

Metodický pokyn k deleniu príjmov a výdavkov fyzických osôb podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Obsah

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Legislatívny rámec
 - 1.1 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov účastníka združenia, ktoré nie je právnickou osobou
 - 1.2 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov spoluvlastníka
 - 1.3 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov manželov, ktoré im plynú z bezpodielového spoluvlastníctva manželov
 2. oddiel Delenie príjmov z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu
 - 2.1 Príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo pri spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP
 - 2.2 Príjmy spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti
 - 2.3 Príjmy z prenájmu nehnuteľností
 - 2.4 Príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu
 3. oddiel Delenie príjmov z kapitálového majetku
 4. oddiel Delenie ostatných príjmov
- Záverečné ustanovenie

Finančné riaditeľstvo SR nadväzuje na zmeny a doplnenia vykonané v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) vydáva metodický pokyn k deleniu príjmov a výdavkov fyzických osôb podľa znenia ZDP účinného od 01.01.2018.

Úvodné ustanovenie

Možnosti delenia spoločne dosiahnutých príjmov fyzických osôb a spoločných výdavkov sú špecificky uvedené najmä v ustanoveniach § 4 ods. 8, § 6 ods. 6 až 9, § 6 ods. 15, § 7 ods. 9, § 8 ods. 16, § 10 ods. 1 a 2 ZDP. Daňovník môže uplatniť len taký spôsob delenia príjmov a výdavkov, ktorý je prípustný pre príslušný druh príjmov. V tejto súvislosti sa metodický pokyn zaoberá niektorými vybranými problémami.

1. oddiel Legislatívny rámec

1.1 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov účastníka združenia, ktoré nie je právnickou osobou

Príjmy dosiahnuté účastníkmi združenia, ktoré nie je právnickou osobou, daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP), na základe písomnej zmluvy o združení (§ 829 až 841 Občianskeho zákonníka) a daňové výdavky sa podľa **§ 10 ods. 2** ZDP zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak. To platí aj pre príjmy a daňové výdavky pri spoločnom podnikaní (§ 6 ZDP) na základe písomnej zmluvy o združení medzi fyzickými osobami a právnickými osobami.

1.2 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov spoluvlastníka

Právna úprava podielového spoluvlastníctva je uvedená v § 137 až 142 Občianskeho zákonníka. Spoluvlastníkovi prislúchajú práva a povinnosti k spoločnej veci podľa pomeru jeho podielu k podielom ostatných spoluvlastníkov. Za trvania spoluvlastníctva spoluvlastnícky podiel určuje najmä to, akou mierou sa spoluvlastníci podieľajú na užívaní spoločnej veci, prípadne na jej úžitkoch a prírastkoch, ako majú prispievať na náklady vynaložené na vec a na náklady spojené s jej užívaním a udržiavaním. Ak chýba určenie spoluvlastníckych podielov, má sa za to, že podiely všetkých spoluvlastníkov sú rovnaké.

Príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa podľa § 10 ods. 1 ZDP zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§ 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

1.3 Základné princípy delenia príjmov a výdavkov manželov, ktoré im plynú z bezpodielového spoluvlastníctva manželov (ďalej len „BSM“)

V ustanoveniach § 143 až 151 Občianskeho zákonníka je upravené BSM. Jeho existencia je podmienená uzavretím manželstva. V BSM je všetko, čo nadobudol niektorý z manželov za trvania manželstva s výnimkou vecí, ktoré získal jeden z manželov dedičstvom alebo darom, ďalej veci ktoré slúžia osobnej potrebe alebo výkonu povolania len jedného z manželov alebo ktoré boli vydané v rámci predpisov o reštitúcii majetku jednému z manželov, ktorý mal vydanú vec vo vlastníctve pred uzavretím manželstva alebo ktorému bola vec vydaná ako právnenému nástupcovi pôvodného vlastníka. Manželia môžu dohodou rozšíriť alebo zúžiť zákonom stanovený rozsah BSM (takáto dohoda musí byť vo forme notárskej zápisnice). Jedným z charakteristických znakov BSM je, že manželia nemajú kvantitatívne určený podiel na vlastníctve, ktoré je v BSM.

Podľa § 4 ods. 8 ZDP príjmy uvedené v § 6 ods. 3 ZDP (príjmy z prenájmu) a § 8 ZDP (ostatné príjmy), ak § 8 ods. 16 ZDP neustanovuje inak, ktoré plynú manželom z ich BSM, sa zahŕňajú do základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do základu dane výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie týchto príjmov. Spôsob uzatvorenia uvedenej dohody a jej forma nie je ustanovená v ZDP.

Príjmy podľa § 8 ods. 1 ZDP plynúce manželom z prevodu majetku alebo práva v BSM, ktoré boli zahrnuté v obchodnom majetku niektorého z manželov, sa zdaňujú v súlade so znením § 8 ods. 16 ZDP u toho z manželov, ktorý mal takýto majetok alebo právo zahrnuté v obchodnom majetku ako posledný.

Príjmy z kapitálového majetku podľa § 7 ods. 1 až 3 ZDP, ktoré plynú manželom z BSM, sa podľa § 7 ods. 9 ZDP zahŕňajú do osobitného základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do osobitného základu dane výdavky, o ktoré je možné podľa § 7 ods. 2, 3, 5, 7 a 8 ZDP znížiť príjmy zahrňované do osobitného základu dane.

Poznámka:

Obchodným majetkom podľa § 2 písm. m) ZDP je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ZDP vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 ZDP; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu. Dňom vyradenia majetku z obchodného majetku daňovníka sa podľa § 9 ods. 5 ZDP rozumie deň, v ktorom daňovník posledný raz účtoval majetok v účtovníctve alebo uvádzal v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP.

2. oddiel Delenie príjmov z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu

2.1 Príjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo pri spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP

Jednou z foriem spoločného podnikania alebo spoločného výkonu inej samostatnej zárobkovej činnosti je vytvorenie združenia podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka. Podľa tejto právnej úpravy sa niekoľko osôb môže združiť, aby sa spoločne pričínili o dosiahnutie dojednaného účelu. V zmluve o združení si vzájomne dohodnú podmienky, za ktorých bude prebiehať spoločné podnikanie alebo iná spoločná samostatná zárobková činnosť. Zmluvou o združení nevzniká nový právny subjekt, ale subjektom práv a záväzkov sú jednotliví členovia združenia.

Spôsob výpočtu príjmov a výdavkov účastníka združenia, ktoré nie je právnickou osobou, je uvedený v **§ 10 ods. 2 ZDP**, podľa ktorého príjmy dosiahnuté daňovníkmi **pri spoločnom podnikaní alebo zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP)** na základe písomnej zmluvy o združení uzatvorenej podľa § 829 až 841 Občianskeho zákonníka a daňové výdavky sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov rovným dielom, ak nie je v zmluve o združení určené inak.

Združenie nie je samostatnou účtovnou jednotkou a nie je ani daňovníkom, preto sa nerozdeľuje zisk alebo strata vyplývajúca z činnosti združenia, ale rozdeľujú sa príjmy a výdavky (resp. náklady a výnosy).

Združenie bez právnej subjektivity nemôže nadobúdať majetok, preto ak účastník združenia poskytne združeniu hmotný a nehmotný majetok individuálne určený na bezplatné a spoločné využitie účastníkov združenia, v súlade so znením § 24 ods. 6 ZDP odpisy z tohto majetku uplatňuje ten účastník združenia, ktorý je jeho vlastníkom a ktorý ho poskytol združeniu bez právnej subjektivity na spoločné užívanie.

Podľa § 24 ods. 3 ZDP hmotný majetok a nehmotný majetok, ktorý je v spoluvlastníctve, odpisuje každý zo spoluvlastníkov zo vstupnej ceny, a to pomerne podľa výšky spoluvlastníckeho podielu. Ide aj o majetok, ktorý účastníci združenia nadobudli počas existencie združenia (právna úprava podielového spoluvlastníctva je uvedená v § 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Účastník združenia si môže uplatniť preukázateľné výdavky, ak je účtovnou jednotkou alebo ak vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP. Základ dane (čiastkový základ dane) upraví o prislúchajúci podiel spoločných príjmov a daňových výdavkov v súlade s ustanovením § 10 ods. 2 ZDP. Môže si však uplatniť aj výdavky percentom z príjmov za podmienok uvedených v § 6 ods. 10 ZDP, pričom musí byť dodržaný rovnaký spôsob uplatnenia výdavkov pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktoré daňovník dosiahol v príslušnom zdaňovacom období.

Zmluvu o združení môžu uzavrieť aj manželia, ktorí spoločne podnikajú, ak uzavreli o tom písomnú zmluvu (§ 829 až 841 Občianskeho zákonníka), a to len za podmienky, že obidvaja manželia majú oprávnenie na výkon príslušnej podnikateľskej činnosti. Ak obaja manželia podnikajú individuálne, postupujú pri uplatňovaní výdavkov aj podľa § 6 ods. 15 ZDP. Hnuteľné veci a nehnuteľnosti v BSM, ktoré využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ods. 1 až 4 ZDP obaja manželia, zahrnie do obchodného majetku jeden z manželov. Výdavky súvisiace s využívaním týchto hnuteľných vecí a nehnuteľností sa rozdelia medzi oboch manželov v pomere, v akom ich využívajú pri svojej činnosti; v takomto pomere sa rozdelí aj príjem z ich predaja.

Príklad č. 1

Tri fyzické osoby - účastníci združenia bez právnej subjektivity, majú v zmluve o združení dohodnuté delenie príjmov a výdavkov združenia v pomere 20 % : 30 % : 50 %. Je možné, aby sa tento pomer zmenil na základe dodatku zmluvy o združení v priebehu roka, resp. až po skončení roka?

Ak by nebol pomer delenia príjmov a výdavkov uvedený v zmluve, zahŕňali by sa do základu dane jednotlivých účastníkov združenia rovným dielom. Keďže je v zmluve o združení uvedené iné delenie, akceptuje sa toto delenie v súlade so znením § 10 ods. 2 ZDP. Žiadny právny predpis neustanovuje, že zmluva o združení by nemohla byť zmenená aj v priebehu zdaňovacieho obdobia. Do zmeny pomeru budú príjmy a výdavky účastníkov združenia delené pôvodným pomerom a od zmeny pomeru delenia príjmov a výdavkov združenia budú delené ich príjmy a výdavky novým pomerom. Zmena pomeru podielov na príjmoch a výdavkoch združenia môže nastať

aj z dôvodu vylúčenia niektorého účastníka združenia alebo z dôvodu vystúpenia účastníka združenia, resp. úmrtia účastníka združenia, preto je potrebné zmenu akceptovať aj v priebehu zdaňovacieho obdobia. Skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie príjmov a výdavkov jednotlivých účastníkov združenia je potrebné vedieť v prípade potreby preukázať správcovi dane.

- ✓ *Príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti nie je možné deliť spôsobom uvedeným v § 4 ods. 8 ZDP.*
- ✓ *Podľa zákona č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločstvách v znení neskorších predpisov je pozemkovým spoločenstvom podľa tohto osobitného predpisu len pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou, preto už podľa § 10 ods. 2 ZDP nie je prípustné delenie príjmov pozemkového spoločenstva na základe písomného vyhlásenia o združení.*
- ✓ *Daňovník, ktorý je účastníkom združenia, uvádza v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo), celkovú sumu spoločne dosiahnutých príjmov a výdavkov a percentuálny podiel pripadajúci na každého účastníka združenia, pričom súčasne s daňovým priznaním predloží aj kópiu zmluvy o združení (toto neplatí, ak bola už správcovi dane predložená).*

2.2 Príjmy spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti

Verejná obchodná spoločnosť (ďalej len „v. o. s.“) je jednou z foriem obchodných spoločností. Obchodný zákonník definuje v. o. s. v § 76 až 92. Ide o právnickú osobu, ktorá má minimálne dvoch spoločníkov, ktorí vykonávajú spoločnú podnikateľskú činnosť, používajú spoločné obchodné meno a spoločníci ručia neobmedzene za záväzky spoločnosti počas jej trvania. Zdaneniu nepodlieha v. o. s. ako právnická osoba, ale jednotliví spoločníci majú osobnú daňovú povinnosť.

Komanditná spoločnosť (ďalej len „k. s.“) podľa § 93 až 104 Obchodného zákonníka je spoločnosťou, ktorá musí mať dva typy spoločníkov – komanditistov a komplementárov. Komplementár má obdobné postavenie ako spoločník v. o. s., čiže ručí za záväzky spoločnosti spoločne a nerozdielne celým svojím majetkom. Komanditista má obdobné postavenie ako spoločník v spoločnosti s ručením obmedzeným, ručí za záväzky spoločnosti len do výšky svojho nesplateného vkladu zapísaného do obchodného registra. Základ dane k. s. sa zisťuje za spoločnosť ako celok. Tento základ dane sa rozdelí na podiel pripadajúci na komplementárov a na podiel pripadajúci na komanditistov. Po odpočítaní podielu pripadajúceho na komplementárov, ktorí majú osobnú daňovú povinnosť, zostávajúci základ dane je základom dane k. s., ktorý je predmetom dane z príjmov právnickej osoby.

Predmetom dane podľa § 3 ods. 1 písm. f) ZDP je podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

Ak plynie spoločníkovi v. o. s. príjem podľa § 3 ods. 1 písm. f) ZDP, napr. vyrovnací podiel alebo podiel na likvidačnom zostatku prostredníctvom jeho v. o. s. z dôvodu, že táto jeho v. o. s. má majetkovú účasť v inej obchodnej spoločnosti (napr. v spoločnosti s ručením obmedzeným), daň z takýchto príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR sa podľa § 43 ods. 3 písm. s) ZDP vyberá zrážkou. Zrazením dane vyberanej zrážkou je daň vysporiadaná, daňovník takýto príjem neuvádza v daňovom priznaní a nemôže si daň vyberanú zrážkou odpočítavať ako preddavok na daň. Ak takýto príjem plynie fyzickej osobe zo zdrojov v zahraničí, je súčasťou osobitného základu dane podľa § 51e ZDP.

Príjmami podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP sú **príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komanditnej spoločnosti podľa § 6 ods. 7 a 8 ZDP.**

Podľa § 6 ods. 7 ZDP **základom dane (čiastkovým základom dane) fyzickej osoby, ktorá je spoločníkom v. o. s.**, je časť základu dane v. o. s. zisteného podľa § 17 až 29 ZDP. Táto časť základu dane sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom (§ 82 Obchodného zákonníka). Ak vykáže v. o. s. daňovú stratu, rozdeľuje sa na spoločníka časť tejto straty rovnako ako základ dane. Do základu dane sa zahrnie aj podiel spoločníka v. o. s. na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo v. o. s.

Základom dane (čiastkovým základom dane) fyzickej osoby, ktorá je komplementárom k. s., je podľa znenia § 6 ods. 8 ZDP časť základu dane k. s. zisteného podľa § 17 až 29 ZDP pripadajúca na komplementára. Táto časť základu dane sa určí v rovnakom pomere, v akom sa rozdeľuje časť zisku pripadajúca na komplementára podľa spoločenskej zmluvy, inak rovným dielom (§ 100 Obchodného zákonníka). Ak vykáže k. s. daňovú stratu, rozdeľuje sa na komplementára časť tejto straty rovnako ako základ dane. Do základu dane sa zahrnie aj podiel komplementára k. s. na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti komplementára v k. s.

Podľa § 30 ods. 3 a 4 ZDP **daňová strata u daňovníka, ktorý je spoločníkom v. o. s. alebo komplementárom k. s.**, sa zvýši o časť daňovej straty v. o. s. alebo k. s. pripadajúcej na tohto daňovníka alebo sa zníži o časť základu dane v. o. s. alebo k. s. pripadajúceho na tohto daňovníka.

V ustanovení § 6 ods. 6 ZDP je uvedené, že **príjmy spoločníkov v. o. s. a príjmy komplementárov k. s. podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP** sa pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) **môžu znížiť len za podmienok uvedených v § 6 ods. 9 ZDP**, čiže o poistné a príspevky podľa § 5 ods. 7 písm. e) ZDP, ktoré je povinný platiť spoločník v. o. s. alebo komplementár k. s. a o výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p) ZDP za podmienok tam uvedených.

V dôsledku špecifického spôsobu zisťovania základu dane (čiastkového základu dane) z uvedených príjmov, pri ktorom sa určí základ dane právnickej osoby (v. o. s. alebo k. s.), ktorý sa následne rozdelí podľa zodpovedajúcich podielov na spoločníkov v. o. s. alebo komplementárov k. s., **nie je možné pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP**. Vyplýva to z toho, že všetky preukázateľné daňové výdavky (okrem výdavkov vymedzených v § 6 ods. 9 ZDP) boli zahrnuté do základu dane spoločnosti a tento sa delí na spoločníkov a komplementárov v. o. s. Bez ohľadu na uvedený spôsob určenia príjmu, daňovník môže uplatniť pri ostatných druhoch príjmu z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti výdavky percentom z príjmov pri dodržaní podmienok uvedených v § 6 ods. 10 ZDP.

Príklad č. 2

V ktorom zdaňovacom období má spoločník v. o. s. zahrnúť časť základu dane v. o. s. na neho pripadajúci, do zdaňovacieho obdobia, za ktorý ho vykázala v. o. s., alebo do nasledujúceho roku, v ktorom mal spoločník svoj podiel z v. o. s. vyplatený na účet?

Podľa znenia § 14 ods. 6 ZDP súčasťou základu dane spoločníka v. o. s. je aj časť základu dane alebo časť daňovej straty v. o. s. pripadajúca na tohto spoločníka. Ďalej v ustanovení § 6 ods. 1 písm. d) ZDP je síce uvedené, že sú to „príjmy“ spoločníkov, avšak je tam ustanovené, že sú to príjmy podľa § 6 ods. 7 ZDP, podľa ktorého týmito príjmami je časť základu dane v. o. s. Z toho vyplýva, že za príjem sa považuje priamo časť základu dane bez ohľadu na konkrétne časové obdobie, v ktorom došlo k reálnej výplate príjmov. Spoločník v. o. s. je povinný zahrnúť časť základu dane na neho pripadajúci do čiastkového základu dane podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP toho zdaňovacieho obdobia, za ktoré ho vykáže v. o. s. Spoločník v. o. s. uvádza pomernú časť základu dane v. o. s. na neho pripadajúcu v stĺpci príjmov príslušného riadku tabuľky č. 1 daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B, resp. pomernú časť straty v. o. s. uvádza v stĺpci výdavkov toho istého riadku.

Príklad č. 3

V. o. s. s dvoma spoločníkmi – fyzickými osobami – vykázala za rok 2017 základ dane 100 000 €. V spoločenskej zmluve nemajú uvedený spôsob delenia zisku. Jednotliví spoločníci si platili povinné odvody do zdravotnej a sociálnej poisťovne. Ako uvedú poistné v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B?

Pretože nebol určený iný spôsob delenia zisku v spoločenskej zmluve, základ dane tejto spoločnosti sa rozdelí medzi spoločníkov rovnakým dielom. Polovicu základu dane v. o. s. (50 000 €), uvedie každý z nich vo svojom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B v stĺpci príjmov v riadku 04 tabuľky č. 1, v ktorom sú uvedené príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP a preukázateľne povinne zaplatené poistné a príspevky [§ 5 ods. 7 písm. e) ZDP] sa uvedú v tom istom riadku v stĺpci výdavkov.

Príklad č. 4

K. s. vykázala za rok 2016 základ dane 100 000 €. Spoločnosť mala jedného komplementára – fyzickú osobu a jedného komanditistu tiež fyzickú osobu. Podľa zmluvy si delili zisk rovnakým dielom. Kto z nich bol povinný podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby typu B?

Fyzická osoba – komplementár k. s. uviedol svoju časť základu dane k. s. v sume 50 000 € ako príjem podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP v priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2016. Zostávajúca časť základu dane v sume 50 000 € podliehala zdaneniu v k. s. daňou z príjmov právnických osôb. Ak bol potom vyplatený podiel na zisku fyzickej osobe – komanditistovi, v súlade so znením § 52zi ods. 5 ZDP nebol u tohto komanditistu predmetom dane z príjmov fyzickej osoby [podľa § 3 ods. 2 písm. c) ZDP v znení účinnom do 31.12.2016].

Príklad č. 5

K. s. vykázala za rok 2017 základ dane 100 000 €. Spoločnosť má jedného komplementára – fyzickú osobu a jedného komanditistu tiež fyzickú osobu. Podľa zmluvy si delia zisk rovnakým dielom. Kto z nich bol povinný podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby typu B?

Fyzická osoba – komplementár k. s. uviedol svoju časť základu dane k. s. v sume 50 000 € ako príjem podľa § 6 ods. 1 písm. d) ZDP v priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2017. Zostávajúca časť základu dane v sume 50 000 € podlieha zdaneniu v k. s. daňou z príjmov právnických osôb. Po zdanení je možné vyplatiť podiel na zisku fyzickej osobe – komanditistovi, ktorý je predmetom dane z príjmov fyzickej osoby v súlade so znením § 3 ods. 1 písm. e) ZDP, z ktorého komanditná spoločnosť ako platiteľ dane zrazí daň vyberanú zrážkou. Súčasne zašle komanditná spoločnosť aj oznámenie platiteľa dane správcovi dane podľa § 43 ods. 11 ZDP. Fyzická osoba – komanditista má riadnym zrazením dane vyberanej zrážkou daň vysporiadanú.

- ✓ *Podiel na výsledku podnikania vyplatený tichému spoločníkovi v. o. s. nebol vylúčený z predmetu dane ani do 31.12.2016, daňovník zaradovoval takýto zdaniteľný príjem medzi ostatné príjmy podľa § 8 ZDP (iný príjem).*
- ✓ *S účinnosťou od 1.1.2015 už nie je prípustné, aby si v. o. s. alebo k. s. uplatnila vo svojich daňových výdavkoch poistné a príspevky [§ 5 ods. 7 písm. e) ZDP], ktoré zaplatila v. o. s. alebo k. s. za spoločníka v. o. s. alebo komplementára k. s. Ak by ich spoločnosť zaplatila, neboli by takto zaplatené poistné a príspevky u týchto spoločníkov alebo komplementárov oslobodené od dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej len „oslobodenie od dane“), teda by boli ich zdaniteľnými príjmami.*
- ✓ *Ak je daňovník spoločníkom v. o. s. alebo komplementárom k. s., ktorý do základu dane (čiastkového základu dane) podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP zahŕňa aj časť základu dane alebo daňovej straty v. o. s. alebo k. s., je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť obchodný názov spoločnosti, daňové identifikačné číslo spoločnosti a výšku jeho podielu v percentách.*

2.3 Príjmy z prenájmu nehnuteľností

Príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP, ak nejde o príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP a o príjmy zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP, sú **príjmy z prenájmu nehnuteľností**. Takýmito príjmami sú aj príjmy z prenájmu hnutelných vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti.

Poznámka:

Legislatívna skratka „nehnuteľnosť“ je uvedená v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP.

Bezpodielové spoluvlastníctvo manželov

Ak manželia poberajú príjmy uvedené v § 6 ods. 3 ZDP z prenájmu nehnuteľnosti, ktorá patrí do ich BSM, bez ohľadu na to, kto je uvedený ako účastník zmluvného vzťahu a je registrovaný u správcu dane, ktorým je daňový úrad, pri zdanení týchto príjmov postupujú v súlade so znením § 4 ods. 8 ZDP. Takéto príjmy zahrnú

manželia do základu dane v rovnakom pomere, ak sa nedohodnú inak. V tom istom pomere zahrnú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržania týchto príjmov.

Výlučné vlastníctvo nehnuteľnosti

Ak daňovník poberá príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP z prenájmu nehnuteľnosti, ktorá je v jeho výlučnom vlastníctve, nemá právo rozdeliť tieto príjmy na iné osoby a nemôže takto optimalizovať svoju daňovú povinnosť. Toto platí i v prípade, ak jeden z manželov prenajíma nehnuteľnosť nadobudnutú napríklad dedením alebo darovaním, ktorá je v jeho výlučnom vlastníctve (bez ohľadu na to, že úžitok plynúci z nakladania s touto nehnuteľnosťou je príjmom patriacim do BSM).

Podielové spoluvlastníctvo nehnuteľnosti

Ak nehnuteľnosť vlastní viacerí spoluvlastníci, pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP postupujú podľa § 10 ods. 1 ZDP. Príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k nehnuteľnosti a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahrnú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Príklad č. 6

Dve sestry prenajíkali nehnuteľnosť, ktorú zdedili po matke. Jedna z nich žije v cudzine a nechce mať starosti so zdaňovaním príjmu z prenájmu, preto sa dohodla so sestrou žijúcou v SR, že jej ponechá celý príjem z prenájmu nehnuteľnosti. Je možné, aby sestra žijúca v SR uviedla celý príjem vo svojom daňovom priznaní?

Takýto postup nie je možný. Znenie ustanovenia § 10 ods. 1 ZDP nedáva spoluvlastníkom nehnuteľnosti možnosť dohodnúť si ľubovoľný podiel na spoločne dosiahnutých príjmoch a výdavkoch súvisiacich s prenájomom (alebo predajom) nehnuteľnosti. Možno je akceptovať len účastníkmi dohodnutý iný podiel v súlade s ustanoveniami Občianskeho zákonníka, na ktorý ZDP odkazuje. Dohoda podielových spoluvlastníkov nehnuteľnosti o zmene výšky ich spoluvlastníckych podielov k spoločnej nehnuteľnosti je dohodou, ktorou sa menia práva a povinnosti spoluvlastníkov k nehnuteľnosti a nakladá sa so spoluvlastníckymi podielmi. Dochádza k prevodu podielov na nehnuteľnej veci medzi spoluvlastníkmi a účinky takejto zmluvy môžu nastať až vkladom do katastra nehnuteľností. Podiel určuje veľkosť vlastníckeho práva a je východiskovým predpokladom pri posúdení právnych úkonov týkajúcich sa spoločnej nehnuteľnosti, preto aj pre prípad dohody spoluvlastníkov o hospodárení s nehnuteľnosťou, musia byť zmeny podielov vždy zapísané v katastri nehnuteľnosti.

Príklad č. 7

Otec s dvoma deťmi sú spoluvlastníkmi nehnuteľnosti, ktorú prenajímajú ako občania. Otec vlastní polovicu nehnuteľnosti a každé dieťa vlastní jednu štvrtinu nehnuteľnosti. Uzatvorili medzi sebou zmluvu o združení, v ktorej sa dohodli, že príjmy a výdavky z prenájmu nehnuteľnosti budú deliť medzi sebou tak, že jedno z detí, ktoré je maloleté, bude mať 80 % podiel na príjmoch a výdavkoch z prenájmu a otec s ďalším dieťaťom budú mať 10 % podiel. Mohli takto postupovať?

Takáto dohoda nie je možná pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP. Spoločne dosiahnuté príjmy a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie je možné rozdeliť len podľa spoluvlastníckych podielov v súlade so znením § 10 ods. 1 ZDP.

Príklad č. 8

Partneri uzatvorili manželstvo v roku 2015. V tomto istom roku kúpili byt, ktorý je súčasťou ich BSM. V roku 2017 sa presťahovali do rodinného domu, ktorý zdedil manžel po rodičoch. Byt, v ktorom predtým bývali, prenajímajú od januára 2018. Môžu sa dohodnúť o spôsobe rozdelenia príjmov z prenájmu bytu?

Byt nadobudli do BSM, preto môžu postupovať podľa § 4 ods. 8 ZDP a dohodnúť sa o spôsobe rozdelenia príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP. Rovnakým dohodnutým pomerom si rozdelia aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov z prenájmu. Obaja z manželom majú právo na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP za podmienok tam uvedených (500,- €).

Príklad č. 9

Partner s partnerkou žili v byte, ktorý nadobudli kúpou do podielového spoluvlastníctva v roku 2015. V roku 2017 uzatvorili manželstvo a presťahovali sa do rodinného domu, ktorý zdedil manžel po rodičoch. Byt, v ktorom predtým bývali, prenajímajú od januára 2018. Môžu sa dohodnúť o spôsobe rozdelenia príjmov z prenájmu bytu?

Byt nenadobudli do BSM, preto nemôžu postupovať podľa § 4 ods. 8 ZDP a dohodnúť sa o spôsobe rozdelenia príjmov z prenájmu. Pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP si môžu spoločne dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľnosti a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie rozdeliť len podľa spoluvlastníckych podielov, a to v súlade so znením § 10 ods. 1 ZDP. O spôsobe delenia príjmov a výdavkov z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 4 ods. 8 ZDP by sa mohli dohodnúť až vtedy, ak by si rozšírili rozsah BSM aj o tento byt, a to spôsobom ustanoveným v Občianskom zákonníku.

- ✓ *Podieloví spoluvlastníci nehnuteľností nemôžu deliť spoločne dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP a daňové výdavky spojené s týmto príjmom spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP, a to ani vtedy, ak by mali uzatvorenú zmluvu o združení.*
- ✓ *Daňovník, ktorý dosiahol príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, zo spoločných práv alebo BSM, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).*

2.4 Príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu

Príjmami podľa § 6 ods. 4 ZDP sú príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu, ktoré sú vyplácané podľa osobitného predpisu, napr. podľa zákona č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Autorský zákon“), za udelenie súhlasu za použitie diela a súhlasu na použitie umeleckého výkonu, ak nepatria do príjmov podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP (ak nejde o príjmy z vytvorenia diela a umeleckého výkonu napr. podľa Autorského zákona), pri ktorých daňovník uplatnil postup podľa § 43 ods. 14 ZDP. Ide teda o príjmy za používanie už vytvoreného diela a umeleckého výkonu napr. na základe licenčnej zmluvy a príjmy, ktoré vyplácajú organizácie kolektívnej správy práv podľa zmlúv uzatvorených s používateľmi predmetov ochrany za nositeľov práv, ktorých zastupujú na základe zmluvy len v prípade, ak daňovník uzatvoril dohodu s platiteľom dane, že z týchto príjmov nebude platiteľ dane zrážať daň vyberanú zrážkou.

Takéto príjmy je možné deliť len spôsobom uvedeným v § 10 ods. 1 ZDP. Ak boli takéto príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahrnú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§137 až 142 Občianskeho zákonníka).

- ✓ *Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 4 ZDP nemôže deliť tieto príjmy podľa § 10 ods. 2 ZDP, a to ani vtedy, ak by mal uzatvorenú zmluvu o združení.*
- ✓ *Daňovník, ktorý dosiahol príjmy podľa § 6 ods. 4 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).*

3. oddiel Delenie príjmov z kapitálového majetku

V ustanovení § 7 ods. 3 ZDP je uvedené, pri ktorých kapitálových príjmoch plynúcich zo zdrojov na území SR sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP. Pri príjmoch z kapitálového majetku, ktoré tam nie sú uvedené a pri príjmoch zo zdrojov v zahraničí, má daňovník osobnú daňovú povinnosť a zahŕňa ich do osobitného základu dane z kapitálového majetku podľa § 7 ZDP.

Príjmy z kapitálového majetku podľa § 7 ods. 1 až 3 ZDP, ktoré plynú manželom z BSM, sa v súlade so znením § 7 ods. 9 ZDP zahŕňajú do osobitného základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do osobitného základu dane výdavky, o ktoré je podľa § 7 ods. 2, 3, 5, 7 a 8 ZDP možné znížiť príjmy zahrňované do osobitného základu dane.

Daň vyberanú zrážkou podľa § 43 ods. 6 písm. a) až c) ZDP je možné považovať za preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP, ak daňovník využije možnosť odpočítať túto daň z príjmov podľa § 7 ods. 1 až 3 ZDP ako

preddavok na daň v daňovom priznaní (§ 7 ods. 10 ZDP). Príjmy, pre ktoré je ustanovené, že sa daň vybraná podľa § 43 ods. 6 ZDP považuje za splnenie daňovej povinnosti, sa do osobitného základu dane nezahŕňajú. Možnosť odpočítať daň vybranú zrážkou ako preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP má fyzická osoba, ktorá je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou [§ 2 písm. d) ZDP], ak dosiahla príjmy z podielových listov z ich vyplatenia (vrátenia) podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP. Toto platí aj v prípade, ak bola daň vybraná zrážkou z príjmov dosiahnutých z vyplatenia (vrátenia) podielových listov obstaraných do 31.12.2003, na ktoré sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 52b ods. 11 ZDP v súlade so znením § 52 ods. 20 ZDP. Ak daňovník využije možnosť odpočítať daň vybranú zrážkou ako preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP, základ dane zistí podľa § 7 ods. 5 a 6 ZDP.

Ak daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR dosiahol príjmy podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP z vyplatenia (vrátenia) podielových listov spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu **spoluvlastníctva** k veci alebo zo spoločných práv, príjmy a výdavky sa delia spôsobom uvedeným v § 10 ods. 1 ZDP. Do základu dane jednotlivých daňovníkov sa takéto príjmy zahŕňajú podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (podľa § 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Ak plynú príjmy podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou z **BSM**, pri delení príjmov a výdavkov sa postupuje podľa § 7 ods. 9 ZDP, čiže tieto príjmy sa zahŕňajú do osobitného základu dane v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa nedohodnú inak; v tom istom pomere sa zahŕňajú do osobitného základu dane výdavky, o ktoré je možné znížiť príjmy zahrňované do osobitného základu dane. V súlade so znením § 43 ods. 7 ZDP manželia, ktorým plynú príjmy z BSM, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, môžu odpočítať pomernú časť zrazenej dane, a to v rovnakom pomere, v akom zahrnú predmetné príjmy do základu dane.

Príklad č. 10

Manželia nadobudli podielové listy počas existencie BSM v roku 2013. V zmluve o obstaraní podielových listov je uvedený iba manžel, ktorý dostal v roku 2018 vyplatené príjmy z vrátenia podielových listov, z ktorých bola vybraná zrážková daň. Môžu si manželia rozdeliť tieto príjmy a daň vybranú zrážku odpočítať ako preddavok v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2018?

V súlade so znením § 7 ods. 9 ZDP sa môžu manželia rozhodnúť o tom, ako si rozdelia príjem z kapitálového majetku, ktorý im plynul z BSM. Dôležité je, aby si tým istým pomerom rozdelili aj výdavky a daň vybranú zrážkou, napr. aby nenastala situácia, pri ktorej by si obaja manželia duplicitne odpočítali tú istú daň vybranú zrážkou. Pri uplatnení postupu uvedeného v § 43 ods. 7 ZDP je rozhodujúce to, že podielové listy nadobudli počas existencie BSM, toto BSM trvá, preto aj príjem z vyplatenia podielových listov podľa § 7 ods. 1 písm. g) ZDP je príjmom patriacim do BSM. Vôbec nie je podstatné, na meno ktorého z manželov boli podielové listy obstarané, resp. komu z manželov bol príjem poukazaný.

Príklad č. 11

Manžel obstaral zmenku počas trvania manželstva. V roku 2018 dostal vyplatený výnos zo zmenky v sume 520 €. Môžu sa manželia dohodnúť, že celý tento príjem zdaní manželka, ktorá je poberateľkou starobného dôchodku? Okrem tohto príjmu totiž nebude mať žiadny iný príjem a preto by nemusela podať daňové priznanie a nemusela by ani platiť daň.

Výnosy zo zmeniek okrem príjmov z ich predaja sú príjmami z kapitálového majetku podľa § 7 ods. 1 písm. f) ZDP, z ktorých nie je vybraná daň zrážkou. Daňovník má povinnosť zahrnúť takýto príjem do osobitného základu dane, teda je povinný zdaňovať tento príjem osobne, pričom môže postupovať aj podľa § 7 ods. 9 ZDP (ak výnos plynul zo zmenky patriacej do BSM). Manželia sa mohli dohodnúť aj tak, že celý príjem zdaní manželka. V danom prípade ak úhrn zdaniteľných príjmov manželky za rok 2018 nepresiahne sumu 1 915,01 €, manželka nebude mať povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby podľa § 32 ZDP a nebude mať ani povinnosť platiť daň z tohto príjmu v súlade so znením § 46a ZDP.

- ✓ *Delenie spoločne dosiahnutých príjmov a výdavkov spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP nemôže využiť daňovník s príjmami z kapitálového majetku podľa § 7 ZDP, a to ani vtedy, ak by mal so spoluvlastníkmi uzatvorenú zmluvu o združení.*

- ✓ *Daňovník, ktorý dosiahol príjmy z kapitálového majetku podľa § 7 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, zo spoločných práv alebo BSM, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).*

4. oddiel Delenie ostatných príjmov

Ostatné príjmy podľa **§ 8 ZDP**, ktoré daňovník dosiahol spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z titulu **spoluvlastníctva** k veci alebo zo spoločných práv sa delia spôsobom uvedeným v **§ 10 ods. 1 ZDP**. Ak plynú takéto príjmy daňovníkovi z **BSM**, delenie príjmov a výdavkov sa vykoná podľa **§ 4 ods. 8 ZDP, ak § 8 ods. 16 ZDP neustanovuje inak**.

V súvislosti so zmenou § 4 ods. 8 ZDP, jeho doplnením o znenie § 8 ods. 16, došlo od 01.01.2018 k podstatnej zmene prípustnosti, resp. neprípustnosti delenia príjmov podľa § 8 ZDP z prevodu majetku alebo práva v BSM podľa toho, či niektorý z manželov mal alebo nemal tento majetok v obchodnom majetku pred jeho predajom.

Príjmy podľa § 8 ods. 1 ZDP plynúce manželom z prevodu majetku alebo práva v BSM, ktoré boli zahrnuté v obchodnom majetku niektorého z manželov, sa zdaňujú u toho z manželov, ktorý mal takéto majetok alebo právo zahrnuté v obchodnom majetku ako posledný.

V súlade so znením **§ 52zn ods. 3 ZDP** ustanovenie **§ 8 ods. 16 ZDP** v znení účinnom od 1. januára 2018 sa použije aj na príjmy z **predaja majetku nadobudnutého do 31. decembra 2017**.

Príklad č. 12

Manžel podniká na základe živnostenského oprávnenia a dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP. V roku 2015 začal pri podnikaní používať nehnuteľnosť, ktorá patrí do BSM, preto ju zaradil do obchodného majetku. V roku 2018 chce túto nehnuteľnosť predat' obchodnému partnerovi. Môže si potom rozdeliť príjem z predaja nehnuteľnosti s manželkou?

Ak by manžel nevyradil nehnuteľnosť z obchodného majetku pred jej predajom, potom príjem z jej predaja by bol výlučne príjmom manžela, a to príjmom zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP, lebo príjmom z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti je v súlade so znením § 6 ods. 5 písm. a) ZDP aj príjem z akéhokoľvek nakladania s obchodným majetkom daňovníka.

Ak by manžel vyradil nehnuteľnosť z obchodného majetku pred jej predajom, potom by bolo potrebné vyhodnotiť podmienky oslobodenia príjmu z predaja uvedenej nehnuteľnosti. Ak neuplynulo päť rokov od vyradenia nehnuteľnosti z obchodného majetku daňovníka, príjem z predaja tejto nehnuteľnosti by nebol oslobodený od dane podľa § 9 ZDP a bol by zdaniteľným príjmom z prevodu vlastníctva nehnuteľnosti podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP. V súlade so znením § 8 ods. 16 ZDP by nebolo možné tento príjem rozdeliť medzi manželov. Celý príjem z predaja nehnuteľnosti patriacej do BSM by zdanil manžel, ktorý mal túto nehnuteľnosť zaradenú v obchodnom majetku pred jej vyradením z obchodného majetku a jej následným predajom.

Príklad č. 13

Od roku 2010 manželia využívali na svoje podnikanie tú istú nehnuteľnosť patriacu do ich BSM, ktorú si zaradil do obchodného majetku manžel. V roku 2015 obaja manželia skončili podnikanie a uvedenú nehnuteľnosť prenajali (ako občania). Do obchodného majetku si ju zaradila manželka (odpisy uplatňovala ako daňové výdavky) a mala ju zaradenú v obchodnom majetku až do jej predaja, ktorý sa uskutočnil v roku 2018. Môžu si manželia rozdeliť príjem z predaja nehnuteľnosti?

Pri skončení podnikania došlo aj k vyradeniu nehnuteľnosti z obchodného majetku manžela. Ak manželia prenajímali nehnuteľnosť v BSM a príjem z prenájmu nebol príjmom z podnikania, potom bol príjmom podľa § 6 ods. 3 ZDP, ktorý si mohli manželia deliť spôsobom uvedeným v § 4 ods. 8 ZDP (rovnakým pomerom alebo v pomere, na ktorom sa manželia dohodli). Pri predaji nehnuteľnosti, ktorá bola v obchodnom majetku pri príjmoch z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, ak neboli splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 9 ZDP (neuplynulo päť rokov od vyradenia nehnuteľnosti z obchodného majetku prenajímateľa), príjem z predaja takejto nehnuteľnosti je zdaniteľným príjmom, a to ostatným príjmom z prevodu vlastníctva nehnuteľnosti podľa § 8

ods. 1 písm. b) ZDP. V súlade so znením § 8 ods. 16 ZDP nie je možné tento príjem rozdeliť medzi manželov a celý príjem z predaja nehnuteľnosti patriacej do BSM zdaní manželka, ktorá mala túto nehnuteľnosť pred jej predajom zaradenú v obchodnom majetku ako posledná.

Priklad č. 14

Manželka používala na podnikanie osobné motorové vozidlo, ktoré zaradila do obchodného majetku v roku 2017 (obstarané v roku 2016, BSM). V roku 2018 ho vyradila z obchodného majetku a manželka ho chce predať. Môžu si rozdeliť príjem z predaja tohto motorového vozidla podľa toho, ako sa dohodnú?

Príjem z predaja hnuťelnej veci (aj motorového vozidla) je oslobodený od dane podľa § 9 ods. 1 písm. c) ZDP len za podmienky, že táto hnuťelná vec nebola zahrnutá v obchodnom majetku fyzickej osoby, resp. ak bola zahrnutá v obchodnom majetku, príjem z jej predaja by bol oslobodený od dane až po uplynutí piatich rokov od jej vyradenia z obchodného majetku. Predaj motorového vozidla sa uskutočnil síce po jeho vyradení z obchodného majetku, ale neuplynulo päť rokov od jeho vyradenia z obchodného majetku, preto príjem z predaja vozidla je zdaniteľným príjmom podľa § 8 ods. 1 písm. c) ZDP. V súlade so znením § 8 ods. 16 ZDP nie je možné príjem z predaja uvedeného motorového vozidla rozdeliť medzi manželov, lebo vozidlo bolo pred predajom zaradené v obchodnom majetku manželky, preto celý príjem zdaní výlučne manželka.

Priklad č. 15

Spoluvlastníci uzatvorili dohodu o zrušení a vyporiadaní podielového spoluvlastníctva k nehnuteľnosti. Výlučným vlastníkom sa stal jeden z nich, ktorý vyplatí ostatným dohodnutú sumu. Sú tieto vyplatené sumy zdaniteľným príjmom bývalých spoluvlastníkov?

Príjem dosiahnutý na základe dohody o zrušení a vyporiadaní podielového spoluvlastníctva je zdaniteľným príjmom. Takýto príjem je príjmom z predaja nehnuteľností podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP, ak nie sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 9 ods. 1 ZDP. Pri následnom predaji nehnuteľnosti už výlučným vlastníkom je potrebné príjem z jej predaja rozdeliť podľa spôsobu nadobudnutia a vyhodnotiť podmienky oslobodenia od dane podľa § 9 ods. 1 ZDP takto nadobudnutej nehnuteľnosti oddelene za jej časť nadobudnutú pôvodne do spoluvlastníctva a osobitne za druhú časť nehnuteľnosti nadobudnutú na základe vyporiadania spoluvlastníctva. Takýto postup je v súlade s definíciou nehnuteľnosti, ktorá je uvedená v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP, nakoľko v ZDP je nehnuteľnosťou aj časť nehnuteľnosti. Ak by však na základe dohody podielových vlastníkov došlo iba k rozdeleniu nehnuteľnosti medzi podielových spoluvlastníkov podľa ich podielov, nešlo by o nové nadobudnutie nehnuteľnosti.

Podľa **§ 43 ods. 3 písm. g) bod 3** ZDP príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv (zákon č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov), z ktorých sa vyberá daň zrážkou v súlade s § 43 ods. 13 ZDP, sú aj príjmy z predaja spoločných nebytových priestorov, spoločných častí domu alebo spoločných zariadení domu, ak sa vlastníci bytov a nebytových priestorov v dome nedohodli inak. Ak sa dohodnú, že takýto príjem nebude príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv, každý z nich si vyhodnotí podmienky oslobodenia od dane podľa znenia uvedeného v § 9 ods. 1 ZDP. Ak príjem z predaja napríklad podielu spoločných nebytových priestorov domu nie je u konkrétnej fyzickej osoby oslobodený od dane, je príjmom podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP, čiže príjmom z prevodu vlastníctva nehnuteľností, ktorý sa určí podľa veľkosti spoluvlastníckeho podielu pripadajúceho na danú fyzickú osobu (§ 10 ods. 1 ZDP).

- ✓ *Delenie spoločne dosiahnutých príjmov a výdavkov spôsobom uvedeným v § 10 ods. 2 ZDP nemôže využiť daňovník s ostatnými príjmami podľa § 8 ZDP, a to ani vtedy, ak by mal so spoluvlastníkmi uzatvorenú zmluvu o združení.*
- ✓ *Daňovník, ktorý dosiahol ostatné príjmy podľa § 8 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, zo spoločných práv alebo BSM, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).*

Záverečné ustanovenie

Princípy delenia príjmov a výdavkov fyzických osôb pri zdaňovaní príjmov fyzických osôb sú ustanovené v ZDP od nadobudnutia jeho účinnosti, t. j. od 01.01.2004. Metodický pokyn poskytuje zhrnutie uvedenej problematiky

s poukázaním na vzájomné súvislosti príslušných ustanovení ZDP, a to podľa znenia ZDP účinného od 01.01.2018.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
September 2018*