorý pozostáva z kapitálovej aj dlhovej zložky. V prípade podielu na zisku (dividendy) alebo inej formy rozdelenia zisku prijatých alebo vzniknutých na základe zloženého finančného nástroja sa za vylúčenú dividendu považuje len tá časť podielu na zisku (dividendy) alebo iného rozdelenia zisku, ktorá je prijatá alebo vzniknutá na základe kapitálovej zložky tohto finančného nástroja. Zvyšná časť platby (vzniknutá alebo vyplatená v súvislosti so záväzkovou zložkou) nie je vylúčenou dividendou podľa § 6 odseku 1 písm. b).

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1(b) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

Odsek 4 stanovuje osobitnú podmienku pre situácie, keď vo finančnom účtovníctve základných subjektov (emitenta a držiteľa finančného nástroja), ktoré sú súčasťou tej istej skupiny, dochádza k rozdielnej klasifikácii finančného nástroja. Napríklad, ak jeden základný subjekt posúdi finančný nástroj ako dlhový nástroj a druhý základný subjekt posúdi ten istý finančný nástroj ako vklad do vlastného imania. Aby sa v týchto prípadoch mohlo s podielom na zisku (dividendou) alebo iným rozdelením zisku nakladať ako s vylúčenou dividendou podľa § 6 odsek 1 písm. b), musí byť finančný nástroj, na základe ktorého platba vznikla alebo sa vykonala, vykázaný vo finančných výkazoch oboch základných subjektov ako podiel na zisku (dividenda) alebo iné rozdelenie zisku. Ak je toto posúdenie u každého z nich iné, na účely výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu musí dôjsť u držiteľa finančného nástroja k jeho preklasifikácii, a to podľa účtovného posúdenia emitenta finančného nástroja. Cieľom tohto opatrenia je zabrániť tomu, aby bolo s platbou plynúcou na základe toho istého finančného nástroja zaobchádzané u prijímajúceho základného subjektu ako s vylúčenou dividendou (ktorá by nebola zahrnutá do oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu), pričom u vyplácajúceho základného subjektu by bola táto platba považovaná za náklad, ktorý by znižoval oprávnený príjem alebo oprávnenú stratu tohto základného subjektu.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k definícii vlastníckeho podielu v článku 10.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

Doterajší odsek 3 sa označuje ako odsek 6.

K bodu 13 - § 6 ods. 6

§ 6 odsek 6 vymedzuje, že v prípade využitia zabezpečovacieho nástroja za účelom zabezpečenia rizika vzniku kurzových rozdielov v súvislosti s vlastníckym podielom v prípadoch, keď materský subjekt a dcérsky subjekt používajú na účtovanie a vykazovanie inú funkčnú menu, podávajúcí subjekt môže po splnení stanovených podmienok rozhodnúť o zahrnutí kurzových ziskov alebo kurzových strát zo zabezpečovacieho nástroja do vylúčeného zisku alebo straty v súvislosti s vlastníckym podielom podľa § 6 odseku 2 písm. c). Ak sú kurzové zisky predmetom dane z príjmov, suma zahrnutých daní sa upraví podľa § 17 odsek 2 písm. a).

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1(c) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 14 - § 6a a § 6c

Podľa § 6 odsek 1 písm. c) a odseku 2 písm. c) sa zo zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva vylúči zisk alebo strata základného subjektu vzniknuté v súvislosti s

vlastníckym podielom. Ak bol vylúčený zisk predmetom dane z príjmov, základný subjekt je povinný pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní postupovať podľa 17 odsek 2 písm. a) a § 18 odsek 5 písm. a). To znamená, že suma zahrnutých daní základného subjektu sa zníži o splatnú alebo odloženú daň z príjmov, ktoré sa vykázali v súvislosti s príjmom vylúčeným z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu.

§ 6a stanovuje v súvislosti s týmto pravidlom výnimku, tzn. podávajúcí subjekt môže prijať rozhodnutie, na základe ktorého sa v zisku alebo strate základného subjektu z finančného účtovníctva (vlastníka vlastníckeho podielu) ponechá zisk alebo strata vzniknuté v súvislosti s vlastníckym podielom, a to v troch vymedzených situáciách. Keďže v uvedených prípadoch sa zisk alebo strata základného subjektu neupraví o vylúčený zisk v súvislosti s vlastníckym podielom, základný subjekt pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní neuplatní § 17 odsek 2 písm. a) a § 18 odsek 5 písm. a).

Prijaté rozhodnutie sa uplatňuje na všetky vlastnícke podiely základných subjektov nachádzajúcich sa v Slovenskej republike s výnimkou portfóliových podielov podľa § 2 písm. m) tohto zákona.

Ak však vlastnícky podiel spadne do definície kvalifikovaného vlastníckeho podielu podľa § 6a ods. 1 písm. a) (ide o investíciu v transparentnom subjekte) na zisk alebo stratu plynúce z týchto podielov sa uplatní iný postup. Podľa výnimky uvedenej v § 6a ods. 2 zisk alebo strata z kvalifikovaného vlastníckeho podielu sa vylúčia zo zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva. Zisk z kvalifikovaného vlastníckeho podielu sa tým pádom odpočíta od zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva a od sumy zahrnutých daní základného subjektu sa odpočíta časť zahrnutých daní pripadajú na príjem (zisk) vylúčený z výpočtu oprávneného príjmu alebo straty základného subjektu. Podobne, strata z kvalifikovaného vlastníckeho podielu sa pripočíta k zisku alebo strate základného subjektu z finančného účtovníctva a k sume zahrnutých daní základného subjektu sa pripočíta kvalifikovaná daňová výhoda podľa § 6a ods. 4 až 8.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1(c) globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023 a 13.7.2023).

V § 6c sa upravuje problematika odpusteného dlhu, ktorý je uplatnený v prípade, keď veriteľ odpustí základnému subjektu dlžnú čiastku bez toho, aby bola úplne splatená a základný subjekt je oslobodený od akejkoľvek ďalšej povinnosti dlžnú sumu zaplatiť.

Ustanovenia § 6c sa vzťahujú výlučne na dlžníka. Tieto ustanovenia sú zavedené najmä pre riešenie špecifických situácií, keď veritelia pristupujú k odpusteniu dlhov v rámci konkurzných konaní alebo reštrukturalizácií.

Odsek 1 stanovuje, za akých podmienok je základný subjekt oprávnený rozhodnúť o úprave zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva z dôvodu odpustenia jeho dlhu (odpisu záväzku). Podmienka v písm. a) stanovuje, že dlh musí byť odpustený v súvislosti s konkurzom alebo reštrukturalizáciou. Obdobne sa postupuje aj v prípade odpisu záväzku u základného subjektu, ktorý sa zrušuje zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku a v prípade odpisu záväzku u základného subjektu, ktorý sa zrušuje zrušením konkurzu z dôvodu, že jeho majetok nepostačuje na úhradu výdavkov správcu konkurznej podstaty.

Ďalšou možnosťou podľa písm. b) je, že základný subjekt má dlh voči veriteľovi, pričom v prípade neodpustenia dlhu nebude schopný splniť si do 12 mesiacov svoje záväzky.

Tretia podmienka podľa písm. c) sa týka situácie, keď záväzky dlžníka presahujú hodnotu jeho aktív.

Cieľom týchto podmienok je zabezpečiť, že úprava zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva z dôvodu odpustenia dlhu sa bude považovať za oprávnenú len v prípadoch nevyhnutných pre obnovu finančnej stability.

Odsek 2 uvádza, že pokiaľ podávajúcí subjekt rozhodne o úprave zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva na základe odseku 1 písm. a) alebo b), pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu sa zohľadní odpustený dlh voči veriteľovi bez ohľadu na to, či dlžník je prepojenou osobou s týmto veriteľom.

Odsek 3 stanovuje podmienky úpravy zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva na základe odseku 1 písm. c). Toto ustanovenie obmedzuje úpravu zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva na nižšiu sumu z dôvodu ochrany pred nadmerným zvýhodňovaním dlžníka.

Prepojenosť veriteľa a dlžníka sa posudzuje na základe testu vymedzeného v článku 5 ods. 8 Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj z roku 2017.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 15 - § 8 ods. 2

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 16 - § 8 ods. 4, § 29 ods. 4 a § 30 ods. 9

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 17 - § 11 ods. 4

§ 11 ods. 4 stanovuje, že poisťovňa, ktorá je základným subjektom, z výpočtu svojho oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty vylúči sumu nákladu prislúchajúcu krytiu záväzkov z poisťných zmlúv súvisiacich s:

- vylúčenými dividendami podľa § 6 ods. 2 písm. b) z finančných nástrojov držaných v mene poistencov,
- vylúčeným ziskom alebo stratou vzniknutými v súvislosti s vlastníckym podielom podľa § 6 ods. 2 písm. c) z finančných nástrojov držaných v mene poistencov.

Z účtovného hľadiska sa výnosy poisťovne z dividend znižujú o náklady v súvislosti so zvýšením záväzkov voči poistencom (napr. životné poistenie).

Vylúčenie vyššie uvedených výnosov z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty bez vylúčenia nákladov by mohlo viesť k nesúladu pri výpočte efektívnej sadzby dane. Z tohto dôvodu sa zavádza pre poisťovne povinnosť vylúčiť z oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty nielen výnosy z dividend, ale aj náklady prislúchajúce krytiu záväzkov z poisťných zmlúv. Obdobná úprava sa vzťahuje aj na zisk alebo stratu vzniknuté v súvislosti s vlastníckym podielom.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 3.2.1(b) a 3.2.1(c) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 18 - § 12a a § 12b

§ 12a je voliteľné ustanovenie, na základe ktorého sa účtovné náklady na kompenzácie na základe akcií (odmeňovanie vo forme akcií) môžu pri výpočte oprávneného príjmu alebo

oprávnenej straty základných subjektov nahradiť sumou, ktorá sa na základe národných daňových predpisov odpočítava od zdaniteľných príjmov základných subjektov. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v znení k 1.1.2024 neposkytuje v súvislosti s kompenzáciami na základe akcií možnosť uplatnenia vyšších daňových výdavkov v porovnaní so zaúčtovanými nákladmi.

§12b je voliteľné ustanovenie, na základe ktorého sa pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základných subjektov môžu uplatniť postupy konsolidovaného účtovania na elimináciu výnosov, nákladov, ziskov a strát vyplývajúcich z transakcií medzi základnými subjektmi nachádzajúcimi sa v Slovenskej republike, ak sú tieto základné subjekty súčasťou daňovej konsolidovanej skupiny. V prípade uplatnenia tohto ustanovenia sa v účtovnom období, za ktoré sa takéto rozhodnutie prijme alebo zruší, vykonajú náležité úpravy oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty a to tak, aby sa takéto úpravy nezohľadňovali viac ako raz alebo aby sa v dôsledku takéhoto rozhodnutia alebo zrušenia neopomenuli. Zákon o dani z príjmov v znení k 1.1.2024 daňovú konsolidáciu neumožňuje.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023).

K bodu 19 a 25 - § 17 ods. 1 písm. d) a § 18a

Uplatnenie § 18a predstavuje alternatívu k uplatneniu § 18, tzn. suma upravených zahrnutých daní základných subjektov sa upraví s ohľadom na uplatnenie oprávnenej odloženej pohľadávky. Oprávnená odložená pohľadávka sa vypočíta ako súčin čistej oprávnenej straty základných subjektov a minimálnej sadzby dane. Čistá oprávnená strata základných subjektov je záporný rozdiel medzi oprávneným príjmom základných subjektov a oprávnenou stratou základných subjektov. V nasledujúcich účtovných obdobiach, keď základné subjekty dosiahnu čistý oprávnený príjem (kladný rozdiel medzi oprávneným príjmom základných subjektov a oprávnenou stratou základných subjektov), sa suma upravených zahrnutých daní zvýši o sumu použitej oprávnenej odloženej pohľadávky. Táto suma sa rovná súčinu čistej oprávnenej straty a minimálnej sadzby dane avšak len do výšky nevyužitej oprávnenej pohľadávky.

Rozhodnutie o uplatnení § 18a je možné prijať len raz, a to v prvom oznámení s informáciami na určenie dorovnávej dane. Výnimkou sú prípady, keď sa účtovné obdobie základných subjektov posúdi ako nový prechodný rok podľa § 2 písm. au), tzn. podávajúci subjekt môže podľa § 44a písm. c) rozhodnúť o uplatnení § 18a aj za nový prechodný rok.

Prvým účtovným obdobím základných subjektov, ktoré patrili do rozsahu pôsobnosti tohto zákona v účtovnom období od 31. decembra 2023, sa podľa § 46a ods. 3 rozumie účtovné obdobie začínajúce od 31. decembra 2024.

Ak základné subjekty uplatňujú výnimku z výpočtu dorovnávej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov podľa § 32, vzťahuje sa nich prechodné ustanovenie v § 46a ods. 2, tzn. rozhodnutie o uplatnení § 18a sa oznamuje za prvé účtovné obdobie, v ktorom základné subjektu prestanú uplatňovať výnimku z výpočtu dorovnávej dane podľa § 32.

Ak podávajúci subjekt rozhodne o ukončení uplatnenia § 18a, nie je možné opätovne ho obnoviť.

Pri ukončení uplatňovania § 18a sa zostávajúca suma oprávnenej odloženej pohľadávky zníži na nulu, a to k prvému dňu účtovného obdobia, v ktorom sa § 18a nebude viac uplatňovať. Základné subjekty budú od tohto účtovného obdobia postupovať podľa § 18 a pri výpočtoch zohľadnia odloženého daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky v stave, ktorý by zodpovedal uplatneniu § 18 a § 44 za predchádzajúce účtovné obdobie.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023).

K bodu 22 a 24 - § 18 ods. 1 písm. c) a § 18 ods. 5 písm. e)

Ustanovenia § 18 vymedzujú postup výpočtu sumy upravenej odloženej dane z príjmov, ktorá je súčasťou celkovej sumy upravených zahrnutých daní podľa § 16.

Východiskom pre výpočet sumy upravenej odloženej dane z príjmov je suma nákladov na odloženú daň z príjmov vykázaná vo finančnom účtovníctve základného subjektu. Ak sa odložená daň z príjmov vypočíta pri uplatnení vyššej sadzby dane z príjmov ako je minimálna sadzba dane, prepočíta sa účely tohto zákona podľa § 18 ods. 2 na úroveň minimálnej sadzby dane 15 %. Táto suma sa následne podľa ďalších ustanovení § 18 upravuje o pripočítateľné a odpočítateľné položky.

Podľa § 18 ods. 5 písm. e) sa od sumy zaúčtovaných nákladov na odloženú daň z príjmov odpočítava suma nákladu na odloženú daň z príjmov, ktorá sa zaúčtovala v súvislosti so vznikom zápočtu dane. S účinnosťou od 31.12.2024 sa však v tejto súvislosti zavádza výnimka pre náhradnú odloženú daňovú pohľadávku definovanú v § 18 ods. 1 písm. c).

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 4.4.1 e) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023 a 24.5.2024).

Ide o osobitý typ daňovej pohľadávky, ktorá by mohla vzniknúť v prípade, ak by daňové predpisy v Slovenskej republike umožňovali použiť daň z príjmov zaplatenú v zahraničí na úhradu dane z príjmov v Slovenskej republike a nevyužitý zápočet dane z príjmov by bolo možné preniesť do budúcich období (§ 18 ods. 1 písm. c) prvý bod) alebo ak by na účely uplatnenia vyššej sumy zápočtu dane z príjmov daňové predpisy v Slovenskej republike umožňovali preklasifikovať príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky na príjem zo zdrojov v zahraničí (§ 18 ods. 1 písm. c) druhý bod). Zákon o dani z príjmov v znení k 1.1.2024 takéto úpravy neumožňuje.

Ak by daňové predpisy umožňovali prenos nevyužitého zápočtu dane z príjmov do budúcich období, náhradnou odloženou daňovou pohľadávkou podľa § 18 ods. 1 písm. c) prvého bodu by bola odložená daňová pohľadávka zaúčtovaná v súvislosti s tým, že:

- základný subjekt dosiahol zdaniteľný príjem zo zdrojov v zahraničí (z príjmu kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, príjmu stálej prevádzkarne, príjmu hybridného subjektu alebo reverzného hybridného subjektu), ktorý sa na daňové účely pripočítava k celosvetovým príjmom základného subjektu,
- na zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov sa používa metóda zápočtu dane,
- základný subjekt dosiahol zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovú stratu a nevyužitý zápočet dane z príjmov sa prenáša do budúcich období, v ktorých sa použije na zápočet s daňou z príjmov vypočítanou z príjmov, ktoré sa zahŕňajú do oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu.

V tomto prípade by zaúčtovanie takejto odloženej daňovej pohľadávky znížilo sumu upravenej odloženej dane z príjmov a následné odúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v akom sa daň započítala na úhradu dane z príjmov, by zvýšilo sumu upravenej odloženej dane z príjmov, avšak uvedená suma by sa musela najskôr upraviť podľa postupu uvedenom v § 18 ods. 1 písm. c) prvom bode a následne pri uplatnení vyššej sadzby dane z príjmov prepočítať minimálnou sadzbou dane podľa § 18 ods. 2.

Definícia náhradnej odloženej daňovej pohľadávky podľa § 18 ods. 1 písm. c) druhého bodu umožňuje uplatniť pri výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov aj hypotetickú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá by sa na účely tohto zákona vypočítala v prípade, ak by sa podľa daňových predpisov zdaniteľný príjem základného subjektu zo zdrojov v zahraničí započítal s daňovou stratou zo zdrojov na území Slovenskej republiky, ale namiesto prenosu nevyužitého zápočtu dane z príjmov do budúcich období by sa na účely uplatnenia vyššej sumy zápočtu dane z príjmov v budúcich obdobiach príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky preklasifikoval na príjem zo zdrojov v zahraničí (najviac však do výšky daňovej straty, ktorá sa v prechádzajúcom období vypočítala so zdaniteľným príjmom zo zdrojov v zahraničí). Náhradná odložená daňová pohľadávka vypočítaná podľa § 18 ods. 1 písm. c) druhého bodu a upravená podľa § 18 ods. 2 by za účtovné obdobie, v ktorom základný subjekt dosiahol daňovú stratu, znížila sumu upravenej odloženej dane z príjmov a za účtovné obdobie, v ktorom by sa príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky preklasifikoval na príjem zo zdrojov v zahraničí, by sa zaevidovalo zrušenie náhradnej odloženej daňovej pohľadávky, a tým aj zvýšenie sumy upravenej odloženej dane z príjmov.

Ak by sa však náhradná odložená daňová pohľadávka vypočítala v súvislosti s položkami vylúčenými z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu podľa § 18 ods. 5 písm. a), základný subjekt bude pri výpočtoch postupovať podľa tohto písmena.

K bodu 23 - § 18 ods. 2 písm. a) a b)

Ide o legislatívno-technickú úpravu textu zákona z dôvodu jednoznačnosti právnej úpravy.

K bodu 26 - § 19 ods. 9

§ 19 odsek 9 stanovuje, že pri rozdelení zisku sa zahrnutá daň z rozdeleného zisku priradí základnému subjektu, ktorý rozdelil zisk. Napríklad, ak je základný subjekt povinný podľa zákona o dani z príjmov pri vyplatení podielov na zisku (dividendy) zraziť daň a odviesť ju správcovi dane, tzn. podľa zákona o dani z príjmov ide o platiteľa dane, daň vyberaná zrážkou, ktorá sa podľa tohto zákona považuje za zahrnutú daň, sa priradí platiteľovi dane. Základný subjekt, ktorý je v pozícii prijímateľa podielov na zisku (dividendy) a ktorý vo finančných výkazoch vykázal daň vyberanú zrážkou, si pri výpočte efektívnej sadzby dane a dorovnávacej túto daň neuplatní. Do § 19 odsek 9 sa dopĺňa, že obdobný postup sa vzťahuje aj na zahrnuté dane vzniknuté v súvislosti s nerozdeleným ziskom alebo majetkom základného subjektu, ak sa v štáte tohto základného subjektu takéto domnelé rozdelenie zisku považuje na daňové účely za plynúce z podielov na vlastnom imaní.

Domnelé rozdelenie zisku je koncept, ktorého cieľom je zabrániť vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam zo strany spoločností/základných subjektov, ktorí sa môžu uchýliť k transakciám, ktoré sú obdobné rozdeľovaniu podielov na zisku (dividend) bez toho, aby z nich platili akúkoľvek daň. Domnelé rozdelenie zisku sa na strane príjemcu považuje za príjem a je primerane tomu zdanený.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 4.3.2(e) globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 27 - § 20

Legislatívno-technická úprava textu zákona z dôvodu zjednotenia právneho textu.

K bodu 28 - § 23 ods. 5

§ 23 odsek 5 vymedzuje spôsob určenia účtovnej hodnoty uznaného hmotného majetku, na základe ktorej sa podľa odseku 4 vyčísľuje suma vyňatého hmotného majetku základného subjektu. Účtovná hodnota uznaného hmotného majetku sa vypočíta ako priemer účtovnej hodnoty uznaného hmotného majetku na začiatku a na konci účtovného obdobia (po zohľadnení odpisov, opotrebenia, kapitalizovaných nákladov) vykazovanej na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky hlavného materského subjektu. Spojenie „vykazovanej na účely zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky“ znamená, že ide o účtovnú hodnotu majetku upravenú na účely konsolidácie tak, že zohľadňuje úpravy účtovnej hodnoty majetku na reálnu hodnotu z dôvodu nadobudnutia podniku (tzv. purchase accounting adjustments) a zohľadňuje tiež elimináciu vnútrogrupinových predajov. Dôvodom je, že pri výpočte sumy vyňatého hmotného majetku podľa odseku 4 sa má zohľadniť len majetok nadobudnutý od nezávislých osôb a majetok má odrážať skutočné investície do majetku. Doplnenie v odseku 5 objasňuje, že účtovná hodnota majetku na účely určenia sumy vyňatého hmotného majetku sa určí bez ohľadu na oceňovacie rozdiely z dôvodu precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení na reálnu hodnotu (napr. model precenenia podľa IFRS 16).

Uvedená úprava vychádza z komentára k článku 5.3.5 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD.

K bodu 29 - § 23 ods. 6 až 8

§ 23 ods. 6 rozširuje možnosť uplatnenia vyňatia hmotného majetku v súvislosti s prenajatým majetkom aj na prenajímateľa, ak ide o operatívny prenájom. Podmienkou pre uplatnenie tohto odseku je, že základný subjekt, ktorý je v pozícii prenajímateľa a majetok, ktorý je predmetom prenájmu sa nachádzajú v Slovenskej republike. Prenajímateľ podľa tohto odseku zohľadní pri výpočte sumy vyňatého hmotného majetku rozdiel medzi účtovnou hodnotou uznaného hmotného majetku prenajatého na základe operatívneho prenájmu a priemernou hodnotou práva nájomcu na užívanie majetku na začiatku účtovného obdobia a na konci účtovného obdobia. Písm. a) vymedzuje spôsob určenia priemernej hodnoty práva nájomcu, ak nájomca nie je základným subjektom a písm. b) vymedzuje, že priemerná hodnota práva nájomcu na užívanie majetku je nulová suma, ak sa majetok prenája na obdobie kratšie ako 30 dní. Písm. c) stanovuje, že ak prenajímateľ časť majetku prenája a zároveň časť sám využíva, účtovná hodnota uznaného hmotného majetku sa určí na základe rozsahu použitia tohto majetku.

Ods. 7 stanovuje podmienky výpočtu sumy vyňatých mzdových nákladov v prípade uznaného zamestnanca, ak tento zamestnanec vykonával v Slovenskej republike prácu pre nadnárodnú skupinu podnikov alebo veľkú vnútroštátnu skupinu polovicu alebo menej svojho pracovného času. V takomto prípade základný subjekt zohľadní pri výpočte sumy vyňatých mzdových nákladov len pomernú časť nákladov pripadajúcu na pracovný čas uznaného zamestnanca, ktorý strávil v Slovenskej republike.

Ods. 8 stanovuje podmienku výpočtu sumy vyňatého hmotného majetku, ak sa hmotný majetok nachádzal v Slovenskej republike polovicu účtovného obdobia alebo kratšie ako polovicu účtovného obdobia. Základný subjekt pri výpočte sumy vyňatého hmotného majetku zohľadní v tomto prípade len pomernú časť účtovnej hodnoty uznaného hmotného majetku pripadajúcu na obdobie, v ktorom sa tento majetok nachádzal v Slovenskej republike.

Doterajšie odseky 6 až 12 sa označujú ako odseky 9 až 15.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 5.3.4 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 13.7.2023).

K bodu 30 - § 23 ods. 12

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 31 - § 23 ods. 13

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 32 - § 28 ods. 7

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 34 - § 29 ods. 5

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 35 - § 30a

§ 30a vymedzuje spôsob výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty a sumy upravených zahrnutých daní hlavného materského subjektu, ktorý podlieha daňovému režimu odpočítateľných dividend. Zákon o dani z príjmov v znení k 1.1.2024 takýto daňový režim neupravuje.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 3 (administratívne usmernenie z 13.7.2023 a 15.12.2023).

K bodu 36 - § 32 ods. 1

Legislatívno-technická úprava textu zákona z dôvodu zjednotenia právneho textu.

K bodu 37 - § 32 ods. 1 písm. b)

Legislatívno-technická úprava textu zákona z dôvodu právnej istoty a jednoznačnosti právnej úpravy. Finančnými výkazmi podľa § 32 ods. 1 písm. b) prvého bodu sa rozumejú podklady použité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky. Podmienkou v tomto prípade nie je zostavenie individuálnej účtovnej závierky. Na druhej strane definícia kvalifikovanej účtovnej závierky podľa § 32 ods. 1 písm. b) druhého bodu je založená na zostavení individuálnej účtovnej závierky. Vzhľadom na to, že základnými subjektmi podľa tohto zákona sú aj subjekty, ktoré nie sú konsolidované z dôvodu veľkosti alebo významnosti, § 32 ods. 1 písm. b) tretieho bodu stanovuje, že kvalifikovanou účtovnou závierkou sú finančné výkazy týchto subjektov použité pri zostavení správy podľa jednotlivých štátov.

K bodu 38 a 42 - § 32 ods. 1 písm. g) a § 32 ods. 6

Doplnenie pravidiel pre hlavný materský subjekt, ktorý podlieha režimu odpočítateľných dividend v nadväznosti na doplnenie § 30a do zákona.

K bodu 39 - § 32 ods. 2

§ 32 ods. 2 objasňuje, za akých okolností sa finančné výkazy základného subjektu a individuálna účtovná závierka základného subjektu podľa § 32 ods. 1 považujú za kvalifikovanú účtovnú závierku, ak tieto finančné výkazy alebo individuálna účtovná závierka zohľadňujú zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzkov z dôvodu nadobudnutia vlastníckych podielov základného subjektu (tzv. purchase price accounting (PPA) adjustments).

Dôvodom tejto úpravy je, že základné subjekty, ktoré si nemôžu uplatniť výnimku z výpočtu dorovnávacjej dane podľa § 32, sú povinné pri vyčíslení oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty postupovať podľa § 5 ods. 3 tohto zákona, tzn. ak zisk alebo strata základného subjektu z finančného účtovníctva zohľadňujú výnosy a náklady vykazované v súvislosti so zmenou účtovnej hodnoty majetku a záväzkov z dôvodu nadobudnutia jeho podielov, tieto výnosy a náklady sa pri výpočte jeho oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty nezohľadňujú.

§ 32 ods. 2 objasňuje, že finančné výkazy základného subjektu, resp. individuálna účtovná závierka základného subjektu, ktoré zohľadňujú takéto zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzkov, sa nepovažujú za kvalifikovanú účtovnú závierku s výnimkou prípadov, keď sú splnené podmienky stanovené v § 32 ods. 2 písm. a) až c).

§ 32 ods. 2 písm. a) je založený na splnení požiadavky konzistencie pri podávaní správ podľa jednotlivých štátov, tzn. finančné výkazy alebo individuálna účtovná závierka sa budú považovať za kvalifikovanú účtovnú závierku, ak všetky správy podľa jednotlivých štátov podané za účtovné obdobia začínajúce po 31. decembri 2022 reflektujú zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu z dôvodu nadobudnutia jeho podielov (tzv. purchase price accounting (PPA) adjustments). V prípade, že tieto zmeny sú zohľadnené len v správe podľa jednotlivých štátov podanej za účtovné obdobie začínajúce po 31. decembri 2023 a predošlé správy podľa jednotlivých štátov tieto zmeny nereflektujú, finančné výkazy a individuálna účtovná závierka sa budú považovať za kvalifikovanú účtovnú závierku len v prípade, že zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzkov základného subjektu sa museli v správe podľa jednotlivých štátov zohľadniť z dôvodu, že to nariadil právny predpis (napr. v prípade podnikových kombinácií medzi dvomi nadnárodnými skupinami).

§ 32 ods. 2 písm. b) a c) sú založené na požiadavke úpravy zisku alebo straty základného subjektu pred zdanením v prípade zníženia hodnoty goodwillu.

Doterajšie odseky 2 až 4 sa označujú ako odseky 3 až 5.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia dokumentu OECD „Bezpečné prístavy a úľava od sankcií z 15.12.2022“ (administratívne usmernenie z 15.12.2023).

V súvislosti s interpretáciou definície kvalifikovanej účtovnej závierky a aplikáciou troch testov podľa § 32 ods. 3 platí zároveň nasledovné:

1. Zdrojom informácií pre výpočty je za každý subjekt jedna kvalifikovaná účtovná závierka, tzn. nemôže sa napríklad stať, že jeden subjekt bude pri výpočtoch vychádzať zo sumy nákladov na daň z individuálnej účtovnej závierky (§ 32 ods. 1 písm. b) druhý bod) a zisk alebo stratu pred zdanením zistí z finančných výkazov používaných pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky (§ 32 ods. 1 písm. b) prvý bod).
2. Zdrojom informácií pre výpočty za všetky základné subjekty je rovnaký druh kvalifikovanej účtovnej závierky, tzn. použijú sa údaje buď z finančných výkazov používaných pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky (§ 32 ods. 1 písm. b) prvý bod) alebo z individuálnej účtovnej závierky (§ 32 ods. 1 písm. b) druhý bod). Výnimka v tomto prípade sa vzťahuje na nevýznamné základné subjekty (základné subjekty, ktoré sú vylúčené z konsolidovanej účtovnej závierky z dôvodu veľkosti alebo významnosti) a stále prevádzkarne.
3. Údaje z kvalifikovanej účtovnej závierky vykázané v správe podľa jednotlivých štátov nie sú predmetom úprav podľa tohto zákona (napr. podľa § 7) okrem prípadov, keď zákon takúto úpravu výslovne vyžaduje (napr. § 32a).
4. Údaje vykázané v správe podľa jednotlivých štátov sa pri výpočtoch podľa § 32 neupravujú s ohľadom na daňové posúdenie transakcie. Vnútro skupinovú platbu posúdenú ako výnos v kvalifikovanej účtovnej závierke prijímateľa platby a náklad v kvalifikovanej účtovnej závierke platiteľa je súčasťou úhrnnej sumy výnosov a zisku

alebo straty subjektu pred zdanením bez ohľadu na daňové posúdenie platby v štáte príjemcu alebo platiteľa a posúdenia tejto transakcie v správe podľa jednotlivých štátov.

5. V prípade, že skupina, ktorej základné subjekty spadajú do rozsahu pôsobnosti tohto zákona nepodáva správu podľa jednotlivých štátov, pretože takúto povinnosť nemá, základné subjekty môžu uplatniť výnimku z výpočtu dorovnávacjej dane podľa § 32, ak v oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane vyplnia údaje (úhrnnú sumu výnosov, zisk alebo stratu pred zdanením), ktoré by sa vykázali v kvalifikovanej správe podľa jednotlivých štátov, ak by ju skupina bola povinná zostaviť a podať.
6. Ak stála prevádzkareň nemá kvalifikovanú účtovnú závierku podľa odseku 1 písm. b), výnosy a zisk alebo strata stálej prevádzkarne pred zdanením sa môžu určiť na základe časti výnosov a zisku alebo straty, ktoré hlavný subjekt prisúdi stálej prevádzkarni na základe finančných výkazov zostavených pre stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačné účely, na daňové účely alebo na účely vnútornej kontroly.
7. Náklady na daň, ktorá bola vyrubená z príjmu stálej prevádzkarne v štáte, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, sa pri výpočte zjednodušenej efektívnej sadzby dane podľa § 32 ods. 1 písm. c) priradia len štátu stálej prevádzkarne. Uvedené náklady na daň sa nemôžu zohľadniť pri výpočte zjednodušenej efektívnej sadzby dane v štáte hlavného subjektu stálej prevádzkarne.

Uvedené vysvetlenie vychádza z doplnenia dokumentu OECD „Bezpečné prístavy a úľava od sankcií z 15.12.2022“ (administratívne usmernenie z 15.12.2023).

K bodu 40 - § 32 ods. 3

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 41 - § 32 ods. 5

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 43 - § 32 ods. 4, 5, 7 až 9

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 44 - § 32a až § 32c

§ 32a v nadväznosti na § 32 ods. 3 stanovuje, že pri určení nároku na uplatnenie výnimky z výpočtu dorovnávacjej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov, sa zisk alebo strata základných subjektov pred zdanením a náklady na daň z príjmov upravia o zisky alebo straty, resp. náklady na daň z príjmov, ktoré vznikli z hybridných opatrení.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia dokumentu OECD „Bezpečné prístavy a úľava od sankcií z 15.12.2022“ (administratívne usmernenie z 15.12.2023, kapitola 2.6).

§ 32b a §32c vymedzujú podmienky pre uplatnenie výnimky z výpočtu dorovnávacjej dane na základe zjednodušených výpočtov. Ide o transpozíciu tzv. trvalého bezpečného prístavu podľa administratívneho usmernenia OECD z 15.12.2023 (kapitola 6).

Alternatívou k uplatneniu § 32b a §32c je výnimka z výpočtu dorovnávacjej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov podľa § 32. V prípade § 32 však ide o tzv. dočasný bezpečný prístav, ktorý sa transponoval na základe dokumentu OECD „Bezpečné prístavy a úľava od sankcií z 15.12.2022 (kapitola 1)“. Táto výnimka, resp. bezpečný prístav sa môže uplatniť len na účtovné obdobia začínajúce od 31.12.2023 do 31.12.2026 a na účtovné obdobia končiace najneskôr 30.6.2028 (§ 46 ods. 3).

K § 32b:

V odseku 1 sa stanovuje, že dorovnávacia daň základných subjektov sa považuje za nulovú, ak je splnená aspoň jedna z podmienok v tomto odseku.

V písm. a) je upravená podmienka malého rozsahu (de minimis test), ktorá vychádza z výnimky z výpočtu dorovnávaciej dane na základe malého rozsahu podľa § 31. Túto výnimku je možné uplatniť, ak priemerné oprávnené výnosy základných subjektov sú najviac 10 miliónov eur a priemerný oprávnený príjem alebo priemerná oprávnená strata základných subjektov sú najviac 1 milión eur. Rozdiel medzi § 31 a § 32b ods. 1 písm. a) spočíva v tom, že podávajúci základný subjekt môže na základe § 32c ods. 2 rozhodnúť, že suma oprávneného príjmu a suma oprávnených výnosov nevýznamného základného subjektu sa rovnajú celkovej sume jeho výnosov určenej na účely podania správy podľa jednotlivých štátov.

V písm. b) je upravená podmienka efektívnej sadzby dane, ktorá nadväzuje na výpočet efektívnej sadzby dane podľa § 21 ods. 1 (test efektívnej sadzby dane). Táto podmienka je splnená, ak efektívna sadzba dane základných subjektov je aspoň 15 %. Rozdiel medzi § 21 ods. 1 a § 32b ods. 1 písm. b) spočíva v tom, že podávajúci základný subjekt môže na základe § 32c ods. 2 rozhodnúť, že pri výpočte efektívnej sadzby dane základných subjektov sa oprávnený príjem nevýznamného základného subjektu rovná celkovej sume jeho výnosov určenej na účely podania správy podľa jednotlivých štátov a suma jeho upravených zahrnutých daní sa rovná sume splatnej dane z príjmov určenej na účely podania správy podľa jednotlivých štátov. Oprávnený príjem alebo oprávnená strata a suma upravených zahrnutých daní ostatných základných subjektov sa vypočítajú podľa druhej až tretej časti tohto zákona.

V písm. c) je upravená podmienka porovnania sumy vylúčených príjmov na základe ekonomickej podstaty vypočítanej podľa § 23 s čistým oprávneným príjmom základných subjektov (test bežného zisku). Táto podmienka je splnená, ak čistý oprávnený príjem základných subjektov je rovný alebo nižší ako suma vylúčených príjmov na základe ekonomickej podstaty. Pri výpočte čistého oprávneného príjmu základných subjektov môže podávajúci základný subjekt na základe § 32c ods. 2 rozhodnúť, že oprávnený príjem nevýznamného základného subjektu sa rovná sume jeho výnosov určenej na účely podania správy podľa jednotlivých štátov.

Príklad:

Účtovným obdobím nadnárodnej skupiny podnikov je kalendárny rok. Nadnárodná skupina podnikov má v Slovenskej republike 13 základných subjektov, z ktorých 3 spĺňajú definíciu nevýznamného základného subjektu podľa § 32c ods. 1 písm. a). Podávajúci subjekt sa na základe § 32c ods. 2 a 3 rozhodol, že zjednodušené výpočty na účely uplatnenia výnimky z výpočtu dorovnávaciej dane podľa § 32b uplatní len na jeden nevýznamný základný subjekt.

Na základe toho 10 základných subjektov, ktoré sú konsolidované v konsolidovanej účtovnej závierke hlavného materského subjektu a 2 nevýznamné základné subjekty, za ktoré nebolo prijaté rozhodnutie podľa § 32c ods. 2 (tzn. 12 základných subjektov) sú povinné vyčíslieť jednotlivé položky na účely uplatnenia § 32b ods. 1 písm. a) až c) podľa druhej až tretej časti tohto zákona (*pozn. ani jeden z týchto základných subjektov nie je základný subjekt v menšinovom vlastníctve, spoločný podnik alebo investičný subjekt, resp. poisťovací investičný subjekt*). Čistý oprávnený príjem dvanástich základných subjektov je 10 mil. eur a súčet sumy ich upravených zahrnutých daní je 1,6 mil. eur. Oprávnený príjem nevýznamného základného subjektu, za ktorého bolo prijaté rozhodnutie podľa § 32c ods. 2 je 100 tis. eur a suma jeho upravených zahrnutých daní je 10 tis. eur. Efektívna sadzba dane všetkých základných subjektov sa podľa § 32b ods. 1 písm. b) rovná 15,9406 % ($1\,610\,000 / 10\,100\,000$), tzn. podmienka výnimky z výpočtu dorovnávaciej dane je splnená.

K § 32c:

Odsek 1 písm. a) vymedzuje nevýznamný základný subjekt, tzn. základný subjekt, ktorý nie je zahrnutý v konsolidovanej účtovnej závierke hlavného materského subjektu z dôvodu veľkosti alebo významnosti, pričom konsolidovanou účtovnou závierkou hlavného materského subjektu môže byť v tomto prípade len účtovná závierka definovaná v § 2 písm. i) prvého bodu alebo tretieho bodu tohto zákona. Zároveň sa vyžaduje, aby účtovná závierka bola predmetom externého auditu a aby finančné účty základného subjektu, na základe ktorých sa zostavuje správa podľa jednotlivých štátov, boli vedené na základe prijateľného štandardu finančného účtovníctva alebo schváleného štandardu finančného účtovníctva, ak celkové výnosy základného subjektu sú vyššie ako 50 000 000 eur.

Odsek 1 písm. b) vymedzuje definíciu relevantných predpisov pre podávanie správ podľa jednotlivých štátov.

Na účely uplatnenia výnimky z výpočtu dorovnávacej dane podľa § 32b sa podľa druhého odseku v § 32c môžu v prípade nevýznamných základných subjektov použiť údaje určené na základe relevantných predpisov pre podávanie správ podľa jednotlivých štátov.

Pravidlami pre zostavenie správy podľa jednotlivých krajín sú pravidlá podľa právneho poriadku hlavného materského subjektu alebo náhradného subjektu skupiny (napr. podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní).

Podávajúci subjekt sa na účely § 32b môže rozhodnúť, že suma oprávneného príjmu nevýznamného základného subjektu sa rovná celkovej sume výnosov určenej podľa relevantných predpisov pre podávanie správ podľa jednotlivých štátov, oprávnené výnosy nevýznamného základného subjektu sa rovnajú celkovej sume výnosov určenej podľa relevantných predpisov pre podávanie správ podľa jednotlivých štátov a suma upravených zahrnutých daní nevýznamného základného subjektu sa rovná sume splatnej dane z príjmov určenej podľa relevantných predpisov pre podávanie správ podľa jednotlivých štátov.

§ 32 odsek 3 stanovuje, že rozhodnutie týkajúce sa použitia zjednodušených výpočtov pre nevýznamné základné subjekty sa uplatňuje jednotlivo za každý základný subjekt.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 8.2.1 globálnych modelových pravidiel proti narušaniu základu dane OECD, príloha A, kapitola 2 (administratívne usmernenie z 15.12.2023).

K bodu 45 - § 39 ods. 6

Legislatívno-technická úprava textu zákona. Precizovanie textu z dôvodu právnej istoty a jednoznačnosti právnej úpravy.

K bodu 46 - § 42 ods. 2

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 47 - § 42 ods. 3

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 48 - § 44 ods. 4

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 49 - § 44 ods. 5 až 10

§ 44 ods. 4 stanovuje prechodné pravidlo pre určenie hodnoty nadobudnutého majetku, ktorý bol predmetom prevodu v rámci jednej skupiny v období po 30.11.2021 do dňa, ktorý

predchádza začiatku prechodného roka. Prechodným rokom sa podľa § 44 ods. 10 na tento účel rozumie prechodný rok u predávajúceho základného subjektu, ktorým je prvé účtovné obdobie, v ktorom predávajúci základný subjekt podlieha zdaneniu podľa kvalifikovanej vnútroštátnej dorovnávej dane, kvalifikovaného pravidla zahrnutia príjmov, kvalifikovaného pravidla pre nedostatočne zdanené zisky alebo prvé účtovné obdobie, v ktorom predávajúci základný subjekt neuplatňuje výnimku z výpočtu dorovnávej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov podľa § 32 alebo podľa obdobnej výnimky v inom štáte.

Pri aplikácii tohto ustanovenia sa skúma, či by príslušné subjekty boli základnými subjektmi skupiny, ak by bol tento zákon v platnosti bezprostredne pred uskutočnením prevodu. Cieľom prechodného pravidla je zabrániť tomu, aby dochádzalo k prevodom majetku (iného ako zásoby) v rámci skupiny predtým, ako sa na príslušnú skupinu začnú vzťahovať ustanovenia tohto zákona. Dôvodom tejto úpravy je, že prevod majetku by mohol zvýšiť účtovnú hodnotu majetku na strane nadobúdajúceho základného subjektu, čím by sa v nasledujúcich obdobiach znížil jeho oprávnený príjem (alebo by došlo k zvýšeniu jeho oprávnenej straty) bez toho, aby zodpovedajúci zisk na strane predávajúceho základného subjektu podliehal potenciálnemu uplatneniu dorovnávej dane. Tieto riziká však nevzniknú v prípade dostatočného zdanenia prevodu na strane predávajúceho základného subjektu, tzn. ak predávajúci základný subjekt podliehal v momente prevodu dorovnávej dani (podľa kvalifikovaného pravidla zahrnutia príjmov, kvalifikovaného pravidla pre nedostatočne zdanené zisky, pravidla pre kvalifikovanú vnútroštátnu dorovnávaciu daň). V prípade, že predávajúci základný subjekt spadá do rozsahu pravidiel zdanenia dorovnávacou daňou, ale v momente prevodu uplatňuje výnimku z výpočtu dorovnávej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov (napr. podľa § 32), na nadobúdajúci základný subjekt sa vzťahuje úprava podľa odseku 4.

Nadobúdajúci základný subjekt je podľa § 44 ods. 4 povinný pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty vychádzať z účtovnej hodnoty majetku u predávajúceho subjektu pri prevode. Podľa § 44 ods. 5 zaobchádza nadobúdajúci základný subjekt s nadobudnutým majetkom ako s majetkom nadobudnutým za sumu rovnajúcu sa účtovnej hodnote majetku u predávajúceho základného subjektu v čase prevodu upravenú po prevode majetku do začiatku prechodného roka u nadobúdajúceho základného subjektu podľa účtovného štandardu použitého pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky hlavného materského subjektu (tzn. účtovná hodnota majetku znížená o odpisy a zvýšená o kapitalizované náklady). Táto hodnota sa na účely tohto zákona použije ďalej napr. na určenie sumy odpisov, sumy zisku alebo straty z následného predaja majetku, ktoré sa majú zohľadniť pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu, tzn. že sa zohľadní pri úprave zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva.

Prevodom majetku sa na účely § 44 ods. 4 rozumejú všetky transakcie a podnikové reštrukturalizácie, ktoré sa účtujú podobne ako prevod majetku (tzn. ak skupina vytvorí alebo zvýši účtovnú hodnotu majetku), a to bez ohľadu na ich formu a bez ohľadu na to, či sa uskutočnia v rámci jedného subjektu alebo medzi subjektmi. Prevodom majetku v rámci jedného subjektu môže byť zvýšenie účtovnej hodnoty majetku z dôvodu premiestnenia subjektu alebo zmena reálnej hodnoty majetku, na základe ktorej subjekt zaúčtuje zisk alebo stratu a zodpovedajúco upraví účtovnú hodnotu majetku. Subjekt sa v týchto prípadoch bude považovať za predávajúci základný subjekt a súčasne za nadobúdajúci základný subjekt. Odsek 4 sa uplatní napríklad na nasledujúce typy vnútrogrupinových transakcií alebo reštrukturalizácií:

- predaj majetku,
- kapitálový lízing, ktorý sa účtuje rovnakým alebo podobným spôsobom ako obstaranie majetku,
- licencia, ktorá sa na účtovné účely považuje za predaj,

- prevod majetku prostredníctvom predaja kontrolného podielu,
- predplatenie licenčných poplatkov alebo nájomného, kde poskytovateľ licencie/prenajímateľ vykazuje preddavok ako výnos a nadobúdateľ licencie/nájomca majetok kapitalizuje a odpisuje vo svojich finančných účtoch;
- swap na celkový výnos, pri ktorom sa podkladové aktívum prevedie na finančné účty subjektu, ktorý získal práva na výnosy a kapitálové zisky vytvorené podkladovým aktívom,
- premiestnenie subjektu/subjektov, pri ktorom dochádza k zvýšeniu daňového základu alebo účtovnej hodnoty premiestneného majetku (napr. na základe reálnej hodnoty majetku),
- prechod na účtovanie v reálnej hodnote, pri ktorom subjekt vykazuje zisky alebo straty zo zmien reálnej hodnoty majetku a zodpovedajúce úpravy účtovnej hodnoty majetku.

Odsek 4 sa nevzťahuje na lízing, licenciu alebo swap na celkový výnos, pri ktorých zúčastnené strany účtujú výnosy a zodpovedajúce náklady v rovnakých účtovných obdobiach.

V prípade, že sa nadobudnutie majetku vykazuje vo finančných výkazoch nadobúdajúceho základného subjektu v účtovnej hodnote prevádzaného majetku u predávajúceho základného subjektu a nadobúdajúci základný subjekt vykáže z dôvodu rozdielu medzi účtovnou hodnotou majetku a daňovou hodnotou majetku odloženú daňovú pohľadávku, nadobúdajúci základný subjekt môže podľa § 44 ods. 6 túto odloženú daňovú pohľadávku zohľadniť pri výpočte efektívnej sadzby dane v rozsahu,

- v akom predávajúci základný subjekt uhradil v súvislosti s prevodom daň, ktorá by sa považovala za zahrnutú daň,
- v akom by sa predávajúcemu základnému subjektu priradila zahrnutá daň podľa § 19,
- odloženej daňovej pohľadávky, ktorá by sa určila podľa odseku 1 a 2, ale ktorá sa zrušila alebo nebola u predávajúceho základného subjektu vytvorená, pretože zisk z predaja majetku sa zahrnul do zdaniteľného príjmu predávajúceho základného subjektu.

Suma tejto odloženej daňovej pohľadávky však nesmie podľa § 44 ods. 7 presiahnuť súčin rozdielu medzi hodnotou majetku na daňové účely a hodnotou majetku určenou podľa odseku 4 a minimálnou sadzbou dane.

V prípade, že sa nadobudnutie majetku vykazuje vo finančných výkazoch nadobúdajúceho základného subjektu v reálnej hodnote, nadobúdajúci základný subjekt môže podľa § 44 ods. 8 pri výpočte efektívnej sadzby dane vychádzať z reálnej hodnoty majetku, ak by nadobúdajúci základný subjekt vyčíslil na základe rozdielu medzi daňovou hodnotou prevedeného majetku podľa zákona o dani z príjmov a účtovnou hodnotou majetku určenou podľa odseku 4 (tzn. účtovnou hodnotou majetku u predávajúceho základného subjektu) odloženú daňovú pohľadávku.

§ 44 ods. 9 stanovuje, že prechodným rokom základných subjektov, ktoré uplatňujú výnimku z výpočtu dorovnávej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov podľa § 32, sa rozumie prvé účtovné obdobie, v ktorom sa na základné subjekty nevzťahuje táto výnimka.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 9.1.3 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 1.2.2023).

K bodu 51 - § 45 ods. 2

§ 45 ods. 2 vymedzuje, že výpočet efektívnej sadzby dane a dorovnávej dane podľa tohto zákona sa vykonáva vo vykazovanej mene, tzn. v mene, ktorá sa používa pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k definícii kvalifikovanej vnútroštátnej dorovnávacjej dane v článku 10.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 13.7.2023).

K bodu 52 - § 46a

§ 46a ods. 1 objasňuje, že novelizované znenie § 5 sa uplatňuje na účtovné obdobia začínajúce od 31.12.2024. Základné subjekty spadajúce do rozsahu pôsobnosti tohto zákona za účtovné obdobie začínajúce v období od 31.12.2023 do 30.12.2024, uplatňujú ustanovenia § 5 v znení účinnom od 31.12.2023 do 30.12.2024.

§ 46a ods. 2 zavádza prechodné ustanovenie pre oznámenie rozhodnutia o uplatnení odloženej pohľadávky z oprávnenej straty podľa § 18a. Podľa § 18a ods. 5 sa toto rozhodnutie oznamuje v prvom oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane za prvé účtovné obdobie, v ktorom základné subjekty spadajú do rozsahu pôsobnosti tohto zákona. Ak však základné subjektu uplatňujú v tomto účtovnom období výnimku z výpočtu dorovnávacjej dane na základe kvalifikovanej správy podľa jednotlivých štátov podľa § 32, rozhodnutie o uplatnení odloženej pohľadávky z oprávnenej straty podľa § 18a sa oznamuje v oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane za prvé účtovné obdobie, v ktorom sa táto výnimka prestane uplatňovať.

Uvedená úprava vychádza z dokumentu OECD „Bezpečné prístavy a úľava od sankcií z 15.12.2022“.

§ 46a ods. 3 zavádza prechodné ustanovenie pre základné subjekty, ktoré boli v rozsahu pôsobnosti tohto zákona v účtovnom období začínajúcom od 31. decembra 2023. V prípade týchto subjektov sa za prvé účtovné obdobie podľa § 18a ods. 5 bude považovať účtovné obdobie začínajúce od 31. decembra 2024.

§ 46a ods. 4 zavádza prechodné ustanovenie, na základe ktorého sa predlžuje lehota na podanie oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane a daňového priznania do 30. júna 2026, ak by lehota na ich podanie podľa § 39 ods. 2 a § 40 ods. 2 uplynula pred 30. júnom 2026.

Príklad:

Ak oznamovacím a zdaňovacím obdobím základných subjektov je účtovné obdobie od 1.1.2024 do 30.06.2024, základné subjekty sú podľa § 39 ods. 2 a § 40 ods. 2 povinné podať správcovi dane oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane a daňové priznanie v lehote do 31.12.2025. Na základe prechodného ustanovenia podľa § 46a sa však v uvedenom prípade lehota na ich podanie predlžuje do 30.6.2026.

Uvedená úprava vychádza z doplnenia komentára k článku 9.4.1 globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane OECD (administratívne usmernenie z 15.12.2023).

K bodom 53 a 54

Ide o legislatívno-technickú úpravu textu zákona z dôvodu jednoznačnosti právnej úpravy.

Čl. II

Navrhuje sa účinnosť zákona od 31. 12. 2024.