

B. Osobitná časť

Podkladom pre vypracovanie návrhu zákona bolo Administratívne usmernenie OECD z júna 2024 (ďalej len „usmernenie OECD 06/24“) a Administratívne usmernenie OECD z januára 2025 (ďalej len „usmernenie OECD 01/25“) ku komentáru globálnych modelových pravidiel proti narúšaniu základu dane - druhý pilier (ďalej len „komentár k modelovým pravidlám OECD“). Návrhom zákona sa zároveň implementuje smernica Rady (EÚ) 2025/872 zo 14. apríla 2025, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (Ú. v. EÚ L, 2025/872, 6.5.2025) (ďalej len „smernica (EÚ) 2025/872“).

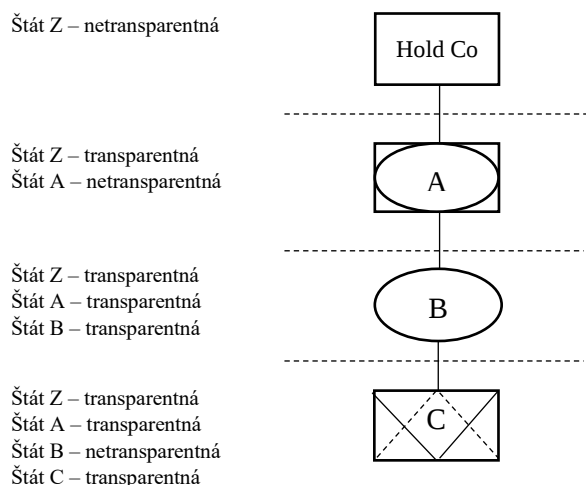
Čl. I

K bodu 1, 2, 3 a 7 - § 2 písm. ab), § 2 písm. ac), § 2 písm. bs) a § 14 ods. 4

Úprava v uvedených ustanoveniach vychádza z kapitoly 5.2. usmernenia OECD 06/24 (*Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities*).

Úpravami v uvedených paragrafoch sa objasňuje spôsob určenia daňovej transparentnosti subjektu. Definícia transparentného subjektu v § 2 písm. ab) a definícia reverzného hybridného subjektu v § 2 písm. ac) vysvetľujú, že daňová transparentnosť subjektu sa posudzuje podľa právnych predpisov štátu, v ktorom sa nachádza jeho vlastník. Návrhom zákona sa objasňuje, že týmto vlastníkom je referenčný subjekt definovaný v § 2 písm. bs). Uvedené doplnenie poskytuje riešenie pre situáciu, v ktorej vlastníkom subjektu s prvkom daňovej transparentnosti (tzn. subjektu, ktorý sa podľa právnych predpisov štátu svojho založenia považuje za daňovo transparentný) je subjekt, ktorý je tiež subjektom s prvkom daňovej transparentnosti. Vzhľadom na to, že príjmy subjektu s prvkom daňovej transparentnosti nepodliehajú zdaneniu, daňová transparentnosť subjektu sa posúdi na úrovni vlastníkov, ktorí sú vo vlastníckej štruktúre najbližšie k testovanému subjektu a ktorí nie sú subjektmi s prvkom daňovej transparentnosti (referenčné subjekty podľa § 2 písm. bs) prvého bodu). Výnimkou je len prípad, ak všetci vlastníci testovaného subjektu vrátane hlavného materského subjektu sú subjektmi s prvkom daňovej transparentnosti. V tom prípade sa daňová transparentnosť posúdi na úrovni vlastníka, ktorý je hlavným materským subjektom (referenčný subjekt podľa § 2 písm. bs) druhého bodu). V nadväznosti na túto úpravu sa dopĺňa aj znenie § 14 ods. 4, podľa ktorého sa príjem subjektu s prvkom daňovej transparentnosti, ktorý je transparentným subjektom a ktorý nie je hlavným materským subjektom, prisúdi jeho vlastníkom, ktorí sú referenčnými subjektmi.

Príklad



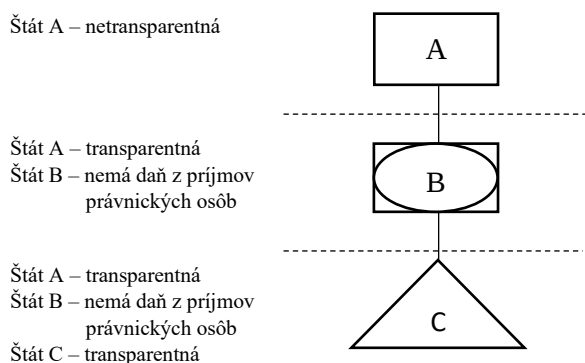
V uvedenej štruktúre spoločnosť Hold Co vlastní spoločnosť A, spoločnosť A vlastní spoločnosť B a spoločnosť B vlastní spoločnosť C. Podľa právnych predpisov platných:

- v štáte Z: spoločnosť Hold Co nie je daňovo transparentná a spoločnosti A, B a C sú daňovo transparentné;
- v štáte A: spoločnosť A nie je daňovo transparentná a spoločnosti B a C sú daňovo transparentné;
- v štáte B: spoločnosť B je daňovo transparentná a spoločnosť C nie je daňovo transparentná;
- v štáte C: spoločnosť C je daňovo transparentná.

V nadväznosti na uvedené zadanie sú spoločnosti B a C subjekty s prvkom daňovej transparentnosti podľa § 2 písm. aa), pretože podľa právnych predpisov platných v štáte ich založenia sa považujú za daňovo transparentné subjekty podľa § 2 písm. ad). Hoci je spoločnosť C v priamom vlastníctve spoločnosti B, na úrovni vlastníkov sa jej daňová transparentnosť posúdi podľa právnych predpisov platných v štáte spoločnosti A. Uvedené posúdenie sa uplatní na základe toho, že spoločnosť A je prvým vlastníkom spoločnosti C, ktorý podľa právnych predpisov platných v štáte svojho založenia (štát A) nie je subjektom s prvkom daňovej transparentnosti, tzn. je referenčným subjektom podľa § 2 písm. bs) prvého bodu. Keďže daňová transparentnosť spoločnosti sa posudzuje podľa právnych predpisov platných v štáte A, spoločnosť C je transparentným subjektom podľa § 2 písm. ab). Ak by sa daňová transparentnosť spoločnosti C posudzovala podľa právnych predpisov platných v štáte B, spoločnosť C by bola reverzným hybridným subjektom podľa § 2 písm. ac). Za predpokladu, že sa na uvedený prípad už aplikoval § 14 ods. 3, zisk alebo strata spoločnosti C sa podľa § 14 ods. 4 prisúdi spoločnosti A.

Daňovo transparentným subjektom podľa § 2 písm. ad) je subjekt, ktorého príjmy, výdavky, zisk alebo strata sa podľa právnych predpisov štátu svojho založenia alebo štátu, v ktorom sa nachádza jeho vlastník, posudzujú, ako keby plynuli alebo vnikli priamemu vlastníkovi tohto subjektu. To znamená, že na základe právnych predpisov daného štátu sa príjmy, výdavky, zisk alebo strata testovaného subjektu považujú na účely zdanenia za príjmy, výdavky, zisk alebo stratu jeho vlastníka. Ak sa subjekt nachádza v štáte, ktorý nemá zavedenú daň z príjmov právnických osôb alebo podobnú zahrnutú daň, podľa právnych predpisov tohto štátu nie je možné posudzovať daňovú transparentnosť subjektu. Takýto subjekt nebude subjektom s prvkom daňovej transparentnosti a na základe toho sa môže posúdiť ako referenčný subjekt.

Príklad



Spoločnosť B je založená v štáte, ktorý nemá zavedenú daň z príjmov právnických osôb a z tohto dôvodu nemá štát B právne predpisy, na základe ktorých by sa spoločnosti B a C považovali za daňovo transparentné. Spoločnosť B je vo vzťahu k spoločnosti C referenčným

subjektom podľa § 2 písm. bs) prvého bodu, pretože je vo vlastníckej štruktúre skupiny prvým vlastníkom nad spoločnosťou C, ktorý nie je subjektom s prvkom daňovej transparentnosti. Spoločnosť C je reverzným hybridným subjektom podľa § 2 písm. ac), pretože podľa právnych predpisov štátu C je daňovo transparentná, ale podľa právnych predpisov štátu B nie je daňovo transparentná.

K bodu 4 - § 6a ods. 4

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 5 - § 6b ods. 6 až 8

Ide o legislatívno-technickú úpravu textu zákona. Odesky 6 a 8 v § 6b upravujú, akým spôsobom sa upraví zisk alebo strata z finančného účtovníctva u nadobúdateľa daňového zápočtu, ak nadobúdateľ daňový zápočet použije (odsek 6), ak nadobúdateľ daňový zápočet ďalej predá (odsek 7) a ak daňový zápočet alebo jeho časť zanikne bez uplatnenia (odsek 8).

Príklad 1 (§ 6b odsek 6)

Nadobúdateľ daňového zápočtu obstará v roku 1 daňový zápočet, ktorého nominálna hodnota je 100 za kúpnu cenu 90. Nadobúdateľ daňového zápočtu si pri výpočte daňovej povinnosti uplatní časť daňového zápočtu v sume 70. Zisk z použitia daňového zápočtu sa vypočíta nasledovne $((100 - 90) \times 70 / 100) = 7$.

Príklad 2 (§ 6b odsek 7)

Nadobúdateľ daňového zápočtu z prvého príkladu v roku 2 daňový zápočet ďalej predá. Nominálna hodnota daňového zápočtu v roku 2 je 30 a predajná cena daňového zápočtu je 18. Zisk alebo strata z predaja daňového zápočtu sa vypočíta nasledovne $(18 - ((90 + 7) - 70)) = -9$, tzn. nadobúdateľ pri výpočte oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty zohľadní stratu z predaja daňového zápočtu v sume 9.

Príklad 3 (§ 6b odsek 8)

Nadobúdateľ daňového zápočtu z prvého príkladu daňový zápočet viac neuplatnil, tzn. časť daňového zápočtu zanikla bez uplatnenia. Nominálna hodnota neuplatneného daňového zápočtu je 30. Strata z dôvodu neuplatnenia časti daňového zápočtu sa vypočíta nasledovne $(90 + 7) - 70 = 27$.

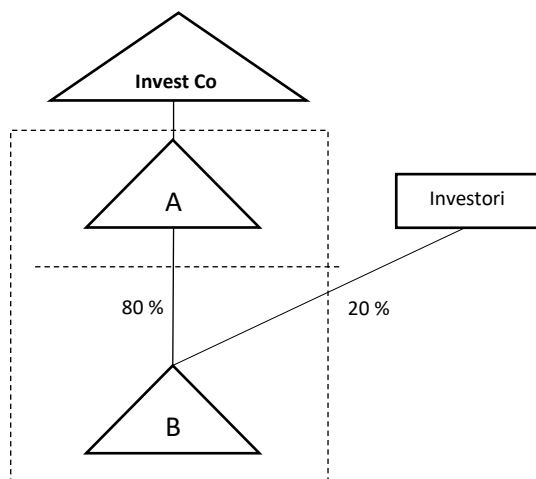
K bodu 6 - § 14 ods. 1 písm. b)

Úprava v uvedenom ustanovení vychádza z kapitoly 5.3. usmernenia OECD 06/24 (*Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities*).

§ 14 ods. 1 stanovuje, že zisk alebo strata základného subjektu s prvkom daňovej transparentnosti sa znižuje o sumu zisku alebo straty tohto subjektu prisúdiťnú jeho priamym alebo nepriamym vlastníkom, ktorí nie sú subjektmi skupiny. Odsek 1 však obsahuje obmedzenie, podľa ktorého sa uvedený postup neuplatní, ak subjekt s prvkom daňovej transparentnosti je buď a) hlavným materským subjektom, alebo b) je priamo alebo nepriamo v držbe hlavného materského subjektu, ktorý je tiež subjektom s prvkom daňovej transparentnosti. Doplnenie textu v písm. b) objasňuje, že druhá možnosť sa aplikuje len vo vzťahu k vlastníckemu podielu hlavného materského subjektu v testovanom subjekte. Ak je subjekt s prvkom daňovej transparentnosti (testovaný subjekt) v držbe hlavného materského

subjektu, ktorý je subjektom s prvkom daňovej transparentnosti a testovaný subjekt je okrem toho v držbe subjektov, ktorí nie sú členmi skupiny podľa tohto zákona, obmedzenie v písm. b) sa aplikuje len na vlastnícky podiel hlavného materského subjektu v testovanom subjekte.

Príklad



Spoločnosť A je hlavným materským subjektom nadnárodnej skupiny podnikov a zároveň subjektom s prvkom daňovej transparentnosti. Spoločnosť B je tiež subjektom s prvkom daňovej transparentnosti. Spoločnosť A má na spoločnosti B 80 %-ný vlastnícky podiel a zvyšných 20 % je vo vlastníctve investorov, ktorí nie sú súčasťou skupiny. Spoločnosť B dosiahla účtovný zisk v sume 100. Na základe aplikácie § 14 ods. 1 sa účtovný zisk spoločnosti B zníži o sumu 20. Na sumu 80 sa aplikuje § 14 ods. 1 písm. b). Bez tohto ustanovenia by sa účtovný zisk v sume 80 prisúdil spoločnosti Invest Co, ktorá má vlastnícky podiel na hlavnom materskom subjekte, ale ktorá nie je súčasťou skupiny. Namiesto toho sa na účtovný zisk spoločnosti B po aplikácii § 14 ods. 1 vzťahujú nasledujúce odseky § 14, tzn. ods. 2 až 6.

K bodu 8 a 12 - § 17 ods. 7 a § 19 ods. 4

Úprava v uvedenom ustanovení vychádza z kapitoly 5.6. usmernenia OECD 06/24 (*Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities*).

Ustanovenia § 17 ods. 7 a § 19 zákona upravujú pravidlá pre priradenie zahrnutých daní vybraným základným subjektom. Cieľom je priradiť zahrnuté dane tomu základnému subjektu, ktorému patrí príjem, ktorý podliehal zdaneniu. § 17 ods. 7 však obsahuje v nadväznosti na komentár k modelovým pravidlám OECD (body 118.28 – 118.30 k článku 10.1) osobitné pravidlo pre vnútroštátnu dorovnávaciu daň. Na základe tohto pravidla sa do zahrnutých daní základného subjektu nezahŕňajú dane, ktoré by sa mu priradili podľa § 19 ods. 1, 3, 4 a 9 okrem dane vyberanej zrážkou podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Podľa § 19 ods. 4 sa hybridnému subjektu priradí suma daní, ktoré sú vykázané vo finančných výkazoch základného subjektu, ktorý je jeho vlastníkom a ktoré súvisia s oprávneným príjmom hybridného subjektu. Príjmy hybridného subjektu podliehajú v štáte jeho vlastníka zdaneniu, pretože podľa právnych predpisov štátu, v ktorom sa vlastník nachádza, sa dcérska spoločnosť (hybridný subjekt) považuje za daňovo transparentnú spoločnosť. Vlastník hybridného subjektu si na základe § 19 ods. 4 nemôže uplatniť tieto dane pri výpočte sumy svojich upravených

zahrnutých daní. Návrhom novely zákona sa uvedený prístup bude aplikovať aj na reverzný hybridný subjekt.

Podľa § 17 ods. 7 si základný subjekt, ktorý je hybridným subjektom nemôže uplatniť pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní, daň, ktorú mu priradil jeho vlastník. Doplnením § 19 ods. 4 sa táto úprava rozširuje aj na základný subjekt, ktorý je reverzným hybridným subjektom. Zároveň sa však zavádza výnimka pre daň z príjmov vybranú od vlastníka hybridného subjektu alebo reverzného hybridného subjektu z príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky podľa zákona o dani z príjmov.

K bodu 9, 10 a 11 - § 18 ods. 1 písm. b), § 18 ods. 10 až 15 a § 18b

Ustanovenia § 18 ods. 7 a 8 stanovujú, že odložený daňový záväzok, ktorý zvýšil sumu upravenej odloženej dane z príjmov (a tým aj sumu zahrnutých daní) základného subjektu a ktorý sa nevysporiadal do piatich po sebe nasledujúcich účtovných období, sa znovu zohľadní v zahrnutých daniach základného subjektu ako položka znižujúca zahrnuté dane, tzn. ako suma opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku. Úprava sa vykoná za účtovné obdobie, v ktorom sa na základe odloženého daňového záväzku zvýšila suma zahrnutých daní základného subjektu. Efektívna sadzba dane a dorovnávacia daň za toto účtovné obdobie sa prepočítajú podľa § 24 ods. 1. Suma opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku je suma odloženého daňového záväzku, ktorá bola zahrnutá do sumy upravenej odloženej dane z príjmov základného subjektu a ktorá nebola vysporiadaná k poslednému dňu stanovenej lehoty. § 18 ods. 9 v tejto súvislosti vymedzuje výnimky z opätovného zahrnutia odloženého daňového záväzku.

V prípade, že základný subjekt uplatnil v súvislosti s odloženým daňovým záväzkom § 18 ods. 7 a 8 a v nasledujúcich účtovných obdobiach dôjde k účtovnému vysporiadaniu odloženého daňového záväzku (zníženie odloženej dane z príjmov), základný subjekt uplatní § 18 ods. 3 písm. b), na základe ktorého sa suma upravenej odloženej dane z príjmov zvýši o sumu zaplateného opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku. Pod zaplatením odloženého daňového záväzku sa rozumie vysporiadanie, resp. zrušenie odloženého daňového záväzku.

Príklad: Základný subjekt v účtovnom období 0 zaúčtuje odložený daňový záväzok. Náklad na odloženú daň z príjmov, ktorý zodpovedá minimálnej sadzbe dane, sa za účtovné obdobie 0 zahrnie do sumy upravených zahrnutých daní. Odložený daňový záväzok sa do piatich nasledujúcich účtovných období nevysporiada. Keďže na odložený daňový záväzok sa nevzťahuje výnimka podľa § 18 ods. 9, základný subjekt za účtovné obdobie 5 určí sumu opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku, ktorú za účtovné obdobie 0 odpočíta od pôvodnej sumy upravených zahrnutých daní. Efektívna sadzba dane a dorovnávacia daň za účtovné obdobie 0 sa prepočítajú podľa § 24 ods. 1.

Doplnenie nových odsekov 10 až 15 v § 18 a doplnenie nového § 18b vychádza z kapitoly 1 usmernenia OECD 06/24 (*DTL recapture*).

Základné subjekty na účely určenia odloženej dane na konci účtovného obdobia vychádzajú obvykle z porovnania účtovnej hodnoty a daňovej hodnoty majetku a záväzkov vykázaných na účte hlavnej knihy alebo v skupine účtov hlavnej knihy. V nadväznosti na to § 18 ods. 10 vymedzuje, že základný subjekt môže na účely monitorovania toho, či sa odložené záväzky vysporiadali do piatich účtovných období využiť 3 prístupy.

Základný subjekt môže odložené daňové záväzky sledovať:

- a) jednotlivo – odložené daňové záväzky týkajúce sa jednotlivého majetku alebo záväzku sa sledujú samostatne,

- b) na základe samostatnej kategórie odložených daňových záväzkov (ďalej len „samostatná kategória ODZ“) – odložené daňové záväzky týkajúce sa majetku a záväzkov zoskupených na účte hlavnej knihy sa sledujú ako jedna kategória,
- c) na základe agregovanej kategórie odložených daňových záväzkov (ďalej len „agregovaná kategória ODZ“) určenej v nadväznosti na dva alebo viaceré účty hlavnej knihy, ktoré v súlade s účtovou osnovou používanou na účely § 5 patria pod ten istý analytický účet alebo syntetický účet.

Základný subjekt si môže nastaviť systém monitorovania odložených daňových záväzkov, ktorý bude kombinovať jednotlivé prístupy pre rôzne odložené daňové záväzky v rozsahu uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku. Zvolený prístup sa však musí uplatniť na všetky odložené daňové záväzky vzťahujúce sa na účet hlavnej knihy. To znamená, že základný subjekt sa napríklad nemôže rozhodnúť, že agreguje len niektoré odložené daňové záväzky vzťahujúce sa k účtu hlavnej knihy a zvyšok odložených daňových záväzkov bude sledovať jednotlivo.

Na účely uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sa čisté zvýšenie zostatku samostatnej kategórie ODZ alebo agregovanej kategórie ODZ považuje za vznik odloženého daňového záväzku (prírastok) a čisté zníženie zostatku samostatnej kategórie ODZ alebo agregovanej kategórie ODZ sa považuje za vysporiadanie odloženého daňového záväzku (úbytok).

Agregovaná kategória ODZ nemusí zahŕňať všetky účty hlavnej knihy, ktoré spadajú pod rovnaký súvahový účet. Základný subjekt môže mať viac ako jednu agregovanú kategóriu ODZ, ktorá spadá pod rovnaký súvahový účet.

Agregovaná kategória ODZ môže zahŕňať krátkodobé odložené daňové záväzky a dlhodobé odložené daňové záväzky. Krátkodobý odložený daňový záväzok je individuálny odložený daňový záväzok, ktorý sa úplne vysporiada do piatich účtovných období alebo odložený daňový záväzok, ktorý je určený vo vzťahu k účtu hlavnej knihy a ktorý sa úplne vysporiada do piatich účtovných období. Dlhodobý odložený daňový záväzok je individuálny odložený daňový záväzok, ktorý sa úplne nevysporiada do piatich účtovných období alebo odložený daňový záväzok, ktorý je určený vo vzťahu k účtu hlavnej knihy a ktorý sa úplne nevysporiada do piatich účtovných období.

Agregovaná kategória ODZ nemôže podľa § 18 ods. 10 písm. c) zahŕňať odložené daňové záväzky z neodpisovaného nehmotného majetku vrátane goodwillu, odpisovaného nehmotného majetku s účtovnou dobou použiteľnosti dlhšou ako päť rokov a odložené daňové záväzky z pohľadávok a záväzkov voči závislým osobám. Tieto odložené daňové záväzky sa môžu na účely uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku agregovať len do úrovne účtu hlavnej knihy (môžu sa sledovať ako samostatná kategória ODZ).

§ 18 ods. 11 stanovuje, že z agregovanej kategórie ODZ sú vylúčené účty hlavnej knihy, na základe ktorých sa na samostatnom základe generuje len odložená daňová pohľadávka. Zohľadnenie týchto účtov hlavnej knihy v agregovanej kategórii ODZ by viedlo k nesúladu, pretože vykázanie odloženej daňovej pohľadávky by sa prejavilo ako zdanlivé vysporiadanie odloženého daňového záväzku. Do agregovanej kategórie ODZ sa nezahŕňajú ani účty hlavnej knihy s aktívnym zostatkom alebo pasívnym zostatkom (tzn. premenlivým zostatkom), na základe ktorých sa v rôznom čase vykazuje odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok.

Základný subjekt musí vedieť preukázať splnenie zákonných požiadaviek pre uplatnenie agregovanej kategórie ODZ (napr. preukázať, že účty hlavnej knihy sú v súlade s účtovou osnovou používanou na účely § 5, účty hlavnej knihy patria pod ten istý súvahový účet, agregovaná kategória ODZ nezahŕňa účty hlavnej knihy podľa odseku 10 a 11).

Podľa § 18 ods. 12 pohyby v odložených daňových záväzkoch, ktoré súvisia s položkami vylúčenými z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty, sú vylúčené aj z výpočtu sumy upravenej odloženej dane z príjmov. Predmetom pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sú len odložené daňové záväzky, ktoré sa zohľadňujú pri výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov. Odložené daňové záväzky súvisiace s položkami vylúčenými z výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty sa preto nezahŕňajú do samostatnej kategórie ODZ alebo agregovanej kategórie ODZ. Napríklad odložený daňový záväzok týkajúci sa položiek, ktoré sa vykazujú v inom úplnom výsledku, nespadá pod pôsobnosť pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku s výnimkou prípadov, keď sa uplatňuje § 16 ods. 1 písm. c).

Pravidlo pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sa nevzťahuje na odložené daňové záväzky vymedzené v § 18 ods. 9. Ak sa však základný subjekt rozhodne sledovať odložené daňové záväzky na základe samostatnej kategórie ODZ alebo agregovanej kategórie ODZ a tieto kategórie obsahujú aj odložené daňové záväzky vymedzené v § 18 ods. 9, podľa § 18 ods. 13 sa pravidlo pre opätovné zahrnutie odloženého záväzku vzťahuje na celú kategóriu ODZ vrátane odložených daňových záväzkov podľa § 18 ods. 9.

Základný subjekt s agregovanou kategóriou ODZ, ktorá pozostáva výlučne z krátkodobých odložených daňových záväzkov, môže podľa § 18 ods. 14 využiť zjednodušenie pre krátkodobé odložené daňové záväzky. Ak agregovaná kategória ODZ obsahuje krátkodobé odložené daňové záväzky a dlhodobé odložené daňové záväzky, účty hlavnej knihy s krátkodobými odloženými daňovými záväzkami sa môžu oddeliť od účtov hlavnej knihy s dlhodobými odloženými daňovými záväzkami a zjednodušenie podľa § 18 ods. 14 sa v tomto prípade použije na samostatnú kategóriu ODZ alebo agregovanú kategóriu ODZ zahŕňajúcu dva alebo viacero účtov hlavnej knihy. Základný subjekt môže napríklad evidovať agregovanú kategóriu ODZ pozostávajúcu z účtov hlavnej knihy týkajúcich sa zásob, ktoré sa vykazujú v súvahe menej ako päť rokov a z účtov hlavnej knihy týkajúcich sa zásob (náhradné diely pre vyrobené produkty), ktoré sa vykazujú v súvahe počas dlhého obdobia.

Zjednodušenie pre krátkodobé odložené daňové záväzky v § 18 ods. 14 stanovuje, že základný subjekt nie je povinný zaviesť systém a metodiku pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku, ak vie na základe objektívnych skutočností preukázať, že všetky odložené daňové záväzky zahrnuté v samostatnej kategórii ODZ alebo všetky odložené daňové záväzky zahrnuté v agregovanej kategórii ODZ sa vysporiadajú do piatich účtovných období.

Preukázaním objektívnych skutočností na uplatnenie § 18 ods. 14 sa rozumie schopnosť základného subjektu preukázať na základe objektívnych faktov krátkodobý charakter odloženého daňového záväzku. Tieto objektívne skutočnosti zohľadňujú rozdiel medzi účtovnou a daňovou hodnotou majetku a záväzkov a ak je to relevantné, zohľadňujú sa ekonomické vlastnosti podkladového majetku alebo záväzkov. Na tento účel je základný subjekt povinný uchovávať dokumentáciu preukazujúcu krátkodobý charakter odloženého daňového záväzku.

Príklady objektívnych skutočností relevantných na účely preukázania toho, že konkrétne odložené daňové záväzky sú krátkodobé odložené daňové záväzky:

- V prípade odložených daňových záväzkov, ktoré súvisia s odpisovaným majetkom a ktoré nespádajú pod výnimku z opätovného zahrnutia podľa § 18 ods. 9, objektívnou skutočnosťou by bolo, ak by sa napríklad obstaraný nehmotný majetok (zoznam zákazníkov) odpisoval na účtovné účely rovnomernou metódou 10 rokov a na daňové účely rovnomernou metódou 5 rokov.
- Ak by sa odložené daňové záväzky týkali pohľadávok podliehajúcich na daňové účely hotovostnému princípu (tzn. zahrnutie výnosu do zdaniteľného príjmu v roku prijatia platby), zatiaľ čo na účtovné účely by sa výnosy vykazovali na akruálnom princípe,

objektívnou skutočnosťou by bola schopnosť základného subjektu preukázať, že relevantné pohľadávky sa inkasujú, odpíšu (alebo speňazia iným spôsobom, napríklad následným predajom, ak je to relevantné na daňové účely) do piatich rokov od ich splatnosti. Základný subjekt by na tento účel mohol vziať do úvahy platobné podmienky uvedené v zmluvách, resp. iné okolnosti, ktoré možno objektívne sledovať a zdokumentovať.

- Ak by daňové pravidlá povoľovali odložiť zisk z predaja majetku, pričom tento odklad by sa vzťahoval na obdobie maximálne piatich rokov, bolo by možné objektívne určiť, že odložené daňové záväzky sa vysporiadajú do piatich účtovných období.
- Ak by odložené daňové záväzky nespádali pod výnimku z opätovného zahrnutia podľa § 18 ods. 9 a tieto odložené daňové záväzky by vznikli z dôvodu, že podľa účtovných pravidiel sa vyžaduje časové rozlíšenie nákladov podľa ekonomickej životnosti/použitelnosti majetku, zatiaľ čo na daňové účely by sa náklady plne zohľadnili v roku uskutočnenia platby, objektívnou skutočnosťou by bola schopnosť základného subjektu preukázať, že ekonomická životnosť/použitelnosť majetku nie je dlhšia ako päť rokov.
- Ak by sa odložené daňové záväzky týkali dlhodobých zmlúv, pri ktorých by sa kritériá účtovania výnosov riadili metódou percenta dokončenia, zatiaľ čo na daňové účely by výnosy boli zdaniteľné až pri splnení zmluvy (bez ohľadu na to, kedy sú platby zo zmluvy prijaté), objektívnou skutočnosťou by bola schopnosť základného subjektu preukázať, že obdobie platnosti každej stavebnej zmluvy nepresahuje päť rokov.

Ak základný subjekt používa v praxi pre monitorovanie odložených daňových záväzkov agregovanú kategóriu ODZ, ktorá obsahuje iba krátkodobé odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky, takýto základný subjekt môže podľa § 18 ods. 14 zahrnúť takéto odložené daňové pohľadávky do agregovanej kategórie ODZ.

§ 18 ods. 15 vymedzuje, že základný subjekt postupuje pri určovaní sumy opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku pre samostatnú kategóriu ODZ a agregovanú kategóriu ODZ podľa § 18b, tzn. pri výpočte tejto sumy uplatní metódu prvého vstupu (z ang. *first-in, first-out/FIFO*) alebo metódu posledného vstupu (z ang. *last-in, first-out/LIFO*).

Pri oboch metódach je východiskom pre určenie sumy opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku výpočet ukazovateľov vymedzených v § 18b ods. 1 písm. a) až e). Týmto ukazovateľmi sú nevyrovnaný zostatok, maximálna oprávnená suma, neoprávnený zostatok a medziročný pohyb v neoprávnenom zostatku. Pri oboch metódach sa používajú rovnaké ukazovatele s výnimkou maximálnej oprávnenej sumy. Maximálna oprávnená suma pri metóde prvého vstupu (FIFO) zohľadňuje len čisté prírastky odložených daňových záväzkov. Maximálna oprávnená suma pri metóde posledného vstupu (LIFO) zohľadňuje čisté prírastky aj úbytky odložených daňových záväzkov, pričom výsledok musí byť kladná suma. Na základe toho sa zníženie odloženého daňového záväzku pri metóde prvého vstupu (FIFO) posúdi ako vysporiadanie najstaršie vykázaných položiek a zníženie odloženého daňového záväzku sa pri metóde posledného vstupu (LIFO) posúdi ako vysporiadanie najnovšie vykázaných položiek.

Podľa § 18b ods. 2 sa suma opätovne zahrnutého odloženého daňového záväzku rovná kladnému medziročnému pohybu v neoprávnenom zostatku. Táto suma sa podľa § 18 ods. 7 znova zohľadní v zahrnutých daniach základného subjektu ako položka znižujúca zahrnuté dane v účtovnom období, v ktorom sa na základe zaúčtovania odloženého daňového záväzku pôvodne zvýšila sumu zahrnutých daní základného subjektu. Efektívna sadzba dane a dorovnávacía daň za toto účtovné obdobie sa prepočítajú podľa § 24 ods. 1.

Podľa § 18b ods. 3 sa pri zápornom medziročnom pohybe v neoprávnenom zostatku postupuje podľa § 18 ods. 3 písm. b). To znamená, že záporný medziročný pohyb v neoprávnenom

zostatku sa za príslušné účtovné obdobie posúdi ako následné vysporiadanie odloženého daňového záväzku.

§ 18b ods. 4 vymedzuje podmienky, na základe ktorých môže základný subjekt použiť metódu prvého vstupu (FIFO). V prípade, že uvedené podmienky nie sú splnené, základný subjekt musí postupovať podľa metódy posledného vstupu (LIFO).

Základný subjekt môže použiť metódu prvého vstupu (FIFO) na samostatnú kategóriu ODZ aj agregovanú kategóriu ODZ. V prípade agregovanej kategórie ODZ je však táto možnosť povolená len, ak:

- odložené daňové záväzky majú podobný trend vysporiadania (§ 18 ods. 1 písm. f)), tzn. odložené daňové záväzky sa úplne vysporiadajú v priebehu dvojročného obdobia od seba; napríklad, ak sa všetky odložené daňové záväzky súvisiace s účtami hlavnej knihy v agregovanej kategórii ODZ úplne zrušia medzi 9. a 11. účtovným obdobím od účtovného obdobia, v ktorom vznikli, tieto odložené daňové záväzky majú podobný trend vysporiadania,
- odložené daňové záväzky nemajú podobný trend vysporiadania, ale základný subjekt preukáže, že použitím tejto metódy sa zaistí opätovné zahrnutie odložených daňových záväzkov v rozsahu, v akom ich trend vysporiadania presahuje 5 účtovných období; napríklad, základný subjekt preukáže, že odložené daňové záväzky súvisiace s agregovanou kategóriou ODZ sa spoľahlivo vysporiadajú v priebehu 10. účtovných období počnúc od účtovného obdobia, ktoré začína po účtovnom období ich vykázania a základný subjekt preukáže, že metóda prvého vstupu (FIFO) zabezpečí opätovné zahrnutie polovice prírastkov odložených daňových záväzkov súvisiacich s agregovanou kategóriou ODZ.

Príklad - samostatná kategória ODZ a agregovaná kategória ODZ

Spoločnosť A je základný subjekt. Spoločnosť A pripravuje svoje účtovné výkazy podľa IFRS a v súvislosti s pohľadávkami z obchodného styku vykazuje odložené daňové záväzky (ODZ). Kritériá pre vykazovanie výnosov z transakcií so zákazníkmi podľa IFRS sa odlišujú od pravidiel používaných pri výpočte dane z príjmov právnických osôb. Z tohto dôvodu sa daňový základ pohľadávok z obchodného styku odlišuje od ich účtovnej hodnoty podľa IFRS. Súvahový účet „pohľadávky z obchodného styku“ sa skladá z viacerých účtov hlavnej knihy (napr. pohľadávky z predaja produktu 1, predaja produktu 2, z poskytnutia služby A, poskytnutia služby B atď.), pričom každý účet hlavnej knihy (HK) obsahuje určitý počet podúčtov (napr. individuálne účty vo vzťahu ku každému zákazníkovi).

Ak spoločnosť A počíta a sleduje ODZ na základe každého zo štyroch účtov HK a na konci účtovného obdobia určí, či vo vzťahu ku každému účtu HK existuje alebo neexistuje prírastok alebo zrušenie ODZ, pri uplatnení pravidla opätovného zahrnutia ODZ môže vychádzať z údajov na účtoch HK, tzn. samostatnej kategórie ODZ.

Ak spoločnosť A počíta a sleduje ODZ na základe súvahového účtu „pohľadávky z obchodného styku“, ktorý obsahuje štyri účty HK, pri uplatnení pravidla opätovného zahrnutia ODZ môže vychádzať z danej agregovanej kategórie ODZ.

		Daňová základňa	IFRS	Dočasný rozdiel	ODZ (15%)
Súvahový účet	Pohľadávky z obchodného styku	1,000	1,700	700	105
Účet HK 1	z predaja produktu 1	200	400	200	30
	- zákazník X	-	100	100	15
	- zákazník Y	100	200	100	15
	- zákazník Z	100	100	-	-
Účet HK 2	z predaja produktu 2	100	300	200	30
	- zákazník W	100	300	200	30
Účet HK 3	z poskytnutia služby A	400	400	-	-
	- zákazník X	400	400	-	-
Účet HK 4	z poskytnutia služby B	300	600	300	45
	- zákazník Y	300	600	300	45

Príklad - metóda prvého vstupu (FIFO)

Agregovaná kategória ODZ spoločnosti A vzťahujúca sa na pohľadávky z obchodného styku je v súlade s účtovnou osnovou používanou pre konsolidovanú účtovnú závierku. Spoločnosť A vie určiť a preukázať, že každý účet HK zahrnutý v agregovanej kategórii ODZ má podobný trend vysporiadania, preto môže použiť metódu prvého vstupu (FIFO).

Tabuľka nižšie zobrazuje za každé účtovné obdobie čisté prírastky a čisté úbytky ODZ (sumy v zátvorkách) určené pre agregovanú kategóriu ODZ.

		Čistý pohyb ODZ za účtovné obdobie															
Kategória ODZ	Pohľadávky	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Účet HK 1	produkt 1	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	(110)				
Účet HK 2	produkt 2		100										(100)				
Účet HK 3	služba A			100	100				(100)				(100)				
Účet HK 4	služba B		10	20	10	-	10	10	20	-	10	10	(100)				
Účet HK 5	služba C						100	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)
Čistý pohyb ODZ		10	120	130	120	10	120	10	(80)	-	(90)	10	(320)	(10)	(10)	(10)	(10)

Tabuľka nižšie zobrazuje aplikáciu metódy prvého vstupu (FIFO) na vyššie identifikované čisté prírastky a čisté úbytky ODZ určené pre agregovanú kategóriu ODZ.

Účtovné obdobie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Čistý pohyb ODZ	10	120	130	120	10	120	10	(80)	-	(90)	10	(320)	(10)	(10)	(10)	(10)
(A) Nevyrovnaný zostatok	10	130	260	380	390	510	520	440	440	350	360	40	30	20	10	-
(B) Maximálna oprávnená suma						500	390	260	140	130	20	10	10	10	10	-
(A-B) Neoprávnený zostatok						10	130	180	300	220	340	30	20	10	-	-
Medziročný pohyb v neoprávnenom zostatku						10	120	50	120	(80)	120	(310)	(10)	(10)	(10)	-

Spoločnosť A pri výpočte dorovnávackej dane za 6. účtovné obdobie zistila, že kladný medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku je v sume 10. Na základe § 18 ods. 8 sa táto suma považuje za položku znižujúcu zahrnuté dane v prvom z piatich účtovných období predchádzajúcich príslušnému účtovnému obdobiu. To znamená, že spoločnosť je v súlade s § 24 ods. 1 povinná prepočítať efektívnu sadzbu dane a dorovnávaciu daň za 1. účtovné obdobie. Suma prírastku dorovnávackej dane za 1. účtovné obdobie vyplývajúca z takéhoto prepočtu sa na účely výpočtu dorovnávackej dane za 6. účtovné obdobie posúdi ako dodatočná dorovnávacía daň (§ 22 ods. 3).

Výpočet medziročného pohybu v nevyrovnanom zostatku za 6. účtovné obdobie

Nevyrovaný zostatok rovnajúci sa súčtu všetkých čistých prírastkov a úbytkov odložených daňových záväzkov od začiatku prechodného roka je v sume 510 (10+120+130+120+10+120). Maximálna oprávnená suma podľa metódy prvého vstupu (FIFO) rovnajúca sa súčtu čistých prírastkov odložených záväzkov za bežné účtovné obdobie a štyri predchádzajúce účtovné obdobia je v sume 500 (120+10+120+130+120). Rozdiel medzi nevyrovaným zostatkom a maximálnou oprávnenou sumou predstavuje neoprávnený zostatok v sume 10. Pretože neoprávnený zostatok za predchádzajúce účtovné obdobie (5. účtovné obdobie) je nulový, medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku je v sume 10 (10-0).

Spoločnosť A dosiahla kladný medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku aj za 7., 8., 9. a 11. účtovné obdobie. Za 10., 12., 13., 14. a 15. účtovné obdobie dosiahla spoločnosť záporný prírastok v neoprávnenom zostatku. Na základe toho vykoná spoločnosť A za tieto účtovné obdobia úpravu podľa § 18 ods. 3 písm. b).

Príklad - metóda posledného vstupu (LIFO)

Agregovaná kategória ODZ spoločnosti A vzťahujúca sa na pohľadávky z obchodného styku je v súlade s účtovou osnovou používanou pre konsolidovanú účtovnú závierku. Spoločnosť A nevie určiť a preukázať, že každý účet HK zahrnutý v agregovanej kategórii ODZ má podobný trend vysporiadania. Spoločnosť preto v tomto prípade použije metódu posledného vstupu (LIFO).

Tabuľka nižšie zobrazuje za každé účtovné obdobie čisté prírastky a čisté úbytky ODZ (sumy v zátvorkách) určené pre agregovanú kategóriu ODZ.

		Čistý pohyb ODZ za účtovné obdobie															
Kategória ODZ	Pohľadávky	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Účet HK 1	produkt 1	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	(110)				
Účet HK 2	produkt 2		100				(100)										
Účet HK 3	služba A				200		(200)										
Účet HK 4	služba B		100	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)					
Účet HK 5	služba C					50	(10)	10	(10)	(10)	(10)	20	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)
Čistý pohyb ODZ		10	210	-	200	-	(50)	(10)	(190)	(10)	(10)	(10)	(100)	(10)	(10)	(10)	(10)

Tabuľka nižšie zobrazuje aplikáciu metódy posledného vstupu (LIFO) na vyššie identifikované čisté prírastky a čisté úbytky ODZ určené pre agregovanú kategóriu ODZ.

Účtovné obdobie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Čistý pohyb ODZ	10	210	-	200	-	(50)	(10)	(190)	(10)	(10)	(10)	(100)	(10)	(10)	(10)	(10)
(A) Nevyrovaný zostatok	10	220	220	420	420	370	360	170	160	150	140	40	30	20	10	-
(B) Maximálna oprávnená suma						360	140	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(A-B) Neoprávnený zostatok						10	220	170	160	150	140	40	30	20	10	-
Medziročný pohyb v neoprávnenom zostatku						10	210	(50)	(10)	(10)	(10)	(100)	(10)	(10)	(10)	(10)

Spoločnosť A pri výpočte dorovnávej dane za 6. účtovné obdobie zistila, že kladný medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku je v sume 10. Na základe § 18 ods. 8 sa táto suma považuje za položku znižujúcu zahrnuté dane v prvom z piatich účtovných období predchádzajúcich príslušnému účtovnému obdobiu. To znamená, že spoločnosť je v súlade s § 24 ods. 1 povinná prepočítať efektívnu sadzbu dane a dorovnávaciu daň za 1. účtovné obdobie. Suma prírastku dorovnávej dane za 1. účtovné obdobie vyplývajúca z takéhoto

prepočtu sa na účely výpočtu dorovnávacej dane za 6. účtovné obdobie posúdi ako dodatočná dorovnávacía daň (§ 22 ods. 3).

Výpočet medziročného pohybu v nevyrovnanom zostatku za 6. účtovné obdobie

Nevyrovnaný zostatok rovnajúci sa súčtu všetkých čistých prírastkov a úbytkov odložených daňových záväzkov od začiatku prechodného roka je v sume 370 ($10+210+0+200+0+(-50)$). Maximálna oprávnená suma podľa metódy posledného vstupu (LIFO) rovnajúca sa kladnému súčtu čistých prírastkov a úbytkov odložených záväzkov za bežné účtovné obdobie a štyri predchádzajúce účtovné obdobia je v sume 360 ($(-50)+0+200+0+210$). Rozdiel medzi nevyrovnaným zostatkom a maximálnou oprávnenou sumou predstavuje neoprávnený zostatok v sume 10. Pretože neoprávnený zostatok za predchádzajúce účtovné obdobie (5. účtovné obdobie) je nulový, medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku je v sume 10 ($10-0$).

Spoločnosť A dosiahla kladný medziročný prírastok v neoprávnenom zostatku aj za 7. účtovné obdobie. Od 8. účtovného obdobia spoločnosť vykoná úpravu podľa § 18 ods. 3 písm. b).

V prípade, že základný subjekt eviduje podľa § 44 ods. 1 na začiatku prechodného roka odložené daňové záväzky, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom, tieto odložené daňové záväzky nepodliehajú pravidlu pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku podľa § 18 ods. 7. V závislosti od použitej metódy monitorovania odložených daňových záväzkov sa tento princíp uplatňuje aj pre samostatnú kategóriu ODZ alebo agregovanú kategóriu ODZ, a to na základe postupu uvedenom v § 18b ods. 5 a 6.

Príklad - odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom podľa metódy FIFO

Spoločnosť A eviduje na začiatku prechodného roka odložené daňové záväzky, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom v sume 150. Na účely uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sa vysporiadanie odložených daňových záväzkov pred prechodným rokom nebude počítat v nevyrovnanom zostatku.

Spoločnosť A používa pre agregovanú kategóriu ODZ metódu prvého vstupu (FIFO). Podľa § 18b ods. 5 sa prvý čistý úbytok odloženého daňového záväzku považuje za vysporiadanie odložených daňových záväzkov, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom a ako také sú vylúčené z výpočtu čistej sumy odložených daňových záväzkov (čistý pohyb ODZ) za príslušné účtovné obdobia.

Podľa tabuľky nižšie sa prvé čisté úbytky odložených daňových záväzkov za 7., 8. a 9. účtovné obdobie považujú za vysporiadanie odložených daňových záväzkov z obdobia pred prechodným rokom a ako také sú vylúčené z výpočtu čistého pohybu ODZ za tieto účtovné obdobia. Odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom v sume 150 sa považujú za vysporiadané za 7. účtovné obdobie v sume 20, za 8. účtovné obdobie v sume 80 a za 10. účtovné obdobie pre zostatkovú sumu 50. V súlade s tým je čistý pohyb ODZ pre 7. a 8. účtovné obdobie prepočítaný na nulu, zatiaľ čo čistý pohyb ODZ pre 10. účtovné obdobie sa upravil z -90 na -40.

Účtovné obdobie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Čistý pohyb ODZ	10	100	130	70	-	120	(20)	(80)	-	(90)	10	(360)	(10)	(10)	(10)	(10)
ODZ z obdobia pred prechodným rokom	150															
Čistý úbytok ODZ priradený ODZ z obdobia pred prechodným rokom	-	-	-	-	-	-	(20)	(80)	-	(50)	-	-	-	-	-	-
Upravený čistý pohyb ODZ	10	100	130	70	-	120	-	-	-	(40)	10	(360)	(10)	(10)	(10)	(10)
(A) Nevyrovnaný zostatok	10	110	240	310	310	430	430	430	430	390	400	40	30	20	10	-
(B) Maximálna oprávnená suma						420	320	190	120	120	10	10	10	10	10	-
(A-B) Neoprávnený zostatok						10	110	240	310	270	390	30	20	10	-	-
Medziročný pohyb v neoprávnenom zostatku						10	100	130	70	(40)	120	(360)	(10)	(10)	(10)	-

Príklad - odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom podľa metódy LIFO

Spoločnosť A eviduje na začiatku prechodného roka odložené daňové záväzky, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom v sume 150. Na účely uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sa vysporiadanie odložených daňových záväzkov pred prechodným rokom nebude počítat v nevyrovnanom zostatku.

Spoločnosť A používa pre agregovanú kategóriu ODZ metódu posledného vstupu (LIFO). Podľa § 18b ods. 6 sa prvý čistý úbytok odloženého daňového záväzku priradí odloženým daňovým záväzkom, ktoré vznikli v období od prechodného roka a následne (od momentu, keď je nevyrovnaný zostatok záporný) odloženým daňovým záväzkom, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom, pričom tieto čisté úbytky sa vylúčia z výpočtu nevyrovnaného zostatku.

Podľa tabuľky nižšie je nevyrovnaný zostatok záporný za 12. až 16. účtovné obdobie. Za 12. účtovné obdobie spoločnosť A eviduje čistý úbytok odložených daňových záväzkov v sume -140. Na základe toho bude mať nevyrovnaný zostatok zápornú hodnotu -110. Suma -110 sa považuje za vysporiadanie odložených daňových záväzkov z obdobia pred prechodným rokom. Za 13. účtovné obdobie je nevyrovnaný zostatok stále záporný a čistý úbytok odložených daňových záväzkov sa rovná -10. Tento čistý úbytok odložených daňových záväzkov sa považuje za vysporiadanie odložených daňových záväzkov z obdobia pred prechodným rokom. To isté platí aj pre 14., 15. a 16. účtovné obdobie. V súlade s tým sa prepočítal aj čistý pohyb ODZ (upravený čistý pohyb ODZ).

Účtovné obdobie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Čistý pohyb ODZ	10	190	-	150	(10)	(50)	(40)	(190)	(10)	(10)	(10)	(140)	(10)	(10)	(10)	(10)
ODZ z obdobia pred prechodným rokom	150															
Nevyrovnaný zostatok	10	200	200	350	340	290	250	60	50	40	30	(110)	(120)	(130)	(140)	(150)
Čistý úbytok ODZ priradený ODZ z obdobia pred prechodným rokom												(110)	(10)	(10)	(10)	(10)
Upravený čistý pohyb ODZ	10	190	-	150	(10)	(50)	(40)	(190)	(10)	(10)	(10)	(30)	-	-	-	-
(A) Nevyrovnaný zostatok	10	200	200	350	340	290	250	60	50	40	30	-	-	-	-	-
(B) Maximálna oprávnená suma						280	50	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(A-B) Neoprávnený zostatok						10	200	60	50	40	30	-	-	-	-	-
Medziročný pohyb v neoprávnenom zostatku						10	190	(140)	(10)	(10)	(10)	(30)	-	-	-	-

§ 18b ods. 7 vymedzuje, že základný subjekt, ktorý nemôže viac používať zjednodušenie pre krátkodobé odložené daňové záväzky podľa § 18 ods. 14, začne od tohto účtovného obdobia uplatňovať pravidlo pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku. Uvedená situácia môže nastať napríklad v dôsledku zmeny daňových pravidiel, ktorá spôsobí, že odložené daňové záväzky sa posúdia ako dlhodobé odložené daňové záväzky. Na účely uplatnenia pravidla pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku základný subjekt určí, či agregovaná kategória ODZ spĺňa všetky podmienky stanovené v zákone a určí metodiku pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku (metóda prvého vstupu (FIFO) alebo metóda posledného vstupu (LIFO)). So zostatkom odloženého daňového záväzku pre samostatnú kategóriu ODZ alebo agregovanú kategóriu ODZ sa od začiatku účtovného obdobia, v ktorom základný subjekt nemôže použiť zjednodušenie pre krátkodobé odložené daňové záväzky, bude zaobchádzať rovnakým spôsobom, ako keby išlo o odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom (§ 18b ods. 5 a 6).

Pravidlo pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku sa neaplikuje na nenárokované náklady na odloženú daň z príjmov definované v § 18 ods. 1 písm. b) zákona. Podstatou tohto ustanovenia je možnosť prijať rozhodnutie o tom, že do zahrnutých daní základného subjektu sa nezahrnie náklad na odloženú daň z príjmov, ak základný subjekt očakáva, že odložený daňový záväzok vzťahujúci sa na tento náklad sa do piatich účtovných období nevysporiada (uplatní sa úprava podľa § 18 ods. 5 písm. b)). Z dôvodu, že nenárokovaný náklad na odloženú daň z príjmov sa nezohľadňuje vo výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov, nevzťahuje sa na neho pravidlo pre opätovné zahrnutie odloženého daňového záväzku. Ak sa odložený daňový záväzok následne vysporiada (tzn. subjekt zaúčtuje splatnú daň z príjmov, čím sa zvýšia náklady na daň, ale zároveň odúčtuje odložený daňový záväzok, čím sa znížia náklady na daň), základný subjekt uplatní § 18 ods. 3 písm. a), tzn. suma jeho upravenej odloženej dane z príjmov sa zvýši o sumu nenárokovaného nákladu na daň, ktorú si základný subjekt za predchádzajúce účtovné obdobie neuplatnil vo výpočte zahrnutých daní.

V nadväznosti na zavedenie troch prístupov pre sledovanie odložených daňových záväzkov sa v § 18 ods. 1 písm. b) upravuje aj definícia nenárokovaného nákladu na odloženú daň z príjmov, ako aj možnosť podávajúceho subjektu prijať rozhodnutie o uplatnení nenárokovaného nákladu na odloženú daň z príjmov.

§ 18 ods. 1 písm. b) prvého bodu predstavuje pôvodné znenie nenárokovaného nákladu na odloženú daň z príjmov (možnosť prijať jednoročné rozhodnutie o nenárokovanom náklade na odloženú daň z príjmov). Ustanovenie sa však dopĺňa o novú podmienku, tzn. rozhodnutie sa prijíma s ohľadom na zvolený spôsob monitorovania odložených daňových záväzkov podľa § 18 ods. 10. Podmienky prijatia tohto rozhodnutia sú vymedzené v § 42 ods. 3.

§ 18 ods. 1 písm. b) druhého bodu stanovuje, že podávajúci subjekt môže v nadväznosti na samostatnú kategóriu ODZ alebo agregovanú kategóriu ODZ prijať rozhodnutie, že nenárokovaný náklad na daň sa počas piatich účtovných období nezohľadní vo výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov, pričom podmienky prijatia tohto rozhodnutia sú vymedzené v § 42 ods. 2. Tento druhý prístup nie je v porovnaní s prvým prístupom limitovaný lehotou podľa § 18 ods. 7.

Dôležitým prvkom oboch rozhodnutí je, že sa prijímajú s ohľadom na spôsob monitorovania odložených daňových záväzkov podľa § 18 ods. 10. Ak sa odložené daňové záväzky sledujú jednotlivo, rozhodnutie o nenárokovanom náklade na odloženú daň z príjmov sa prijíma za každý odložený daňový záväzok položku po položke. Ak sa odložené daňové záväzky sledujú na základe samostatnej kategórie ODZ, rozhodnutie sa prijíma za všetky odložené daňové záväzky zahrnuté na účte hlavnej knihy. Ak sa odložené daňové záväzky sledujú na základe

agregovanej kategórie ODZ, rozhodnutie sa prijíma za všetky odložené daňové záväzky zahrnuté v agregovanej kategórii ODZ. Na základe toho sa uplatní aj úprava podľa § 18 ods. 5 písm. b) a § 18 ods. 3 písm. a).

§ 18 ods. 8 stanovuje, že ak samostatná kategória ODZ alebo agregovaná kategória ODZ, za ktoré sa prijalo rozhodnutie o uplatnení nenárokovaného nákladu na odloženú daň z príjmov, obsahujú odložené daňové záväzky, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom, prvý čistý úbytok odložených daňových záväzkov sa posúdi ako vysporiadanie odložených daňových záväzkov, ktoré vznikli v období pred prechodným rokom a príslušná suma sa zohľadní pri výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov.

Príklad - odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom pri nenárokovanom náklade na odloženú daň z príjmov

Spoločnosť A prijala v prechodnom roku rozhodnutie o nenárokovanom náklade na odloženú daň z príjmov. Rozhodnutie sa uplatňuje na agregovanú kategóriu ODZ. Spoločnosť určila za túto agregovanú kategóriu ODZ odložené daňové záväzky z obdobia pred prechodným rokom v sume 150. Vysporiadanie ODZ pred prechodným rokom sa musí zohľadniť pri výpočte sumy upravených zahrnutých daní a ako také sa nepovažuje za zníženie odložených daňových záväzkov, ktoré sa posúdili ako nenárokované náklady na odloženú daň z príjmov. Vysporiadanie ODZ z obdobia pred prechodným rokom sa určuje v súlade s metódou prvého vstupu (FIFO). To znamená, že prvé čisté úbytky ODZ sa posúdia ako vysporiadanie ODZ z obdobia pred prechodným rokom. V prípade nenárokovaného nákladu na odloženú daň z príjmov sa na kladný čistý pohyb ODZ uplatní § 18 ods. 5 písm. b), tzn. táto suma sa odpočíta od sumy upravenej odloženej dane z príjmov a na záporný čistý pohyb ODZ sa uplatní § 18 ods. 3 písm. a), tzn. táto suma sa pripočíta k sume upravenej odloženej dane z príjmov.

Spoločnosť A zaevidovala podľa tabuľky nižšie čistý pokles ODZ po prvýkrát za 7. účtovné obdobie. Na základe toho spoločnosť zaevidovala vysporiadanie odložených daňových záväzkov z obdobia pred prechodným rokom za 7. účtovné obdobie v sume 20, 8. účtovné obdobie v sume 80 a 10. účtovné obdobie v sume 50. V súvislosti s nenárokovaným nákladom na odloženú daň z príjmov sa preto za 7. a 8. účtovné obdobie nevykonáva žiadna úprava a za 10. účtovné obdobie sa vykoná úprava podľa § 18 ods. 3 písm. a).

Účtovné obdobie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Čistý pohyb ODZ	10	100	130	70	-	120	(20)	(80)	-	(90)	10	(360)	(10)	(10)	(10)	(10)
ODZ z obdobia pred prechodným rokom	150															
Čistý úbytok ODZ priradený ODZ z obdobia pred prechodným rokom	-	-	-	-	-	-	(20)	(80)	-	(50)	-	-	-	-	-	-
Upravený čistý pohyb ODZ, ktorý sa vylúči z upravených zahrnutých daní v rámci rozhodnutia o nenárokovanom náklade na daň	10	100	130	70	-	120	-	-	-	(40)	10	(360)	(10)	(10)	(10)	(10)

K bodu 10 - § 18 ods. 16

Úprava v uvedenom ustanovení vychádza z kapitoly 2 usmernenia OECD 06/24 (*Divergences between GloBE and accounting carrying values*).

Ak sa hodnota majetku alebo záväzku základného subjektu vykázaná vo finančnom účtovníctve odlišuje od hodnoty tohto majetku alebo záväzku určenej na účely výpočtu oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty základného subjektu, suma odloženej daňovej pohľadávky alebo odloženého daňového záväzku základného subjektu sa podľa § 18 ods. 16 vypočíta

porovnaním hodnoty majetku alebo záväzku základného subjektu určenej na účely výpočtu jeho oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty a hodnoty tohto majetku alebo záväzku stanovenej podľa zákona o dani z príjmov. Pri tomto výpočte sa použije príslušný účtovný štandard, tzn. prijateľný štandard finančného účtovníctva alebo schválený štandard finančného účtovníctva podľa podmienok stanovených v § 5 zákona.

Situácie, v ktorých sa hodnota majetku alebo záväzku použitá na účely stanovenia oprávneného príjmu alebo oprávnenej straty môže líšiť od účtovnej hodnoty tohto majetku alebo záväzku vykázanej vo finančnom účtovníctve, môžu vzniknúť v dôsledku:

- úpravy zisku alebo straty základného subjektu z finančného účtovníctva o dôchodkové náklady (§ 6 ods. 2 písm. i)),
- uplatnenia voľby týkajúcej sa kompenzácie na základe akcií (§ 12a),
- uplatnenia princípu nezávislého vzťahu (§ 7),
- ocenenia majetku a záväzkov na základe realizačného princípu namiesto reálnej hodnoty (§ 8),
- použitia pôvodnej hodnoty majetku a záväzkov u cieľového subjektu (§ 34 ods. 4),
- uplatnenia pravidla podľa § 35 ods. 2, keď sa nadobudnutie alebo predaj kontrolného podielu v základnom subjekte posúdi ako nadobudnutie alebo predaj majetku a záväzkov (§ 34 ods. 9),
- uplatnenia pravidla podľa § 35 ods. 2, keď sa uplatní princíp nezávislého vzťahu (§ 7) na majetok, ktorý sa nepreviedol za nezávislú cenu medzi základnými subjektmi v rôznych jurisdikciách,
- uplatnenia pravidla pre prevod alebo nadobudnutie majetku a záväzkov na základe reorganizácie (§ 35 ods. 3),
- uplatnenia pravidla pre prevod alebo nadobudnutie majetku a záväzkov na základe reorganizácie, ak predávajúci základný subjekt vykáže neoprávnený zisk alebo neoprávnenú stratu (§ 35 ods. 4),
- rozhodnutia o použití reálnej hodnoty podľa národných daňových predpisov (§ 35 ods. 5).

V prípade, že hodnota majetku alebo záväzku základného subjektu určená podľa tohto zákona je rovnaká ako daňová hodnota tohto majetku alebo záväzku, výsledkom bude, že súvisiace náklady na odloženú daň z príjmov vykázané na účtovné účely sa na účely tohto zákona nebudú brať do úvahy. Naopak, ak na účtovné účely nebola vykázaná odložená daň, pretože účtovná hodnota majetku alebo záväzku sa zhoduje s daňovou hodnotou majetku alebo záväzku, ale účtovná hodnota majetku sa zároveň líši od hodnoty majetku stanovenej podľa tohto zákona, v tom prípade sa na účely tohto zákona vypočíta odložená daň. Uvedené však platí za podmienky, že táto odložená daň by sa vykazovala aj podľa príslušného štandardu finančného účtovníctva, resp. by bola uznaná pri výpočte sumy upravenej odloženej dane z príjmov podľa tohto zákona.

K bodu 13 - § 19 ods. 10 a 11

Ustanovenia § 19 stanovujú pravidlá pre priradenie zahrnutých daní vybraným základným subjektom s cieľom priradiť zahrnuté dane k príjmom, z ktorých sa tieto dane vyrubili.

Odseky 1 až 4 stanovujú pravidlá pre priradenie zahrnutých daní medzi hlavný subjekt a jeho stálu prevádzkareň, medzi transparentný subjekt a jeho vlastníkov, medzi kontrolovanú zahraničnú spoločnosť a jej vlastníka, medzi hybridný subjekt, resp. reverzný hybridný subjekt

a jeho vlastníkov. Odsek 9 vymedzuje pravidlá pre priradenie zahrnutých daní v prípade, že dochádza k rozdeľovaniu zisku medzi základnými subjektmi.

Postup určenia sumy zahrnutých, ktorú príslušný subjekt vylúči z výpočtu svojich upravených zahrnutých daní z dôvodu, že táto daň prináleží inému subjektu sa určí spôsobom uverejneným na stránke Ministerstva financií SR.

Uvedená úprava sa dopĺňa z dôvodu, že usmernením OECD 06/24 (kapitoly 3.1 a 4.2) sa prijala metodika pre priradovanie splatnej a odloženej dane z príjmov.

Kapitola 3.1 usmernenia OECD 06/24 vysvetľuje, akým spôsobom sa určí suma splatnej dane z príjmov, ktorá prináleží inému subjektu v prípade tzv. krížového zápočtu zahraničných daní (z ang. „*cross-crediting of foreign taxes*“). Ide o prípady, keď sa daň zaplatená v súvislosti s príjmom, ktorý má zdroj v jednom štáte, používa vo forme daňového zápočtu na zníženie daňovej povinnosti, pričom tento daňový zápočet sa môže uplatniť aj na započítanie daňovej povinnosti z príjmov zo zdrojov v inom štáte. Usmernenie OECD 06/24 stanovuje postup výpočtu sumy zahrnutej dane, ktorá sa má priradiť inému subjektu v 4. krokoch (komentár k článku 4.3.2 modelových pravidiel OECD, body 52. - 52.34, 53. a 54).

Kapitola 4.2 usmernenia OECD 06/24 vysvetľuje, akým spôsobom sa určí suma odloženej dane z príjmov, ktorá prináleží inému subjektu. Usmernenie OECD 06/24 stanovuje postup výpočtu sumy zahrnutej dane, ktorá sa má priradiť inému subjektu v 5. krokoch (komentár k článku 4.4.1 modelových pravidiel OECD, body 71.4 - 71.17; komentár k článku 4.3.2(d), bod 59.4; komentár k článku 4.3.2(a) bod 52.35).

V súvislosti s odloženou daňou z príjmov môže podávajúci subjekt (podľa odseku 11 a § 42 ods. 2) prijať päťročné rozhodnutie, na základe ktorého predmetom priradenia zahrnutých daní podľa odsekov 1, 3, 4 a 9 nebude odložená daň z príjmov. Základný subjekt v tom prípade vylúči zo svojich zahrnutých daní príslušnú sumu odloženej dane z príjmov a predmetom priradenia zahrnutých daní podľa § 19 bude len splatná daň z príjmov.

K bodu 14 a 15 - § 21 ods. 3 a § 30 ods. 10

Legislatívno-technická úprava textu zákona.

K bodu 16 a 26 - § 32 ods. 10 až 12 a § 46b

Doplnenie odsekov 10 až 12 v § 32 vychádza z usmernenia OECD 01/25 (*Application of Article 9.1 to deferred tax assets arising from tax benefits provided by General Government*).

Odsek 10 stanovuje, že do zjednodušených zahrnutých daní (ktoré sú definované v § 32 ods. 1 písm. e) zákona) sa nezahŕňajú náklady na odloženú daň z príjmov priraditeľné odloženým daňovým pohľadávkam a odloženým daňovým záväzkom, ktoré sa vykázali na základe okolností uvedených v písm. a) až c). Príkladom daňového zápočtu podľa písm. a) je úľava na dani pre príjemcov investičnej pomoci podľa § 30a zákona o dani z príjmov.

Odsek 11 zavádza v zmysle usmernenia OECD 01/25 dočasnú výnimku. Na základe tejto výnimky sa v sume zjednodušených zahrnutých daní základných subjektov môže zohľadniť náklad na odloženú daň z príjmov vo výške 20 % pôvodne vykázanej odloženej daňovej pohľadávky. Na uvedenú úpravu sa vzťahujú prechodné ustanovenia podľa § 46b. To znamená, že výnimka podľa odseku 11 sa môže uplatniť na odložené daňové pohľadávky vykázané na základe okolností uvedených v:

- ods. 10 písm. a) alebo písm. b), a to len na účtovné obdobia začínajúce od 1. januára 2024 do 31. decembra 2025 a na účtovné obdobia končiace najneskôr 30. júna 2027,
- ods. 10 písm. c), a to len na účtovné obdobia začínajúce od 1. januára 2025 do 31. decembra 2026 a na účtovné obdobia končiace najneskôr 30. júna 2028.

Výnimka podľa odseku 11 sa však neuplatňuje na odložené daňové pohľadávky, ktoré by sa vykázali v dôsledku okolností uvedených v odseku 12.

Časové obmedzenie v prechodnom ustanovení (§ 46b) sa dopĺňa v súlade s požiadavkou usmernenia OECD 01/25 (komentár k článku 9.1.2, bod 8.8 a komentár k prílohe A, kapitola 1, bod 19). Uvedená úprava sa uplatní na účtovné obdobia začínajúce od 31. decembra 2025, teda po nadobudnutí účinnosti zákona.

K bodu 17 - § 39

Legislatívno-technická úprava textu zákona v nadväznosti na prijatie smernice (EÚ) 2025/872.

K bodu 18 - § 39 ods. 2

Legislatívno-technická úprava textu zákona v nadväznosti na prijatie smernice (EÚ) 2025/872.

K bodu 19 a 20 - § 39 ods. 6

Zavádza sa štruktúrovaný formulár pre oznamovaciu povinnosť.

K bodu 21 a 22 - § 39 ods. 7

Zavádza sa štruktúrovaný formulár pre oznamovaciu povinnosť.

K bodu 23 - § 42 ods. 2

Úprava v nadväznosti na nové znenie § 18 ods. 1 písm. b) a doplnenie ods. 11 v § 19.

K bodu 24 - § 42 ods. 3

Úprava v nadväznosti na nové znenie § 18 ods. 1 písm. b).

K bodu 25 - § 46 ods. 3

Úprava v nadväznosti na doplnenie § 46b.

K bodu 27 - príloha č. 2

Legislatívno-technická úprava textu zákona v nadväznosti na prijatie smernice (EÚ) 2025/872.

K Čl. II

K bodu 1 – § 20 ods. 6:

Nadväzne na požiadavku smernice (EÚ) 2025/872 sa dopĺňa rozsah štatistických údajov, ktoré má povinnosť príslušný orgán Slovenskej republiky každoročne zasielať Európskej komisii. Doplnenie súvisí so zavedením nového druhu automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane.

K bodu 2 - § 20 ods. 8

Doplnenie nadväzne na požiadavku smernice (EÚ) 2025/872 a zavedenie nového druhu automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane. Potvrdenie platnosti informácií o daňovom identifikačnom čísle daňovníka prostredníctvom elektronického nástroja poskytnutého Európskou komisiou bude možné požadovať aj na účely

overenia správnosti údajov pre účely automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane. Uvedené ustanovenie sa bude uplatňovať s účinnosťou od 1. januára 2028 v súlade s čl. 2 ods. 3 smernice (EÚ) 2025/872.

K bodu 3 - § 22m ods. 3

Ustanovenie sa upravuje v súvislosti so spresňujúcim objasnením Európskej komisie k Prílohe V, Oddielu IV časti F podčasti 7 smernice Rady 2021/514 (EÚ) z 22. marca 2021, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (Ú. v. EÚ L 104, 25.3.2021), že lehota na zrušenie registrácie prevádzkovateľa platformy má byť naviazaná na doručenie druhej výzvy.

K bodu 4 - § 22q až 22t

Do zákona sa dopĺňajú ustanovenia ohľadom medzinárodnej pomoci a spolupráce v oblasti automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane. Táto výmena informácií sa bude uskutočňovať medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov EÚ a príslušnými orgánmi zmluvných štátov na základe medzinárodnej dohody (Multilaterálnej dohody príslušných orgánov pre účely automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane). Predpokladom výmeny informácií zo strany príslušného orgánu Slovenskej republiky je získanie informácií (oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane) zo strany daňovníkov v Slovenskej republike. Povinnosti ohľadom podávania oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane sú uvedené v zákone č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení zákona č. 355/2024 Z. z. (ďalej len „zákon č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani“).

§ 22q

Predmetné ustanovenie obsahuje v jednotlivých písmenách a) až f) definície pojmov používaných v oblasti automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane.

Písm. a)

Definuje sa pojem „oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane“, ktorým sa rozumie oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane podľa štandardného vzoru podávané elektronickými prostriedkami v súlade s § 39 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani. Daňovníci (subjekty) povinní podávať oznámenie sú uvedení v zákone č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani. Formulár na oznámenie informácií uverejní Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa štandardného vzoru obsiahnutého v Oddiele IV Prílohy VII smernice Rady (EÚ) 2025/872.

Písm. b)

Definuje sa pojem „zúčastnený štát“ (implementujúci štát) nadväzne na automatickú výmenu informácií, ktorá bude prebiehať s členskými štátmi Európskej únie, ale aj so zmluvnými štátmi na základe kvalifikovanej dohody príslušných orgánov, ktorou sa zabezpečuje automatická výmena ročných oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane.

Písm. c)

Pre účely automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane sa definuje pojem „štát, ktorý uplatňuje len kvalifikovanú vnútroštátnu dorovnávaciu daň“, pričom kvalifikovaná vnútroštátna dorovnávacía daň je zadefinovaná v zákone č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani.

Písm. d) a písm. e):

Oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane podľa štandardného vzoru obsahuje všeobecnú časť a časti týkajúce sa jednotlivých štátov (jurisdikčné časti).

V písm. d) sa definuje „všeobecná časť“ oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane, ktorá obsahuje všeobecné informácie o nadnárodnej skupine a je v súlade s časťou 1 štandardného vzoru pre oznámenie informácií na určenie dorovnávacjej dane.

V písm. e) sa definujú časti týkajúce sa jednotlivých štátov (jurisdikčné časti), ktoré obsahujú informácie o podrobnom uplatňovaní kvalifikovaného pravidla zahrnutia príjmov, kvalifikovaného pravidla pre nedostatočne zdanené zisky a kvalifikovanej vnútroštátnej dorovnávacjej dane v súvislosti s každým štátom, v ktorom nadnárodná skupina podnikov pôsobí. Tieto časti sú v súlade s časťami 2 a 3 štandardného vzoru pre oznamovanie informácií na určenie dorovnávacjej dane.

Písm. f)

Definuje sa pojem „oznamované účtovné obdobie“, ktorým je účtovné obdobie, na ktoré sa oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane vzťahuje.

§ 22r

V odseku 1 a 2 sa zavádza automatická výmena oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov Európskej únie a zmluvných štátov na základe kvalifikovanej dohody príslušných orgánov. Predmetom výmeny budú oznámenia podané daňovníkmi v Slovenskej republike v súlade so zákonom č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani, pričom v prvých obdobiach sa zohľadní postavenie Slovenskej republiky ako „štátu, ktorý uplatňuje len kvalifikovanú vnútroštátnu dorovnávaciu daň“. Príslušný orgán Slovenskej republiky oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane zašle v súlade s tzv. prístupom šírenia (dissemination approach) príslušným orgánom zúčastnených štátov, a to nasledovne:

- a) všeobecnú časť oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane zúčastnenému štátu, v ktorom sa nachádza hlavný materský subjekt alebo základné subjekty nadnárodnej skupiny podnikov,
- b) všeobecnú časť oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane s výnimkou všeobecného zhrnutia štátom uplatňujúcim len kvalifikovanú vnútroštátnu dorovnávaciu daň, v ktorých sa
 1. nachádzajú základné subjekty nadnárodnej skupiny podnikov,
 2. nachádza spoločný podnik alebo člen nadnárodnej skupiny podnikov, ak sa v štáte v súvislosti so spoločnými podnikmi ukladá kvalifikovaná vnútroštátna dorovnávacía daň,
 3. kvalifikovaná vnútroštátna dorovnávacía daň ukladá v súvislosti so základným subjektom bez štátnej príslušnosti alebo spoločným podnikom bez štátnej príslušnosti patriacim do nadnárodnej skupiny podnikov,
- c) jednu alebo viacero častí týkajúcich sa jednotlivých štátov oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane vrátane kvalifikovanej vnútroštátnej dorovnávacjej dane, štátom, ktoré majú právo zdaňovať, ak sa ich tieto časti týkajú.

V obdobnom rozsahu a v súlade s prístupom šírenia príslušný orgán Slovenskej republiky informácie na určenie dorovnávacjej dane aj prijíma.

V odseku 3 sa upravuje rozsah oznamovaných informácií štátom uplatňujúcim pravidlo pre nedostatočne zdanené zisky s nulovou percentuálnou hodnotou podľa pravidla pre nedostatočne zdanené zisky. Tieto štáty dostanú v rámci automatickej výmeny len tú časť oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane, ktorá obsahuje informácie o priradení dorovnávacjej dane podľa pravidla pre nedostatočne zdanené zisky vo vzťahu k tomuto štátu, pričom oznamované informácie sú v súlade s podčasťou týkajúcou sa prisúdenia dorovnávacjej dane podľa pravidla pre nedostatočne zdanené zisky oznámenia s informáciami na určenie dorovnávacjej dane, a zúčastnenému štátu, v ktorom sa nachádza hlavný materský subjekt, sa poskytnú všetky časti týkajúce sa jednotlivých štátov.

V odseku 4 a 5 sa stanovuje lehota na zaslanie oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane. Príslušný orgán Slovenskej republiky je povinný zaslať informácie do troch mesiacov od uplynutia lehoty na podanie oznámení podľa zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani. V prípade, ak je oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane podané po lehote určenej v zákone č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani, príslušný orgán Slovenskej republiky zašle oznámené informácie do troch mesiacov od ich prijatia.

§ 22s

V § 22s sa upravuje postup a spolupráca príslušného orgánu Slovenskej republiky s príslušnými orgánmi zúčastnených štátov pri oprave chýb a presadzovaní pravidiel v súvislosti s oznámeniami s informáciami na určenie dorovnávacjej dane. V odsekoch 1 až 5 je popísaný postup, keď príslušný orgán Slovenskej republiky žiada iný príslušný orgán o opravu chýb alebo zaslanie chýbajúcich informácií, aj situácia, keď je príslušný orgán požiadaný o opravu oznámených alebo chýbajúcich výmen zo strany iného príslušného orgánu.

§ 22t

V tomto paragrafe sú upravené opatrenia na zabezpečenie účinného vykonávania automatickej výmeny oznámení s informáciami na určenie dorovnávacjej dane.

V odseku 1 sa stanovuje, že základný subjekt, ktorý podáva oznámenie s informáciami na určenie dorovnávacjej dane podľa zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani, určí príslušné časti oznámenia (všeobecná časť, časti podľa jednotlivých štátov) a štáty, ktorým sa zašlú informácie v súlade s prístupom šírenia upraveného v § 22r ods. 1.

V odseku 2 sa upravuje, že veľká vnútroštátna skupina, ktorej materský subjekt má priamy alebo nepriamy vlastnícky podiel v spoločnom podniku alebo v subjekte pridruženom k spoločnému podniku, na ktorý sa vzťahuje kvalifikovaná vnútroštátna dorovnávacía daň v inom štáte, ako je štát, v ktorom sa veľká vnútroštátna skupina nachádza, má využívať na oznamovanie informácií na určenie dorovnávacjej dane štandardný vzor v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacjej dani. V tomto prípade sa pri automatickej výmene postupuje primerane podľa § 22r ods. 1 a § 22s.

K bodu 5 - § 23 ods. 5

V súvislosti s požiadavkou smernice (EÚ) 2025/872 sa dopĺňa ustanovenie, ktorým sa zabezpečuje uchovávanie záznamov o informáciách prijatých prostredníctvom všetkých druhov automatickej výmeny informácií minimálne na dobu 5 rokov a nie dlhšie ako 10 rokov po skončení oznamovaného obdobia, ktorého sa informácie týkajú. Lehota uchovávania údajov

je ohraničená na 10 rokov v súlade s daňovým poriadkom Slovenskej republiky a právom na vyrubenie dane pri uplatnení medzinárodných zmlúv.

K bodu 6 - § 24da

V odseku 1 sa v súlade so smernicou (EÚ) 2025/872 stanovuje prvé oznamované účtovné obdobie, za ktoré sa informácie oznamujú. Prvým oznamovaným účtovným obdobím je účtovné obdobie začínajúce 31. decembra 2023.

V odseku 2 sa stanovuje lehota, v ktorej má príslušný orgán Slovenskej republiky zaslať informácie z oznámení na určenie dorovnávacej dane podľa § 22r ods. 1 za prvé oznamované účtovné obdobie. V zmysle požiadaviek smernice príslušný orgán Slovenskej republiky prvýkrát tieto informácie oznámi do 6 mesiacov po lehote na podanie informácií (do 31. decembra 2026), najskôr však 1. decembra 2026.

K bodu 7 – Príloha č. 2

Doplňa sa zoznam preberaných právnych aktov EÚ o smernicu (EÚ) 2025/872.

K čl. III

Upravuje sa účinnosť zákona s ohľadom na požiadavky smernice (EÚ) 2025/872.