

# Prehľad zmien v oblasti daní po 1.1.2023

Rok 2022 bol opäť bohatý na zmeny v oblasti daní, najdôležitejšie daňové zákony boli novelizované a bolo zavedených viacero významných novínok. Najdôležitejšie zmeny vyplývajú z nášho členstva v EÚ a potreby implementovať legislatívu EÚ do vnútroštátnych právnych predpisov. V ďalšom texte vám ponúkame **stručný prehľad najvýznamnejších legislatívnych zmien, ktoré vstupujú do platnosti v roku 2023** alebo neskôr.

## Novinky v zákone o dani z príjmov

Zákon o dani z príjmov sa novelizoval na viackrát, posledná novela bola schválená koncom decembra 2022, pričom najdôležitejšie ustanovenia vstúpili do platnosti hneď od 1.1.2023.

### ZMENY V OBLASTI TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA (OD 1.1.23)

V oblasti transferového oceňovania boli prijaté zásadné zmeny, ktoré v stručnosti popisujeme v nasledujúcom odseku:

1. Bola upravená definícia pre určenie **ekonomického prepojenia závislých osôb**. Podiely blízkych osôb sa spočítavajú a ak ich súčet presiahne 25 %, príslušné osoby alebo subjekty sa považujú za ekonomicky prepojené.
2. Bola zavedená hranica pre **významnú kontrolovanú transakciu**, a to **viac ako 10 tis. eur** na transakciu resp. pri úveroch a pôžičkách istina **nad 50 tis. eur**.
3. Do zákona bol doplnený **nárok na korešpondujúcu úpravu základu dane**, pokiaľ je primárna úprava vykonaná v slovenskej právnickej osobe a protistranou je slovenská stála prevádzkareň.
4. Podľa novely bude mať správca dane pri daňovej kontrole možnosť **určiť ziskovosť subjektu na úrovni strednej hodnoty (mediánu)**. Ak daňovník preukáže, že vzhľadom na okolnosti je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia hodnôt, základ dane sa upraví podľa tejto hodnoty. Ustanovenie posilňuje pozíciu správcu dane, ktorý v problémových prípadoch spravídla vypracuje vlastný benchmark.
5. Zároveň sa zaviedlo administratívne uľahčenie pre daňové subjekty v podobe možnosti predložiť správcovi dane transferovú dokumentáciu v inom štátnom jazyku ako v slovenskom.
6. Pre účely odstránenia nezrovnalostí pri vydávaní rozhodnutí o bilaterálnom alebo multilaterálnom odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania (APA) sa príslušné orgány dohodli, že odsúhlasenú metódu bude možné použiť **aj za zdaňovacie obdobia pred podaním žiadosti (roll back) a zároveň sa do zákona doplnila možnosť vydať rozhodnutie aj na viac ako päť zdaňovacích období**.

### ZMENA V PRÍSTUPE K ZDAŇOVANIU STÁLEJ PREVÁDZKARNE (OD 1.1.23)

Kým doterajšia právna úprava týkajúca sa **vyčíslenia základu dane stálej prevádzkarne**, ktorá nevedie podvojné účtovníctvo, bola založená na hotovostnom princípe (rozdiel medzi príjmami a výdavkami), **nové znenie zákona explicitne zakotvilo aj akruálny princíp**. Pri určení základu dane stála prevádzkareň teda bude mať možnosť vychádzať z **rozdielu medzi výnosmi a nákladmi vykázanými v účtovníctve zriaďovateľa, ktoré sú priraditeľné danej stálej prevádzkarni**. Novela týmto zohľadnila požiadavky praxe, keďže zriaďovateľ stálej prevádzkarne v zahraničí vo väčšine prípadov vedie podvojné účtovníctvo, ktoré je zväčša spoľahlivejším základom pre stanovenie základu dane stálej prevádzkarne.

Novela tiež upravila postup zahrnutia príjmov (výnosov) a výdavkov (nákladov) vzniknutých pred vznikom alebo vykázaných po zániku stálej prevádzkarne. Zmena umožňuje uplatniť daňové výdavky stálej prevádzkarne, aj ak podmienka pre ich uplatnenie bola splnená až po je zániku (napr. pri podmienke zaplatenia). Tieto výdavky (náklady) si môže stála prevádzkareň po svojom zániku uplatniť prostredníctvom dodatočného daňového priznania za niektoré z posledných dvoch zdaňovacích období, kedy ešte existovala.

## PRAVIDLO O OBMEDZENÍ ZAHRNUTIA ÚROKOV DO ZÁKLADU DANE (OD 1.1.24)

V súvislosti s implementáciou článku 4 smernice ATAD I bolo v zákone o dani z príjmov aktualizované pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov do základu dane. Cieľom je obmedziť čisté úrokové náklady u právnických osôb, a tak zabrániť umelému znižovaniu základu dane právnickej osoby prostredníctvom dlhového financovania.

Nové pravidlo upravuje výšku daňovo uznaných úrokových nákladov prevyšujúcich úrokové príjmy (čistých úrokových nákladov). Základňou pre obmedzenie výšky čistých úrokových nákladov je základ dane zvýšený o daňové odpisy a čisté úrokové náklady.

Do konca roka 2023 sa v Slovenskej republike bude ešte uplatňovať výnimka podľa čl. 11 ods. 6 smernice ATAD I, na základe ktorej sa limitácia úrokových nákladov týka výlučne závislých osôb (pravidlá nízkej kapitalizácie podľa § 21a zákona o dani z príjmov). S účinnosťou od 01.01.2024 bude platiť nové pravidlo o limitácii čistých úrokových nákladov, ktoré sa bude týkať **aj nezávislých osôb**.

Ustanovenie obsahuje aj tzv. bezpečný prístav, t. j. limitácia čistých úrokových nákladov sa neuplatní u daňovníkov, u ktorých suma čistých úrokových nákladov **nepresiahne 3 mil. eur**.

Daňovník, na ktorého sa nevzťahuje pravidlo bezpečného prístavu, je povinný zvýšiť základ dane o úroky, ktoré presiahnu **30 % hodnoty EBITDA** (zisk pred zdanením, úrokmi a odpismi). Na rozdiel od § 21a sa do čistých úrokových nákladov započítavajú aj úroky, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny alebo vlastných nákladov majetku (tzv. kapitalizované úroky).

Potešiteľné je, že EÚ má okrem limitácie daňovej optimalizácie záujem podporiť spoľahlivý, efektívny a spravodlivý systém zdaňovania podnikov v EÚ. V snahe riešiť historické zvýhodňovanie dlhu voči vlastnému imaniu predstavila **návrh smernice DEBRA**, podľa ktorej bude za určitých podmienok možné **pre daňové účely odpočítať hypotetické úroky zo zvýšenia vlastného imania**. V prípade schválenia bude smernica platiť od 1.1.2024, s navrhovaným termínom implementácie 31.12.2023.

## ZDANENIE KOMERČNÝCH DLHOPISOV U NEREZIDENTOV (OD 1.1.23)

Od roku 2023 podliehajú zdaneniu v SR aj výnosy z komerčných dlhopisov, ktoré plynú daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a majú zdroj na území SR.

## ZMENY V DAŇOVOM BONUSU (OD 1.1.23)

S účinnosťou od 1.1.2023 sa zmenila aj výška a spôsob výpočtu daňového bonusu. Boli zavedené dve vekové skupiny - do 15 rokov a nad 15 rokov veku dieťaťa. Výška sumy daňového bonusu je však ohraničená aj percentom zo základu dane (čiastkového základu dane) podľa počtu vyživovaných detí. Maximálny daňový bonus na vyživované dieťa do 15 rokov je 100 eur mesačne a nad 15 rokov 50 eur mesačne.

## Novinky v zákone o DPH

Novela zákona o dani z pridanej hodnoty bola schválená v decembri 2022 a taktiež priniesla početné zmeny.

## POVINNOSŤ OPRAVY ODPOČÍTANEJ DANE PRI NEZAPLATENÝCH FAKTÚRACH (OD 1.1.23)

Závažnou zmenou je **povinnosť odberateľa vykonať opravu odpočítanej dane**, ktorú musí vykonať z nakúpených tovarov/služieb, ak za uvedené transakcie nezaplatil. Oprava sa vykoná v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 100 dní od splatnosti záväzku.

Zároveň sa zjemnili podmienky pre možnosť opravy základu dane z titulu nevymožiteľnej pohľadávky. **Pohľadávka sa bude považovať za nevymožiteľnú, ak od splatnosti uplynulo 150 dní** (doteraz 12 mesiacov). Okrem toho sa pri pohľadávkach, ktoré možno automaticky po uplynutí 150 dní považovať za nevymožiteľné, **zvýšila spodná hranica z 300 eur s DPH na sumu 1000 eur s DPH**.

### ZMENY PRI POVINNEJ REGISTRÁCIÍ (OD 1.1.23)

Novela zároveň priniesla zjednodušenie **v podobe vypustenia povinnosti tuzemskej registrácie pre DPH, ak subjekt dosiahol obrat 49 790 eur iba z oslobodených činností** v zmysle § 37 až § 39 zákona o DPH. Cieľom je zamedziť povinnosti podávať nulové priznania iba s vykázaním oslobodených činností. Subjekty, ktoré už sú registrované a spĺňajú podmienky, môžu z tohto titulu požiadať o zrušenie registrácie.

Zároveň sa mení obdobie **pre účely posúdenia oneskorenej registrácie z 30 dní na 21 dní** a zo zákona sa vypúšťa automatická povinnosť správcu dane vykonať daňovú kontrolu, ak je vykázaný nadmerný odpočet.

### ZNÍŽENIE DPH NA 10% PRE VYBRANÉ SLUŽBY V OBLASTI GASTRO A ŠPORTU (OD 1.1.23)

Cez pozmeňovací návrh v NR SR bolo do zákona najskôr doplnené, že sa dočasne do 31.3.2023 ustanovuje znížená 10% sadzba DPH na služby prepravy osôb lanovkami a lyžiarskymi vlekmí, služby vstupu na kryté a nekryté športové zariadenia, vstupné do umelých kúpalísk a na reštauračné a stravovacie služby. Parlament nakoniec tesne pred Vianocami odsúhlasil, **že zníženie sadzby DPH na 10% bude mať trvalý charakter.**

### INÉ ZMENY (OD 1.1.2024)

Súčasťou novely bola aj transpozícia Smernice Rady EÚ 2020/284 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES. Ide o zavedenie harmonizovaných pravidiel, ktoré slúžia **na boj proti daňovým podvodom v oblasti cezhraničného elektronického obchodu** a na kontrolu správnosti výšky priznanej DPH.

## Novinky v daňovom poriadku

### ZMENY V INDEXE DAŇOVEJ SPOĽAHLIVOSTI (OD 1.2.23)

Počas roka 2022 začala finančná správa rozposielať daňovníkom nový pridelený index daňovej spoľahlivosti. Pôvodná ušľachtilá myšlienka hodnotenia daňovníkov transparentne bola aplikovaná kontroverzne, keďže hodnotiace kritériá boli čisto formalistické, bez ohľadu na veľkosť a komplexnosť činnosti spoločnosti. Podľa štatistiky sa viac ako 2/3 subjektov z najvyššej kategórie prepadli nižšie. Keďže sa blížil termín zverejnenia pridelených indexov (30.9.2022), mnohí daňovníci, ktorým hrozilo reputačné riziko, začali protestovať.

V septembri 2022 bola schválená novela zákona o e-Governmente, súčasťou ktorej bola aj novela zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok). Novelou bol posunutý termín na zverejnenie zoznamu pridelených indexov daňovej spoľahlivosti posunula **na 31.1.2023**, čo finančnej správe poskytlo čas na prehodnotenie a zmiernenie niektorých kritérií.

### SYSTÉM DRUHEJ ŠANCE PRI UKLADANÍ POKÚT (OD 1.1.24)

Od roku 2024 **správca dane pri prvom porušení povinností nebude ukladať pokutu**, ktorú je možné určiť podľa intervalového rozpätia, ale upozorní na splnenie povinnosti. Ak bola povinnosť splnená oneskorene, upozorní daňový subjekt, že pri ďalšom porušení mu už bude uložená pokuta.

## Novinky v zákone o účtovníctve

### SPRÁVA S INFORMÁCIAMI O DANI Z PRÍJMOV

Nové ustanovenia zákona o účtovníctve účinné od 22.6.2023 zavádzajú povinnosť vyhotoviť Správu s informáciami o dani z príjmov (§ 21 až § 21 f). Táto povinnosť je súčasťou rozsiahlej nadnárodnej iniciatívy ATAD (konkrétne Smernica (EÚ) 2021/2101) a vzťahuje sa na obdobia začínajúce 22.6.2024 a neskôr.

Podľa novely sa povinnosť vyhotoviť správu s informáciami o dani z príjmov vzťahuje na:

- a. **konečnú materskú účtovnú jednotku**, ak v každom z dvoch bezprostredne po sebe nasledujúcich účtovných období jej konsolidované výnosy vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej podľa osobitných predpisov presiahli sumu **750 mil. eur**,
- b. **samostatnú účtovnú jednotku**, ak v každom z dvoch bezprostredne po sebe nasledujúcich účtovných období jej
  1. výnosy vykázané v individuálnej účtovnej závierke zostavenej podľa osobitných predpisov presiahli sumu 750 mil. eur, alebo
  2. čistý obrat vykázaný v jej individuálnej účtovnej závierke, ak nezostavuje individuálnu účtovnú závierku podľa osobitných predpisov, presiahol sumu 750 mil. eur.

Účtovná jednotka, na ktorú sa vzťahuje povinnosť uloženia správy s informáciami o dani z príjmov, je povinná **ju uložiť v registri najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia**, za ktoré sa táto správa s informáciami o dani z príjmov vyhotovuje. Účtovná jednotka je zároveň povinná zverejniť správu v rovnakej forme aj na svojom webovej sídle.

## Iné dôležité zmeny v legislatíve

### MINIMÁLNE ZDRAVOTNÉ ODVODY ZAMESTNANCOV (OD 1.1.23)

V decembri 2022 bola schválená novela zákona č. 581/2004 Z.z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorou sa od 1.1.2023 zaviedli minimálne odvody pre nízkopríjmových zamestnancov. Minimálny zdravotný odvod musí byť na úrovni odvodu zo sumy životného minima, čo pre rok 2023 predstavuje minimálne 32,81 eur mesačne. Ak vypočítaný zdravotný odvod nedosiahne požadovanú minimálnu výšku, rozdiel doplatí zamestnanec. **Odvodová povinnosť zamestnávateľa sa nemení.**

Vzhľadom na komplikácie očakávané pri výpočte aj vykazovaní samotnej mzdy však **odporúčame každému zamestnávateľovi nezávislú previerku.**

Autori:



**Renáta Bláhová, FCCA, LL.M.**

Audítorka / Daňová poradkyňa

Partnerka



**Judita Kuchtová**

Daňová poradkyňa

Partnerka



**Zuzana Krupčiaková**

Senior konzultant