

**45/DZPaU/2021/MP – Metodický pokyn k uplatňovaniu
špecifických legislatívnych úprav určených pre mikrodaňovníka -
fyzickú osobu, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva
alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11
zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov**

Obsah:

Úvod

1. diel Vymedzenie pojmov
 1. oddiel Mikrodaňovník
 2. oddiel Zdaniteľný príjem
 3. oddiel Závislá osoba a kontrolovaná transakcia
2. diel Špecifické legislatívne úpravy určené pre mikrodaňovníka
 1. oddiel Zvýhodnený spôsob odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 12 ZDP
 2. oddiel Dôsledky vyradenia hmotného majetku, pri ktorom bol uplatnený zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP
 3. oddiel Odpisy hmotného majetku poskytnutého na prenájom podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP
 4. oddiel Odpočítanie daňovej straty

Úvod

Zákomom č. 301/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 301/2019 Z. z.“), bol za účelom rozvoja malých a stredných podnikov zavedený inštitút mikrodaňovníka. **Postavenie mikrodaňovníka** podľa § 2 písm. w) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) **môže** podľa prechodného ustanovenia § 52zob ods. 1 ZDP **daňovník nadobudnúť prvýkrát za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1.1.2021.**

Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup pri uplatňovaní špecifických legislatívnych úprav týkajúcich sa **mikrodaňovníka, ktorý je fyzickou osobou s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak o týchto príjmoch účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva (ďalej len „JÚ“) alebo ich eviduje v evidencii podľa § 6 ods. 10 ZDP (ďalej len „evidencia“), alebo v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP (ďalej len „daňová evidencia“).**

Podľa ustanovenia § 51f ZDP opatrenia týkajúce sa mikrodaňovníkov, ktoré sú štátnou pomocou, možno vykonať len v súlade s predpismi v oblasti štátnej pomoci, ktorými sú napr. Čl. 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v platnom znení (Ú. v. EÚ C 326, 26. 10. 2012), zákon č. 358/2015 Z. z. o úprave niektorých vzťahov v oblasti štátnej pomoci a minimálnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o štátnej pomoci).

1. diel Vymedzenie pojmov

1. oddiel Mikrodaňovník

Podľa § 2 písm. w) ZDP¹ **mikrodaňovníkom je** daňovník, ktorý je fyzickou osobou, ktorého zdaniteľné príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP za zdaňovacie obdobie neprevyšujú sumu ustanovenú osobitným predpisom, ktorým je § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len

¹ Zákomom č. 416/2020 Z. z., 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 (ďalej len „zákon č. 416/2020 Z. z.“), sa definícia pojmu mikrodaňovník zavedená zákonom č. 301/2019 Z. z. v § 2 písm. w) ZDP doplnila s účinnosťou od 1.1.2021 tak, že do sumy príjmov (výnosov), ktorá je podmienkou pre získanie postavenia mikrodaňovníka, sa zahŕňajú **len zdaniteľné príjmy (výnosy).**

„ZDPH“), a daňovník, ktorý je právnickou osobou, ktorého zdaniteľné príjmy (výnosy) za zdaňovacie obdobie, neprevyšujú sumu ustanovenú osobitným predpisom, ktorým je § 4 ods. 1 ZDPH; **mikrodaňovníkom nie je** daňovník,

1. ktorý je závislou osobou podľa § 2 písm. n) až r) ZDP a realizuje kontrolovanú transakciu za toto zdaňovacie obdobie,
2. na ktorého bol vyhlásený konkurz, vstúpil do likvidácie alebo mu bol povolený splátkový kalendár,
3. ktorého zdaňovacie obdobie je kratšie ako 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov okrem daňovníka, ktorý má kratšie zdaňovacie obdobie z dôvodu úmrtia.

Z ustanovenia § 2 písm. w) ZDP vyplýva, že fyzická osoba, ktorá účtuje v sústave JÚ alebo vedie evidenciu alebo daňovú evidenciu, bez ohľadu na to, či je alebo nie je platiteľom DPH, môže získať postavenie mikrodaňovníka vtedy, ak jej **zdaniteľné príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP** za príslušné zdaňovacie obdobie **neprevyšujú sumu** ustanovenú na účely registrácie podľa § 4 ods. 1 ZDPH, čo v súčasnosti predstavuje **49 790 €**. Táto fyzická osoba získa postavenie mikrodaňovníka len vtedy, **ak nie je**

- **závislou osobou** podľa § 2 písm. n) až r) ZDP, ktorá za toto zdaňovacie obdobie **realizuje kontrolovanú transakciu**, ani
- osobou, na ktorú bol **vyhlásený konkurz alebo jej bol povolený splátkový kalendár**, pričom sa má na mysli splátkový kalendár v zmysle § 168 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poznámka: V zmysle ust. § 2 písm. w) tretieho bodu ZDP mikrodaňovníkom nemôže byť ani daňovník, ktorého zdaňovacie obdobie je kratšie ako 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov okrem daňovníka, ktorý má kratšie zdaňovacie obdobie z dôvodu úmrtia. V zmysle § 4 ods. 9 ZDP u daňovníka s príjmami z podnikania (§ 6 ZDP) sa základ dane zisťuje vždy za kalendárny rok, a to aj vtedy, ak bol na daňovníka vyhlásený konkurz alebo mu bol povolený splátkový kalendár. Len vtedy, ak daňovník zomrie, daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby (ďalej len „daňové priznanie“) sa podáva za príslušnú časť roka, v ktorom daňovník zomrel (§ 49 ods. 4 ZDP).

Splnenie podmienok rozhodujúcich pre získanie postavenia mikrodaňovníka sa posudzuje **za každé zdaňovacie obdobie samostatne**. To znamená, že napr. daňovník, ktorý za zdaňovacie obdobie roka 2021 splní ustanovené podmienky a získa postavenie mikrodaňovníka, môže v dôsledku nesplnenia ustanovených podmienok v nasledujúcom zdaňovacom období roka 2022 toto postavenie stratiť, a následne, v roku 2023, resp. v niektorom z nasledujúcich zdaňovacích období môže, za predpokladu splnenia ustanovených podmienok, tento status opätovne získať.

Poznámka: Daňovník, ktorý spĺňa podmienky ustanovené pre mikrodaňovníka podľa § 2 písm. w) ZDP, vyznačí túto skutočnosť v VI. ODDIELE daňového priznania typu B pre rok 2021 (MF/010699/2021-721) pod tabuľkou č. 1. Nevyplnenie predmetného zaškrťavacieho poľa sa nepovažuje za nedostatok daňového priznania u toho daňovníka, ktorý sa rozhodol výhody vyplývajúce z postavenia mikrodaňovníka nevyužiť, a to aj napriek tomu, že podmienky pre získanie tohto postavenia splnil.

2. oddiel Zdaniteľný príjem

V nadväznosti na definíciu pojmu zdaniteľný príjem², daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý účtuje v sústave JÚ alebo vedie evidenciu, alebo daňovú evidenciu, do úhrnu zdaniteľných príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP za príslušné zdaňovacie obdobie, výška ktorých je rozhodujúca pre získanie postavenia mikrodaňovníka,

² Zdaniteľným príjmom fyzickej osoby v súlade s § 2 písm. h) ZDP je príjem, ktorý je predmetom dane fyzickej osoby a nie je oslobodený od dane fyzickej osoby podľa ZDP ani medzinárodnej zmluvy.

- **zahrnie** zdaniteľné príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP (peňažné aj nepeňažné), o ktorých za príslušné zdaňovacie obdobie účtoval v sústave JÚ alebo ktoré evidoval v evidencii, alebo v daňovej evidencii. Ide **napríklad** o
 - príjmy z vykonávania činností, z ktorých dosahuje príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP;
 - dary prijaté v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, a to vrátane darov, ktoré poskytovateľ zdravotnej starostlivosti [§ 2 písm. z) ZDP] prijal v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP od držiteľa [§ 2 písm. y) ZDP];
 - príjmy z nakladania s obchodným majetkom [§ 2 písm. m) ZDP] využívaným na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť [s výnimkou príjmov z predaja takéhoto obchodného majetku, ak ide o majetok zahrnutý do konkurznej podstaty a príjmov z predaja takéhoto obchodného majetku, ktorý daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP (predávajúci) ako oprávnená osoba získal na základe tzv. reštitučných zákonov, nakoľko tieto príjmy sú oslobodené od dane podľa § 9 ZDP];
 - príjem z predaja podniku alebo jeho časti (§ 17a ZDP) na základe zmluvy o predaji podniku;
 - výšku odpusteného dlhu alebo jeho časti u dlžníka, ktorá súvisí a je dôsledkom nakladania s jeho obchodným majetkom;
 - príjmy z dotácií, podpôr a príspevkov, a to len v tej časti, v akej sa v príslušnom zdaňovacom období tieto príjmy v nadväznosti na znenie § 17 ods. 3 písm. h) ZDP zahŕňajú do základu dane [netýka sa dotácií, podpôr a príspevkov, ktoré sa oslobodzujú od dane podľa § 9 ods. 2 písm. d) a j) ZDP];
 - príjmy plynúce daňovníkovi na základe zmluvy o sponzorstve v športe (§ 50 a § 51 zákona č. 400/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), a to len v tej časti, v akej sa tento príjem v príslušnom zdaňovacom období v nadväznosti na znenie § 17 ods. 3 písm. k) ZDP zahŕňa do základu dane;
 - príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP plynúce daňovníkovi v príslušnom zdaňovacom období, z ktorých daň bola vybraná zrážkou podľa § 43 ZDP³, napr.
 - úroky z peňažných prostriedkov na bežných účtoch, ktoré sa používajú v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP [§ 43 ods. 3 písm. a) ZDP] neznižené o daň zrazenú z tohto príjmu podľa § 43 ZDP (t. j. brutto príjem),
 - príjmy z vytvorenia diela a podania umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP, pri ktorých daňovník neuplatnil postup podľa § 43 ods. 14 ZDP [§ 43 ods. 3 písm. h) ZDP] neznižené o príspevok do umeleckých fondov (§ 1 zákona č. 13/1993 Z. z. o umeleckých fondoch v zn. n. p.) ani o daň zrazenú z tohto príjmu podľa § 43 ZDP (t. j. brutto príjem),
 - preplatok zo zaplateného poistného na verejné zdravotné poistenie, o ktoré si daňovník v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach znížil príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, vrátený v príslušnom zdaňovacom období zdravotnou poisťovňou daňovníkovi z ročného zúčtovania preddavkov na verejné zdravotné poistenie [§ 43 ods. 3 písm. j) ZDP] neznižený o daň zrazenú z tohto príjmu podľa § 43 ZDP (t. j. brutto príjem);

Poznámka: Okrem uvedených prípadov má daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý účtuje v sústave JÚ alebo vedie evidenciu, alebo daňovú evidenciu, povinnosť vykonať úpravu základu dane aj v ďalších prípadoch ustanovených v § 17 a nasl. ZDP, pričom, ak úprava základu dane v zmysle predmetných ustanovení má byť vykonaná prostredníctvom úpravy príjmov zahrňovaných do základu dane, bude mať vplyv na výšku zdaniteľných príjmov tohto daňovníka rozhodujúcich pre priznanie postavenia mikrodaňovníka. Napríklad, ak uvedený daňovník vložil do obchodnej spoločnosti alebo družstva vlastnú pohľadávku alebo takúto pohľadávku postúpil, je v súlade s § 17 ods. 12 písm. a) ZDP povinný základ dane zvýšiť o menovitú hodnotu tejto pohľadávky, a to aj ak ide o pohľadávku, ktorú vložil alebo postúpil za cenu nižšiu, ako je jej menovitá hodnota. Predmetné zvýšenie

³ Daňová povinnosť pri týchto príjmoch je síce v zmysle § 43 ods. 6 ZDP vyrovnaná zrazením dane a v súlade s § 4 ods. 7 a § 17 ods. 3 písm. a) ZDP sa tieto príjmy do základu dane nezahŕňajú, ide však o zdaniteľné príjmy a z uvedeného dôvodu, ak v danom zdaňovacom období daňovníkovi takéto príjmy plynuli, zahrnie ich do úhrnu zdaniteľných príjmov na účely posúdenia splnenia hranice zdaniteľných príjmov rozhodujúcej pre priznanie postavenia mikrodaňovníka.

základu dane vykoná daňovník prostredníctvom zvýšenia zdaniteľných príjmov, ktorých výška je rozhodujúca pre priznanie postavenia mikrodaňovníka.

- **nezahrnie** príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorými sú **napríklad**
 - príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti vylúčené z predmetu dane podľa § 3 ods. 2 ZDP, napr. úver alebo pôžička prijaté v súvislosti s podnikaním alebo inou samostatnou zárobkovou činnosťou (§ 6 ods. 1 a 2 ZDP), daň z pridanej hodnoty uplatnená v cene tovaru alebo služby, ak ide o platiteľa tejto dane;
 - príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP oslobodené od dane fyzickej osoby podľa § 9 ZDP, napr.
 - plnenia v rámci aktívnej politiky trhu práce poskytované v súlade s § 54 ods. 1 písm. e) zákona č. 5/2003 Z. z. o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov prostredníctvom projektov na podporu udržania pracovných miest vrátane pracovných miest, na ktorých sa vykonáva alebo prevádzkuje samostatná zárobková činnosť, a na podporu udržania zamestnancov v zamestnaní v súvislosti s vyhlásením mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu a odstránením ich následkov zamestnanosti, ktoré daňovník prijal v súvislosti s výkonom činností, z ktorých mu plynú príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP [§ 9 ods. 2 písm. d) ZDP],
 - platby (plnenia) poskytované Ministerstvom kultúry SR podľa § 2 ods. 1 písm. e) zákona č. 299/2020 Z. z. o poskytovaní dotácií v pôsobnosti Ministerstva kultúry Slovenskej republiky, ktoré daňovník prijal ako náhradu za stratu príjmu alebo v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP,
 - príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP oslobodené od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 1 písm. e) ZDP, napr. príjmy z predaja obchodného majetku vyživaného na podnikanie a inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak ide o majetok zahrnutý do konkurznej podstaty,
 - príjem z predaja nehnuteľnosti alebo hnutelnej veci zahrnutých do obchodného majetku v súvislosti s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý daňovník (predávajúci) ako oprávnená osoba získal na základe tzv. reštitučných zákonov, nakoľko tieto príjmy sú oslobodené od dane podľa § 9 ods. 1 písm. d) ZDP;
 - príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktoré u tohto daňovníka už boli zdanené podľa ZDP alebo doterajších predpisov v predchádzajúcom období, a preto sa do základu dane nezahŕňajú [§ 17 ods. 3 písm. c) ZDP];
 - príjmy z dotácií, podpôr a príspevkov, a to v tej časti, v akej sa v príslušnom zdaňovacom období tieto príjmy podľa § 17 ods. 3 písm. h) ZDP nezahŕňajú do základu dane [netýka sa dotácií, podpôr a príspevkov, ktoré sa oslobodzujú od dane podľa § 9 ods. 2 písm. d) a j) ZDP];
 - príjmy plynúce daňovníkovi na základe zmluvy o sponzorstve v športe (§ 50 a § 51 zákona č. 400/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v zn. n. p.), a to v tej časti, v akej sa tento príjem v príslušnom zdaňovacom období podľa § 17 ods. 3 písm. k) ZDP nezahŕňa do základu dane.

3. oddiel Závislá osoba a kontrolovaná transakcia

Podľa § 2 písm. n) ZDP **závislou osobou je**

1. blízka osoba (§ 116 a 117 Občianskeho zákonníka),
2. ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba alebo subjekt,
3. osoba alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie (§ 22 zákona č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov) súčasťou konsolidovaného celku.

Blízkou osobou podľa § 116 Občianskeho zákonníka je príbuzný v priamom rade, súrodenec a manžel; iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom sa pokladajú za osoby sebe navzájom blízke, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu. Stupeň príbuzenstva dvoch osôb sa podľa § 117 Občianskeho zákonníka určuje podľa počtu zrodení, ktorými v priamom rade pochádza jedna od druhej a v pobočnom rade obidve od najbližšieho spoločného predka.

Ekonomickým prepojením alebo personálnym prepojením podľa § 2 písm. o) ZDP je účasť osoby alebo subjektu na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo subjektu alebo vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, jej blízkej osoby alebo subjektu alebo v ktorých má táto osoba, jej blízka osoba alebo subjekt priamy majetkový podiel alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účasťou na

1. majetku alebo kontrole sa rozumie priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel vo výške najmenej 25 % na základnom imaní, priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel vo výške najmenej 25 % na hlasovacích právach alebo podiel vo výške najmenej 25 % na zisku, pričom nepriamy podiel sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov, pričom nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby alebo subjektu na majetku alebo kontrole inej osoby alebo subjektu, ak táto osoba alebo subjekt má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb alebo subjektov, z ktorých každý má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby alebo subjektu; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50 % a viac, všetky osoby alebo subjekty, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu, pričom na účely tohto bodu osoba alebo subjekt, ktorý koná spoločne s inou osobou alebo subjektom, ak ide o hlasovacie práva alebo podiel na základnom imaní, sa považuje za osobu alebo subjekt, ktorý má účasť na všetkých hlasovacích právach alebo je vlastníkom tohto podielu na základnom imaní, ktoré má v držbe táto iná osoba alebo subjekt,
2. vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov právnickej osoby alebo subjektu k tejto právnickej osobe alebo k subjektu.

Iným prepojením podľa § 2 písm. n) ZDP je právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

Zahraničnou závislou osobou podľa § 2 písm. r) ZDP je vzájomne prepojená tuzemská fyzická osoba, tuzemská právnická osoba alebo tuzemský subjekt so zahraničnou fyzickou osobou, zahraničnou právnickou osobou alebo zahraničným subjektom spôsobom podľa § 2 písm. n) ZDP; rovnako sa posudzuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky a vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení podľa § 2 písm. n) ZDP a vzájomný vzťah medzi týmito stálymi prevádzkarňami a týmito daňovníkmi.

Kontrolovanou transakciou podľa § 2 písm. ab) ZDP je právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa § 2 písm. n) a r) ZDP, pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 ZDP alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom, pričom za kontrolovanú transakciu sa nepovažuje prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP, ak ide o nehnuteľnosť nezaradenú do obchodného majetku podľa § 2 písm. m) ZDP, a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely; pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu. Daňovník, ktorý je závislou osobou podľa § 2 písm. n) až r) ZDP a realizuje kontrolovanú transakciu za toto zdaňovacie obdobie **nie je mikrodaňovníkom**.

2. diel Špecifické legislatívne úpravy určené pre mikrodaňovníka

Pre mikrodaňovníka - fyzickú osobu s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorá o týchto príjmoch účtuje v sústave JÚ alebo vedie daňovú evidenciu, sú v ZDP určené špecifické legislatívne úpravy – zvýhodnenia v oblastiach odpisovania hmotného majetku a odpočtu daňovej straty podľa § 30 ZDP.

Pre mikrodaňovníka - fyzickú osobu, ktorá pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP uplatňuje výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP (tzv. paušálne výdavky), je určené len jedno zvýhodnenie, a to zvýhodnený odpočet daňovej straty podľa § 30 ZDP vykázanej za zdaňovacie obdobie 2021 a nasl., ak v týchto zdaňovacích obdobiach uplatňoval preukázateľné daňové výdavky.

Výhody, ktoré vyplývajú z postavenia mikrodaňovníka, resp. niektorú z týchto výhod daňovník, ktorý získa status mikrodaňovníka, využiť môže, nie je to však jeho povinnosťou.

Poznámka: Ak postavenie mikrodaňovníka získa daňovník, ktorým je fyzická osoba účtujúca v sústave podvojného účtovníctva, môže okrem vyššie uvedených výhod využiť aj výhodu spočívajúcu v jednoduchšej tvorbe opravných položiek k nepremľaným pohľadávkam [bližšie v Metodickom pokyne k postupu pri určovaní mikrodaňovníka - právnickej osoby podľa § 2 písm. w) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov od 1.1.2021 a k súvisiacim osobitným postupom]. Daňovník, ktorý účtuje v sústave JÚ alebo vedie evidenciu, alebo daňovú evidenciu, opravné položky k nepremľaným pohľadávkam tvoriť nemôže, a z uvedeného dôvodu sa tohto daňovníka uvedená výhoda netýka.

1. oddiel Zvýhodnený spôsob odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 12 ZDP

Podľa § 26 ods. 12 ZDP mikrodaňovník môže odpisovať hmotný majetok zaradený do odpisových skupín 0 až 4 okrem osobného automobilu zatriedeného do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2 so vstupnou cenou (§ 25) 48 000 € a viac, najviac počas doby odpisovania podľa § 26 ods. 1 a 5 ZDP v ním určenej výške najviac do výšky vstupnej ceny podľa § 25 ods. 1 ZDP. Rovnako sa postupuje aj pri inom majetku uvedenom v § 22 ods. 6 písm. e) ZDP. Tento spôsob odpisovania použije daňovník, ktorým je

- a) právnická osoba, na hmotný majetok zaradený do užívania v zdaňovacom období, v ktorom bol daňovník považovaný za mikrodaňovníka,
- b) fyzická osoba, na hmotný majetok zaradený do obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP]⁴ v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, v zdaňovacom období, v ktorom bol daňovník považovaný za mikrodaňovníka.

V súlade s ust. § 22 ods. 9 ZDP mikrodaňovník, ktorý uplatňuje zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP⁵, **nemôže uplatniť prerušenie odpisovania.**

V zmysle prechodného ustanovenia § 52zbb ods. 3 ZDP predmetné ustanovenia v znení účinnom od 1.1.2021 sa použijú na **hmotný majetok nadobudnutý najskôr 1.1.2021.**

Vychádzajúc z cit. ustanovení mikrodaňovník môže odpisovať hmotný majetok zaradený do odpisových skupín 0 až 4 **okrem** osobného automobilu zatriedeného do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2⁶ so vstupnou cenou (§ 25 ZDP) 48 000 € a viac, **najviac počas doby odpisovania podľa § 26 ods. 1 a 5 ZDP**, t. j. **najviac** počas 2, 4, 6, 8, príp. 12 rokov, resp. predĺženej doby odpisovania podľa § 26 ods. 5 ZDP⁷, **v ním určenej výške najviac však do výšky vstupnej ceny** podľa § 25 ods. 1 ZDP. Rovnako sa postupuje aj pri inom majetku uvedenom v § 22 ods. 6 písm. e) ZDP, ktorým je technické zhodnotenie plne odpísaného majetku vyššie ako 1 700 €.

⁴ Podľa § 2 písm. m) ZDP obchodným majetkom fyzickej osoby 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.

⁵ Zákonom č. 408/2021 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „zákon č. 408/2021 Z. z.“) bol pôvodne uvedený odkaz na § 26 ods. 13 ZDP nahradený odkazom na § 26 ods. 12 ZDP.

⁶ Do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2 sú zatriedené osobné automobily okrem osobných automobilov, ktoré majú v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „BEV“ alebo „PHEV“ v akejkolvek kombinácii s iným druhom paliva alebo zdroja energie.

⁷ Podľa § 26 ods. 5 ZDP pri vykonaní technického zhodnotenia alebo skrátení doby odpisovania sa hmotný majetok doodpisuje do výšky vstupnej ceny, prípadne zvýšenej o vykonané technické zhodnotenie platnou ročnou odpisovou sadzbou alebo do výšky zostatkovej ceny alebo zvýšenej zostatkovej ceny koeficientom pre príslušnú odpisovú skupinu. Vykonaním technického zhodnotenia sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu podľa § 27 alebo § 28 ZDP.

Výhodou tohto spôsobu odpisovania je, že vstupnú cenu hmotného majetku (§ 25 ods. 1 ZDP), na ktorý sa zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP vzťahuje, môže mikrodaňovník zahrnúť do daňových výdavkov prostredníctvom odpisov, ktorých výšku si sám určí, pričom takto určené odpisy zahrnuje do daňových výdavkov najviac počas určenej doby odpisovania (§ 26 ods. 1 ZDP). Celú vstupnú cenu uvedeného hmotného majetku môže teda mikrodaňovník zahrnúť do daňových výdavkov, napr. už aj v prvom roku odpisovania hmotného majetku.

Rovnakým spôsobom môže mikrodaňovník postupovať aj pri odpisovaní iného majetku uvedeného v § 22 ods. 6 písm. e) ZDP, t. j. pri odpisovaní technického zhodnotenia plne odpísaného majetku vyššieho ako 1 700 €.

Je na rozhodnutí samotného mikrodaňovníka, či uplatní zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP alebo bude uplatňovať odpisy bežným spôsobom.

V zmysle § 52zbb ods. 3 ZDP zvýhodnený spôsob odpisovania, pokiaľ ide o mikrodaňovníka - fyzickú osobu, ktorá účtuje v sústave JÚ alebo vedie daňovú evidenciu, sa týka **hmotného majetku nadobudnutého najskôr 1.1.2021, a to za podmienky, že ide o majetok, ktorý daňovník do obchodného majetku** v súvislosti s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP **zaradil v zdaňovacom období, v ktorom bol považovaný za mikrodaňovníka**, pričom tento spôsob uplatňovania odpisov uplatňuje daňovník aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, a to bez ohľadu na to, či v týchto zdaňovacích obdobiach je alebo nie je mikrodaňovníkom.

Poznámka:

Daňovník, ktorý je fyzickou osobou s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, môže výdavky na obstaranie hmotného majetku formou odpisov uplatniť do daňových výdavkov za podmienky, že má tento hmotný majetok v zdaňovacom období zaradený vo svojom obchodnom majetku [§ 2 písm. m) ZDP⁴].

Pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP je rovnako, ako pri bežnom spôsobe odpisovania, potrebné aplikovať aj všetky súvisiace ustanovenia upravujúce odpisovanie hmotného majetku, napr. aj ust. § 19 ods. 2 písm. t) ZDP⁸, § 24 ods. 8 ZDP⁹. Pokiaľ ide o príklady uvedené v 1. až 3. oddiele tohto dielu metodického pokynu vychádza sa v nich z predpokladu, že hmotný majetok nie je využívaný na súkromné účely.

Príklad č. 1:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v roku 2020 nadobudol kúpou hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 2 za 30 000 €. Predmetný majetok v roku 2021 zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP.

Môže daňovník tento majetok odpisovať zvýhodneným spôsobom podľa § 26 ods. 12 ZDP, ak v roku 2021 získa postavenie mikrodaňovníka?

Zvýhodnený spôsob odpisovania použije daňovník, ktorým je fyzická osoba, na hmotný majetok zaradený do obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP] v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP v zdaňovacom období, v ktorom bol považovaný za mikrodaňovníka. Súčasne však, v zmysle prechodného

⁸ V súlade s ust. § 19 ods. 2 písm. t) ZDP daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) na obstaranie, technické zhodnotenie, okrem výdavkov na osobnú potrebu podľa § 21 ods. 1 písm. i) ZDP, výdavkov súvisiacich s nehnuteľnosťami a zamestnávateľa, ktorý uplatňuje postup podľa § 5 ods. 3 písm. a) ZDP, a to

1. vo forme paušálnych výdavkov vo výške 80 %, ak je tento majetok využívaný aj na súkromné účely, alebo
2. v preukázateľnej výške v závislosti od pomeru používania tohto majetku na zabezpečenie zdaniteľného príjmu.

⁹ Podľa § 24 ods. 8 ZDP pri odpisovaní majetku sa do výdavkov (nákladov) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľného príjmu zahŕňa ročný odpis v rovnakej percentuálnej výške, v akej uplatňuje daňovník výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP.

ustanovenia § 52zsb ods. 3 ZDP, tento zvýhodnený spôsob odpisovania sa použije na hmotný majetok nadobudnutý najskôr 1.1.2021.

Hmotný majetok daňovník síce zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v roku 2021, v ktorom má postavenie mikrodaňovníka, ide však o hmotný majetok, ktorý daňovník nadobudol pred 1.1.2021. Z uvedeného dôvodu zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP pri tomto majetku daňovník uplatniť **nemôže**.

Príklad č. 2:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 nadobudne postavenie mikrodaňovníka, kúpil v januári 2021 za 16 000 € hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 1. Uvedený majetok v roku 2021 využíva v súvislosti s podnikaním, avšak do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP tento majetok zaradí až v roku 2022, v ktorom postavenie mikrodaňovníka stratí.

Môže pri tomto hmotnom majetku uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP?

Hmotný majetok daňovník nadobudol v roku 2021, do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP však tento majetok zaradí v zdaňovacom období roka 2022, v ktorom postavenie mikrodaňovníka nezíska. Z uvedeného dôvodu pri tomto majetku **nemôže** uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP.

Príklad č. 3:

Daňovník s príjmami z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 2 ZDP kúpil v roku 2021 za 52 000 € osobné motorové vozidlo zatriedené do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2. Uvedené vozidlo v roku 2021 zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 2 ZDP. V roku 2021 daňovník získa postavenie mikrodaňovníka.

Môže pri tomto hmotnom majetku uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP?

Pri osobných motorových vozidlách zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2 je zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP možné uplatniť len vtedy, ak ich vstupná cena je nižšia ako 48 000 €. Vstupná cena motorového vozidla, ktoré obstaral daňovník, uvedenú sumu prevyšuje, preto zvýhodnený spôsob odpisovania pri tomto majetku daňovník uplatniť **nemôže**.

Príklad č. 4:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 nezíska postavenie mikrodaňovníka, kúpil v januári 2021 za 16 000 € hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 1. V januári 2022 predmetný hmotný majetok zaradí do obchodného majetku (hmotný majetok preradí z osobného užívania do obchodného majetku) v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP.

Môže pri tomto hmotnom majetku uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP, ak v roku 2022 získa postavenie mikrodaňovníka?

Hmotný majetok daňovník nadobudol v roku 2021 a do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP tento majetok zaradí v roku 2022, v ktorom získa postavenie mikrodaňovníka. Znamená to, že pri tomto hmotnom majetku **môže** v roku 2022 uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP, pričom tento výhodnejší spôsob uplatňovania daňových odpisov uplatňuje aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, a to bez ohľadu na to, či v týchto ďalších zdaňovacích obdobiach bude alebo nebude mať postavenie mikrodaňovníka.

V danom prípade je však potrebné rešpektovať aj ustanovenie § 24 ods. 5 ZDP, v súlade s ktorým pri preradení hmotného majetku z osobného užívania do obchodného majetku, sa tento majetok odpisuje ako v ďalších rokoch odpisovania zo vstupnej ceny ustanovenej v § 25 ods. 1 písm. d) ZDP. Hmotný majetok, ktorý daňovník kúpil v januári 2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky, pričom ide o majetok, ktorý daňovník zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v januári

2022. V nadväznosti na znenie ust. § 24 ods. 5 ZDP je rok 2022 druhým, rok 2023 tretím a rok 2024 bude štvrtým rokom odpisovania tohto majetku (za rok 2021 v zmysle cit. ustanovenia odpis nie je možné uplatniť).

Pri rovnomernom odpisovaní (§ 27 ZDP) tohto hmotného majetku, ročný odpis v jednotlivých zdaňovacích obdobiach rokov 2022 až 2024 (t. j. v druhom, treťom a štvrtom roku odpisovania), by predstavoval 4 000 € (1/4 zo vstupnej ceny vo výške 16 000 €), t. j. za tieto tri zdaňovacie obdobia, by pri rovnomernom spôsobe odpisovania daňovník uplatnil do daňových výdavkov odpisy v úhrnnej sume 12 000 € (3 x 4 000 €). Ani pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP daňovník nemôže za zdaňovacie obdobia rokov 2022 až 2024 uplatniť do daňových výdavkov odpisy v úhrnnej sume vyššej ako 12 000 €, pričom to, akú sumu odpisov z uvedenej celkovej sumy do daňových výdavkov uplatní pri zvýhodnenom spôsobe odpisovania v jednotlivých zdaňovacích obdobiach rokov 2022 až 2024, je na jeho rozhodnutí. Môže postupovať napr. aj tak, že celú sumu 12 000 € uplatní do daňových výdavkov vo forme odpisov naraz, a to v jednom zo zdaňovacích období rokov 2022 až 2024. Uvedené samozrejme platí len za predpokladu, že v danom zdaňovacom období, v ktorom odpisy hmotného majetku do daňových výdavkov uplatní, daňovník predmetný hmotný majetok má zaradený v obchodnom majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP a využíva ho výlučne na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, nakoľko aj v prípade uplatnenia zvýhodnených odpisov podľa § 26 ods. 12 ZDP sa uplatnia ust. § 19 ods. 2 písm. t) ZDP⁸ a § 24 ods. 8 ZDP⁹.

Příklad č. 5:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP kúpil v januári 2021 za 20 000 € hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 1. Uvedený majetok v rokoch 2021 aj 2022 využíva v súvislosti s podnikaním, avšak do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP tento majetok zaradí až v januári 2023 (nakoľko napr. v rokoch 2021 a 2022 uplatní tzv. paušálne výdavky). V každom z rokov 2021 až 2023 daňovník získa postavenie mikrodaňovníka.

Môže pri tomto hmotnom majetku uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP?

Hmotný majetok daňovník obstaral v roku 2021 a do obchodného majetku ho zaradí až v roku 2023, v ktorom bude mať postavenie mikrodaňovníka, znamená to, že pri tomto hmotnom majetku **môže** v roku 2023 a v nasledujúcom zdaňovacom období uplatniť zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP, a to bez ohľadu na to, či v tomto ďalšom zdaňovacom období bude alebo nebude mať postavenie mikrodaňovníka.

Hmotný majetok, ktorý daňovník kúpil v januári 2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky, pričom ide o majetok, ktorý daňovník zaradí do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v januári 2023. V nadväznosti na znenie ust. § 24 ods. 5 ZDP rok 2023 bude tretím a rok 2024 štvrtým rokom odpisovania tohto majetku (za roky 2021 a 2022 v zmysle § 24 ods. 5 ZDP odpisy nie je možné uplatniť). Pri rovnomernom odpisovaní (§ 27 ZDP) tohto hmotného majetku, ročný odpis v jednotlivých zdaňovacích obdobiach rokov 2023 a 2024 (t. j. v treťom a štvrtom roku odpisovania), by predstavoval 5 000 €, t. j. za tieto dve zdaňovacie obdobia, by pri rovnomernom spôsobe odpisovania daňovník uplatnil do daňových výdavkov odpisy v úhrnnej sume 10 000 € (2 x 5 000 €).

Ani pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP daňovník nemôže za zdaňovacie obdobia rokov 2023 a 2024 uplatniť do daňových výdavkov odpisy v úhrnnej sume vyššej ako 10 000 €, pričom to, akú sumu odpisov z uvedenej celkovej sumy do daňových výdavkov uplatní pri zvýhodnenom spôsobe odpisovania v jednotlivých zdaňovacích obdobiach rokov 2023 a 2024, je na jeho rozhodnutí. Môže postupovať napr. aj tak, že celú sumu 10 000 € uplatní do daňových výdavkov vo forme odpisov naraz, a to v jednom zo zdaňovacích období rokov 2023 a 2024. Uvedené samozrejme platí len za predpokladu, že v danom zdaňovacom období, v ktorom odpisy hmotného majetku do daňových výdavkov uplatní, predmetný hmotný majetok má zaradený v obchodnom majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP a využíva ho výlučne na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, nakoľko aj v prípade uplatnenia zvýhodnených odpisov podľa § 26 ods. 12 ZDP sa uplatnia ust. § 19 ods. 2 písm. t) ZDP⁸ a § 24 ods. 8 ZDP⁹.

2. oddiel Dôsledky vyradenia hmotného majetku, pri ktorom bol uplatnený zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP

Podľa § 17 ods. 31 ZDP pri vyradení hmotného majetku, pri ktorom boli uplatnené odpisy podľa § 26 ods. 12 ZDP¹⁰, pred uplynutím doby odpisovania podľa § 26 ods. 1 a 5 ZDP, je daňovník povinný zvýšiť základ dane o kladný rozdiel medzi už uplatnenými odpismi podľa § 26 ods. 12 a odpismi vyčíslenými podľa § 27 alebo § 28 ZDP.

V súlade s § 25 ods. 3 ZDP v zdaňovacích obdobiach, v ktorých daňovník postupuje podľa § 17 ods. 31 ZDP, sa pri výpočte zostatkovej ceny za výšku odpisu zahrnutého do daňových výdavkov považuje ročný odpis podľa § 27 alebo § 28 ZDP. Daňovú zostatkovú cenu vyčíslenú podľa § 25 ods. 3 ZDP uplatní daňovník pri vyradení majetku do daňových výdavkov v súlade s príslušnými ustanoveniami ZDP.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zob ods. 3 ZDP **ustanovenia § 17 ods. 31 a § 25 ods. 3** v znení účinnom od 1.1.2021 **sa použijú na hmotný majetok nadobudnutý najskôr 1.1.2021.**

V ust. § 17 ods. 31 ZDP je určený spôsob úpravy základu dane, ak mikrodaňovník majetok, pri ktorom využil zvýhodnený spôsob odpisovania, z akéhokoľvek dôvodu (napr. z dôvodu predaja, poškodenia, preradenia z obchodného majetku do osobného užívania) vyradí z obchodného majetku¹¹ pred uplynutím doby odpisovania, ktorá je pre konkrétny majetok ustanovená v § 26 ods. 1 a 5 ZDP. Mikrodaňovník je v takomto prípade povinný zvýšiť základ dane o kladný rozdiel medzi sumou odpisov už uplatnených do daňových výdavkov pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania (§ 26 ods. 12 ZDP) a sumou odpisov, ktoré prepočíta spôsobom podľa § 27 (rovnomerný spôsob odpisovania), ak ide o hmotný majetok zaradený do odpisových skupín 0 až 4 alebo spôsobom podľa § 28 ZDP (zrýchlený spôsob odpisovania), ak ide o hmotný majetok zaradený do odpisových skupín 2 a 3.

V zdaňovacom období, v ktorom daňovník postupuje podľa § 17 ods. 31 ZDP, sa pri výpočte zostatkovej ceny v súlade s § 25 ods. 3 ZDP za výšku odpisu zahrnutého do daňových výdavkov považuje ročný odpis podľa § 27 alebo § 28 ZDP, pričom zostatkovú cenu daňovník uplatní do daňových výdavkov pri vyradení majetku v súlade s príslušnými ustanoveniami ZDP.

Príklad č. 6:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 získa postavenie mikrodaňovníka, obstaral v januári 2021 kúpou za 24 000 € obrábací stroj patriaci do odpisovej skupiny 1 a v januári 2021 tento hmotný majetok aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. Zvýhodnené odpisy tohto majetku podľa § 26 ods. 12 ZDP uplatní do daňových výdavkov v zdaňovacích obdobiach rokov 2021 a 2022, a to ročne po 12 000 €.

V januári 2023 tento hmotný majetok daňovník:

Zadanie 6a: predá za 10 000 €;

Zadanie 6b: preradí z obchodného majetku do osobného užívania.

Obrábací stroj, ktorý daňovník nadobudol a aj zaradil do obchodného majetku v januári 2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky. Keďže k vyradeniu obrábacieho stroja, pri ktorom daňovník v rokoch 2021 a 2022 uplatní zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP, dôjde pred uplynutím doby odpisovania tohto majetku, daňovník uplatní postup podľa § 17 ods. 31 ZDP. Znamená to, že základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2023, v ktorom dôjde k vyradeniu uvedeného majetku z obchodného majetku v dôsledku jeho predaja (6a), resp. preradenia do osobného užívania (6b), daňovník zvýši o kladný rozdiel medzi sumou odpisov už uplatnených do daňových výdavkov v rokoch 2021 a 2022 pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania (§ 26 ods. 12 ZDP) a sumou odpisov, ktoré prepočíta spôsobom podľa § 27 ZDP.

¹⁰ Zákonom č. 408/2021 Z. z. bol pôvodne uvedený odkaz na § 26 ods. 13 ZDP nahradený odkazom na § 26 ods. 12 ZDP.

¹¹ V súlade s § 9 ods. 5 ZDP dňom vyradenia majetku z obchodného majetku daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, sa rozumie deň, v ktorom daňovník posledný raz účtoval majetok v účtovníctve alebo uvádzal v daňovej evidencii.

	Zvýhodnené odpisy zahrnuté do daňových výdavkov	Odpisy vyčíslené podľa § 27 ZDP
2021	12 000 €	6 000 €
2022	12 000 €	6 000 €
Σ	24 000 €	12 000 €

Kladný rozdiel medzi sumou zvýhodnených odpisov uplatnených do daňových výdavkov (§ 26 ods. 12 ZDP) a sumou odpisov vyčíslených pri rovnomernom odpisovaní (§ 27 ZDP) predstavuje 12 000 € (24 000 € - 12 000 €). Základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2023, v ktorom dôjde k vyradeniu obrábacieho stroja z obchodného majetku podnikateľa v dôsledku predaja, resp. preradenia majetku do osobného užívania, daňovník v súlade s § 17 ods. 31 ZDP zvýši o sumu 12 000 €. Úpravu základu dane vykonaná daňovník prostredníctvom úpravy (zvýšenia) príjmov zahrnovaných do základu dane.

V roku 2023 pri vyradení stroja z obchodného majetku z dôvodu

Riešenie 6a: predaja daňovník zahnie zostatkovú cenu tohto majetku (§ 25 ods. 3 ZDP) vo výške 12 000 € (24 000 € - 12 000 €) do daňových výdavkov v súlade s § 19 ods. 3 písm. b) ZDP;

Riešenie 6b: preradenia z obchodného majetku do osobného užívania daňovníka, zostatková cena nie je daňovým výdavkom.

Príklad č. 7:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 získa postavenie mikrodaňovníka, obstaral 1.1.2021 osobný automobil (kód Klasifikácie produktov 29.10.2) za 45 000 € a 1.1.2021 uvedený hmotný majetok aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. V zdaňovacom období roka 2021 uplatnil zvýhodnený odpis tohto majetku podľa § 26 ods. 12 ZDP vo výške 30 000 €. V novembri 2022 tento hmotný majetok predá za 23 000 €.

Osobný automobil, ktorý daňovník kúpil a aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP 1.1.2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky. V novembri 2022, t. j. pred uplynutím doby odpisovania, motorové vozidlo z obchodného majetku daňovník vyradí a keďže pri tomto majetku uplatnil zvýhodnený odpis podľa § 26 ods. 12 ZDP, postupuje podľa § 17 ods. 31 ZDP, t. j. základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2022, v ktorom došlo k vyradeniu majetku predajom, zvýši o kladný rozdiel medzi sumou odpisov už uplatnených do daňových výdavkov pri uplatnení zvýhodneného spôsobu odpisovania (§ 26 ods. 12 ZDP) a sumou odpisov, ktoré prepočíta spôsobom podľa § 27 ZDP.

	Odpisy uplatnené do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP	Odpisy vyčíslené podľa § 27 ZDP
2021	30 000 €	11 250 €
2022		9 375 €
Σ	30 000 €	20 625 € ¹²

Kladný rozdiel medzi sumou zvýhodnených odpisov uplatnených do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP a sumou odpisov vyčíslených pri rovnomernom odpisovaní podľa § 27 ZDP predstavuje 9 375 € (30 000 € - 20 625 €). Základ dane za zdaňovacie obdobie roka 2022, v ktorom dôjde k vyradeniu majetku z obchodného majetku v dôsledku jeho predaja, daňovník v súlade s § 17 ods. 31 ZDP zvýši o sumu 9 375 €.

¹² V súlade s § 22 ods. 12 ZDP pri hmotnom majetku, pri ktorom je zostatková cena daňovým výdavkom len do výšky príjmov (výnosov) z predaja podľa § 19 ods. 3 písm. b) prvého bodu ZDP, môže daňovník uplatniť odpis vo výške pripadajúcej na počet celých mesiacov, počas ktorých daňovník majetok účtoval alebo majetok evidoval podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Keďže ide o predaj osobného automobilu zatriedeného do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2, zostatkovú cenu tohto majetku (§ 25 ods. 3 ZDP), ktorá predstavuje 24 375 € (45 000 € - 20 625 €), zahrnie daňovník do daňových výdavkov v súlade s § 19 ods. 3 písm. b) ZDP len do výšky príjmov z predaja osobného automobilu, čo je 23 000 €.

Příklad č. 8:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 získa postavenie mikrodaňovníka, obstaral 1.1.2021 osobný automobil (zatriedený do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2) za 15 000 € a 1.1.2021 uvedený hmotný majetok aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. V súlade s ust. § 26 ods. 12 ZDP uplatní do daňových výdavkov za rok 2021 ročný odpis tohto majetku v sume 3 500 €. V septembri 2022 toto osobné motorové vozidlo daňovník predá za 10 000 €.

Osobný automobil, ktorý daňovník kúpil a aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP 1.1.2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky. V septembri 2022, t. j. pred uplynutím doby odpisovania, uvedené motorové vozidlo daňovník predá. Postup úpravy základu dane v prípade, ak k vyradeniu majetku, pri ktorom daňovník uplatnil odpisy podľa § 26 ods. 12 ZDP, dôjde pred uplynutím doby odpisovania majetku, upravuje § 17 ods. 31 ZDP.

	Odpisy uplatnené do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP	Odpisy vyčíslené podľa § 27 ZDP
2021	3 500 €	3 750 €
2022		2 500 €
Σ	3 500 €	6 250 € ¹²

Keďže odpisy, ktoré daňovník uplatnil do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP (3 500 €) sú nižšie, ako odpisy vyčíslené pri rovnomernom odpisovaní podľa § 27 ZDP (6 250 €), kladný rozdiel medzi odpismi uplatnenými podľa § 26 ods. 12 ZDP a odpismi vyčíslenými podľa § 27 ZDP v tomto prípade nevznikne. Daňovník preto základ dane za rok 2022, v ktorom vyradí osobné motorové vozidlo z obchodného majetku, zvyšovať podľa § 17 ods. 31 ZDP nebude.

Vzhľadom na to, že odpisy uplatnené do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP sú v tomto prípade nižšie ako odpisy vyčíslené podľa § 27 ZDP, zostatková cena majetku sa určí v zmysle § 25 ods. 3 ZDP ako rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného majetku (15 000 €) a celkovou výškou odpisov z tohto majetku zahrnutých do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP (3 500 €). Takto vyčíslená zostatková cena osobného motorového vozidla predstavuje 11 500 € (15 000 € - 3 500 €) a v súlade s § 19 ods. 3 písm. b) ZDP ju možno zahrnúť do daňových výdavkov len do výšky príjmov z predaja osobného motorového vozidla zahrnutých do základu dane. Ak teda daňovník dosiahne príjem z predaja uvedeného majetku v sume 10 000 €, k predmetnému príjmu zahrnie do daňových výdavkov zostatkovú cenu predávaného majetku len vo výške 10 000 €.

Příklad č. 9:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v januári 2021 obstaral kúpou za 9 600 € obrábací stroj zaradený v odpisovej skupine 1. V januári 2021 uvedený hmotný majetok aj zahrnul do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. V roku 2021 daňovník získa postavenie mikrodaňovníka a v súlade s ust. § 26 ods. 12 ZDP uplatní do daňových výdavkov za rok 2021 zvýhodnený ročný odpis tohto majetku v sume 9 600 €. V máji 2022 daňovník zomrie.

Hmotný majetok, ktorý daňovník kúpil a aj zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP v januári 2021, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky. V máji 2022 tento daňovník zomrie a v súlade s § 49 ods. 4 ZDP daňové priznanie za príslušnú časť roka 2022 bude za neho podávať dedič. Keďže k vyradeniu obrábacieho stroja, pri ktorom zomrelý daňovník uplatnil zvýhodnený odpis podľa § 26 ods. 12 ZDP, z obchodného majetku v dôsledku smrti daňovníka, dôjde pred uplynutím doby odpisovania uvedeného majetku, dedič, ktorý bude za zomrelého daňovníka podávať daňové

priznanie, v súlade § 17 ods. 31 ZDP základ dane zomrelého daňovníka za zdaňovacie obdobie roka 2022 zvýši o kladný rozdiel medzi už uplatnenými odpismi podľa § 26 ods. 12 ZDP a odpismi vyčíslenými podľa § 27 ZDP.

	Odpisy uplatnené do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP	Odpisy vyčíslené podľa § 27 ZDP
2021	9 600 €	2 400 €
2022		800 € ¹³
Σ	9 600 €	3 200 €

Kladný rozdiel medzi sumou zvýhodnených odpisov, ktoré zomrelý daňovník uplatnil do daňových výdavkov podľa § 26 ods. 12 ZDP a sumou odpisov vyčíslených pri rovnomernom odpisovaní tohto majetku podľa § 27 ZDP, predstavuje 6 400 € (9 600 € - 3 200 €). Znamená to, že dedič, v daňovom priznaní za príslušnú časť roka 2022 podanom za zomrelého daňovníka podľa § 49 ods. 4 ZDP, v súlade s § 17 ods. 31 ZDP zvýši základ dane zomrelého daňovníka o sumu 6 400 €.

Pri vyradení majetku z obchodného majetku daňovníka v dôsledku jeho smrti zostatkovú cenu predmetného majetku do daňových výdavkov nie je možné uplatniť.

3. oddiel Odpisy hmotného majetku poskytnutého na prenájom podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP

Podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP daňovým výdavkom sú odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až 29 ZDP), okrem hmotného majetku poskytnutého na prenájom, pri ktorom sa do daňových výdavkov prenajímateľa zahrňujú odpisy najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku príslúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie, a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom iba z časti alebo len časť zdaňovacieho obdobia, výška odpisov zahrňovaných do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku, pričom tento limit výšky odpisov sa nevzťahuje na prenájom hmotného majetku zaradeného v odpisových skupinách 0 až 4 u mikrodaňovníka, a ak ide o mikrodaňovníka, ktorým je fyzická osoba, len na prenájom hmotného majetku zaradeného do obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP] v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP; neuplatnená časť ročného odpisu prenajatého hmotného majetku sa uplatní počnúc rokom nasledujúcim po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 1 ZDP vo výške ročného odpisu vypočítaného ako pomer vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu v § 26 ods. 1 ZDP, a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom, do výšky príjmov z prenájmu.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zbb ods. 3 ZDP toto ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP v znení účinnom od 1.1.2021 sa použije na hmotný **majetok nadobudnutý najskôr 1.1.2021**.

Z cit. ustanovení vyplýva, že u mikrodaňovníka, ktorým je fyzická osoba, sa limit výšky odpisov nevzťahuje na prenájom hmotného majetku nadobudnutého najskôr 1.1.2021, a to za podmienky, že tento hmotný majetok je zaradený do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti aj ust. § 6 ods. 5 písm. a) ZDP, v súlade s ktorým príjem z prenájmu hmotného majetku zaradeného v obchodnom majetku daňovníka v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti sa považuje za príjem z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

¹³ Podľa § 22 ods. 14 ZDP u daňovníka, u ktorého zdaňovacie obdobie je kratšie ako kalendárny rok z dôvodu úmrtia, sa uplatní z vypočítaného ročného odpisu alikvotná časť pripadajúca na celé mesiace, počas ktorých daňovník majetok účtoval ako obchodný majetok. Zvyšnú časť ročného odpisu prepočítaného na kalendárne mesiace uplatní daňovník pokračujúci v činnosti po zomretom daňovníkovi, pričom zvyšná časť odpisu sa uplatní už v mesiaci, v ktorom bol majetok zaevidovaný v majetku daňovníka pokračujúceho v činnosti po zomretom daňovníkovi.

Príklad č. 10:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP má od roku 2021 v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP zaradený v obchodnom majetku hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 1, ktorý nadobudol v roku 2020 kúpou za 10 000 €. V zdaňovacom období roka 2022, v ktorom nadobudne postavenie mikrodaňovníka, uvedený hmotný majetok daňovník prenajme za dohodnuté ročné nájomné vo výške 1 000 €.

Vzťahuje sa na prenájom uvedeného hmotného majetku v roku 2022 limit výšky odpisov?

Ide o hmotný majetok nadobudnutý pred 1.1.2021, vychádzajúc z prechodného ustanovenia § 52zzb ods. 3 ZDP pri zahrňovaní odpisov tohto majetku poskytnutého na prenájom do daňových výdavkov postupuje prenajímateľ podľa ust. § 19 ods. 3 písm. a) ZDP v znení účinnom do konca roka 2020. Znamená to, že daňovník v roku 2022 zahrnie do daňových výdavkov odpisy tohto majetku najviac do výšky príjmov plynúcich z jeho prenájmu prislúchajúcich na zdaňovacie obdobie roka 2022, čo je 1 000 €.

Príklad č. 11:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP má od roku 2021 zaradený v obchodnom majetku v súvislosti dosahovaním uvedených príjmov hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 1. Hmotný majetok kúpil v roku 2021 za 20 000 €. V zdaňovacích obdobiach rokov 2021 a 2022 bude tento hmotný majetok prenajímať. V roku 2021 daňovník - prenajímateľ nadobudne postavenie mikrodaňovníka a v roku 2022 toto postavenie stratí.

V akej výške bude môcť prenajímateľ v zdaňovacích obdobiach rokov 2021 a 2022 uplatniť do daňových výdavkov odpisy tohto hmotného majetku, ak dohodnuté ročné nájomné vo výške 1 500 € mu nájomca v roku 2021 zaplatí vopred na roky 2021 a 2022, t. j. v roku 2021 zaplatí nájomné za roky 2021 a 2022 v celkovej výške 3 000 €?

Hmotný majetok, ktorý má daňovník zaradený v obchodnom majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, patrí do odpisovej skupiny 1, kde doba odpisovania je 4 roky a ročný odpis pri rovnomernom odpisovaní je vo výške 5 000 €. Keďže ide o hmotný majetok, ktorý daňovník obstaral v roku 2021, pri zahrňovaní odpisov tohto majetku do daňových výdavkov prenajímateľ postupuje v súlade s ust. § 19 ods. 3 písm. a) ZDP v znení účinnom od 1.1.2021, v súlade s ktorým v zdaňovacom období roka

- 2021, v ktorom získa postavenie mikrodaňovníka, sa na prenájom hmotného majetku limit výšky odpisov vzťahovať nebude, prenajímateľ preto pri uplatnení rovnomerného spôsobu odpisovania podľa § 27 ZDP uplatní do daňových výdavkov odpisy tohto hmotného majetku v sume 5 000 €,
- 2022, v ktorom postavenie mikrodaňovníka mať nebude, sa limit výšky odpisov na prenájom tohto hmotného majetku vzťahovať bude, prenajímateľ preto uplatní do daňových výdavkov odpisy tohto hmotného majetku poskytnutého na prenájom len vo výške časovo rozlíšenej sumy príjmov plynúcich z prenájmu uvedeného majetku v sume 1 500 €.

Poznámka: Hmotný majetok daňovník obstaral v roku 2021, pričom v roku 2021, v ktorom získal postavenie mikrodaňovníka, tento majetok zahrnul do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. Sú teda splnené podmienky a daňovník môže pri tomto hmotnom majetku, ak sa tak rozhodne, uplatniť aj zvýhodnený spôsob odpisovania podľa § 26 ods. 12 ZDP, pričom **v tých zdaňovacích obdobiach, v ktorých daňovník nezíska postavenie mikrodaňovníka, sa na prenájom tohto hmotného majetku bude vzťahovať limit výšky odpisov podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP.**

4. oddiel Odpočítanie daňovej straty

Podľa § 30 ods. 1 ZDP v znení účinnom od 1.1.2021 od základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, možno odpočítať daňovú stratu počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. Daňovník si môže uplatniť tento odpočet daňovej straty najviac do výšky

- a) základu dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, ak sa v príslušnom zdaňovacom období, v ktorom si uplatňuje odpočet daňovej straty považuje za mikrodaňovníka,

b) 50 % základu dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, ak nejde o mikrodaňovníka podľa § 30 ods. 1 písm. a) ZDP.

V súlade s § 52zbb ods. 5 ZDP ustanovenie § 30 ods. 1 písm. a) ZDP v znení účinnom od 1.1.2021 sa použije na **daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia, ktoré začínajú najskôr 1.1.2021.**

Z cit. ustanovení vyplýva, že **daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia, ktoré začínajú najskôr 1.1.2021**, možno od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z podnikania alebo inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, odpočítať počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná, a to **najviac do výšky**

- základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak daňovník, ktorý je fyzickou osobou, v zdaňovacom období, v ktorom si uplatňuje odpočet daňovej straty, získa postavenie mikrodaňovníka,
- 50 % základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak daňovník, ktorý je fyzickou osobou, v príslušnom zdaňovacom období, v ktorom si odpočet daňovej straty uplatňuje, nezíska postavenie mikrodaňovníka.

Príklad č. 12:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, ktorý v roku 2021 získa postavenie mikrodaňovníka, vykázal za zdaňovacie obdobie roka 2020 daňovú stratu v sume 5 000 €. Za zdaňovacie obdobie roka 2021 vykáže základ dane vo výške 6 000 €.

Môže si od základu dane za zdaňovacie obdobie roka 2021 odpočítať celú sumu daňovej straty vykázanej za rok 2020?

Vychádzajúc zo znenia prechodného ustanovenia § 52zbb ods. 5 ZDP daňovú stratu vykázanú za zdaňovacie obdobie roka 2020 je možné odpočítať podľa § 30 ods. 1 písm. b) ZDP najviac do výšky 50 % základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP. Znamená to, že z daňovej straty vykázanej za rok 2020 vo výške 5 000 € môže daňovník uplatniť (odpočítať) od základu dane (čiastkového základu dane) za rok 2021 najviac sumu 3 000 € (50 % zo sumy 6 000 €).

Príklad č. 13:

Daňovník s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP vykáže za zdaňovacie obdobie roka 2021 daňovú stratu v sume 3 000 €. Za zdaňovacie obdobie roka 2022 vykáže základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP vo výške 4 000 €.

Akým spôsobom si bude môcť v daňovom priznaní za rok 2022 uplatniť daňovú stratu vykázanú za rok 2021?

V súlade s § 30 ods. 1 v spojení s § 52zbb ods. 5 ZDP daňovú stratu vykázanú za zdaňovacie obdobie roka 2021 daňovník, ktorý je fyzickou osobou s príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP, môže odpočítať (uplatniť) najviac v rokoch 2022 až 2026, a ak v roku 2022

- získa postavenie mikrodaňovníka, bude môcť, ak sa tak rozhodne, odpočítať od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP za rok 2022 aj celú daňovú stratu vykázanú za rok 2021 vo výške 3 000 € [§ 30 ods. 1 písm. a) ZDP],
- nezíska postavenie mikrodaňovníka, bude môcť, ak sa tak rozhodne, z daňovej straty vykázanej za rok 2021 v sume 3 000 € odpočítať od základu dane (čiastkového základu dane) za rok 2022 najviac sumu 2 000 €, čo je 50 % základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 ZDP za rok 2022 [§ 30 ods. 1 písm. b) ZDP].

Príklad č. 14:

Daňovník vykázal za zdaňovacie obdobie roka 2021 z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP daňovú stratu vo výške 3 000 €. Dňa 15. októbra 2022 uvedený daňovník zomrie a v súlade s § 49 ods. 4 ZDP daňové priznanie za príslušnú časť roka 2022 bude za neho podávať dedič. Podľa tohto daňového priznania základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP zomrelého daňovníka za rok 2022 bude predstavovať 4 900 €.

Bude môcť dedič v daňovom priznaní za zomrelého daňovníka od základu dane za príslušnú časť rok 2022 odpočítať daňovú stratu vykázanú zomrelým daňovníkom za rok 2021?

Ak zomrelý daňovník v roku 2022 získa postavenie mikrodaňovníka, potom bude môcť dedič v daňovom priznaní za zomrelého daňovníka od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP zomrelého daňovníka odpočítať v súlade s § 30 ods. 1 písm. a) ZDP celú daňovú stratu vykázanú zomrelým daňovníkom za zdaňovacie obdobie roka 2021 v sume 3 000 €.

Ak v roku 2022 zomrelý daňovník postavenie mikrodaňovníka nezíska, bude môcť dedič v súlade s § 30 ods. 1 písm. b) ZDP v daňovom priznaní podanom za zomrelého daňovníka od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP zomrelého daňovníka z celkovej sumy daňovej straty vykázanej za rok 2021 (3 000 €) odpočítať najviac sumu 2 450 €, čo je 50 % základu dane zomrelého daňovníka vykázaného za príslušnú časť roka 2022.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR
 Odbor daňovej metodiky
 December 2021*