

Zodpovedná redaktorka: Ing. Petra Krišková, PhD.

Redakčná rada: Dr. h. c. prof. Ing. Július Alexy, CSc. (predseda), Ing. Ondrej Baláž, Ing. Mária Brániková, Ing. Richard Farkaš, CSc., Ing. Mária Horváthová, Ing. Eva Hupková, FCCA, prof. Ing. Janka Hvozdárová, CSc., Ing. Jozef Hýbl, FCCA, CA, DiplIFR, Ing. Petra Krišková, PhD., doc. Ing. Lenka Krupová, PhD., Ing. Viera Laszová, doc. Ing. Jozef Makúch, PhD., Ing. Janka Matayová, Ing. Ján Artur Oberhauser, CSc., Ing. Ivan Paule, FCCA, PhD., Ing. Jozef Škultéty, PhD., prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD., Ing. Ján Užík, PhD., Ing. Dagmar Válová, ACCA

Účtovníctvo • Audítorstvo • Daňovníctvo *v teórii a praxi*, č. 12/2020, ročník XXVIII.

Vydáva:

Slovenská komora certifikovaných účtovníkov v spolupráci so Slovenskou komorou audítorov, Slovenskou komorou daňových poradcov, Ekonomickou univerzitou v Bratislave, Ministerstvom financií SR, Najvyšším kontrolným úradom SR a ACCA.

Adresa redakcie: Záhradnícka 95, 821 08 Bratislava

Adresa administrácie:

Záhradnícka 95, 821 08 Bratislava
Telefón: 0903 478 592, fax: 02/ 534 12 954
IČO: 173 140 20
DIČ: 2020708778
IČ DPH: SK2020708778
Bankové spojenie: SLSP, a. s., Bratislava
IBAN: SK33 0900 0000 0000 1148 2463

Design obálky: Vladimír Kriško

Tlač: Blumi, www.blumi.sk

Evidencia: MK SR EV 3794/09: Vedecko-odborný časopis. Professional Magazine of Science.

Objednávky prijíma administrácia. Za obsah inzercie zodpovedá inzerent.
Jednotlivé články vyjadrujú názor autora, redakcia nezodpovedá za ich obsah.
Na viaceré problémy môžu existovať odlišné názory.
Neprešlo jazykovou úpravou. Nevyžiadané rukopisy nevraciamy.

Zadané do tlače: 10. 12. 2020

OBSAH

Ku zdaňovaniu príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti 1. časť (Jarinkovičová, V.)	2
Minimálna mzda a minimálne mzdové nároky od roku 2021 (Seneši, N.)	11
Daňovník a vozidlo (daň z motorových vozidiel) (Fülöpová, J.)	18
Príspevok zamestnávateľa na stravovanie zamestnancov (Kubaščíková, Z.)	23
Na slovíčko....	28
DAŇOVÁ TVORIVOSŤ IX. Daňový tvor a jeho múzy (Burák, E.)	33

CONTENTS

For taxation of income from self - employment 1. part (Jarinkovičová, V.)	2
Minimum wage and minimum wage claims from 2021 (Seneši, N.)	11
Taxpayer and vehicle (motor vehicle tax) (Fülöpová, J.)	18
Employer's contribution to staff meals (Kubaščíková, Z.)	23
For a word....	28
TAX CREATIVITY IX. The tax creature and its muse (Burák, E.)	33

Ku zdaňovaniu príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti – 1. časť

Ing. Valéria Jarinkovičová

Obsahom tohto príspevku je problematika zdaňovania príjmov plynúcich fyzickým osobám z vykonávania samostatnej zárobkovej činnosti podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení n. p. (ďalej len „ZDP“), a to najmä za rok 2020 – s poukázaním na rozdiely oproti predchádzajúcemu roku a na zmeny (už schválené, ale i pripravované) od 1. 1. 2021.

Nie je cieľom tohto príspevku, vzhľadom na rozsiahlosť tejto problematiky, podrobne rozoberať všetky špecifiká zdaňovania príjmov autorov a umelcov, súkromných lekárov a dôkladnejšie sa venovať ustanoveniam ZDP upravujúcim napr. daňové a nedaňové výdavky, nezdaniteľné časti základu dane a pod.

1. K okruhu príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti a základným princípom ich zdaňovania

Najprv si musíme pripomenúť, ktorým druhom príjmov sa budeme a ktorým sa nebudeme venovať. Iste, v prvom rade nepôjde o príjmy zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP – síce tiež ide o aktívne príjmy, ale nie zo samostatne vykonávanej činnosti. Nebudú to ani príjmy z prenájmu nehnuteľností a z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. a 4 ZDP, ktoré majú pasívny charakter. Za príjmy zo zárobkovej činnosti nemožno považovať ani ďalšie pasívne príjmy: z kapitálového majetku (§ 7 ZDP), z predaja nehnuteľností či hnutelných vecí nepodnikajúcou osobou, ani iné druhy príjmov patriacich do § 8 ZDP medzi ostatné príjmy.



Ak uvažujeme o samostatnej zárobkovej činnosti, v prvom rade budeme mať na zreteli podnikanie.

Pojem **podnikanie** je vymedzený v § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka. Rozumie sa ním sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku alebo na účel dosiahnutia merateľného pozitívneho sociálneho vplyvu, ak ide o hospodársku činnosť registrovaného sociálneho podniku.

Za podnikateľa sa podľa § 2 ods. 2 Obchodného zákonníka považuje:

- a) osoba **zapísaná v obchodnom registri**,
- b) osoba podnikajúca **na základe živnostenského oprávnenia**,
- c) **osoba podnikajúca na základe iného než živnostenského oprávnenia podľa osobitných predpisov**, resp.
- d) fyzická osoba vykonávajúca poľnohospodársku výrobu na základe osvedčenia a zápisu do príslušnej evidencie podľa osobitného predpisu - zákona č. 219/1991 Zb., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/1990 Zb. o súkromnom podnikaní občanov) – t. j. **samostatne hospodáriaci roľník**.

Medzi podnikateľov patria (aj, resp. v prvom rade) živnostníci. Podľa § 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (**živnostenský zákon**) v znení neskorších predpisov (ďalej aj „**živnostenský zákon**“), živnosťou je sústavná činnosť prevádzkovaná samostatne, vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku alebo za účelom dosiahnutia merateľného pozitívneho sociálneho vplyvu, ak ide o hospodársku činnosť registrovaného sociálneho podniku podľa osobitného predpisu, a za podmienok ustanovených týmto zákonom.

Podnikanie vykonávané podľa osobitných predpisov je typické tým, že na získanie oprávnenia (licencie a pod.) musí záujemca vyhovovať určeným kritériám a splniť požadované podmienky, pričom sa v nadväznosti na to stáva členom príslušnej profesijnej komory.

Pri príjmoch z podnikania podľa osobitných predpisov - § 6 ods. 1 písm. c) ZDP - v poznámke pod čiarou k odkazu 26 sú uvedené napr. tieto zákony:

- č. 78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov v znení n.p.,
- č. 466/2002 Z. z. o audítoroch a Slovenskej komore audítorov v znení n. p.,
- č. 10/1992 Zb. o súkromných veterinárnych lekároch a o Komore veterinárnych lekárov Slovenskej republiky v znení n. p.,
- č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok) v znení n. p.

Ďalej sem patria príjmy z činností, ktoré sú vykonávané podľa zákonov:

- č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v znení n. p.,
- č. 420/2004 Z. z. o mediácii a o doplnení niektorých zákonov v znení n. p., ide o príjmy z činnosti mediátorov,
- č. 138/1992 Z. z. o autorizovaných architektoch a autorizovaných stavebných inžinieroch v znení n. p.,
- č. 215/1995 Z. z. o geodézii a kartografii a č. 216/1995 Z. z. o Komore geodetov a kartografov v znení n. p.,
- č. 200/1994 Z. z. o Komore reštaurátorov a o výkone reštaurátorskej činnosti jej členov v znení n. p.,
- č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti v znení n. p. - príjmy súkromných lekárov (teda nie zamestnancov nemocníc a iných poskytovateľov zdravotnej starostlivosti, ale v princípe zdravotníckych pracovníkov s licenciou na výkon samostatnej zdravotníckej praxe) - budeme sa im neskôr venovať podrobnejšie,
- č. 344/2004 Z. z. o patentových zástupcoch, o zmene zákona č. 444/2002 Z. z. o dizajnoch a zákona č. 55/1997 Z. z. o ochranných známkach v znení zákona č. 577/2001 Z. z. a zákona č. 14/2004 Z. z.,
- č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení n. p. – činnosť odborného lesného hospodára podľa § 47 uvedeného zákona (fyzická osoba, ktorá je odborne spôsobilá, spĺňa určené podmienky a je zapísaná v registri odborných lesných hospodárov).



Ako už bolo uvedené, v prvom rade máme na zreteli všetky príjmy plynúce fyzickým osobám z individuálne vykonávanej podnikateľskej činnosti. Ide tu však aj o vykonávanie iných činností, ktoré nie sú podnikaním.

Do okruhu príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti patria:

➤ príjmy z podnikania - § 6 ods. 1 ZDP:

- a) z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva dosiahnuté samostatne hospodáriacimi roľníkmi na základe zápisu do evidencie na príslušnom mestskom alebo obecnom úrade a vydaného osvedčenia – podľa § 12a zákona č. 105/1990 Zb. o súkromnom podnikaní občanov v znení zákona č. 219/1991 Zb.,
- b) zo živnosti v súlade so zákonom č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov,
- c) z podnikania podľa osobitných predpisov,
- d) príjmy spoločníkov v. o. s. a komplementárov k. s.) – ide o podiel konkrétneho spoločníka na základe dane spoločnosti, ktorý na neho pripadá,

- **príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti SZČ podľa § 6 ods. 2 písm. a) – e) ZDP:**
- a) **z vytvorenia diela a umeleckého výkonu v súlade so zákonom č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon** v znení zákona č. 125/2016 Z. z., 215/2018 Z. z., a 306/2018 Z. z. (ďalej aj „**autorský zákon**“), pri ktorých daňovník uplatnil postup podľa § 43 ods. 14 ZDP (písomne sa dohodol s vyplácajúcim subjektom, že si príjmy zdaní sám), z vydávania, rozmnožovania a **rozširovania literárnych diel a iných diel na vlastné náklady, z vytvorenia alebo zhotovenia iného predmetu duševného vlastníctva a z použitia iného predmetu duševného vlastníctva alebo z postúpenia práv k predmetu duševného vlastníctva,**
 - b) z činností, ktoré **nie sú** živnosťou ani **podnikaním** podľa osobitných predpisov, k týmto príjmom patria napr. príjmy **osobných asistentov** osôb ťažko zdravotne postihnutých podľa § 23 zákona č. **447/2008 Z. z.** o peňažných príspevkoch na kompenzáciu ťažkého zdravotného postihnutia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení n. p., príjmy **správcov** podľa zákona č. **7/2005 Z. z.** o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení n. p. a pod.,
 - c) príjmy **znalcov a tlmočníkov** za činnosť podľa zákona č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení n. p. – priamo v § 2 ods. 7 je uvedené, že výkon činnosti podľa tohto zákona nie je podnikanie,
 - d) príjmy z činností sprostredkovateľov podľa osobitného predpisu, ktoré nie sú živnosťou – ide o príjmy najmä podľa zákona č. **186/2009 Z. z.** o finančnom sprostredkovaní a finančnom poradenstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, dosiahnuté **finančným poradcom, finančným agentom, resp. finančným sprostredkovateľom,**
 - e) príjmy z činnosti **športovca alebo športového odborníka** podľa zákona č. **440/2015 Z. z.** o športe v znení n. p. vrátane príjmov na základe zmluvy o sponzorstve a športe – ide o tie príjmy, ktoré (podobne ako v predchádzajúcich prípadoch) nepatria medzi príjmy zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP.



Poznámka: Ak daňovník vykonáva činnosť finančného agenta – podľa § 2 ods. 5 zákona č. 186/2009 Z. z. v znení n. p. finančné sprostredkovanie vykonávané podľa tohto zákona je podnikaním (aj keď v ZDP sú tieto príjmy zatriedené do § 6 ods. 2 medzi príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti). Podobne je to v prípade finančného poradenstva vykonávaného podľa tohto zákona.

Príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 2 ZDP sa zdaňujú v princípe rovnako ako príjmy z podnikania patriace do § 6 ods. 1 ZDP. Z týchto aktívnych príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP sa vyčísľuje **jeden čiastkový základ dane** (ďalej aj „**ZD**“).

To, či samostatná zárobková činnosť má charakter podnikania alebo ide o dosahovanie iných príjmov – napr. z duševného vlastníctva (o. i. príjmy autorov a výkonných umelcov podľa autorského zákona) **má vplyv najmä na:**

- a) prípadnú **povinnosť doručovať finančnej správe podania elektronickými prostriedkami** podľa § 14 zákona č. **563/2009 Z. z.** o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení n. p. (ďalej len „**daňový poriadok**“), ako aj
- b) prípadnú **povinnosť používať pokladnicu e-kasa klient** podľa zákona č. **289/2008 Z. z. v znení n. p.**
Pokladnicou e-kasa klient sa v zmysle § 2 rozumie:
 1. on-line registračná pokladnica,
 2. virtuálna registračná pokladnica.

Povinnosť používať pokladnicu e-kasa klient sa vzťahuje na osoby, ktoré spĺňajú všetky tri nasledujúce podmienky:

- ide o fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá má oprávnenie na podnikanie, a teda sa považuje za podnikateľa podľa Obchodného zákonníka,
- uskutočnil sa predaj tovaru alebo sa poskytla zákonom vymedzená služba, ktorá je uvedená v prílohe č. 1 zákona o ERP,
- ide o prijatie tržby, ktorou sa rozumie prijatá platba z predaja tovaru alebo z poskytovania služby na predajnom mieste v hotovosti alebo inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť, najmä elektronickými platobnými prostriedkami alebo poukážkou oprávňujúcou na nákup tovaru alebo poskytnutie služby, pričom tržbou je aj platba prijatá ako preddavok.



Príklad: Pani Milá podniká ako živnostníčka. Jej manžel vykonáva činnosť daňového poradcu. Ich študujúca dcéra je osobnou asistentkou osoby ťažko zdravotne postihnutej a dosahuje príjmy z činností, ktoré nie sú živnosťou ani podnikaním podľa osobitných predpisov, patriace do § 6 ods. 2 písm. b) ZDP. Na rozdiel od rodičov nevzťahuje sa na ňu povinnosť doručovať finančnej správe podania elektronickými prostriedkami a nemusí ani používať pokladnicu e-kasa klient.

V tejto súvislosti je vhodné poukázať na to, že okruh príjmov, ktoré sa považujú za príjmy zo samostatnej zárobkovej činnosti sa líši od okruhu príjmov z vykonávania slobodného povolania, ako aj od okruhu príjmov z regulovaných povolání:

Pojem „slobodné povolanie“ v žiadnej právnej norme nie je definovaný, ale v niektorých sa používa – napr. podľa § 2 ods. 3 zákona č. 586/2003 Z. z. v znení n. p. advokátske povolanie je slobodné povolanie, ktoré možno vykonávať len podľa tohto zákona. Používa sa aj v niektorých medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu; napr. podľa čl. 14 ods. 2 takejto zmluvy s Rakúskou republikou, č. 48/1979 Zb. výraz „slobodné povolanie“ zahŕňa najmä samostatne vykonávané vedecké, literárne, umelecké, výchovateľské alebo učiteľské činnosti, ako aj samostatné činnosti lekárov, právnych zástupcov, inžinierov, architektov a daňových poradcov.



Medzi príjmy z výkonu slobodného povolania možno zaradiť tieto druhy príjmov:

- podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP - príjmy z podnikania vykonávaného podľa osobitných predpisov,
- podľa § 6 ods. 2 ZDP – príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti - v podstate všetky tieto príjmy uvedené v § 6 ods. 2 možno považovať za príjmy zo slobodného povolania,
- podľa § 6 ods. 4 ZDP - ide o príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 65 a ďalších ustanovení autorského zákona, a to za udelenie súhlasu na použitie diela a súhlasu na použitie umeleckého výkonu, ak nepatria do príjmov uvedených v § 6 ods. 2 písm. a) ZDP, pri ktorých daňovník uplatnil postup podľa už spomenutého ustanovenia § 43 ods. 14 ZDP.

Regulovaným povolaním je povolanie, odborná činnosť alebo skupina odborných činností, na ktorých výkon sa vyžaduje splnenie kvalifikačných predpokladov ustanovených osobitnými predpismi (okrem všeobecného kvalifikačného predpokladu, ktorým je stupeň vzdelania), najmä v študijnom odbore v skupine študijných odborov sociálne, ekonomické a právne vedy; za regulované povolanie sa považuje aj povolanie s právom používať profesijné tituly, ktoré vykonávajú členovia uznanej profesijnej organizácie.

Do okruhu (skupiny) príjmov zo **samostatných zárobkových činností**, ktorými sa zaoberáme, patria **nielen tie, ktoré plynú fyzickým osobám z individuálne vykonávanej zárobkovej činnosti**, ale aj zo zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2) **na základe písomnej zmluvy o združení**, ako aj príjmy z podnikania plynúce **spoločníkom v. o. s. a komplementárom k. s.**, teda obchodných spoločností osobného typu.

Napr. činnosti **súkromných veterinárnych lekárov**, geodetov a kartografov, advokátov a pod. patria aj medzi slobodné povolania, aj regulované povolania a sú aj samostatnou zárobkovou činnosťou. **Nemožno však tieto pojmy považovať za synonymá. Okruh samostatných zárobkových činností nie je totožný s okruhom slobodných povolaní a ani s okruhom regulovaných povolaní**; napr. medzi samostatné zárobkové činnosti a slobodné povolania patria o. i. aj nezávislé činnosti umeleckého charakteru, ktoré však nie sú regulovanými povolaniami; medzi regulované povolania patria napr. aj remeselné a viazané živnosti (voľné nie), pričom žiadne živnosti nie sú slobodnými povolaniami a zas všetky živnosti (a všetky podnikateľské aktivity, vrátane činnosti samostatne hospodáriacich roľníkov) sú samostatnou zárobkovou činnosťou (v prípade slobodného povolania ide len o podnikanie podľa osobitných predpisov). Medzi príjmy zo slobodných povolaní patria (na rozdiel od príjmov zo samostatných zárobkových činností a z regulovaných povolaní) aj príjmy podľa § 6 ods. 4 ZDP, teda z použitia diela a použitia umeleckého výkonu.

Úplne stručne k nim:

V súlade s **§ 10 ods. 2 ZDP** príjmy dosiahnuté viacerými daňovníkmi **pri spoločnom podnikaní** alebo pri spoločnej **inej samostatnej zárobkovej činnosti** podľa **§ 6 ods. 1 a 2 ZDP** na základe **písomnej zmluvy o združení** (podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka) sa rozdelia - **príjmy i daňové výdavky sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak.**

Takéto **združenie nemá právnu subjektivitu**, nie je samostatnou účtovnou jednotkou a nie je ani daňovníkom dane z príjmov; nerozdeľuje sa základ dane - zisk alebo strata vyplývajúca z činnosti združenia, ale **rozdeľujú sa príjmy a výdavky** (resp. náklady a výnosy).

V prípade obchodných spoločností osobného typu:

Podľa § 76 **Obchodného zákonníka** **verejná obchodná spoločnosť** je spoločnosť, v ktorej **aspoň dve osoby** (fyzické alebo aj právnické) **podnikajú pod spoločným obchodným menom a ručia za záväzky spoločnosti spoločne a nerozdielne celým svojím majetkom.** Ide o spoločnosť **osobného typu.**

Na jednej strane podnikateľským subjektom je **obchodná spoločnosť** - právnická osoba, na druhej strane v súlade s § 12 ods. 4 ZDP predmetom dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou sú iba príjmy, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 (zrážkou); ostatné príjmy sa zdaňujú prostredníctvom daňových priznaní jednotlivých spoločníkov.

Podľa § 82 Obchodného zákonníka podiel na zisku určený na základe ročnej účtovnej závierky je splatný do troch mesiacov od jej schválenia. Spoločnosť však neúčtovným spôsobom prostredníctvom „pripočítateľných a odpočítateľných položiek“ musí zistiť aj základ dane za spoločnosť ako celok. **Príslušný podiel na tomto základe dane spoločnosti si každý zo spoločníkov v zmysle § 6 ods. 1**

písm. d) ZDP – ak ide o fyzické osoby - uvedie vo svojom daňovom priznaní. V súlade s § 6 ods. 7 ZDP **základom dane** (čiastkovým základom dane) **spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti je časť základu dane verejnej obchodnej spoločnosti** zisteného podľa § 17 až 29. Táto časť základu dane sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom. **Výška podielu na zisku vyplateného v súlade s § 82 Obchodného zákonníka sa teda nemusí zhodovať s podielom na základe dane.** Navyše, je tu časový nesúlad.



Príklad: Ak napr. spoločnosť XY, v. o. s. vznikla a začala dosahovať výnosy v roku 2019, podiely na zisku môžu mať spoločníci (tri fyzické osoby) vyplatené až v roku 2020, avšak (aj svoje) daňové priznanie podávajú už za rok 2019. Musia v ňom uviesť o. i. svoj podiel na základe dane v. o. s. za rok 2019, a to v odd. VI v tab. č. 1 na r. 4 v stĺpci 1, vyčíslit daň, ako aj vyplniť údaje v XIII. odd. „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“.

Podľa § 93 ods. 1 Obchodného zákonníka **komanditná spoločnosť** je spoločnosť, v ktorej jeden alebo viac spoločníkov ručí za záväzky spoločnosti do výšky svojho nesplateného vkladu zapísaného v obchodnom registri (komanditisti) a jeden alebo viac spoločníkov celým svojím majetkom (komplementári). Na právne postavenie komanditistov sa používajú ustanovenia Obchodného zákonníka o spoločnosti s ručením obmedzeným. V súlade s § 6 ods. 8 ZDP **základom dane (čiastkovým základom dane) komplementára komanditnej spoločnosti je časť základu dane komanditnej spoločnosti**, ktorá sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje časť zisku pripadajúca na komplementára podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom. Dodajme – zvyšná časť základu dane k. s. sa podrobí zdaneniu daňou z príjmov právnických osôb. Podiely na zisku vyplácané komanditistom zo zisku vykazaného do konca roku 2003 podliehali zdaneniu osobitnou sadzbou dane 15 % - podobne ako v prípade spoločníkov s. r. o.; tieto podiely na zisku plynúce komanditistom zo zisku vykazaného za roky 2004 až 2016 neboli predmetom dane a od 1. 1. 2017 - zo zisku za rok 2017 a roky nasledujúce - sa opäť zdaňujú (ak sú bežne poskytované tuzemskou k. s. komanditistom – rezidentom SR sadzbou 7 %, daňou vyberanou zrážkou). Súčasne povinnosť platiť poistné na verejné zdravotné poistenie sa nevzťahuje na dividendy vyplácané zo zisku dosiahnutého v účtovnom období, ktoré sa začalo 1. januára 2017 alebo neskôr.

Do základu dane sa zahrnie aj podiel komplementára komanditnej spoločnosti (resp. spoločníka v. o. s.) na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti komplementára (resp. spoločníka v. o. s.) v spoločnosti.

Ak tieto spoločnosti vykážu daňovú stratu, rozdeľuje sa rovnako ako základ dane - uvádza sa v stĺpci výdavkov – č. 2 - toho istého riadku č. 4 tabuľky č. 1.

Podľa § 6 ods. 6 príjmy uvedené v odseku 1 písm. d) sa na účely zistenia základu dane môžu znížiť len za podmienok uvedených v odseku 9. V súlade s § 6 ods. 9 ZDP sa tieto príjmy na účely zistenia základu dane znižujú o poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť spoločník verejnej obchodnej spoločnosti alebo komplementár komanditnej spoločnosti (na zdravotné a sociálne poistenie) a o výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p) za podmienok určených v uvedených ustanoveniach (týkajú sa výkonu činnosti mimo pravidelného - obvyklého - miesta jej vykonávania, čiže ako keby „na pracovnej ceste“ a výdavkov na stravu – práve pri výkone činnosti v mieste obvyklom, t. j. v dielni, kancelárii, ordinácii a pod.).



Príjmy uvedené v § 6 odseku 1 písm. d) sa na účely zistenia základu dane **znižujú o**:

- **poistné a príspevky** (na zdravotné a sociálne poistenie), ktoré je povinný platiť spoločník v. o. s. alebo komplementár k. s. a
- **výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p)** za podmienok určených v uvedených ustanoveniach (výdavky daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom než obvyklom mieste a stravné za určených podmienok).

Zároveň poistné zaplatené spoločnosťou za tohto daňovníka nie je uznaným daňovým výdavkom – podľa § 19 ods. 3 písm. i) ZDP sa akceptuje iba poistné a príspevky hradené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 a poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca.

Možno opäť dodať, že v týchto prípadoch účastníci združenia, spoločníci v. o. s. a komplementári k. s. musia vyplniť aj oddiel daňového priznania s označením „**Miesto na osobitné záznamy daňovníka**“ a uviesť v ňom požadované údaje

Viac sa týmito príjmami zo spoločne vykonávanej činnosti zaoberať nebudeme.

V daňových priznaniach sa uvádzajú aj príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 a príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 2 ZDP **zo zdrojov v zahraničí**.

Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, daňového rezidenta SR, sú príjmy plynúce zo zdrojov na území Slovenskej republiky aj zo zdrojov v zahraničí, teda **celosvetové príjmy**. Na daň zaplatenú v zahraničí sa prihliada v súlade s § 45 ZDP a s príslušnou medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej aj „**medzinárodná zmluva**“). **Predmetom dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, daňového nerezidenta SR**, je len príjem (výnos) plynúci **zo zdrojov na území SR** podľa § 16 ZDP a článkov príslušnej medzinárodnej zmluvy, napr. z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne na území SR alebo zo závislej činnosti vykonávanej na území SR za určených podmienok.



Príklad: Pán Šťastný, rezident SR, podniká na základe živnostenského oprávnenia. V januári roku 2020 si vybavil príslušné oprávnenie aj v Poľsku, začal tam vykonávať činnosť (má tam zamestnancov) a vznikla mu tam stála prevádzkareň. V súlade s článkom 7 príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia č. 95/1996 Z. z. zisky podniku (aj fyzickej osoby) jedného zmluvného štátu (teda v našom prípade SR) podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, ak podnik nevykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte (teda v Poľskej republike) prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza. Ak podnik vykonáva svoju činnosť takýmto spôsobom, môžu byť zisky podniku zdanené v druhom štáte (v Poľsku), ale iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni. Na zamedzenie dvojitého zdanenia sa v zmysle čl. 24 zmluvy použije metóda zápočtu - v daňovom priznaní daňovník vyplní príslušné riadky (napr. v daňovom priznaní za rok 2019 išlo o r. 85 – 89).

V súlade s § 6 ods. 5 ZDP súčasťou príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP sú aj príjmy z akéhokoľvek nakladania s obchodným majetkom [§ 2 písm. m)], úroky z peňažných prostriedkov na bežných účtoch používaných v súvislosti s dosahovaním týchto príjmov, príjem z predaja podniku alebo jeho časti (§ 17a ZDP) na základe zmluvy o predaji podniku podľa § 476 až § 488 Obchodného zákonníka a výška odpusteného dlhu alebo jeho časti u dlžníka, ak súvisí a je dôsledkom nakladania s obchodným majetkom



Príklad: Živnostník pán Veselý predal v júni 2020 za 6 300 € stroj, ktorý bol bezprostredne pred predajom vložený do obchodného majetku, používaný v súvislosti s podnikaním a odpisovaný; daňová zostatková cena stroja predstavovala 7 665 €. Príjem z predaja daňovník zahrnie do príjmov zo živnosti a ako výdavok si uplatní daňovú zostatkovú cenu stroja 7 665 €. Podľa § 19 ods. 3 písm. b) ZDP sa za výdavok pri predaji takéhoto majetku považuje celá daňová zostatková cena, teda prihlíada sa aj na prípadnú stratu z predaja.

Dodajme, že od 1. 1. 2015 sa daňová zostatková cena osobných automobilov a iného majetku vyšpecifikovaného v § 19 ods. 3 písm. b) prvom bode ZDP uznáva len do výšky príjmov z predaja, takže na stratu z predaja sa neprihlíada.

Ak by daňovník stroj (alebo inú hnuiteľnú či nehnuteľnú vec zaradenú do obchodného majetku) najprv preradil z obchodného majetku do osobného majetku a predal ju do piatich rokov od tohto momentu, tento zdaniteľný príjem zatriedi medzi ostatné príjmy uvedené v § 8 ZDP, pričom ako výdavok opäť odpočíta zostatkovú cenu tohto majetku, ale v súlade s § 8 ods. 2 ZDP len do výšky dosiahnutých príjmov. Ak sa predaj veci (nehnuteľnosti alebo hnuiteľnej veci) uskutoční až po uplynutí piatich rokov od vyradenia z obchodného majetku, príjem už nepodlieha zdaneniu – je od dane oslobodený podľa § 9 ZDP.

2. Základná charakteristika týchto príjmov plynúcich fyzickým osobám zo samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP z aspektu ZDP:

- ✓ sú považované za tzv. **aktívne príjmy** – spolu s príjmami zo závislej činnosti; ide o skupinu daňovo zvýhodnených príjmov, pri ktorých sa môžu uplatniť **nezdaniteľné časti základu dane** (ďalej aj „**nezdaniteľné časti ZD**“, resp. „**NČZD**“),
- ✓ od týchto príjmov je možné za určených podmienok odpočítať výdavky aj špecifickým spôsobom - **percentom z príjmov** v súlade s § 6 ods. 10 ZDP (dodajme, je to možné aj v prípade príjmov podľa § 6 ods. 4 ZDP a tiež dodajme, že to na druhej strane neprichádza do úvahy v prípade podielov na ZD obchodných spoločností osobného typu podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP – vyplýva to z § 6 ods. 6 ZDP a je to aj logické,
- ✓ **uznáva sa** len pri nich (spomedzi všetkých príjmov fyzických osôb) **daňová strata** vykázaná z účtovníctva alebo z daňovej evidencie a zároveň je tu **možnosť znižovania tohto základu dane (ČZD) o odpočet daňových strát z predchádzajúcich rokov**,
- ✓ **ZDP umožňuje** len pri týchto príjmoch spomedzi príjmov fyzických osôb aj tzv. **superodpočet výdavkov na výskum a vývoj** podľa § 30c ZDP,
- ✓ za ustanovených podmienok sa uplatní len pri zdaňovaní týchto príjmov spomedzi všetkých príjmov fyzických osôb **sadzba dane 15 % – prvýkrát za r. 2020**,
- ✓ za určených podmienok bude možné len pri zdaňovaní týchto príjmov spomedzi príjmov fyzických osôb **stať sa mikrodaňovníkom – prvýkrát za rok 2021**,
- ✓ špecificky sa len tohto okruhu daňovníkov s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP týka ustanovenie § 19 ods. 2 písm. e) ZDP, upravujúce **daňové výdavky pri výkone činnosti mimo miesta jej pravidelného vykonávania**, o. i. stravné, výdavky na ubytovanie a tiež tzv. kilometrovné, čiže základná sadzba náhrady za určených podmienok (použitie vlastného osobného motorového vozidla, nezahrnutého – u neho nikdy - do obchodného majetku),
- ✓ podobne sa len na tento okruh daňovníkov vzťahuje ustanovenie § 19 ods. 2 písm. p) ZDP umožňujúce uplatnenie **výdavkov na stravovanie** za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku (a to práve v mieste pravidelného vykonávania činnosti, napr. v dielni, kancelárii) za určených podmienok a do limitovanej výšky,

- ✓ v zmysle § 19 ods. 3 písm. i) ZDP za daňovo akceptovaný výdavok sa považuje **poistné a príspevky** hradené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2, ako aj poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca; je to pochopiteľné, keďže v prípade príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 a príjmov z použitia diela a umeleckého výkonu patriacich do § 6 ods. 4 sa poistné na zdravotné a sociálne poistenie ani neplatí,
- ✓ daňovníci s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak túto činnosť vykonávajú nepretržite najmenej 24 mesiacov, si môžu v súlade s § 19 ods. 2 písm. w) ZDP zahrnúť do daňových výdavkov sumy vynaložené **na rekreáciu** (seba a presne vyšpecifikovaného okruhu ďalších osôb na rekreácii zúčastnených), a to v rozsahu, vo výške a za podmienok ustanovených pre zamestnancov podľa § 152a Zákonníka práce, ak zároveň v prípade dosahovania aj príjmov zo závislej činnosti mu nebol poskytnutý takýto príspevok od zamestnávateľa (nemôže dôjsť ku duplicite),
- ✓ za podobných podmienok si daňovníci s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP môžu premietnuť do základu dane podľa § 19 ods. 2 písm. x) **výdavky na športovú činnosť svojho dieťaťa**, ak daňovníkovi nebol poskytnutý príspevok na športovú činnosť dieťaťa podľa § 152b Zákonníka práce v súvislosti s výkonom závislej činnosti.



Poznámka: V tejto súvislosti aktuálne dodajme, že v rámci „Spoločnej správy výborov Národnej rady Slovenskej republiky o výsledku prerokovania vládneho návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (tlač 199) vo výboroch Národnej rady Slovenskej republiky v druhom čítaní“ je v návrhu novely ZDP (p. t. č. 199) o. i. navrhnuté: „V § 19 ods. 2 sa vypúšťajú písmena w) a x).“, pričom má ísť o legislatívno-technickú úpravu v nadväznosti na vypustenie oslobodenia príspevku na rekreáciu a príspevku na športovú činnosť dieťaťa od zdanenia, a to s účinnosťou od 1. januára 2021. Zároveň sa analogicky upravuje znenie § 21. Podľa prechodných ustanovení sa ustanovenia § 5 ods. 7 písm. b), § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu, § 19 ods. 2 písm. w) a x) a § 21 ods. 1 písm. i) v znení účinnom do 31. decembra 2020 poslednýkrát použijú na rekreácie podľa § 152a Zákonníka práce, ktoré boli ukončené najneskôr do 31. decembra 2020, a na športovú činnosť dieťaťa podľa § 152b Zákonníka práce, ktorú dieťa vykonáva najneskôr do 31. decembra 2020.

- ✓ len z týchto príjmov môže po novelizácii ZDP zákonom č. 301/2019 Z. z. vzniknúť povinnosť platiť **preddavky na daň** – odvíja sa od výšky poslednej známej daňovej povinnosti vypočítanej zo základu dane (ČZD) zisteného z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 zníženého o odpočet daňovej straty,
- ✓ len v prípade dosahovania aktívnych zdaniteľných príjmov (teda z § 5 a § 6 ods. 1 a 2) si daňovník za určených podmienok môže uplatniť **daňový bonus** podľa § 33 ZDP na každé vyživované dieťa žijúce v domácnosti s daňovníkom.



Poznámka: Aktuálne dodajme, že v rámci návrhu novely ZDP je v cit. správe navrhnuté rozšírenie možnosti uplatnenia dvojnásobného daňového bonusu aj pre deti od 6 do 15 rokov, ale na druhej strane obmedzenie uplatnenia daňového bonusu len do dovŕšenia 19 rokov veku dieťaťa, a to prvýkrát už za január 2021.

Svoju pozornosť v budúcom čísle ÚAD upriamime najmä na zistenie ZD a postup pri výpočte dane.

Minimálna mzda a minimálne mzdové nároky od roku 2021

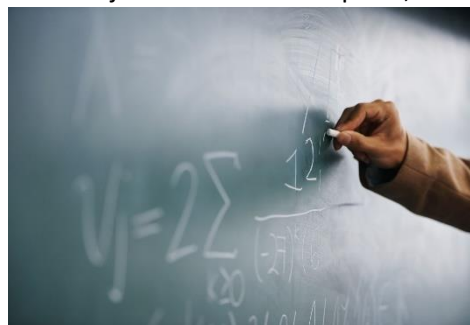
Ing. Norbert Seneši, PhD.

1. Úvod

Národná rada Slovenskej republiky schválila zákon č. 294/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 663/2007 Z. z. o minimálnej mzde v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov. Novela zákona č. 663/2007 Z. z. o minimálnej mzde v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o minimálnej mzde“ v príslušnom tvare) mení spôsob určovania sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok v prípade, že sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok. Takisto táto novela výnimočne ustanovuje na rok 2021 sumu mesačnej minimálnej mzdy a sumu minimálnej mzdy za každú hodinu odpracovanú zamestnancom. Novela zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákonník práce“ v príslušnom tvare) zase okrem iného mení spôsob stanovovania minimálnych mzdových nárokov zamestnanca v závislosti od stupňa náročnosti práce a spôsob stanovovania mzdového zvýhodnenia za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu, za nočnú prácu, náhrady mzdy za neaktívnu časť pracovnej pohotovosti mimo pracoviska a mzdovej kompenzácie za sťažený výkon práce. Každá z týchto zmien bude predmetom tohto príspevku.

2. Zmena vzorca pre výpočet minimálnej mzdy

Novela zákona o minimálnej mzde zmenila s účinnosťou od roku 2021 vzorec pre výpočet minimálnej mzdy v prípade, že sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok. Od 1. januára 2021 bude platiť, že ak sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok, suma mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok bude 57 % (pôvodne 60 %) priemernej mesačnej nominálnej mzdy zamestnanca v hospodárstve Slovenskej republiky zverejnenej Štatistickým úradom Slovenskej republiky za kalendárny rok, ktorý dva roky predchádza kalendárnemu roku, na ktorý sa určuje suma mesačnej minimálnej mzdy.¹



V súlade s vyššie uvedeným tak bude platiť to, že ak sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov v roku 2021 nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na rok 2022, suma mesačnej minimálnej mzdy na rok 2022 bude 57 % priemernej mesačnej nominálnej mzdy

¹ Zákon o minimálnej mzde v znení účinnom od 1. januára 2021, § 8.

zamestnanca v hospodárstve Slovenskej republiky zverejnenej Štatistickým úradom Slovenskej republiky za rok 2020.

Menšou zmenou vyplývajúcou z novely zákona o minimálnej mzde je zmena zaokrúhľovania sumy minimálnej mzdy za každú hodinu odpracovanú zamestnancom v prípade, že ustanovený týždenný pracovný čas zamestnanca je nižší ako 40 hodín. Ak je ustanovený týždenný pracovný čas zamestnanca nižší ako 40 hodín, suma minimálnej mzdy v eurách za hodinu sa s účinnosťou od 1. januára 2021 bude zaokrúhľovať na tri desatinné miesta (pôvodne na štyri desatinné miesta).

3. Minimálna mzda na rok 2021 bude 623 eur mesačne

Novelou zákona o minimálnej mzde sa výnimočne suma minimálnej mzdy na rok 2021 ustanovuje priamo v zákone o minimálnej mzde. Na rok 2021 sa ustanovuje minimálna mzda pre zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou v sume 623 eur a minimálna mzda za každú hodinu odpracovanú zamestnancom v sume 3,580 eura.² Zároveň sa podľa prechodných ustanovení zákona o minimálnej mzde ustanovuje, že na určenie sumy minimálnej mzdy na rok 2021 sa neuplatní pôvodný mechanizmus (resp. vzorec) určovania minimálnej mzdy v prípade, že sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na minimálnej mzde na nasledujúci kalendárny rok.

Pri určovaní uvedených
Ministerstvo práce,
republiky ako
o minimálnej mzde



súm minimálnej mzdy na rok 2021
sociálnych vecí a rodiny Slovenskej
navrhovateľ novely zákona
vychádzalo už z nového vzorca

určovania minimálnej mzdy. V súlade s ním teda v prípade, že sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok, suma mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok je 57 % priemernej mesačnej nominálnej mzdy zamestnanca v hospodárstve Slovenskej republiky zverejnenej Štatistickým úradom Slovenskej republiky za kalendárny rok, ktorý dva roky predchádza kalendárnemu roku, na ktorý sa určuje suma mesačnej minimálnej mzdy (suma mesačnej minimálnej mzdy sa zaokrúhľuje na celé eurá nahor). Keďže priemerná mesačná nominálna mzda zamestnanca v hospodárstve Slovenskej republiky za rok 2019 bola 1 092 eur, tak 57 % z tejto sumy po zaokrúhlení na celé eurá nahor je **623 eur**. Minimálna mzda za každú hodinu odpracovanú zamestnancom na rok 2021 sa potom vypočítala ako 1/174 z tejto sumy zaokrúhlená na tri desatinné miesta ($623 \text{ eur} / 174 \times 1 = 3,58045$ eura, čo je po zaokrúhlení na tri desatinné miesta 3,580 eura).

4. Minimálna mzda podľa stupňa náročnosti práce – zmena od roku 2021

Zamestnávateľ, u ktorého nie je odmeňovanie zamestnancov dohodnuté v kolektívnej zmluve, je povinný zamestnancovi poskytnúť mzdu najmenej v sume minimálneho mzdového nároku určeného

² Zákon o minimálnej mzde v znení účinnom od 31. októbra 2020, § 9b.

pre stupeň náročnosti práce príslušného pracovného miesta.³ Ak mzda zamestnanca v kalendárnom mesiaci nedosiahne sumu minimálneho mzdového nároku, zamestnávateľ je povinný zamestnancovi poskytnúť doplatok v sume rozdielu medzi dosiahnutou mzdou a sumou minimálneho mzdového nároku ustanoveného pre stupeň náročnosti práce patriaci príslušnému pracovnému miestu.⁴



V súvislosti s minimálnymi mzdovými nárokmi zamestnancov odvíjajúcimi sa aj od stupňa náročnosti práce príslušného pracovného miesta dochádza na základe novely Zákonníka práce od roku 2021 k dôležitej zmene. Na úvod však chceme pripomenúť to, že **minimálne mzdové nároky** zamestnancov v závislosti od stupňa náročnosti práce príslušného pracovného miesta **sa vzťahujú len na zamestnancov pracujúcich na základe pracovného pomeru**. Minimálne mzdové nároky zamestnancov v závislosti od stupňa náročnosti práce príslušného pracovného miesta sa nevzťahujú na zamestnancov pracujúcich na základe niektorej z dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru.

Od roku 2021 sa pre zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou suma minimálneho mzdového nároku pre príslušný stupeň náročnosti práce na príslušný kalendárny rok vypočíta ako súčet rozdielu medzi sumou mesačnej minimálnej mzdy určenej na príslušný kalendárny rok a sumou mesačnej minimálnej mzdy určenej na rok 2020 a súčinu sumy mesačnej minimálnej mzdy určenej na rok 2020 a koeficientu minimálnej mzdy.⁵ Vo forme vzorca si tento výpočet môžeme vyjadriť nasledovne: suma minimálneho mzdového nároku zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou pre príslušný stupeň náročnosti práce na príslušný kalendárny rok = (suma mesačnej minimálnej mzdy určená na príslušný kalendárny rok – suma mesačnej minimálnej mzdy určená na rok 2020) + (suma mesačnej minimálnej mzdy určenej na rok 2020 x koeficient minimálnej mzdy). Na základe novely Zákonníka práce sa výsledok tohto výpočtu od roku 2021 bude zaokrúhľovať na tri desatinné miesta.

Od roku 2021 sa pre zamestnanca neodmeňovaného mesačnou mzdou suma minimálneho mzdového nároku pre príslušný stupeň náročnosti práce na príslušný kalendárny rok za každú hodinu odpracovanú zamestnancom pri ustanovenom týždennom pracovnom čase 40 hodín vypočíta ako 1/174 zo sumy minimálneho mzdového nároku zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou. Na základe novely Zákonníka práce sa výsledok od roku 2021 bude zaokrúhľovať na tri desatinné miesta.

Sumy minimálnych mzdových nárokov pre príslušný stupeň náročnosti práce na príslušný kalendárny rok sa podľa nového § 120 ods. 8 Zákonníka práce budú od 1. januára 2021 na žiadosť Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky uverejňovať vo forme oznámenia v Zbierke

³ Zákonník práce, § 120 ods. 1.

⁴ Zákonník práce, § 120 ods. 1.

⁵ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 120 ods. 4.

zákonov Slovenskej republiky.⁶ Toto oznámenie sa uverejnení najneskôr 1. novembra kalendárneho roka predchádzajúceho príslušnému kalendárnemu roku.

V nasledujúcej tabuľke sú uvedené minimálne mzdové nároky zamestnancov v roku 2021 v závislosti od stupňa náročnosti práce príslušného pracovného miesta pre zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou a pre zamestnanca odmeňovaného hodinovou mzdou pri ustanovenom týždennom pracovnom čase 40 hodín, 38,75 hodiny a 37,5 hodiny.

Stupeň náročnosti práce	1	2	3	4	5	6
Koeficient minimálnej mzdy	1	1,2	1,4	1,6	1,8	2
Mesačná minimálna mzda v roku 2021 (40-hodinový týždenný pracovný čas)	623 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 1)]	739 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 1,2)]	855 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 1,4)]	971 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 1,6)]	1 087 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 1,8)]	1 203 eur [(623 eur – 580 eur) + (580 eur x 2)]
Hodinová minimálna mzda v roku 2021 (40-hodinový týždenný pracovný čas)	3,580 eura (1/174 z 623 eur)	4,247 eura (1/174 z 739 eur)	4,914 eura (1/174 z 855 eur)	5,580 eura (1/174 z 971 eur)	6,247 eura (1/174 z 1 087 eur)	6,914 eura (1/174 z 1 203 eur)
Hodinová minimálna mzda v roku 2021 (38,75-hodinový týždenný pracovný čas)	3,695 eura (3,580 eura / 38,75 x 40)	4,384 eura (4,247 eura / 38,75 x 40)	5,073 eura (4,914 eura / 38,75 x 40)	5,760 eura (5,580 eura / 38,75 x 40)	6,449 eura (6,247 eura / 38,75 x 40)	7,137 eura (6,914 eura / 38,75 x 40)
Hodinová minimálna mzda v roku 2021 (37,5-hodinový týždenný pracovný čas)	3,819 eura (3,580 eura / 37,5 x 40)	4,530 eura (4,247 eura / 37,5 x 40)	5,242 eura (4,914 eura / 37,5 x 40)	5,952 eura (5,580 eura / 37,5 x 40)	6,663 eura (6,247 eura / 37,5 x 40)	7,375 eura (6,914 eura / 37,5 x 40)

5. Mzdové zvýhodnenia za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a za nočnú prácu od roku 2021

Novela Zákonníka práce od 1. januára 2021 zásadným spôsobom mení aj výšku mzdového zvýhodnenia za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a za nočnú prácu. Doteraz sa tieto mzdové zvýhodnenia určovali percentom z hodinovej minimálnej mzdy platnej v príslušnom kalendárnem roku. Od roku 2021 budú stanovené pevnou sumou. To okrem iného znamená to, že so zvyšovaním minimálnej mzdy sa počnúc rokom 2021 mzdové zvýhodnenia za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a za nočnú prácu už viac nebudú zvyšovať.

⁶ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 120 ods. 8.

Od 1. januára 2021 patrí zamestnancovi za prácu v sobotu okrem dosiahnutej mzdy za každú hodinu práce v sobotu aj mzdové zvýhodnenie najmenej v sume 1,79 eura (do 31. decembra 2020 to je 50 % minimálnej mzdy za hodinu). U zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa práca pravidelne vykonávala v sobotu, možno dohodnúť nižšiu sumu mzdového zvýhodnenia za prácu v sobotu, najmenej však vo výške 1,61 eura (do 31. decembra 2020 to je 45 % minimálnej mzdy za hodinu).⁷

Od 1. januára 2021 patrí zamestnancovi za prácu v nedeľu okrem dosiahnutej mzdy za každú hodinu práce v nedeľu aj mzdové zvýhodnenie najmenej v sume 3,58 eura (do 31. decembra 2020 to je 100 % minimálnej mzdy za hodinu). U zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa práca pravidelne vykonávala v nedeľu, možno dohodnúť nižšiu sumu mzdového zvýhodnenia za prácu v nedeľu, najmenej však vo výške 3,22 eura (do 31. decembra 2020 to je 90 % minimálnej mzdy za hodinu).⁸

Od 1. januára 2021 patrí zamestnancovi za nočnú prácu okrem dosiahnutej mzdy za každú hodinu nočnej práce mzdové zvýhodnenie najmenej v sume 1,43 eura (do 31. decembra 2020 to je 40 % minimálnej mzdy za hodinu). Ak ide o zamestnanca vykonávajúceho rizikovú prácu, patrí mu za každú hodinu nočnej práce mzdové zvýhodnenie najmenej v sume 1,79 eura (do 31. decembra 2020 to je 50 % minimálnej mzdy za hodinu). U zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa prevažná časť práce vykonávala ako nočná práca, možno dohodnúť nižšiu sumu mzdového zvýhodnenia za nočnú prácu, najmenej však 1,25 eura (do 31. decembra 2020 to je 35 % minimálnej mzdy za hodinu) (to neplatí ak ide o zamestnanca vykonávajúceho rizikovú prácu).⁹

Mzdové zvýhodnenie za prácu v sobotu, v nedeľu a v noci v roku 2020 a 2021		
Mzdové zvýhodnenie	do roku 2020	od roku 2021
za prácu v sobotu	najmenej v sume 50 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 1,79 eura
za prácu v sobotu, u zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa práca pravidelne vykonávala v sobotu	najmenej v sume 45 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 1,61 eura
za prácu v nedeľu	najmenej v sume 100 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 3,58 eura
za prácu v nedeľu u zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa práca pravidelne vykonávala v nedeľu	najmenej v sume 90 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 3,22 eura

⁷ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 122a.

⁸ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 122b.

⁹ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 123.

za nočnú prácu (ak zamestnanec nevykonáva rizikovú prácu)	najmenej v sume 40 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 1,43 eura
za nočnú prácu (ak zamestnanec vykonáva rizikovú prácu)	najmenej v sume 50 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 1,79 eura
za nočnú prácu (ak zamestnanec nevykonáva rizikovú prácu) u zamestnávateľa, u ktorého sa vzhľadom na povahu práce alebo podmienky prevádzky vyžaduje, aby sa prevažná časť práce vykonávala ako nočná práca	najmenej v sume 35 % minimálnej mzdy za hodinu	najmenej v sume 1,25 eura

Zmena v spôsobe určovania mzdových zvýhodnení za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a za nočnú prácu, ktoré sa do 31. decembra 2020 vypočítavajú percentom z hodinovej minimálnej mzdy platnej v príslušnom kalendárnom roku a od 1. januára 2021 budú stanovené pevnou sumou priamo v Zákonníku práce, nie je náhodná. Nové pevné sumy mzdových zvýhodnení za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a za nočnú prácu totižto vychádzajú z rovnakého percenta hodinovej minimálnej mzdy, aké platí do konca roka 2020, ale natrvalo sa budú vypočítavať z hodinovej minimálnej mzdy, aká platí od začiatku roka 2021. Napríklad mzdové zvýhodnenie za každú hodinu práce v sobotu najmenej v sume 1,79 eura platné od 1. januára 2021 sa vypočítalo ako 50 % minimálnej mzdy za hodinu platnej od 1. januára 2021 (50 % z 3,580 eura).

6. Mzdové zvýhodnenie za prácu vo sviatok pre dohodárov od roku 2021

Novelou Zákonníka práce s účinnosťou od 1. januára 2021 dochádza k zmene mzdového zvýhodnenia za prácu vo sviatok pre zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru. Zamestnancom, ktorí vykonávajú prácu na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, bude od 1. januára 2021 patriť za každú hodinu práce vo sviatok dohodnutá odmena zvýšená najmenej o 3,58 eura (do 31. decembra 2020 to je najmenej o sumu minimálnej mzdy za hodinu).¹⁰

Pri stanovení novej sumy mzdového zvýhodnenia za prácu vo sviatok pre zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, sa vychádzalo z pôvodného spôsobu jeho určovania (teda že toto mzdové zvýhodnenie sa rovná sume minimálnej mzdy za hodinu)¹¹, avšak permanentným použitím minimálnej mzdy za hodinu platnej od roku 2021 v spôsobe jeho určovania došlo k zafixovaniu (resp. k „zmrazeniu“) výpočtu tohto mzdového zvýhodnenia v Zákonníku práce pevnou sumou. S rastom minimálnej mzdy v nasledujúcich rokoch tak už pre zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, nedôjde k zvýšeniu mzdového zvýhodnenia za prácu vo sviatok.

¹⁰ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 223 ods. 2.

¹¹ Minimálna mzda za hodinu platná v roku 2021 je z 3,580 eura.

7. Náhrady mzdy a mzdové kompenzácie od roku 2021

Okrem mzdových zvýhodnení za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu a nočnú prácu od 1. januára 2021 dochádza k zmene aj vo výške náhrady mzdy za neaktívnu časť pracovnej pohotovosti mimo pracoviska a mzdovej kompenzácie za sťažený výkon práce.

Od 1. januára 2021 za každú hodinu neaktívnej časti pracovnej pohotovosti mimo pracoviska patrí zamestnancovi náhrada mzdy najmenej v sume 0,72 eura (do 31. decembra 2020 to je 20 % minimálnej mzdy za hodinu).¹² Od 1. januára 2021 za každú hodinu sťaženého výkonu práce pri vykonávaní pracovných činností uvedených v § 124 ods. 2 Zákonníka práce¹³ patrí zamestnancovi popri dosiahnutej mzde mzdová kompenzácia za sťažený výkon práce najmenej 0,72 eura (do 31. decembra 2020 to je 20 % minimálnej mzdy za hodinu).¹⁴

Aj v prípade stanovenia novej sumy náhrady mzdy za neaktívnu časť pracovnej pohotovosti mimo pracoviska a sumy mzdovej kompenzácie za sťažený výkon práce platných od roku 2021 sa vychádzalo z pôvodného spôsobu ich určovania (teda že táto náhrada mzdy a mzdová kompenzácia je najmenej 20 % minimálnej mzdy za hodinu)¹⁵, avšak permanentným použitím minimálnej mzdy za hodinu platnej od roku 2021 v spôsobe ich určovania došlo k zafixovaniu (resp. k „zmrazeniu“) výpočtu tejto náhrady mzdy a mzdovej kompenzácie v Zákonníku práce pevnou sumou. S rastom minimálnej mzdy v nasledujúcich rokoch tak už nebude dochádzať k zvyšovaniu náhrady mzdy za neaktívnu časť pracovnej pohotovosti mimo pracoviska a ani k zvyšovaniu sumy mzdovej kompenzácie za sťažený výkon práce.



Záver

Novoprijatý zákon č. 294/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 663/2007 Z. z. o minimálnej mzde v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov, ako už vyplýva z jeho názvu, mal za následok zmenu dvoch dôležitých predpisov – zákona o minimálnej mzde a Zákonníka práce. Prijaté zmeny je pritom možné označiť za pomerne zásadné so širokým dopadom na státisíce zamestnancov na Slovensku. Pokiaľ ide o novelizáciu zákona o minimálnej mzde, tá zmenila vzorec automatického mechanizmu stanovovania minimálnej mzdy, ktorý sa uplatní v prípade, ak sa zástupcovia zamestnancov a zástupcovia zamestnávateľov nedohodnú na určení sumy mesačnej minimálnej mzdy na nasledujúci kalendárny rok. Výnimočne je v zákone o minimálnej mzde uvedená aj suma minimálnej mzdy na rok 2021: minimálna

¹² Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 96 ods. 5.

¹³ Ide o pracovné činnosti, ktoré príslušný orgán verejného zdravotníctva zaradil do tretej alebo štvrtej kategórie podľa osobitného predpisu a pri ktorých výkone intenzita pôsobenia faktorov pracovného prostredia napriek vykonaným technickým, organizačným a špecifickým ochranným a preventívnym opatreniam podľa osobitných predpisov vyžaduje, aby zamestnanec používal na zníženie zdravotného rizika osobné ochranné pracovné prostriedky. Pracovné činnosti, pri ktorých patrí zamestnancovi mzdová kompenzácia za sťažený výkon práce sú činnosti v prostredí, v ktorom pôsobia: a) chemické faktory, b) karcinogénne a mutagénne faktory, c) biologické faktory, d) prach, e) fyzikálne faktory (napríklad hluk, vibrácie, ionizujúce žiarenie).

¹⁴ Zákonník práce v znení účinnom od 1. januára 2021, § 124 ods. 3.

¹⁵ Výpočet: 20 % z 3,580 eura (minimálnej mzdy za hodinu platnej v roku 2021) je po zaokrúhlení 0,72 eura.

mzda pre zamestnanca odmeňovaného mesačnou mzdou bude 623 eur a minimálna mzda za každú hodinu odpracovanú zamestnancom bude 3,580 eura. V súvislosti s novelou Zákonníka práce od roku 2021 dôjde k zmene spôsobu stanovovania minimálnych mzdových nárokov zamestnancov v závislosti od stupňa náročnosti práce. Zásadným spôsobom sa od roku 2021 zmení aj spôsob stanovovania mzdového zvýhodnenia za prácu v sobotu, za prácu v nedeľu, za nočnú prácu, náhrady mzdy za neaktívnu časť pracovnej pohotovosti mimo pracoviska a mzdovej kompenzácie za sťažený výkon práce. Tieto mzdové zvýhodnenia, náhrady mzdy a mzdové kompenzácie sa už nebudú určovať percentom z minimálnej mzdy za hodinu, ale budú v Zákonníku práce uvedené pevnou sumou. To okrem iného bude mať za následok ich „zmrazenie“, čiže s rastom minimálnej mzdy v nasledujúcich rokoch už nedôjde k rastu niektorých mzdových zvýhodnení, náhrad miezd a mzdových kompenzácií.

Daňovník a vozidlo (daň z motorových vozidiel)

Ing. Jana Fülöpová

Obsahom tohto článku je posúdenie previazanosti predmetu dane zákona o dani z motorových vozidiel a osoby, ktorá vozidlo používa na podnikanie v súlade s ustanoveniami zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o dani z motorových vozidiel“).



V tejto súvislosti je dôležité ozrejmienie kto je daňovníkom podľa zákona dani z motorových vozidiel?

Zákon o dani z motorových vozidiel „postihuje“ podnikateľskú obec – podnikateľov, ktorí zjednodušene povedané používajú vozidlo na podnikanie.

Podnikateľom (podľa zákona o dani z motorových vozidiel-daňovníkom je **fyzická osoba alebo právnická osoba**).

V závislosti od toho, ako je táto fyzická alebo právnická osoba zapísaná v osvedčení o evidencii častí I a častí II (ďalej len „doklady vozidla“) môže byť daňovníkom:

- v polohe držiteľa (zapísanej fyzickej osoby alebo právnickej osoby v dokladoch vozidla, alebo držiteľom môže byť zapísaná aj organizačná zložka právnickej osoby),
- alebo v polohe užívateľa (vozidla, ktorého zapísaným držiteľom v dokladoch je iná osoba).

„Vzťah“ **daňovníka a vozidla** je teda priamo vyvoditeľný z dokladov o vozidle. Správne pomenovanie tohto „vzťahu“ je dôležité pri vyplňaní daňového priznania, konkrétne jeho III. oddielu na riadku 10. Práve na uvedenom **riadku 10** s označením „**Daňovník**“ sa pri každom vozidle osobitne vyznačuje postavenie daňovníka konkrétnym písmenom § 3 zákona o dani z motorových vozidiel.

Podnikateľ (fyzická alebo právnická osoba) je daňovníkom v polohe **držiteľa** vtedy, ak je buď **sám zapísaný** ako držiteľ osvedčenia v dokladoch vozidla (§ 3 písm. a) zákona o dani z motorových vozidiel).



Príklad 1: Ak fyzická osoba - podnikateľ používa vozidlo kategórie M na podnikanie, v dokladoch ktorého je uvedená ako držiteľ, kto je daňovníkom dane z motorových vozidiel?

Podľa § 3 písm. a) zákona o dani z motorových vozidiel je daňovníkom držiteľ zapísaný v dokladoch vozidla. Teda v tomto prípade fyzická osoba podnikateľ, ktorá vozidlo určenej kategórie používa na podnikanie je daňovníkom v polohe držiteľa.

Tiež aj v prípade, ak v dokladoch vozidla je **zapísaná organizačná zložka právnickej osoby ako držiteľ**, ide o daňovníka právnickú osobu, ktorá sa v daňovom priznaní uvedie písmenom b) (podľa § 3 písm. b) zákona o dani z motorových vozidiel).



Príklad 2: Právnická osoba so sídlom v Bratislave má organizačnú zložku, ktorá je uvedená v dokladoch o vozidle ako držiteľ. Kto je daňovníkom v tomto prípade? Právnická osoba alebo jej organizačná zložka?

Vzhľadom na definíciu daňovníka uvedenú v § 3 písm. b) zákona o dani z motorových vozidiel, daňovníkom je právnická osoba, ktorá má v dokladoch o vozidle zapísanú svoju organizačnú zložku.



Poznámka:

Doklady o vozidle sú osvedčenie o evidencii časť I a časť II podľa zákona č. 8/2009 Z. z. o cestnej premávke a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov alebo tiež aj skôr vydávané doklady napr. – technický preukaz, malý a veľký, osvedčenie o evidencii a pod.

Daňovník je v polohe **užívateľa** vtedy, ak je ako držiteľ zapísaná v dokladoch vozidla iná osoba (nie užívateľ vozidla).

Daňovníkom - užívateľom môže byť fyzická osoba alebo právnická osoba v prípadoch ak:

- použije na podnikanie vozidlo osoby, ktorá bola zrušená, zanikla alebo zomrela (§ 3 písm. c))

- použije na podnikanie vozidlo osoby, ktorá ho nepoužíva na podnikanie t. j., osoba nie je podnikateľským subjektom (§ 3 písm. d)).



Príklad 3: Podnikateľ používa na podnikanie vozidlo, v dokladoch ktorého je ako držiteľ uvedená osoba, ktorá zomrela. Je podnikateľ používajúci vozidlo na podnikanie daňovníkom dane z motorových vozidiel?

Daňovníkom je podľa § 3 písm. c) zákona o dani z motorových vozidiel právnická alebo fyzická osoba, ktorá na podnikanie požíva vozidlo, v ktorého doklade je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá zomrela. Aj v prípade používania vozidla, v dokladoch ktorého je uvedená osoba, ktorá zomrela, je daňovníkom užívateľ – podnikateľ, ktorý toto vozidlo používa na podnikanie.



Príklad 4: Fyzická osoba - podnikateľ používa vozidlo kategórie M na podnikanie, ktoré má na tento účel zapožičané od osoby, ktorá nie je podnikateľom a v dokladoch vozidla je uvedená ako držiteľ. Kto je na účely dane z motorových vozidiel daňovníkom?

Daňovníkom je podľa § 3 písm. d) zákona o dani z motorových vozidiel fyzická alebo právnická osoba, ktorá na podnikanie používa vozidlo, v ktorého doklade je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá toto vozidlo nepoužíva na podnikanie. V tomto prípade je daňovníkom fyzická osoba – podnikateľ, používajúca vozidlo na podnikanie v polohe „užívateľa“ vozidla.



Príklad 5: Príspevková organizácia využíva vozidlo, v dokladoch ktorého je zapísaná ako držiteľ, iba v súlade so svojou hlavnou činnosťou, ktorá nie je podnikaním. Toto vozidlo prenájme počas roka právnickej osobe, ktorá ho použije na podnikanie. Kto je daňovníkom v tomto prípade?

Daňovníkom je podľa zadania tohto príkladu, právnická osoba (podľa § 3 písm. d)), ktorá na podnikanie použije vozidlo, v ktorého doklade je ako držiteľ vozidla zapísaná príspevková organizácia. Príspevková organizácia predmetné vozidlo využíva iba v rámci svojej hlavnej činnosti, ktorá nie je podnikaním.

Osobitné postavenie má daňovník fyzická alebo právnická osoba, ktorým je **zamestnávateľ**, ak vypláca cestovné náhrady zamestnancovi za použitie vozidla, ktoré nie je používané na podnikanie, či už samotným zamestnancom alebo inou osobou v čase, keď je vozidlo použité na pracovnú cestu.

10 Daňovník podľa § 3 zákona

písm.

e)



Príklad 6: Ak fyzická osoba (SZČO) používa na podnikanie osobné motorové vozidlo a súčasne toto vozidlo použije aj na pracovnú cestu so súhlasom zamestnávateľa ako zamestnanec, kto je daňovníkom?

Podľa zákona o dani z motorových vozidiel daňovníkom je držiteľ zapísaný v dokladoch vozidla podľa § 3 písm. a), ktorý vozidlo používa na podnikanie. Daňovníkom je podľa zákona o dani z motorových vozidiel aj zamestnávateľ, ak vypláca cestovné náhrady podľa zákona o cestovných náhradách

zamestnancovi za použitie vozidla, ktoré nie je používané na podnikanie podľa § 3 písm. e). V tomto konkrétnom prípade je však daňovníkom držiteľ - fyzická osoba (SZČO), ktorý používa vozidlo na podnikanie a to i napriek skutočnosti, že toto vozidlo bolo použité aj na pracovnú cestu za ktorú zamestnávateľ vyplatil cestovné náhrady. Zamestnávateľ, by bol daňovníkom iba v prípade, keby zamestnanec nebol SZČO a predmetné vozidlo nepoužíval na „svoje“ podnikanie.



Príklad 7: Zamestnanec bol vyslaný zamestnávateľom na pracovnú cestu na jeho vlastnom súkromnom vozidle, v ktorého dokladoch figuruje ako držiteľ. Zamestnávateľ vyplatil zamestnancovi cestovné náhrady za použitie vozidla na pracovnej ceste. Zamestnanec vlastné vozidlo nepoužíva na podnikanie. Kto je daňovníkom? Zamestnanec alebo zamestnávateľ?

V tomto prípade je daňovníkom zamestnávateľ podľa § 3 písm. e) zákona o dani z motorových vozidiel, nakoľko boli splnené zákonné podmienky, t. j. za použitie vozidla zamestnávateľ zamestnancovi vyplatil cestovné náhrady a súčasne toto vozidlo nebolo použité na podnikanie zamestnancom.



Príklad 8: Konateľka spoločnosti s r. o. používala vozidlo, ktorého vlastníkom a držiteľom v jednej osobe je manžel tejto konateľky. Kto je daňovníkom, ak spoločnosť s r. o. vyplácala cestovné náhrady za použitie tohto vozidla? Vozidlo sa nepoužívalo na podnikanie.

Podľa zákona č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov sa za zamestnanca považuje aj konateľ, ktorému patrí cestovná náhrada.. V takomto prípade, je teda daňovníkom dane z motorových vozidiel zamestnávateľ – spoločnosť s r. o. podľa § 3 písm. e) zákona, keďže vyplácala cestovné náhrady za použitie vozidla, ktorého vlastníkom a držiteľom v jednej osobe nepoužíva toto vozidlo na podnikanie. Zamestnávateľovi ako daňovníkovi vyplýva povinnosť podať daňové priznanie k dani z motorových vozidiel a daň zaplatiť za kalendárne mesiace, v ktorých bolo vozidlo predmetom dane.

Osobitne sa podľa zákona o dani z motorových vozidiel posudzuje daňovník v prípade prenájmu vozidla **leasingovou spoločnosťou**, pričom môže ísť o:

- prenájom vozidla **s predkupným právom**
- a prenájom vozidla **bez predkupného práva**.

[Prenájom vozidla s predkupným právom](#)

Ak **podnikateľ** na podnikanie používa vozidlo, ktoré si prenajal od leasingovej spoločnosti na základe **zmluvy o prenájme vozidla s predkupným právom** a tento podnikateľ je zapísaný **ako držiteľ** v dokladoch vozidla, je tento podnikateľ daňovníkom v polohe držiteľa zapísaného v dokladoch vozidla podľa § 3 písm. a).

Ak je však leasingová spoločnosť zapísaná ako **vlastník a držiteľ v dokladoch vozidla** a súčasne **sama používa toto vozidlo na „svoje“ podnikanie**, je leasingová spoločnosť **daňovníkom v polohe držiteľa** zapísaného v dokladoch vozidla podľa § 3 písm. a).



Príklad 9: Spoločnosť s r. o. má zamestnanca, ktorý používa vozidlo obstarané na základe zmluvy s predkupným právom z leasingovej spoločnosti (finančný leasing) na pracovné cesty.

Za použitie vozidla na pracovné účely mu spoločnosť prepláca cestovné náhrady. Kto je daňovníkom vo vzťahu k používanému vozidlu na pracovné cesty, ak v dokladoch vozidla je zapísaná ako držiteľ leasingová spoločnosť?

V tomto prípade ide o vozidlo, ktorého držiteľom v dokladoch vozidla je leasingová spoločnosť. Vzhľadom na to, že vozidlo má zamestnanec obstarané na základe zmluvy o prenájme s predkupným právom a zamestnanec nie je podnikateľ, nie je daňovníkom ani zamestnanec ani leasingová spoločnosť. Daňovníkom v tomto prípade je zamestnávateľ, nakoľko vypláca cestovné náhrady za vozidlo, ktoré sa nepoužíva na podnikanie.

Prenájom vozidla bez predkupného práva

Pri prenájme vozidla **bez predkupného práva** leasingovou spoločnosťou je pre určenie daňovníka tiež rozhodujúci zápis držiteľa v dokladoch vozidla.

Podľa zápisu v dokladoch vozidla, je dôležité či je v dokladoch vozidla ako držiteľ zapísaná osoba (fyzická alebo právnická osoba) - podnikateľ alebo ide o osobu nepodnikateľa.

Podľa zápisu v dokladoch vozidla môže následne nastať situácia:

Pri prenájme vozidla na základe zmluvy o prenájme bez predkupného práva osobe (fyzickej a právnickej) – podnikateľovi podľa zápisu v dokladoch vozidla môže vzniknúť situácia:

- **podnikateľ** (fyzická osoba alebo právnická osoba) je zapísaný ako **držiteľ vozidla**, potom je **daňovníkom** dane z motorových vozidiel tento podnikateľ **v polohe držiteľa v dokladoch** vozidla podľa § 3 písm. a),
- **podnikateľ** (fyzická alebo právnická osoba) **nie je** zapísaný ako **držiteľ vozidla**, nakoľko držiteľom v dokladoch vozidla je zapísaná leasingová spoločnosť, **daňovníkom dane je leasingová spoločnosť v polohe držiteľa** vozidla podľa § 3 písm. a).

Pri prenájme vozidla na základe zmluvy o prenájme bez predkupného práva osobe (fyzickej a právnickej) – nepodnikateľovi podľa zápisu v dokladoch vozidla môže vzniknúť situácia:

- **nepodnikateľ** je zapísaný v dokladoch vozidla ako **držiteľ**, **daňovníkom dane je leasingová spoločnosť** podľa § 3 písm. d), pretože používa vozidlo, v ktorého doklade je zapísaná osoba, ktorá nepoužíva vozidlo na podnikanie,
- **nepodnikateľ nie je** zapísaný v dokladoch vozidla ako držiteľ, ale **držiteľom** v dokladoch vozidla je **zapísaná leasingová spoločnosť**, táto je **daňovníkom** dane z motorových vozidiel v polohe držiteľa zapísaného v dokladoch vozidla podľa § 3 písm. a).



Príklad 10: Ak má dopravná spoločnosť prenajaté autobusy na základe zmluvy bez predkupného práva (operatívny leasing) od leasingovej spoločnosti a v dokladoch vozidla nie je ako držiteľ uvedená táto dopravná spoločnosť, ale je uvedená leasingová spoločnosť, kto je daňovníkom?

V prípade operatívneho leasingu, teda zmluvy o prenájme vozidiel bez predkupného práva, je daňovníkom držiteľ uvedený v dokladoch vozidla, teda v tomto prípade leasingová spoločnosť.



Poznámka redakcie

Podanie daňového priznania k dani z motorových vozidiel za rok 2020 bolo posunuté až do 31.3.2021.

Príspevok zamestnávateľa na stravovanie zamestnancov

Ing. Zuzana Kubaščíková, PhD.

Zamestnávateľ podľa § 152 ods. 2 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce (ďalej len "Zákonník práce") **zabezpečuje stravné zamestnancov:**

- vo vlastnom stravovacom zariadení,
- v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa,
- prostredníctvom právnickej alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby (poskytovateľ stravných lístkov), ak ich sprostredkuje u právnickej alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie poskytovať stravovacie služby (reštaurácie).

V súlade s § 152 zákona Zákonníka práce **má zamestnanec nárok na poskytnutie stravy, ak v rámci pracovnej zmeny vykonáva prácu viac ako štyri hodiny**. Zamestnávateľ prispieva na stravovanie zamestnancov v sume:

- najmenej **55% z ceny jedla**,
- **najviac do sumy 55% zo stravného poskytovaného pri pracovnej ceste** v trvaní 5 až 12 hodín podľa zákona o cestovných náhradách.

Zamestnávateľ poskytuje príspevok na stravovanie zamestnancov platný aj pre rok 2020 maximálne v sume 2,81 eur, čo predstavuje sumu 55% zo sumy 5,10 eur (pri vyššom príspevku ide o nedaňový výdavok zamestnávateľa).

Suma stravných lístkov (gastrolístkov) je minimálne 75 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa zákona o cestovných náhradách. Od roku 2020 je suma stravných lístkov (gastrolístkov) minimálne vo výške 3,83 eur, čo je 75% zo sumy 5,10 eur.

Ustanovenie o stravovaní zamestnancov v pracovnom pomere sa na dohodárov nevzťahuje a preto zamestnávateľ nemá povinnosť zabezpečovať dohodárom stravovanie ani im poskytovať stravné lístky. (Ak sa rozhodne zamestnávateľ poskytnúť stravné lístky aj dohodárom, musí ich vyplácať potom všetkým dohodárom po 4 odpracovaných hodinách a 55% z hodnoty poskytnutých stravných lístkov je pre zamestnávateľa daňovým výdavkom.)

Pojem diéty sa používa na označenie stravného poskytovaného zamestnancom počas pracovných ciest, ktorý upravuje zákon o cestovných náhradách. (Tento zákon sa v zmysle § 1 ods. 1 písm. c) vzťahuje aj na dohodárov.) Ak zamestnancovi boli vyplatené diéty podľa zákona o cestovných náhradách nemá nárok aj na stravný lístok.



Príklad: Zamestnanec vo februári (20 pracovných dní) v pracovných dňoch pracoval od 8 h do 17 h (hodinová prestávka na obed). Zamestnanec 20.2. vycestoval na pracovnú cestu z Bratislavy

do Košíc. Z Bratislavy vycestoval v pondelok o 15:00 (v pondelok pred odchodom na pracovnú cestu zamestnanec pracoval od 8 h do 15 h – okrem hodinovej prestávky na obed). Naspäť sa vrátil v stredu o 14:30 hodine. Dňa 24.2. bol na návšteve u lekára 4 h. V termíne 13.2. do 17.2. čerpal dovolenku. Nárok zamestnanca na stravné lístky je 12 stravných lístkov (20 pracovných dní – 5 dní dovolenky – 2 dni na pracovnej ceste za ktoré dostane stravné – 1 deň návšteva lekára, po návrate od lekára už zamestnanec nepracoval viac ako 4 hodiny).

Príspevok zamestnanca a príspevok zamestnávateľa ak jeden stravný lístok stál 4,- eur. Zamestnávateľ okrem zákonom stanoveného príspevku prispieva aj 1% z ceny stravného lístku zo sociálneho fondu (príspevok zo sociálneho fondu nie je pre zamestnávateľa povinný a môže vyplývať iba z interných predpisov, výhodou takéhoto čerpania sociálneho fondu je, že príspevok pre zamestnanca nepodlieha dani z príjmov zo závislej činnosti).

zamestnávateľ: $(4 \cdot 0,55) 2,2 \cdot 12 = 26,40$ eur

príspevok zo SF $(4 \cdot 0,01) 0,04 \cdot 12 = 0,48$ eur

zamestnanec $(4 \cdot 0,44) 1,76 \cdot 12 = 21,12$ eur

Zamestnanec vo februári vo všetkých pracovných dňoch pracoval od 8 h do 16 h (20 dní). Hrubá mzda bola 1000,- eur. Vypočítajte nárok zamestnanca na stravné lístky, príspevok zamestnanca na stravné lístky, čistú mzdu a cenu práce. Zamestnanec si uplatňuje nezdaniiteľnú časť na daňovníka. Jeden stravný lístok stál 4,- eur. Zamestnávateľ okrem zákonom stanoveného príspevku prispieva aj 1% z ceny stravného lístku zo sociálneho fondu.

Počet odpracovaných dní	20
Počet odpracovaných hodín	160
Hrubá mzda	1000
Odvody zamestnanec – ZP 4%	40
Odvody zamestnanec – SP 9,4%	94
Čiastkový základ dane	866
Nezdaniiteľná časť	367,85
Zdaniteľná mzda	498,15
Preddavok na daň	94,64
Čistá mzda	771,36
Stravné	-21,12
Čistá mzda na výplatu	750,24

Odvody zamestnávateľ – ZP 10%	100
Odvody zamestnávateľ – SP 25,2%	252
Celková cena práce + stravné lístky	1352 + 26,40

Zákonník práce umožňuje zamestnávateľovi realizovať jednostranne iba taxatívne vymenované zrážky zo mzdy. V taxatívne vymedzených prípadoch nie sú zrážky na stravné lístky, zrážky na stravné lístky je teda možné uskutočniť len na základe písomnej dohody o zrážkach zo mzdy (dohoda môže byť priamo súčasťou pracovnej zmluvy).

Zrážky zo mzdy a poradie zrážok sa riadi Zákonníkom práce. Zákonník práce ustanovuje zamestnávateľovi povinnosť vykonávať zrážky zo mzdy v určenom poradí. V zmysle Zákonníka práce musí zamestnávateľ zabezpečiť v prvom rade zrážky zo mzdy, ktoré súvisia s platením povinného poistného do sociálnej a zdravotnej poisťovne a dane zo závislej činnosti. Až po ich zabezpečení môže realizovať zrážky na základe rozhodnutí súdu, exekučných príkazov, dohôd o zrážkach zo mzdy uzatvorených podľa Občianskeho zákonníka a dohôd o zrážkach zo mzdy uzatvorených medzi zamestnávateľom a zamestnancom.

Prednostné zrážky podľa § 131 ods. 1 Zákonníka práce

- preddavky na sociálne poistenie,
- preddavky na poistné na verejné zdravotné poistenie a nedoplatky z ročného zúčtovania preddavkov,
- príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie,
- zrážky preddavku na daň zo závislej činnosti vrátane nedoplatkov a príslušenstva.

Po vykonaní prednostných zrážok môže zamestnávateľ podľa § 131 ods. 2 Zákonníka práce zraziť zo mzdy, a to iba v rozsahu ustanovenom osobitným predpisom:

- preddavok na mzdu, ktorý je zamestnanec povinný vrátiť preto, že neboli splnené podmienky na priznanie tejto mzdy,
- sumy postihnuté výkonom rozhodnutia nariadeným súdom alebo správnym orgánom,
- peňažné tresty (pokuty), ako aj náhrady uložené zamestnancovi vykonateľným rozhodnutím príslušných orgánov,
- neprávom prijaté sumy dávok dôchodkového zabezpečenia, nemocenského poistenia, štátnych sociálnych dávok a dávok sociálnej pomoci, peňažných príspevkov na kompenzáciu sociálnych dôsledkov ťažkého zdravotného postihnutia, ak je zamestnanec povinný ich vrátiť na základe vykonateľného rozhodnutia,
- nevyúčtované preddavky cestovných náhrad,
- náhrady príjmu pri dočasnej pracovnej neschopnosti zamestnanca na ktorú stratil nárok,
- náhradu mzdy za dovolenku, na ktorú zamestnanec stratil nárok,
- sumu odstupného, ktorú je zamestnanec povinný vrátiť.

Ďalšie zrážky podľa § 131 ods. 3 Zákonníka práce, ktoré presahujú rámec zrážok uvedených v § 131 ods. 1 a 2 môže zamestnávateľ vykonávať len na základe písomnej dohody so zamestnancom

o zrážkach zo mzdy. Pri zrážkach na základe dohody o zrážkach zo mzdy sa poradie spravuje dňom uzatvorenia dohody, resp. dňom doručenia dohody zamestnávateľovi.

Podľa § 130 ods. 8 Zákonníka práce zamestnávateľ:

- **je povinný**

poukázať mzdu alebo jej časť určenú zamestnancom na ním určený účet v banke alebo v pobočke zahraničnej banky v Slovenskej republike, ak o to zamestnanec písomne požiada, alebo ak sa zamestnávateľ so zamestnancom na takom postupe dohodne tak, aby určená suma peňažných prostriedkov mohla byť pripísaná na tento účet najneskôr v deň určený na výplatu, zamestnávateľ však nemá právo nútiť zamestnanca zriadiť si bankový účet na účely poukazovania mzdy bezhotovostne, môže to byť iba súčasťou dohody (resp. súčasťou dohody priamo v pracovnej zmluve), v opačnom prípade musí zamestnávateľ zamestnancovi vyplácať mzdu v hotovosti;

- **môže**

ak o to zamestnanec požiada, poukazovať časti mzdy určené zamestnancom aj na viac účtov, ktoré si zamestnanec sám určil. Nie je to však povinnosť zamestnávateľa a môžu sa na takomto postupe iba dohodnúť.

Samotný obsah dohody o zrážkach zo mzdy Zákonník práce exaktne nestanovuje. Dohoda o zrážkach zo mzdy musí spĺňať základné náležitosti, medzi ktoré patrí označenie subjektov, ako i výslovného a nespochybniteľného súhlasu zamestnanca s vykonaním zrážok zo svojej mzdy v prospech zamestnávateľa. Dohoda o zrážkach zo mzdy sa musí uzatvoriť písomne, inak je neplatná. Dohodnutá výška zrážok zo mzdy nesmie presiahnuť výšku ustanovenú pre zrážky zo mzdy pri výkone rozhodnutia.

Vzor dohody o zrážkach zo mzdy

Dohoda o zrážkach zo mzdy podľa § 131 ods. 3 Zákonníka práce

zavretá v zmysle ust. § 48 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „**Zákonník práce**“) medzi

Zamestnávateľ:

IČO:

Sídlo:

Register:

Konajúci prostredníctvom:

(ďalej len „**zamestnávateľ**“)

a

Zamestnanec:

Dátum narodenia:

Bydlisko:

.....,

.....,

....., Slovenská republika

(ďalej len „zamestnanec“)

(Zamestnanec a zamestnávateľ obaja ďalej len „**zmluvné strany**“)

uzavierajú v zmysle § 131 ods. 3 Zákonníka práce v znení neskorších predpisov túto dohodu o zrážkach zo mzdy:

čl. I.

1. Zamestnávateľ a zamestnanec uzatvorili dňa pracovnú zmluvu, na základe ktorej vykonáva zamestnanec pre zamestnávateľa nasledovnú prácu:.....
2. Zamestnávateľ a zamestnanec sa dohodli, že na základe tejto dohody bude zamestnávateľ vykonávať pravidelné mesačné zrážky zo mzdy zamestnanca pre účely poskytovania stravných lístkov.

čl. II.

1. Zamestnanec týmto dáva svoj výslovný súhlas s pravidelnými zrážkami zo mzdy, za poskytovanie stravných lístkov.
2. Výška zrážky za stravné lístky pri mesačnom zúčtovaní miezd bude zodpovedať cene vo výške určenej podľa § 152 odst. 3 Zákonníka práce – časť prislúchajúca k úhrade zamestnancom, po zohľadnení príspevku zo sociálneho fondu určeného podľa interných predpisov zamestnávateľa.

čl. III.

1. Pravidelné mesačné zrážky zo mzdy budú vykonávané v prospech zamestnávateľa.

čl. V.

1. Zamestnávateľ a zamestnanec si dohodu pozorne prečítali, jej obsahu porozumeli a na znak súhlasu ju slobodne a vážne podpisujú.
2. Táto dohoda sa vyhotovuje v dvoch rovnocenných vyhotoveniach, z ktorých každá strana dohody dostane po jednom vyhotovení.

Bratislava, dňa

.....
zamestnávateľ

.....
zamestnanec

Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry APVV č. APVV-16-0602 Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote



Dve dodania a jedna preprava – režim DPH (C-386/16; prípad Toridas)

Podľa § 43 ods. 1 zákona č.222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov je oslobodené od dane dodanie tovaru do iného členského štátu (tzv. intrakomunitárne dodanie) predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Intrakomunitárne dodanie je oslobodené od dane v záujme budovania jednotného trhu EÚ. Toto pravidlo vyvoláva aplikačné problémy vtedy, ak sú dve dodania tovaru a len jedna preprava, a nie je to dokonalý trojstranný obchod oslobodený podľa § 45 zákona o DPH.

Režim DPH je v rámci Európskej únie harmonizovaný eurosmernicou 2006/112/EÚ o spoločnom systéme DPH. Preto záväzný výklad spoločnej metodiky DPH pre členské krajiny EÚ poskytujú rozsudky Súdneho dvora EÚ (SDEÚ), ktoré sú bežne dostupné na webovom sídle EÚ (www.eur.lex.europa.eu). Významným aplikačným judikátom pre výkladové prvky k téme „dve dodania a len jedna preprava“ je rozsudok SDEÚ C-386/16 (prípad Toridas); ide o spoločnosť založenú podľa litovského práva.

Skutkový stav v súdnej veci je nasledovný. Spoločnosť Toridas (odberateľ) dovážala z tretej krajiny do Litvy mrazené ryby (tovar). Predmetný tovar následne predala spoločnosti Megalain so sídlom v Estónsku, čo predstavuje **prvé dodanie** (bod 12 rozsudku). Spoločnosť Megalain následne tento tovar predala rôznym nadobúdateľom so sídlom v tretích členských krajinách (napr. Dánsko, Poľsko, Nemecko), čo predstavuje **druhé dodanie**. Tovar bol v skutočnosti prepravený priamo (**jedna preprava**) z Litvy do tretích členských krajín, teda tovar neprešiel Estónskom. Pritom časť tovaru bola v litovskom sklade spracovaná (balenie, triedenie) v mene a na účet estónskej spoločnosti Megalain.

Fakturácia pri prvom dodaní od litovskej spoločnosti Toridas pre estónsku spoločnosť Megalain bola bez DPH ako oslobodené intrakomunitárne dodanie; miestom naloženia tovaru boli sklady v Litve. Fakturácia pri druhom dodaní od estónskej spoločnosti Megalain pre rôzne spoločnosti v tretích členských krajinách bola tiež bez DPH ako oslobodené nadobudnutie v rámci EÚ; miestom naloženia tovaru boli sklady v Litve (bod 15 a 16 rozsudku). Spomínané rôzne spoločnosti v tretích členských štátoch deklarovali tovar ako intrakomunitárne nadobudnutie.

Litovské vnútroštátne orgány (odvolací orgán, krajský súd) rozhodli po daňovej kontrole, že prvé dodanie bolo vnútroštátnym dodaním, čiže podliehalo bežnej sadzbe dane, lebo nešlo o intrakomunitárne dodanie s oslobodením od dane.

Spoločnosť Toridas podala odvolanie na litovský najvyšší súd, ktorý položil SDEÚ tieto dve predbežné otázky - (1) má sa spoločná smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že prvé dodanie má byť oslobodené od dane aj v prípade, že nadobúdateľ v druhom členskom štáte vopred vyjadril úmysel tovar prediť pod svojou prepravou priamo z prvého členského štátu do tretieho členského štátu, a tak sa aj stalo; (2) aký vplyv na posúdenie veci má skutočnosť, že časť tovaru bola pred prepravou do tretieho členského štátu spracovaná na pokyn spoločnosti Megalain (bod 24 rozsudku) ?

SDEÚ poskytol na prvú otázku nasledovnú odpoveď – (1) smernica o DPH (článok 138/1) sa má vykladať v tom zmysle, že prvé dodanie nie je oslobodené od dane, ak prvý odberateľ vopred informoval prvého dodávateľa, že tovar ihneď predá aj dopraví druhému odberateľovi z tretieho členského štátu; nič na

tom nemení ani skutočnosť, že prvý odberateľ bol registrovaný v niektorom členskom štáte, inom ako štát prvého dodania alebo štát ukončenia prepravy (bod 44 rozsudku).

SDEÚ poskytol na druhú otázku nasledovnú odpoveď – (2) smernica o DPH (článok 138/1) sa má vykladať v tom zmysle, že spracovanie tovaru v priebehu reťazca dvoch po sebe nasledujúcich dodaní, nemá vplyv na posúdenie prípadného oslobodenia prvého dodania, keďže k tomu spracovaniu došlo po prvom dodaní.

SDEÚ použil v odôvodnení aj tieto úvahy. Zjednodušene povedané, podľa článku 138 ods. 1 spoločnej smernice o DPH (§ 43 slovenského zákona o DPH), členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je prepravený do iného členského štátu (intrakomunitárne dodanie). Kľúčový pojem je tu – **preprava** (tzv. pohyblivá dodávka). Dodávateľ musí preukázať, že tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania (bod 30 rozsudku).

Ak ide o dve reťazové intrakomunitárne dodania a len jednu prepravu, možno túto prepravu priradiť len k jednej dodávke, ktorá bude následne oslobodená od DPH tak, ako to SDEÚ ustálene judikuje (**C-430/09, prípad Euro Tyre; C-245/04, prípad EMAG**).

Aby bolo možné určiť, ku ktorému dodaniu sa priradí preprava, ako podmienka oslobodeného intrakomunitárneho dodania, treba posúdiť všetky osobitné okolnosti. SDEÚ v súdnej veci vyhodnotil, že **jedinú prepravu treba priradiť k druhej dodávke**, lebo táto preprava nasledovala až po druhom dodaní (bod 37 a 38 rozsudku).

Miestom dodania, ak ide o dodanie bez prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v tom čase. Súd preto uzavrel, že ak pri prvej dodávke chýba preprava do iného členského štátu, potom ide o nepohyblivé vnútorné dodanie na území Litvy, teda litovská spoločnosť Toridas mala pri predaji pre estónsku spoločnosť Megalain uplatniť litovskú DPH (bod 40 rozsudku).

Autor k tomu záverom poznamenáva, že predísť takým komplikáciám, ako boli v súdnej veci sa dá tak, že buď sa estónska spoločnosť mala zaregistrovať v Litve a obchodovať tam cez svoje litovské číslo (dva dokonalé dvojstranné obchody) alebo mali všetci traja zúčastnení koordinovane použiť metodiku trojstranného obchodu (jeden dokonalý trojstranný obchod).

Priradenie prepravy v reťazových transakciách v rámci územia EÚ je už upravené v ustanoveniach § 13a novely zákona o DPH č.368/2019 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2020; v rámci štruktúry zákona je to v časti zákona o DPH upravujúcej **miesto dodania**.

Ak ten istý tovar je predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní (reťazový obchod) a tento tovar bol prepravený (odoslaný) z jedného členského štátu do druhého členského štátu priamo od prvého dodávateľa konečnému zákazníkovi v reťazci dodaní, preprava (odoslanie) tovaru sa priradí len k dodaniu uskutočnenému pre prostrednú osobu (oslobodená pohyblivá dodávka). Prostrednou osobou je dodávateľ, ktorý v reťazci dodaní nie je prvým dodávateľom a ktorý prepravuje (odosiela) tovar alebo na účet ktorého je tovar prepravený (odoslaný).

Ak prostredná osoba oznámila svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre daň, ktoré jej prideli členský štát, z ktorého sa tovar prepravil (odoslal) – preprava (odoslanie) sa priradí k dodaniu tovaru, ktoré uskutočnila prostredná osoba, teda prvý dodávateľ už nemôže uplatniť oslobodené dodanie do iného členského (ide o vnútroštátnu nepohyblivú dodávku, a ako taká sa zdaní).

Záverom autor upozorňuje, že popri priradení prepravy (miesto dodania) treba testovať aj **miesto nadobudnutia** (kde skončí preprava), teda kto má povinnosť platiť daň z nadobudnutia tovaru v inom členkom štáte (porovnaj § 17 zákona o DPH).



Dvojitá podmienka neuznania odpočtu DPH (C-277/14; prípad PPUH Stehcemp)

Podľa zákona č.460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky je SR právny štát a zásadu zákonnosti obsahuje aj § 3 ods. 1 zákona č.563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok). Ústavný súd SR už judikoval, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený **dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom** (I.ÚS 241/07-44, bod 14).

V daňovej aplikačnej praxi často daňový úrad neuzná kontrolovanému daňovému subjektu odpočítanie DPH na vstupe z prijatých faktúr od dodávateľa, ktorý vykazuje vo svojom konaní rôzne nedostatky, preto ho pracovne nazveme „neporiadny dodávateľ“, ak je v čase daňovej kontroly dodávateľ už nekontaktný – potom sa označuje ako „zmiznutý obchodník“. Neporiadny dodávateľ podľa zistení daňového úradu vykazuje rôzne nedostatky napríklad:

- 1) v čase kontroly je nekontaktný, pošta sa vracia s označením „adresát neznámy“;
- 2) na adrese sídla sa taká firma podľa označenia nenachádza;
- 3) na adrese sídla firmy na zvonenie nikto neotvára;
- 4) na deklarované sídelné priestory nemá vlastnícke právo alebo nájomnú zmluvu;
- 5) zanikol zlúčením a právny nástupca je nekontaktný;
- 6) nepredložil svoje účtovníctvo;
- 7) nepodal daňové priznanie k dani z príjmov;
- 8) nepodal daňové priznanie DPH alebo kontrolný výkaz DPH alebo súhrnný výkaz DPH;
- 9) nezaplatil daň z príjmov;
- 10) nepriznal alebo zaplatil DPH na výstupe;
- 11) za dodávateľa konala (podpísala) neoprávnená osoba;
- 12) dátumy na faktúre vykazujú logické nezrovnalosti;
- 13) účet na faktúre nepatrí dodávateľovi;
- 14) neprihlásil svojich zamestnancov do sociálnej alebo zdravotnej poisťovne;
- 15) nemá materiálne a personálne predpoklady na dodanie deklarované na faktúre;
- 16) deklarovaná doprava sa nenachádza v evidencii Národnej diaľničnej spoločnosti;
- 17) nemá doklad (CMR) o doprave na územie SR, hoci dopravu nezabezpečoval;
- 18) nemá doklad (JCD) o vstupe tovaru na územie EÚ, hoci preclenie nezabezpečoval;
- 19) neoveril si pôvod tovaru na predošlom stupni obchodu;
- 20) nepamätá si mená pracovníkov subdodávateľa;
- 21) na stavbe nevedol stavebný denník;
- 22) konateľ dodávateľa dodanie síce potvrdil, ale jeho výpoveď je účelová.

Následne daňový úrad na základe množiny takýchto a podobných nedostatkov v konaní neporiadneho dodávateľa vec uzatvorí tak, že dodávateľ uvedený na faktúre plnenie nedodal. Vystavenú faktúru z pohľadu dodávateľa označí za vystavenú dobrovoľne podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, lebo dodanie (vznik daňovej povinnosti) podľa § 19 zákona o DPH nenastalo. Kupujúcemu daňový úrad neuzná odpočítanie DPH z dôvodu údajného porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Podľa skúseností z praxe posledných rokov sa dá zovšeobecniť, že daňové úrady postupujú tak, že sa pri daňovej kontrole zamerajú na nedostatky v konaní dodávateľa alebo dodávateľovho dodávateľa – a vôbec **netestujú splnenie dvojitej podmienky** (podvod a vedomosť), ktorú pre neuznanie odpočtu DPH požaduje judikatúra Súdneho dvora EÚ (SDEÚ).

Daňová obhajoba sa dá tiež zovšeobecniť tak, že kontrolovaný daňový subjekt sa bude dožadovať ustálených právnych názorov SDEÚ. Daňová obhajoba bude účinnejšia vtedy, ak sa daňový subjekt

bude brániť od počiatku až do konca procesu (vyjadrenie počas daňovej kontroly, vyjadrenie k protokolu, zápisnica z prerokovania pripomienok, odvolanie, správna žaloba, kasačná sťažnosť, ústavná sťažnosť). Slovenský zákon o DPH je harmonizovaný eurosmernicou 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Aplikačný výklad tejto smernice poskytuje SDEÚ, a jeho judikatúra je záväzná pre slovenské daňové orgány aj správne súdy.

Významným judikátom SDEÚ vo veci dokazovania nároku na odpočítanie DPH na vstupe je rozsudok SDEÚ vo veci **C-277/14; prípad spoločnosti PPUH Stehcemp** (Poľsko). Spor vo veci samej je charakterizovaný ďalej uvedeným skutkovým stavom; judikatúra je dostupná na webe aj v slovenskom jazyku (www.eur-lex.europa.eu; curia.europa.eu).

Daňový úrad odmietol pripustiť právo na odpočet DPH, ktorú PPUH Stehcemp zaplatila za prijaté plnenia (tekuté palivo) považované za podozrivé, lebo prijaté faktúry vystavil neexistujúci subjekt. Daňový úrad označil dodávateľa podľa poľského práva za neexistujúci subjekt na základe súboru okolností, najmä – **spoločnosť dodávateľa nebola zaregistrovaná pre DPH, nepodala daňové priznanie a neplatila dane, nezverejnila ročné účtovné závierky, nemala oprávnenie na predaj tekutých palív, budova označená v obchodnom registri ako jej sídlo bola v schátralom stave znemožňujúcom akúkoľvek hospodársku činnosť, dodávateľ bol nekontaktný** (bod 18, 19 rozsudku).

Spoločnosť PPUH Stehcemp podala prvostupňovú súdnu žalobu, ktorá bola zamietnutá z dôvodu, že dodávateľ bol v čase dodania neexistujúcim subjektom, a kupujúci PPUH Stehcemp neposkytlá dôkaz o náležitej starostlivosti, keďže nepreverila, či nie sú tieto plnenia súčasťou podvodu (bod 20 rozsudku).

Spoločnosť PPUH Stehcemp následne podala druhostupňovú kasačnú sťažnosť s obhajobou v merite veci, že osoba konajúca v dobrej viere nemôže byť zbavená práva na odpočet DPH, lebo je to v rozpore so zásadou neutrality DPH; žalobca disponoval dôkazmi, ktoré možno do neho spravodlivo požadovať, najmä – výpis z obchodného registra, pridelené IČO a DIČ dodávateľa (bod 21, 22 rozsudku).

Poľský kasačný súd položil SDEÚ dve predbežné otázky – či smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že plnenie, ktoré sa uskutočnilo za okolností uvedených vo veci samej, keď ani zdaniteľná osoba, ani daňový úrad nedokážu určiť skutočnú totožnosť dodávateľa tovaru – je dodaním tovaru? Ak je prvá odpoveď kladná, má sa smernica vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej úprave, ktorá zakazuje kupujúcemu vykonať odpočet DPH z toho dôvodu, že faktúru vystavila osoba, ktorá nebola skutočným dodávateľom tovaru, a nemožno určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru a uložiť mu povinnosť zaplatiť daň (bod 24 rozsudku)?

SDEÚ poskytol následovnú odpoveď – smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že **bráni vnútroštátnej úprave**, ktorá zamietá právo odberateľa na odpočítanie DPH zaplatenej za nakúpený tovar z dôvodu, že – faktúru vystavil subjekt, ktorý je podľa vnútroštátneho práva považovaný za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od kupujúceho vyžadovali overenia, ktoré mu neprináležia, preukáže, že kupujúci vedel alebo mal vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu DPH, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu (bod 53 rozsudku).

SDEÚ teda ustálene judikuje, že zmarenie odpočtu DPH je možné len za splnenia – **dvojitaj podmienky** (podvod a vedomosť). Inak povedané, SDEÚ vyslovil právny názor, že zistené skutočnosti spochybňujúce dodanie osobou na faktúre (napr. dodávateľ je nekontaktný, nepodal daňové priznanie, neplatil dane, nezverejnil účtovné závierky, deklarované sídlo neumožňuje hospodársku činnosť) – **nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet DPH**, ak nie je splnená dvojitá podmienka (podvod a vedomosť). SDEÚ teda odmieta akúsi kolektívnu zodpovednosť odberateľa za svojho dodávateľa;

štátne orgány majú preukázať individuálne zavinenie, tak jeho objektívnu stránku (či bol spáchaný daňový podvod a kým) ako aj subjektívnu stránku (vedomosť odberateľa o tomto podvode).

Judikatúra SDEÚ ako súčasť **dvojitej podmienky** pre neuznanie odpočtu DPH požaduje preukázanie vedomosti žalobcu o podvode na predošlom stupni obchodu. Daňový úrad často prezentuje povrchnú subjektívnu úvahu o tom, že žalobca musel mať túto vedomosť, lebo napríklad – si s konateľom dodávateľa tykal a obchodujú spolu už viac rokov. Pojem „vedieť mal alebo vedieť mohol“ nemožno vykladať podľa subjektívnych pocitov, lebo tento pojem je definovaný v § 69 ods. 14 zákona o DPH a má dva znaky (1) neekonomická protihodnota na faktúre, (2) odberateľ ako štatutár dodávateľa. Autor vyslovuje názor, že ak je tento pojem definovaný v súvislosti s ručením za daň, je logické a adekvátne, ho použiť aj na testovanie dvojitej podmienky, lebo ide o ten istý zákon o DPH. Z hľadiska právnej istoty nemožno výklad tohto pojmu ponechať na ľubovôli, preto ho zákonodarcia do zákona zaradil na miesto, kde s týmto pojmom pracuje.

Judikatúra SDEÚ ďalej ako súčasť **dvojitej podmienky** pre neuznanie odpočtu DPH požaduje aj preukázanie podvodu na predošlom stupni obchodu. Trestný čin daňového podvodu je definovaný v § 277a zákona č.300/2005 Z.z. Trestný poriadok. Podľa § 22 ods. 2 daňového poriadku si daňový úrad nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok, či a kým bol spáchaný trestný čin. Daňový trestný čin by mali preukázať kompetentné štátne orgány, a až po právoplatnom trestnom rozsudku, môže na túto skutočnosť nadviazať daňový úrad (porovnaj bod 33 až 39 rozsudku C-18/13 prípad Maks Pen).

Záverom možno zhrnúť, že ak je skutkový stav taký, že hmotný podklad obchodu existuje a daňový úrad zistil rôzne nedostatky v prostredí neporiadneho dodávateľa – potom podľa judikatúry SDEÚ by mal daňový úrad testovať splnenie - **dvojitej podmienky pre odpočet DPH**.

Ak zdaniteľné plnenie existuje, potom najrôznejšie nedostatky v konaní neporiadneho dodávateľa nepostačujú na neuznanie odpočtu DPH. Tejto judikatúry sa treba domáhať v celom konaní, najmä v kasačnej sťažnosti požadovať jej dodržanie alebo podanie relevantnej predbežnej otázky na SDEÚ postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) zákona č.162/2015 Z.z. správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (SSP). V prípade rozličnej judikatúry súdov v skutkovo zhodných veciach je potrebné sa domáhať zjednocovacieho rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu SR (§ 22 a § 466 SSP).

Ing. Vladimír Pastierik

Podnik, ktorý neprináša nič iné ako peniaze, je úbohý podnik

(H.Ford)



DAŇOVÁ TVORIVOSŤ IX.

DAŇOVÝ TVOR A JEHO MÚZY

Ing. Emil Burák, PhD.

1. DAŇOVÝ TVOR – tak teda daňové triky tvor!

Ľudský tvor by mal tvoriť. Ako nazvať človeka motivačne, ak má vedieť tvoriť nie iba generálne (univerzálne), ale špeciálne dane? Pre účel tohto článku ho pomenujeme TAXUS CREATIVUS 😊. A čo tak pridať ešte špecializáciu na daňové triky? V čom by mal vynikať v rámci potenciálu, talentu, spôsobilosti, vášne, zmyslu, zamerania, najmä však nadšenia (entuziazmu) pre daňové triky?

Daňový tvor, ak sa chce stať daňovým tvorcom, mal disponovať širokospektrálnym arzenálom a kombinovaným potenciálom 😊.

Desatoro tvorcu – komponenta daňových trikov a inovácií:

- 1/ ŠPEKULANT: Vymýšľanie a špekulácia smerom k zlepšeniam, zdokonaleniam a optimalizácii v prospech maximálnej kvality (kládne sme ho mohli nazvať aj optimalizátor alebo kvalitár).
- 2/ FIGLIAR: Mal by milovať triky a figle, nie ich absolútne a absurdne fetišizovať, stačí ich intenzívne milovať.
- 3/ ODBORNÍK: Odborník s daňovým apetítom, chuťou na dane. Dane sú v princípe dosť zložité, lebo integrujú rozum z účtovníctva, analýzy, daňového práva a ekonómie.
- 4/ ŠPECIALISTA: Držať sa hesla, že menej často znamená VIAC. Nechcieť vedieť všetky dane povrchné, ale dôkladne sa naučiť konkrétnu daň – napríklad daň z príjmu. Vedieť analyzovať potenciál – prednosti (silné miesta) i slabiny (slabé miesta). Dokázať aj zdanlivé nevýhody a nedostatky (čiže riziká a hrozby) pretaviť na výhody.
- 5/ INOVÁTOR: Tešiť sa z múzy a osvietenie na daňové triky vidieť a vedieť nachádzať v rôznych inšpiráciách z okolia (prírody, spoločnosti, trhu, firmy...).
- 6/ KREATÍVEC: Silný inovátor s ambíciou celoživotne sa učiť i zameraním na kreativitu ako svoju najväčšiu životnú lásku.
- 7/ PRAKTIK: Poznať veľa príkladov, káuz, daňových judikátov z daňovej praxe domácej i zahraničnej. Prípadové štúdie z praxe sú najlepším zdrojom inšpirácie k trikom.
- 8/ VÍŤAZ: Mal by mať veľký smäd po víťazstve a túžbu porážať v daňových dueloch súperov a rivalov. Ale súčasne netúžiť po víťazstve za každú – aj nerozumnú cenu. Ak to v pokore neprijme, tak nech radšej prestúpi k muzikantom. Prečo? Lebo tí vždy vyhrávajú.
- 9/ ROJKO: Občas je potrebné zbierať a preskúmať aj zdanlivo bláznivé nápady. Kto nevie snívať a popustiť uzdu fantázii, ťažko objaví nový daňový trik.

10/ PRAGMATIK: Rýchlo zvládať odlišenie šance od rizika a stáť pevne nohami na zemi (realista). Bleskovo premeniť šancu, ale súčasne vedieť aj zutekať (alebo vrátiť sa z kratšej cesty) pred rizikom a nebezpečenstvom, ktoré evidentne nezvládne.



PRÍKLAD: Húževnatosť a usilovnosť daňového tvorcu

OTÁZKA:

Je možné stať sa skutočným daňovým kreatívcom? Čítala som Vašu knihu „Daňová kreativita – zreteľahodné príklady“ a zvažovala som, koľko ľudí z tých odborníkov na dane čo poznám, by som zaradila medzi tvorcov a vyšlo mi, že hrozne málo. Nie sú invenční a sú minimálne inovační, len sa dôsledne bifľujú daňové zákony a zbierajú daňové judikáty. Je toto cesta stať sa daňovým kreatívcom?

ODPOVEĎ:

Nemôžem hovoriť univerzálne za všetkých daňových tvorcov, odpoviem len špeciálne za seba – podľa mojej vlastnej erudície. Podľa môjho názoru daňovým kreatívcom sa môže stať len človek s dlhoročnou praxou, ktorý je veľmi vytrvalý, húževnatý, nadšený pre dane a usilovný. Komponovať hudbu prináša oveľa rýchlejšie viditeľný a vnímateľný efekt, ako kreovať daňový produkt. Či už ide o makroúroveň a štátnu daňovú politiku alebo o mikroúroveň a firemnú daňovú politiku. Keď sa obzriete v SR za 30-ročie dozadu za roky 1989 – 2019 na tých, ktorí vládli verejným financiám na MFSR a viedli daňovú politiku, koľkým z nich by ste za ich výkon udelili ako hodnotenie VÝBORNÚ známku, prosím? Ja veru ani jednému. V daniach nie je len veľa ekonomických zložitostí a spoločenských lobistických tlakov, ale práca tvorcu v nich je zvyčajne evidentná a zreteľne videná až po rokoch, nie iba za pár týždňov alebo niekoľko mesiacov. Preto cesta stať sa skutočným daňovým kreatívcom vedie nielen cez odbornosť, ale najmä cez usilovnú prácu.

Daňový tvorca ako objaviteľ

Robiť rozhodnutia aj pri daňovej tvorivosti a daňových trikoch nie je vždy jednoduché. Český spisovateľ Milan Kundera to vyjadril v jeho diele Nezniesiteľná ľahkosť bytia takto: „Ľudský život sa stane iba raz, a dôvod, prečo nedokážeme určiť, ktoré z našich rozhodnutí sú dobré a ktoré zlé, je, že v danej situácii môžeme uskutočniť iba jedno rozhodnutie, nedostaneme druhý, tretí alebo štvrtý život, v ktorom môžeme porovnať rôzne rozhodnutia“.

Preložené do jednoduchšej reči nášho kmeňa to znamená, že myliť sa je ľudské. A každý, kto niečo robí, sa môže aj pomýliť a urobiť chybu. Okrem toho je dôležité stále nepodceňovať aj hodnotovú abecedu v každom človeku, či chce stáť na strane dobra alebo zla (v prípade potreby a bližšieho záujmu o tom viac aj kniha „Ekonomie dobra a zla“ od T. Sedláčka).

Každý daňový kreatívec ako tvorca a objaviteľ pri komponovaní vlastnej „opery, operety alebo aspoň árie“ daňového triku jedného alebo viacerých, je rebel. Bystrý rebel, ktorý má Filipa (myslí mu to brilantne, vysoké IQ) je zvyčajne pri objavovaní a inováciách nutných k vymýšľaniu daňových trikov. Má zvyčajne silné zameranie, vášeň a túžbu vytvoriť čo najúčinnjší a najefektívnejší daňový trik. Nie použiteľný prechodne a dočasne, ale platný dlhodobo a navždy.



PRÍKLAD: Veriť vlastnej erudícii viac ako zavádzajúcim masmediálnym informáciám

OTÁZKA:

Som ekonóm a daňový špecialista vo veľkom podniku. Robím aj finančno-daňové prognózy pre náš podnik, lebo veľa exportujeme. Preto sledujem aj niekoľko špecializovaných finančných webov a širokú ekonomickú dennú tlač. Masmediálne výstupy v SR sú však stále viac zmätočné a plné fám i nekorektných dát. Oplatí sa im veriť v otázkach daní alebo nie?

ODPOVEĎ:

Každý tvorca musí vedieť informácie nielen zbierať, ale aj triediť. Práve k selekcii informácií potrebuje využívať nadhľad a odstup a rozhodne neveriť všetkému. Nielen platí potreba silného filtra (tzv. Sokratesovo sito, resp. Sokratov test si pozri na internete), ale aj podčiarknutie hesla „Dôveruj, ale preveruj“. Treba si uvedomiť, že informačné zavádzanie má globálny rozsah. Vedecké analýzy pri komparácii potvrdili, že pred 20-timi rokmi cez 90 percent informácií dodával na trh tzv. vládny government, t. j. štátny sektor. V súčasnosti až 95 percent informácií dodáva na trh sieť najsilnejších firiem sveta (napr. google, facebook, atď.), t. j. privátny sektor. To z pohľadu zahraničia – teda makroekonómie. Z pohľadu mikroekonómie – teda domova na Slovensku jeden príklad výstižný za všetky. Exminister financií Kažimír sa svojho času v masmédiách chválil, že by dokázal vyžiť z 300 euro za mesiac. Nadväzne mu kontroval exminister práce Mihál, že jeho denná réžia je 300 euro. Súdný človek a rozumný ekonóm nemôže ani jednému z nich v daných výrokoch veriť. Za uplynulé tridsaťročie (1989-2019) sme celý čas mali v SR deficitný štátny rozpočet a počúvame neustále ako nemôže byť ziskový. Pritom mohol byť ziskový už najmenej desaťročie, keby táto krajina naozaj sofistikovane a aktívne zvedla boj s korupciou, znížila čiernu ekonomiku a obrovské ročné daňové úniky (v ktorých patríme smutne medzi topkrajiny v EÚ).

Takže, ak chcete byť múdрым ekonómom a súdnym daňovým špecialistom, tak ďaleko viacej ako medializovaným dátam aj vo veciach daní (napr. daňová prognóza z MFSR alebo Programové vyhlásenie vlády v časti finančná politika – dane) verte radšej vlastnej erudícii a intuícii.

Inteligentný daňový tvorca – je posadnutý myšlienkami viac než hocikto iný, za čo sa často môže dostať do ťažkostí. Ak ho totiž akákoľvek myšlienka napadne (osloví a zaujme), povie to poriadne nahlas (často bez servítky na pusú a priamo medzi oči – in medias res), hoci aj za cenu, že niekoho môže uraziť. Konkurencia vo finančníctve bola, je a vždy bude zúrivá. A v rámci nej aj konkurencia v daňovníctve je nesmierna, len zatiaľ viac utajená a skrytá (nielen preto, ale aj preto, že daňové tajomstvo je v zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní, teda v slovenskom daňovom poriadku osobitne dôsledne a dôkladne kodifikovaná).

Kreatívcov prah bolesti

Finančníctvo často súvisí aj s hazardom. Kráľom medzi hazardnými hrami sú najväčšie a najsilnejšie kasína sveta (napr. Las Vegas, Monte Carlo, Macao...), ktoré platia obrovské prostriedky na výskum vedcom, aby im pomohli čo najviac analyzovať a spoznať ich zákazníkov. Aby ich následne mohli čo najviac manipulovať k závislosti, aby sa do ich kasín vždy vracali a plnili tak ich enormné zisky. Dosiahnuť čo najvyšší zisk – a tak sa poistiť, že viac vašich peňazí skončí v ich pokladniciach. Kasína

veria, že každý hráč má svoj „prah bolesti“. Je to výška straty, ktorá ho vyľaká natoľko, že opustí kasíno na dlhší čas alebo navždy. Z hracieho správania za pomoci dátových analytikov, zisťujú koho je aký veľký predmetný prah bolesti. Predmetné zistenia metaforicky pretavené na daňového kreatívca je v tom, aké je veľké riziko, resp. pomer možného výnosu z daňového triku a nebezpečenstvo s pravdepodobnosťou jeho odhalenia (tzv. pomer klasickej otázky na trhu: cena/výkon).

Nové postupy počítačových vedcov, dátových analytikov i niektorých softvérových algoritmov (napr. analytický softvér IDEA z Kanady, belgický ACL alebo švédsky SESAM) dokážu odhaľovať vybrané daňové triky. Daňovo zvýhodneným územiám (tzv. daňové raje – off shore) je celosvetovo aj zo strany kontrolných, investigatívnych a regulačných orgánov globálneho sveta venovaná stále vyššia pozornosť. Preto je obozretnosť, opatrnosť a pokora aj pri kreovaní daňových trikov veľmi dôležitá.

Knihy o daňových trikoch v SR

O daňových trikoch existujú aj na slovenskom trhu niektoré knihy. Otázka, je ktoré sú dobré a prinášajú vysoké efekty (napr. Kolembus, A.: Daňová optimalizácia v SR alebo F. Konz: 1000 zcela legálních daňových triku v ČR) a ktoré sú slabšie obsahom, hoci nadpisom sú skvele atraktívne (napr. Práznovský-Korec: Daňové triky v SR alebo Knotek: Zcela legální daňové triky v ČR). Rozdielnosť je aj v daňových poplatníkoch – či už ide o daňové subjekty z radov občanov alebo podnikateľov (fyzické alebo právnické osoby). Niektorému čitateľovi treba polopatistický recept – podrobný od A po Z, podobne ako variť. Inému stačí len naznačiť ideu a hrubý myšlienkový rys, ktorý si on vie dotiahnuť a dopracovať sám.



PRÍKLAD: Daňový juniorský megatalent - génius alebo bifloš?

OTÁZKA:

V našej konzultačno-poradenskej firme pracuje veľmi talentovaný mladík, študent, iba 17-ročný, ktorý ovláda skvele účtovníctvo a daňové zákony. Ako majiteľka firmy si stále kladiem otázku, či je tento megatalent – od prírody génius alebo iba nadupaný bifloš? Javí sa mi ako vynaliezavý kreatívec a možno z neho bude výborný daňový optimalizátor?

ODPOVEĎ:

Zreteľahodným plusom je, že už stredoškolač sa k Vám prihlásil dobrovoľne pracovať, lebo v dnešnom svete plnom konzumu, pohodlnosti a tzv. „mamahotelov“ sa to v SR nevidí často.

Netreba to siliť, treba vyčkať trpezlivo, čo sa z toho vyklúje ☺. Ja osobne verím viac húževnatosti ako akémukoľvek talentu. V prípade Vášho podrobnejšieho záujmu viac o tom hovorí kniha Geoffa Colvina: Talent nerozhoduje, oveľa dôležitejší je postoj, zameranie a výdrž – nadšenie pre vec.

Na druhej strane existujú niektorí jedinci, ktorí vedomosťami môžu zaskočiť aj najskúsenejších a vyraziť im prekvapením dych. Sťaby ako v nasledovnom vtip: Mladý školák chcel preskočiť 3 triedy a preto ho učiteľka zobrala na preskúšanie ku riaditeľovi a položila mu nasledovné otázky: Čo má krava

štyri a ja len dve? – **Nohy**, správne odpovedal chlapec. A čo máš v nohaviciach, čo ja nemám? – **Vrecká**. Čo robí muž v stoji, žena v sede a pes na troch nohách? Riaditeľovi vystúpil pot na čelo, vypúľil oči, ale skôr ako stačil niečo povedať, chlapec odpovedal znovu správne: – **Podáva ruku**. – Má to každý muž, niekto to má dlhšie, iný kratšie. Muž ho dáva žene po svadbe? – **Priezvisko**, odvetil znovu správne žiak. – Aký orgán nemá kosti, má len svaly a mnoho ciev? – **Srdce**, nezaváhal znovu žiak. Tu riaditeľ úľavou spotený vydýchol a zavelil rázne učiteľke: – Pošlite ho rovno na gymnázium! Na posledné štyri otázky som sám odpovedal zle (nesprávne) 😊!

Daňoví huncúti – ich rôzne chomúty

Slovensko má veľa špekulantov – pozitívnych i negatívnych. Nielen preto, že máme v krajine zaregistrovaných cez 600 tisíc podnikateľských subjektov, z ktorých každý, kto chce prežiť na trhu a úspešne napredovať, musí byť produktívny a pragmatický aj v aplikovaní daňových fígľov. Mnohí by chceli byť úspešnými daňovými optimalizátormi, ale nevedia ako na to (deficit know-how). Mnohí majú aj pri snahe o daňové triky iba viac odvahy ako rozumu, pričom sa dožadujú úcty k ich „daňovej urodzenosti“. Ale tam je osvietenosti málo a pribudne starostí. Lebo pri nich zrejme platí odveké riziko o rozbitom džbáne (dovtedy sa chodí s džbanom po vodu, kým sa nerozbije) a nenažratosti (svet nestráda preto, že nevie nasýtiť najhladnejších, ale najmä preto, že nedokáže nakrmiť najnenažratejších).

2. MÚZA – DAŇOVÁ ILUMINÁCIA k úspechom v zdaňovaní

(Daňová osvietenosť na základe najrôznejšej inšpirácie i pestrej motivácie)

Ak chcem zdaňovať TVORIVO – je potrebná daňová múdrosť z teórie, najmä však erudícia z praxe. Nasadenie, koncentrácia, ZAMERANIE a až LÁSKA k DANIAM. Empíria v daniach však k úspechu kráča najmä cez húževnatosť mať záujem špekulovať, objavovať, hľadať a nachádzať najlepšie kreatívne daňové riešenia. K tomu je potrebná aj intuícia, predvídavosť, strategické videnie a špeciálny cit pre dane (napr. niečo také, ako keď poviete, že človek – ktorý dokázal „počuť trávu rásť“).

DAŇOVÁ MÚZA, keď nie je lúza

Žiadna múza nie je lúza! Keď ide o hodnoty a legálnu daňovú optimalizáciu i dlhodobu úspešné daňové stratégie, ide o pozitívnu múzu - pre najschopnejších, nie negatívnu lúzu – pre všetkého schopných. Daňová múza – sa odvíja od extrémnych polôh zamerania (ak skúmame v praxi najlepšie životné diela veľmajstrov a najúspešnejších, často zistíme, že boli vytvorené na základe neuveriteľných inšpirácií), vášne, túžby a intenzity experimentovania pri daňovej špekulácii. Napríklad, ak niečo v SR nevie daňový poradca odčítať priamo zo zákona alebo z daňovej metodiky (vyhlášky MFSR, daňového judikátu KS alebo NS, atď.), tak by to mal vedieť nahradiť vlastnou syntézou a dedukciou. Napríklad odvodiť a pretaviť z § 3 (daňové zásady) zákona číslo 563/2009 Z. z. – t. j. daňového poriadku. A čerpať z kreativity – ktorú ponúka všímavosť, inšpirácia a motivácia akéhokoľvek produktívneho okolia – napríklad z prírody (potenciál mimózy, ktorá inšpirovala vedeckých konštruktérov lietadiel) i filozofie (učenie osvietencov).

OSVIETENOSŤ K MÚDROSTI

V minulosti sa príslušnosť k elitám a kastám - vyjadrovala aj oslovením Vaša urodzenosť, Vaša osvietenosť, Vaše blahorodie, atď. Každý šikovný daňový kreatívec určite musí pri daňovej tvorivosti špekulovať (ako dane zvýšiť – ak ide o štát, obec alebo mesto; resp. ako dane znížiť – ak ide o daňového poplatníka). Preto by mal byť aj primerane daňovo osvietený. Ilumináti - boli stúpenci tajnej nemeckej spoločnosti Illuminati Germanae (dosl. Osvietenci Nemecka) založenej v roku 1776. Snažili sa aplikovať myšlienky osvietenstva.

V roku 1785 bola spoločnosť zakázaná. Následne sa väčšina jej členov pridala k slobodomurárom. Neskoršia snaha o obnovenie z roku 1896 nasmerovala učenie k hermetizmu. V roku 1933 bola opätovne zakázaná a po 2. svetovej vojne obnovená (Svetová spoločnosť iluminátov, Rád iluminátov).

Symbol iluminátov bol hexagram. Erb zobrazoval sovu rímskej bohyne múdrosti Minervy, ktorá držala v pazúroch knihu s písmenami PMCV (lat. per me caeci vident – skrze mňa vidia slepí). PLUSOM je - ich reálny svet, že podporujú MÚDROST, osvetu a osvietenosť (ilumináciu). MÍNUSOM je – ich utopický svet, že ich činnosť je často spájaná s konšpiračnými teóriami.

MIMÓZA

Mimosa pudica: Mimóza - je kuriózna rastlina, ktorá je známa a obľúbená predovšetkým preto, že je možné voľným okom zachytiť pohyb jej listov. Tento jav je označovaný ako seismnastie a dochádza k nemu vplyvom mechanického podráždenia. Druhým spôsobom pohybu je zvinutie listov na noc. Rastlina má spárené listy, ktoré majú tmavozelenú farbu a kvety, ktoré vyzerajú ako strapce a sú umiestnené na konci vetvičiek. Po ich odkvitnutí sa na ich mieste objavujú semená.

Potenciál mimózy ako živej rastliny z prírody neustále fascinuje vedcov – najmä konštruktérov lietadiel. Rastlina má spárené listy, ktoré majú tmavozelenú farbu a kvety, ktoré vyzerajú ako strapce a sú umiestnené na konci vetvičiek. Po ich odkvitnutí sa na ich mieste objavujú semená.



PRÍKLAD: Negatívna daňová iluminácia - nelegálny "daňový raj" a tvorivé pokusy k optimalizácii daní

OTÁZKA:

Študujem ekonomiku – a píšem o diplomovku o daňových únikoch. Spolužiaci hovorili, že v Nitre je vraj akýsi dom, kde sídlilo veľa firiem s miliónovým imaním a nenápadne niektoré patrili podsvetiu. Išlo tam vraj o pochybné machinácie s cieľom daňovej optimalizácie nekalej a nelegálnej na báze nedovoleného účtovníctva? Je to Pravda? Neviete o tom viac, prosím Vás?

ODPOVEĎ:

Na Willsonovom nábreží v Nitre je budova-staršia vilka s nadpisom HERMES and JANUS, v ktorej sídli údajne až 40 firiem, s úhrnným základným imaním za pol miliardy eur. Niektoré z nich dokonca aj

vyvíjali reálnu činnosť, väčšinou však išlo o prázdne schránky zriadené Romolom Cicherom, záhadným Talianom, ktorý sa po väčšinu svojho života pohyboval v sivej zóne biznisu, t. j. v spojení s podsvetím - mafiou. Ide údajne o Sakatu a ďalšie firmy. Cichera, pochybného talianskeho finančníka, ktorý celkom otvorene inzeroval svoje slovenské služby pre medzinárodnú klientelu na známom čínskom portáli Alibaba.

Cichero núkal vybavovanie pobytov na Slovensku, **nulové zdanenie a virtuálne kancelárie**. Práve **Hermes & Janus tvorila jadro Cicherovej slovenskej siete, ktorá mala cudzincom sprostredkovať voľný pohyb po schengenskom priestore a optimalizáciu daní**. Hoci Cichero v roku 2014 zomrel, konateľkou, likvidátorkou a jedinou spoločníčkou v Cicherovej firme Hermes & Janus je Slovenka, ktorá ešte žije. Podrobnosti v prípade Vašej potreby nájdete v článku TU: <http://icjk.sk/2019/11/20/danovy-raj-pod-zoborom/>. Tento vraj vznikol s podporou Fondu na podporu investigatívnej žurnalistiky v rámci projektu Korene mafie na Slovensku.

FINANČNÉ NECHÁPANIE

Slovo optimalizácia a minimalizácia sú príbuzné v tom, že pri ich cieľovom dosahovaní je potrebná kvalifikácia, profesionalita, špecializácia, synergické a široko spektrálne know-how. Pri ekonomickej optimalizácii ide o zákon MINiMAXu – čiže pri minime vstupov (nákladov) dosiahnuť maximum výstupov (výnosov, zisku).

Podľa prieskumu spoločnosti Kaspersky z r. 2019 údajne **len jeden z desiatich ľudí na svete chápe ako fungujú kryptomeny. Keby tak robili taký prieskum o chápaní skutočnej (legálnej, nie ilegálnej; nie NEGATÍVNEJ – napr. deklarovanej novinármi a diskutovanej politikmi, ale realizovanej POZITÍVNE – napr. daňovými odborníkmi) daňovej optimalizácie v SR, koľkí z desať Slovákov o takomto niečom majú aspoň aký – taký šajn?**

Know-how k daňovej minimalizácii patrí do kategórie náročných. Nielen preto, že o peniaze na každom trhu a v kapitalizme ide až v prvom rade. Určite je džob (práca, job) daňového vynálezcu a výmyselníka náročná na znalosti a zručnosti. Nedokáže ju robiť každý, iba naozaj pán NIEKTO. Najhoršie však je, keď sa do toho chytajú fušéri namiesto machrov. Takí, ktorých profesionálne schopnosti i osobné krédo sú namiesto v pokore (kráľovná všetkých cností) radšej v namyslenosti (pýcha peklom dýcha). Fušéri s mottom nafúkancov namiesto znalcov (**Motto: Chytá ma finančná hrôza, nakopla ho vraj daňová „múza“!** Vtedy - keď každý nový politický dosadený minister financií sa už na druhý deň na novej stoličke tvári a chváli, že ho práve osvietilo božstvo a nakopla daňová múza a že jeho daňovo-reformátorská invencia nielen spasí Slovensko, ale pomaly aj zachráni celý svet) 😊!?



PRÍKLAD: Daňový majster = EXPERT a MACHER a ODBORNÍK

OTÁZKA:

O ekonomike vie veľa ľudí tárať, ale málo aj rátať. Mnohých počúvam hovoriť o daňovej odbornosti s rešpektom, ale máloktorý z nich je taký schopný kurátor obsahu, aby vedel vysvetliť – kto je daňový

odborník, jeho profil a schopnosti. Preto ma zaujíma, aký je rozdiel medzi expertom a machrom a odborníkom?

ODPOVEĎ:

Vtipný český slogan odpovedá na Vašu otázku univerzálne takto: Kdo umí, ten kouří ameriky, kdo neumí – ten čumí do trafiky ☹️! **EXPERT** - je prvotriedny, zbehlý odborník, znalec, špecialista (podávajuci vyjadrenie o odbornom probléme, posudok o určitej odbornej otázke a pod.). Expert je nositeľom znalostí – teoretických i praktických skúseností a priebežne sa v obore ďalej vzdeláva. To, že má niekto v danom obore profesionálnu alebo akademickú kvalifikáciu, neznamená, že je automaticky aj expert. Expertom sa môže stať aj ten, kto nemá patričné formálne vzdelanie. Označenie expert je preto, skôr neformálne, relatívne označenie človeka, ktorého znalosti a skúsenosti v obore sú okolím oceňované.

MACHER – je opakom slova fušér. V rozprávke ich symbolizujú usilovný Ferdo Mravec (macher, profesionál) a „všadebol“ Chrobák Truhlík (fušér, amatér). Macher – je hovorovo expert, šikovný, zručný človek; dobrý odborník, znalec: NAPR: dobrý macher v daňových veciach alebo starý macher = človek s dlhoročnou praxou, naslovovzatý odborník.



ODBOBNÍK – je ten, kto sa dobre vyzná v istom odbore, kto vyniká zručnosťou, invenciou v nejakej činnosti, nazývaný tiež majster, znalec, profesionál, špecialista (odborník v užšom odbore), fachman, expert, autorita (hovorovo tiež: kapacita), špička, jednotka, eso (hovorovo tiež: žolík - vynikajúci odborník). Často označovaný aj ako kanón (expresívne), kaliber (kto v niečom vyniká) a suverén (kto sa vo svojom odbore suverénne vyzná).

Ak sa niekto v daniach výborne orientuje a vyzná, smelo môžeme okrem vyššie uvedených označení pridať aj titul daňový majster, daňový veľmajster alebo DAŇOVÝ UMELEC. Lebo vynikajúce zvládať tak zložitú problematiku, ako dane sú, možno považovať, podľa môjho názoru, za skutočné daňové umenie.

Schopnosť daňovej minimalizácie sa ekonomicky cení i podnikateľsky počíta, ale cesta k brilantnej daňovej tvorivosti, vymakanému daňovému plánovaniu a účinnej (zreteľnej) daňovej optimalizácii je v praxi oveľa náročnejšia ako by sa „len“ podľa teórie mohlo zdať. Sprievodne treba hovoriť o dvoch rozličných daňových svetoch: Prvý – ten, kde správca dane (štát, obec, mesto) má záujem čo najviac daní vybrať. Druhý – o jeho rivalovi (súperovi, oponentovi, partnerovi), teda o daňovníkovi (daňový subjekt – podnikateľ, firma, občan), ktorý má presne opačný logický záujem, t. j. čo najmenej daní zaplatiť.

O daňovej optimalizácii – však hovoriť treba čo najviac a diskutovať ju na každej (profesionálnej i laickej) úrovni. Prečo? Lebo **každý pokus o zdokonaľovanie, precizovanie a zlepšovanie (systému, procesu, produktu) čohokoľvek DOBRÉHO pre ľudstvo sa cení a počíta**. Hovoriť o daňovej optimalizácii v krajine múdrych sa nemá dehonestálne a negatívne, ale práve naopak – pozitívne, s noblesou a obdivom. Daňová minimalizácia môže byť legálna (zákonom dovoľená) a nelegálna (porušujúca zákon), hoci najčastejšie a najúspešnejšie sa realizuje presne na ich rozhraní (dane na hrane!). Ak sa Ti, milý čitateľ, názov DANE NA HRANE páči, tak vedz, že v roku 2000 som pre SEPI (Poradca podnikateľa) Žilina napísal aj takúto knihu.