

A-Z

2018

**DAŇOVÉ
a
NEDAŇOVÉ
VÝDAVKY**



DAŇOVÉ a NEDAŇOVÉ VÝDAVKY 2018

Vážení čitatelia!

Jednou z najčastejších otázok začínajúcich i skúsenejších podnikateľov býva, čo si vlastne môžu dať do nákladov a čo nie. Odpovede zaberajú celé encyklopédie a ani ten, čo ich ovláda, si pred daňovým úradom nemôže byť vždy istý, že jeho výklad uznateľnosti daňového nákladu je ten správny. Pre základnú orientáciu, tak ako po minulé roky, prinášame našu publikáciu.

V samotnom zákone o dani z príjmov došlo k 1. 1. 2018 viacero dôležitých zmien, preto sme sa rozhodli odbornú tematickú publikáciu **Daňové a nedaňové výdavky 2018** rozšíriť.

Daňovým nákladom resp. výdavkom je náklad firmy na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktorý bol firmou či podnikateľom preukázateľne vynaložený a zaúčtovaný v účtovníctve alebo zaevidovaný v daňovej evidencii firmy. Takto definuje daňový výdavok už spomenutý zákon o dani z príjmov. Pod túto definíciu toho spadá mnoho, zákon však navyše určuje aj konkrétne skupiny výdavkov, ktoré je od príjmov možné odpočítať len za určitých pravidiel i výdavky, ktoré uplatniť jednoducho možné nie je.

Publikácia je rozdelená do niekoľkých kapitol podľa abecedne rozdelených hesiel, ktoré sa týkajú daňových a nedaňových výdavkov podnikateľa a daňových a nedaňových výdavkov zamestnávateľa. Heslá sú spracované na základe aktuálneho právneho stavu vždy k 1. januáru.

Okrem jednotlivých vysvetlení uplatniteľnosti nákladov, obsahuje každá kapitola vymedzenie daňových a nedaňových výdavkov nielen z pohľadu **dane z príjmov**, ale i z pohľadu **zákona o dani z pridanej hodnoty, jednoduchého alebo podvojného účtovníctva**. Na konci publikácie prinášame **slovník odborných pojmov**, ktorý Vám pomôže zorientovať sa v spleti cudzích výrazov.

K uvedenej téme daňových a nedaňových výdavkov prinášame články alebo prípady z praxe aj

v ostatných publikáciách, ktoré si môžete objednať na zákazníckom servise denne od 9.00 do 15.00, prostredníctvom www stránok alebo mailom na abos@poradca.sk.

Naše vydavateľstvo PORADCA každý rok vydáva zborníky **Zákony I. – VI.** s úplným znením zákonov po novelách platných k 1. januáru kalendárneho roka. Ani tento rok nie je výnimkou.

K ukončeniu roka zasa vydávame publikácie, ktoré pomôžu účtovníkom uzavrieť účtovný rok, spracovať účtovnú závierku a daňové priznanie bez chýb, pokút a penále. Sú to **Účtovná závierka a Daňové priznania FO a PO a ročné zúčtovanie preddavkov na daň**. U personalistov a mzdových účtovníčok sú obľúbené **Odvody poisťného platné k 1. januáru**.

Vzhľadom na rozsiahle zmeny vydávame každoročne viacero odborných tematických publikácií. V roku 2018 je **Kontrola podnikateľa, Vnútropodnikové smernice, Podnikáme bezpečne a ekonomicky**, či **Výkladový slovník pre verejný sektor** alebo **Pracovno-právny slovník**.

Vydavateľstvo je však predovšetkým zamerané na vydávanie mesačníkov. Najstarším periodikom je **Poradca**, ktorý sa venuje legislatíve formou komentovaných zákonov z oblasti práva, daní účtovníctva, miezd, ale i verejnej správy. Nadstavbou Poradcu je mesačník **1000 riešení**, ktorý prostredníctvom riešení prípadov a príkladov aplikuje zákony v podnikateľskej praxi. Ďalšími dvoma periodikami sú **Práce a mzdy – bez chýb, pokút a penále** a **Dane a účtovníctvo – bez chýb pokút a penále**. Verným čitateľom každý rok vydávame CD Poradca s elektronickou verziou našich publikácií.

V prípade, že si vyberiete z našej bohatej ponuky, zavolajte na zákaznícky servis, napíšte mailom na abos@poradca.sk alebo na www.poradca.sk

Verím, že aj naďalej budeme nielen Vaším pomocníkom, ale i radcom a spoločníkom v práci či podnikaní.

Za kolektív redakcie
Stanislava Kresaňová

Obsah

Úvod	5
Akcie a cenné papiere	12
Právne minimum	12
Akcie a cenné papiere z pohľadu ZDP	12
Akcie a cenné papiere z pohľadu DPH	13
Akcie a cenné papiere z pohľadu PÚ	14
Akcie a cenné papiere z pohľadu JÚ	15
BOZP u podnikateľa	17
Právne minimum	17
BOZP u podnikateľa z pohľadu ZDP	17
BOZP u podnikateľa z pohľadu DPH	18
BOZP u podnikateľa z pohľadu PÚ	18
BOZP u podnikateľa z pohľadu JÚ	18
BOZP u zamestnávateľa	19
Právne minimum	19
BOZP u zamestnávateľa z pohľadu ZDP	20
BOZP u zamestnávateľa z pohľadu DPH	23
BOZP u zamestnávateľa z pohľadu PÚ	24
BOZP u zamestnávateľa z pohľadu JÚ	24
Časové rozlíšenie	26
Právne minimum	26
Časové rozlíšenie z pohľadu ZDP	26
Časové rozlíšenie z pohľadu DPH	31
Časové rozlíšenie z pohľadu PÚ	32
Časové rozlíšenie z pohľadu JÚ	37
Ceniny	38
Právne minimum	38
Ceniny z pohľadu ZDP	38
Ceniny z pohľadu DPH	38
Ceniny z pohľadu PÚ	39
Ceniny z pohľadu JÚ	39
Cestovné náhrady	41
Právne minimum	41
Cestovné náhrady z pohľadu ZDP	44
Cestovné náhrady z pohľadu DPH	50
Cestovné náhrady z pohľadu PÚ	51
Cestovné náhrady z pohľadu JÚ	53
Členské príspevky	58
Právne minimum	58
Členské príspevky z pohľadu ZDP	59
Členské príspevky z pohľadu DPH	61
Členské príspevky z pohľadu PÚ	61
Členské príspevky z pohľadu JÚ	61
Daň z motorových vozidiel	63
Právne minimum	63
Daň z motorových vozidiel z pohľadu ZDP	69
Daň z motorových vozidiel z pohľadu DPH	69
Daň z motorových vozidiel z pohľadu PÚ	69
Daň z motorových vozidiel z pohľadu JÚ	69
Daň z nehnuteľností	70
Právne minimum	70
Daň z nehnuteľností z pohľadu ZDP	71
Daň z nehnuteľností z pohľadu DPH	72
Daň z nehnuteľností z pohľadu PÚ	72
Daň z nehnuteľností z pohľadu JÚ	72
Daň z príjmov	72
Právne minimum	72
Daň z príjmov z pohľadu ZDP	73
Daň z príjmov z pohľadu DPH	73
Daň z príjmov z pohľadu PÚ	73
Daň z príjmov z pohľadu JÚ	74
Dary	74
Právne minimum	74
Dary z pohľadu ZDP	75
Dary z pohľadu DPH	77
Dary z pohľadu PÚ	81
Deriváty	85
Právne minimum	85
Deriváty z pohľadu ZDP	85
Deriváty z pohľadu DPH	86
Deriváty z pohľadu PÚ	86
Doplňkové dôchodkové sporenie	91
Právne minimum	91
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu ZDP	91
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu DPH	93
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu PÚ	93
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu JÚ	93
Doplňkové dôchodkové sporenie u zamestnávateľa	93
Právne minimum	93
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu ZDP	94
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu DPH	96
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu PÚ	96
Doplňkové dôchodkové sporenie z pohľadu JÚ	96
Doprava zamestnancov	97
Právne minimum	97
Doprava zamestnancov z pohľadu ZDP	97
Doprava zamestnancov z pohľadu DPH	98
Doprava zamestnancov z pohľadu PÚ	98
Dotácie	99
Právne minimum	99
Dotácie z pohľadu ZDP	100
Dotácie z pohľadu DPH	110
Dotácie z pohľadu PÚ	110
Dotácie z pohľadu JÚ	119
Daň z pridanej hodnoty	121
Právne minimum	121
Ročné vysporiadanie DPH	129
PÚ	135
JÚ	137
Finančný prenájom	139
Právne minimum	139
Finančný prenájom z pohľadu ZDP	139
Finančný prenájom z pohľadu DPH	142
Finančný prenájom z pohľadu PÚ	143
Finančný prenájom z pohľadu JÚ	146
Fondy	147
Právne minimum	147
Fondy z pohľadu ZDP	151
Fondy z pohľadu DPH	151
Fondy z pohľadu PÚ	151
Inventarizačné rozdiely	156
Právne minimum	156
Inventarizačné rozdiely z pohľadu ZDP	157

Inventarizačné rozdiely z pohľadu DPH.....	159	Odписы z pohľadu DPH	244
Inventarizačné rozdiely z pohľadu PÚ	159	Operatívny prenájom	248
Inventarizačné rozdiely z pohľadu JÚ.....	161	Právne minimum	248
Kúpeľná starostlivosť a súvisiace výdavky		Operatívny prenájom z pohľadu ZDP.....	248
s ňou spojenými službami	163	Operatívny prenájom z pohľadu DPH.....	253
Právne minimum	163	Operatívny prenájom z pohľadu PÚ	259
Výdavky súvisiace s kúpeľnou starostlivosťou		Operatívny prenájom z pohľadu JÚ	259
a s ňou spojenými službami z pohľadu ZDP	163	Opravné položky.	259
Výdavky súvisiace s kúpeľnou starostlivosťou		Právne minimum	259
a s ňou spojenými službami z pohľadu DPH	164	Opravné položky z pohľadu ZDP	259
Výdavky súvisiace s kúpeľnou starostlivosťou		Opravné položky k pohľadávkam voči osobám	
a s ňou spojenými službami z pohľadu PÚ	164	v rezolučnom konaní	267
Výdavky súvisiace s kúpeľnou starostlivosťou		Opravné položky z pohľadu DPH.....	267
a s ňou spojenými službami z pohľadu JÚ	164	Opravné položky z pohľadu JÚ	271
Kurzové rozdiely.	165	Ostatné miestne dane.	272
Právne minimum	165	Právne minimum	272
Kurzové rozdiely z pohľadu ZDP	165	Ostatné miestne dane z pohľadu ZDP	274
Kurzové rozdiely z pohľadu DPH.....	167	Ostatné miestne dane z pohľadu DPH	274
Kurzové rozdiely z pohľadu PÚ	167	Ostatné miestne dane z pohľadu PÚ.....	274
Kurzové rozdiely z pohľadu JÚ	170	Ostatné miestne dane z pohľadu JÚ.....	274
Majetok využívaný aj na osobné potreby	172	Pohľadávky.	276
Právne minimum	172	Právne minimum	276
Majetok využívaný aj na osobné účely z pohľadu ZDP ..	172	Pohľadávky z pohľadu ZDP	278
Majetok využívaný aj na osobné účely z pohľadu DPH ..	178	Pohľadávky z pohľadu DPH	291
Majetok využívaný aj na osobné účely z pohľadu PÚ ..	182	Pohľadávky z pohľadu PÚ	292
Majetok využívaný aj na osobné účely z pohľadu JÚ ..	182	Pohľadávky z pohľadu JÚ	296
Manká a škody.	183	Postúpenie pohľadávok	296
Právne minimum	183	Pohonné látky	303
Manká a škody z pohľadu ZDP.....	184	Právne minimum	303
Manká a škody z pohľadu DPH	188	Pohonné látky z pohľadu DPH.....	319
Manká a škody z pohľadu PÚ	190	Pohonné látky z pohľadu JÚ	320
Manká a škody z pohľadu JÚ	192	Poistenie	321
Mzdy.	194	Právne minimum	321
Právne minimum	194	Poistné plnenia fyzickým osobám	323
Mzdy z pohľadu ZDP	196	Poistenie z pohľadu DPH.....	329
Mzdy z pohľadu DPH.....	199	Poistenie z pohľadu PÚ	329
Mzdy z pohľadu PÚ	199	Poistné odvody.	330
Mzdy z pohľadu JÚ	199	Právne minimum	330
Náklady na vzdelávanie podnikateľov . .	201	Poistné odvody z pohľadu DPH	332
Právne minimum	201	Poistné odvody z pohľadu PÚ	332
Náklady na vzdelávanie podnikateľov z pohľadu ZDP ..	201	Poistné odvody z pohľadu JÚ.....	332
Náklady na vzdelávanie podnikateľov z pohľadu DPH ..	202	Poplatky	332
Náklady na vzdelávanie podnikateľov z pohľadu PÚ ..	202	Právne minimum	332
Náklady na vzdelávanie podnikateľov z pohľadu JÚ ..	203	Poplatky z pohľadu DPH	337
Obchodné podiely	204	Poplatky z pohľadu PÚ	337
Právne minimum	204	Poplatky z pohľadu JÚ	337
Obchodné podiely z pohľadu Zdp	204	Pracovné cesty podnikateľa	338
Obchodné podiely z pohľadu DPH	211	Právne minimum	338
Obchodné podiely z pohľadu PÚ	211	Pracovné cesty podnikateľa z pohľadu ZDP.....	338
Obchodné podiely z pohľadu JÚ	214	Pracovné cesty podnikateľa z pohľadu DPH	341
Odstupné a odchodné.	215	Pracovné cesty podnikateľa z pohľadu PÚ	341
Právne minimum	215	Pracovné cesty podnikateľa z pohľadu JÚ	341
Odstupné a odchodné z pohľadu DPH	219	Refakturácia	343
Odstupné a odchodné z pohľadu PÚ	219	Právne minimum	343
Odstupné a odchodné z pohľadu JÚ	219	Refakturácia z pohľadu PÚ	347
Odписы.	219	Refakturácia z pohľadu JÚ	348
Právne minimum	219	Reklama a propagácia.	348
Odписы z pohľadu ZDP	219	Právne minimum	348
Osoby oprávnené daňovo odpisovať majetok	223	Reklama a propagácia z pohľadu ZDP.....	349
Spôsoby odpisovania majetku	225	Reklama a propagácia z pohľadu DPH	353

Reklamné predmety v zákone o DPH	354	Úplatky z pohľadu PÚ	434
Reprezentácia versus DPH	356	Úplatky z pohľadu JÚ	434
Reklama a propagácia z pohľadu PÚ	356	Úroky z úverov a pôžičiek	435
Reklama a propagácia z pohľadu JÚ	357	Právne minimum	435
Rezervy	358	Úroky z úverov a pôžičiek z pohľadu ZDP	436
Právne minimum	358	Úroky z úverov a pôžičiek z pohľadu DPH	440
Rezervy z pohľadu ZDP	358	Úroky z úverov a pôžičiek z pohľadu PÚ	440
Rezervy z pohľadu DPH	362	Úroky z úverov a pôžičiek z pohľadu JÚ	441
Rezervy z pohľadu PÚ	362	Výdavky na osobnú potrebu	443
Sankčné platby.	366	Právne minimum	443
Právne minimum	366	Výdavky na osobnú potrebu z pohľadu ZDP	443
Sankčné platby z pohľadu DPH	367	Výdavky na osobnú potrebu z pohľadu DPH	444
Sociálny fond	368	Výdavky na osobnú potrebu z pohľadu PÚ	445
Právne minimum	368	Výdavky na osobnú potrebu z pohľadu JÚ	445
Sociálny fond z pohľadu ZDP	377	Výdavky na podiely na zisku	445
Sociálny fond z pohľadu DPH	379	Právne minimum	445
Sociálny fond z pohľadu PÚ	380	Výdavky na podiely na zisku z pohľadu ZDP	446
Sociálny fond z pohľadu JÚ	382	Výdavky na podiely na zisku z pohľadu DPH	446
Sponzorské výdavky	383	Výdavky na podiely na zisku z pohľadu PÚ	446
Právne minimum	383	Výdavky uplatniteľné až po zaplatení ..	447
Sponzorské výdavky z pohľadu ZDP	384	Právne minimum	447
Sponzorské z pohľadu príjmov	384	Výdavky uplatniteľné až po zaplatení z pohľadu ZDP ..	447
Sponzorské výdavky z pohľadu PÚ	389	Výdavky uplatniteľné až po zaplatení z pohľadu DPH ..	450
Sponzorské výdavky z pohľadu JÚ	390	Výskum a vývoj	450
Spotrebné dane	392	Právne minimum	450
Právne minimum	392	Výskum a vývoj z pohľadu ZDP	451
Spotrebné dane z pohľadu JÚ	394	Výskum a vývoj z pohľadu DPH	459
Sprostredkovanie	394	Výskum a vývoj z pohľadu PÚ	459
Právne minimum	394	Výskum a vývoj z pohľadu JÚ	460
Sprostredkovanie z pohľadu ZDP	394	Vzdelávanie zamestnancov	460
Sprostredkovanie z pohľadu DPH.	396	Právne minimum	460
Sprostredkovanie z pohľadu PÚ	400	Vzdelávanie zamestnancov z pohľadu ZDP	466
Sprostredkovanie z pohľadu JÚ	401	Vzdelávanie zamestnancov z pohľadu DPH	469
Stravovanie zamestnancov.	402	Vzdelávanie zamestnancov z pohľadu PÚ	469
Právne minimum	402	Vzdelávanie zamestnancov z pohľadu JÚ	469
Stravovanie a nápoje z pohľadu ZDP	404	Zásoby.	470
Stravovanie a nápoje z pohľadu DPH	411	Právne minimum	470
Stravovanie a nápoje z pohľadu PÚ	412	Zásoby z pohľadu ZDP	472
Stravovanie a nápoje z pohľadu JÚ	413	Zásoby z pohľadu DPH	475
Stravovanie podnikateľa	415	Zásoby z pohľadu PÚ	475
Právne minimum	415	Zásoby z pohľadu JÚ	485
Stravovanie podnikateľa z pohľadu ZDP	415	Zmarené investície	487
Stravovanie podnikateľa z pohľadu DPH	417	Právne minimum	487
Stravovanie podnikateľa z pohľadu JÚ	418	Zmarené investície z pohľadu PÚ	489
Technické zhodnotenie	420	Zmarené investície z pohľadu JÚ	491
Právne minimum	420	Vstupná a zostatková cena.	491
Technické zhodnotenie z pohľadu DPH	428	Právne minimum	491
Technické zhodnotenie z pohľadu PÚ	430	Vstupná a zostatková cena z pohľadu ZDP	497
Technické zhodnotenie z pohľadu JÚ	431	Vstupná a zostatková cena z pohľadu DPH	500
Úplatky	433	Vstupná a zostatková cena z pohľadu PÚ	502
Právne minimum	433	Vstupná a zostatková cena z pohľadu JÚ	507
Úplatky z pohľadu ZDP	433	Slovník odborných a ekonomických pojmov	510
Úplatky z pohľadu DPH	434		

Úvod

Spôsoby uplatňovania daňových výdavkov

Základná charakteristika pojmu „daňový výdavok resp. daňový náklad je obsiahnutá v rámci § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej iba „zákon o dani z príjmov“). Vychádzajúc z tohto ustanovenia je daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) zákona o dani z príjmov, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak spomínaný zákon neustanovuje inak.

Problematicku voľby spôsobu uplatňovania daňových výdavkov je potrebné riešiť pre podnikateľov - fyzické osoby, nakoľko zákon o dani z príjmov pre podnikajúce právnické osoby možnosť voľby neumožňuje.

Podnikatelia – fyzické osoby

Fyzickým osobám dosahujúcim zdaniteľné príjmy podľa § 6 zákona o dani z príjmov je umožnené rozhodnúť sa pre jeden z možných spôsobov uplatnenia výdavkov, ktorý je pre ne výhodný, a to:

- tzv. paušálne výdavky vo výške 60 % z úhrnu príjmov (táto možnosť sa však vzťahuje len na fyzické osoby dosahujúce príjem z podnikania alebo inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6

ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z príjmov resp. na príjem z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov) najviac však do výšky 20 000 eur ročne

- skutočné preukázateľné výdavky na základe vedenia tzv. zjednodušenej daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov,
- skutočné preukázateľné výdavky na základe vedenia jednoduchého alebo podvojného účtovníctva.

Daňovník, ktorý sa rozhodne uplatniť skutočne vynaložené daňové výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, postupuje podľa § 2 písm. i), § 19 až 21 zákona o dani z príjmov. Pri uplatňovaní skutočných (preukázateľných výdavkov) daňovník môže viesť daňovú evidenciu, môže účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva resp. aj podvojného účtovníctva.

Paušálne výdavky z úhrnu príjmov

Už počnúc rokom 2017 nadobudla v zásadnej miere účinnosť novela zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p., ktorej nosným poslaním bolo okrem iného zlepšenie podnikateľského prostredia a to aj prostredníctvom zavedenia zvýšenia maximálneho limitu uplatňovania paušálnych výdavkov.

V zmysle novelizovaného ustanovenia § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov v znení účinnom po 1. januári 2017 platí, že ak daňovník, ktorý nie je platiteľom DPH, alebo daňovník, ktorý je platiteľom DPH len časť zdaňovacieho obdobia, neuplatní preukázateľné daňové výdavky, môže uplatniť výdavky vo výške 60 % z úhrnu príjmov uve-

dených v § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z príjmov, najviac však do výšky 20 000 eur. Analogicky, ak daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov nie je platiteľom DPH alebo je platiteľom DPH len časť zdaňovacieho obdobia, neuplatní preukázateľné výdavky, môže uplatniť po 1. 1. 2017 výdavky rovnako vo výške 60% z týchto príjmov, najviac však do výšky 20 000 eur.

? Podnikateľ dosahuje v roku 2018 príjmy na základe živnostenského oprávnenia. Nie je registrovaný ako platiteľ DPH podľa § 4 zákona o DPH. Daňovník je však registrovaný pre DPH podľa § 7 zákona o DPH.

Môže daňovník uplatniť pri príjmoch zo živnosti výdavky percentom z príjmov?

Podnikateľ, ktorý je registrovaný pre DPH podľa § 7 zákona o DPH je zdaniteľnou osobou, ktorej je pridelené IČ DPH. Tento daňovník sa však nepovažuje za platiteľa DPH podľa § 4 zákona o DPH. Z dôvodu, že daňovník nebol počas celého zdaňovacieho obdobia registrovaný ako platiteľ DPH, bude si môcť za rok 2018 uplatniť pri príjmoch zo živnosti výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov.

? Podnikateľ dosahuje príjmy na základe živnostenského oprávnenia, pričom nie je registrovaný ako platiteľ DPH podľa § 4 zákona o DPH. Má dvoch zamestnancov.

Môže daňovník uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov?

Podnikateľ, ktorý vykonáva činnosť na základe živnostenského oprávnenia, a ktorý nie je celé zdaňovacie obdobie platiteľom DPH, sa môže rozhodnúť uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani

z príjmov. Skutočnosť, že zamestnáva zamestnancov je pre uvedené účely irelevantná.

Ďalej platí, že ak daňovník uplatní výdavky uvedeným spôsobom, v sumách výdavkov sú zahrnuté všetky daňové výdavky daňovníka okrem zaplateného poistného a príspevkov, ktoré je daňovník povinný platiť v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z príjmov, ak toto poistné a príspevky neboli zahrnuté do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Spomínané poistné a príspevky si môže daňovník uplatniť vo výdavkoch v preukázanej výške.

Daňovník počas uplatňovania výdavkov týmto spôsobom je povinný viesť evidenciu v rozsahu evidencie podľa § 6 ods. 11 písm. a) a d) zákona o dani z príjmov, t.z. konkrétne o:

- príjmov v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- zásobách a
- pohľadávkach.

Z doteraz uvedeného je zrejmé, že spôsob uplatňovania paušálnych výdavkov nemôže použiť fyzická osoba pri príjmoch z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

? Daňovník okrem príjmov zo zamestnania dosahuje počas roku 2018 aj príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Môže daňovník pri príjmoch z prenájmu uplatniť výdavky percentom z príjmov?

Nie nemôže. Pri príjmoch z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov daňovník nemôže uplatniť výdavky

percentom z príjmov. Pri zisťovaní základu dane z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov daňovník môže uplatniť len preukázateľne vynaložené daňové výdavky podľa účtovníctva alebo tzv. zjednodušenej evidencie v zmysle § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov.

Ak má daňovník s príjmami zo živnosti v zdaňovacom období aj iné druhy príjmov z podnikania resp. z inej samostatnej zárobkovej činnosti, môže sa rozhodnúť len pre jeden spôsob uplatnenia daňových výdavkov. To znamená, že pri všetkých týchto príjmoch (§ 6 ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z príjmov) uplatní výdavky jednotným spôsobom, buď preukázateľné výdavky alebo výdavky percentom z úhrnu týchto príjmov.

? **Súkromný lekár dosahoval počas celého zdaňovacieho obdobia príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov. Okrem týchto príjmov dosiahol v tom istom roku príjmy z použitia diela podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov, pričom s platiteľom dane uzatvoril vopred dohodu o neuplatňovaní zrážkovej dane z týchto príjmov podľa § 43 ods. 14 zákona o dani z príjmov.**

Môže si uplatniť pri príjmoch z výkonu súkromného lekára skutočné preukázateľne vynaložené výdavky a pri príjmoch z použitia diela výdavky percentom z príjmov?

Takýto postup zákon o dani z príjmov umožňuje. V prípade, ak daňovník dosahuje príjmy z výkonu činnosti súkromného lekára podľa § 6 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov a súčasne aj príjmy z použitia diela podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov, v tomto prípade sa spôsob uplatňovania výdavkov kombinovať môže.

Vedenie tzv. zjednodušenej daňovej evidencie

Vedenie tzv. zjednodušenej daňovej evidencie zákon o dani z príjmov umožňuje viesť každému daňovníkovi dosahujúcemu príjmy uvedené v § 6 ods. 1 až ods. 4. Zákon o dani z príjmov nepredpisuje formu, akou má byť táto daňová evidencia vedená, a teda forma vedenia evidencie závisí od rozhodnutia daňovníka. Platí však, že ak sa daňovník rozhodne viesť daňovú evidenciu, vedie ju počas celého zdaňovacieho obdobia. Nemôže dôjsť k situácii, že by časť zdaňovacieho obdobia viedol účtovníctvom a časť zdaňovacieho obdobia viedol daňovú evidenciu. Spomínaná evidencia počas celého zdaňovacieho obdobia však musí obsahovať údaje o:

- príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku (viď § 2 písm. m) zákona o dani z príjmov),
- zásobách a pohľadávkach,
- záväzkoch.

Daňovník v daňovej evidencii uvádza len hmotný majetok a nehmotný majetok, ktorý využíva na podnikanie, inú samostatnú zárobkovú činnosť alebo na prenájom alebo majetok súvisiaci s príjmami z použitia diela a použitia umeleckého výkonu. V prípade, ak sa daňovník rozhodne tento majetok uviesť v daňovej evidencii, potom sa stáva jeho obchodným majetkom a môže

si uplatňovať všetky výdavky súvisiace s využívaním tohto majetku ako napr. odpisy, výdavky na opravu a udržiavanie, na poisťenie a pod.

V prípade náležitostí účtovného dokladu zákon o dani z príjmov odkazuje na ustanovenie § 10 ods. 1 písm. a) až d) zákona o účtovníctve, podľa ktorého musí účtovný doklad, ktorý je preukázateľným účtovným záznamom obsahovať:

- slovné a číselné označenie účtovného dokladu,
- obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
- peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva a
- dátum vyhotovenia účtovného dokladu.

Súčasťou príjmov uvádzaných v daňovej evidencii sú všetky peňažné aj nepeňažné príjmy dosiahnuté z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti, pričom však základ dane z týchto druhov príjmov ovplyvnia len zdaniteľné príjmy (príjmy, ktoré sú predmetom dane a nie sú od dane oslobodené ani podľa tohto zákona a ani podľa medzinárodnej zmluvy).

V prípade uplatnenia výdavkov sa však v daňovej evidencii uplatňujú len daňové výdavky spĺňajúce podmienky daňovej uznateľnosti vymedzené v ustanoveniach § 2 písm. i) a § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Výdavky obsiahnuté v rámci ustanovenia § 21 zákona o dani z príjmov nie sú daňovo uplatniteľnými výdavkami a teda sa neuvádzajú v spomínanej daňovej evidencii.

? Môže daňovník - fyzická osoba v roku 2018 uplatňovať daňovú evidenciu, aj keď v tomto roku zamestnával dvoch zamestnancov?

Daňovník sa za zdaňovacie obdobie roka 2018 môže rozhodnúť viesť daňovú evidenciu.

Skutočnosť, že v danom období zamestnával zamestnancov je pre uvedený účel irelevantná.

Je tiež potrebné upozorniť, že v prípade vedenia daňovej evidencie daňovník nie je považovaný za účtovnú jednotku a teda daňovník nemusí viesť účtovníctvo a postupovať podľa zákona o účtovníctve.

? Daňovník do konca roka 2017 prenajímal byt, ktorý mal zaradený v obchodnom majetku a uplatňoval si odpisy. Daňovník viedol daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov. Za rok 2017 podal daňové priznanie a zaplatil daň.

Ako má spomínaný byt vyradiť z obchodného majetku, ak počnúc rokom 2018 už byt prenajímať nebude? Vznikne mu v uvedenej súvislosti nejaká oznamovacia povinnosť voči daňovému úradu, že nehnuteľnosť vyradil z obchodného majetku a teda aj prestal o nej viesť daňovú evidenciu?

Dňom zaradenia nehnuteľnosti do obchodného majetku sa rozumie deň, kedy daňovník začal o tejto nehnuteľnosti účtovať, resp. viesť evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov. Dňom vyradenia nehnuteľnosti z obchodného majetku sa rozumie deň, kedy daňovník prestal o tejto nehnuteľnosti účtovať, resp. viesť evidenciu podľa § 6 ods. 11 spomínaného právneho predpisu.

Skutočnosť, že daňovník začal alebo skončil viesť daňovú evidenciu o predmetnej nehnuteľnosti, neoznamuje správcovi dane. To znamená, že ani zaradenie ani vyradenie nehnuteľnosti z obchodného majetku daňovník daňovému úradu nenahlasuje.

Ak daňovník, ktorý vedie daňovú evidenciu je platiteľom DPH, potom na účely DPH musí viesť podrobné záznamy v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

? Daňovník, ktorý dosahuje príjmy z poľnohospodárskej výroby, je platiteľom DPH. Na daňové účely uplatňuje skutočné preukázateľné daňové výdavky. Je platiteľom DPH.

Musí daňovník viesť peňažný denník a účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva?

Zákon o dani z príjmov umožňuje aj daňovníkovi, ktorý je platiteľom DPH viesť tzv. daňovú evidenciu. Z ustanovenia § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov vyplýva, v akej štruktúre má byť spomínaná evidencia vedená. Okrem tejto evidencie je v predmetnom prípade povinný viesť navyše aj evidenciu DPH, nakoľko platiteľ DPH je povinný dodržiavať aj ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Daňovník, ktorý vedie daňovú evidenciu v zmysle § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, vyznačí túto skutočnosť na príslušnom riadku daňového priznania.

Vedenie jednoduchého účtovníctva

Podnikateľ – fyzická osoba, ktorá podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak chce preukazovať svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov, sa môže rozhodnúť pre tieto účely účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva, a teda týmto rozhodnutím je považovaný za účtovnú jednotku. Pri vedení účtovníctva je povinný postupovať podľa Opatrenia MF SR č. MF/27076/2007-74 v znení neskorších predpisov, ktorým sa ustanovujú postupy účtovania pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva a apli-

kovať platné ustanovenia zákona o účtovníctve.

Pre takýto postup sa môže v zmysle § 6 ods. 13 zákona o dani z príjmov rozhodnúť aj daňovník, ktorý má príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov resp. príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov, aj keď táto povinnosť daňovníkovi nevyplýva zo zákona o účtovníctve. Ak sa tak rozhodne, potom je povinný týmto spôsobom postupovať počas celého zdaňovacieho obdobia.

Vedenie podvojného účtovníctva

Podnikateľ – fyzická osoba, ktorá podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak chce preukazovať svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov, sa môže rozhodnúť pre tieto účely účtovať aj v sústave podvojného účtovníctva, a teda týmto rozhodnutím je považovaný za účtovnú jednotku. Uvedené platí aj napriek skutočnosti, že nie je zapísaný do Obchodného registra.

Pri vedení účtovníctva je povinný postupovať podľa Opatrenia MF SR č. 23054/ 2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p.

Pre takýto postup sa môže v zmysle § 6 ods. 13 zákona o dani z príjmov rozhodnúť aj daňovník, ktorý má príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona o dani z príjmov resp. príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 4 zákona o dani z príjmov, aj keď táto povinnosť daňovníkovi nevyplýva zo zákona o účtovníctve. Ak sa tak rozhodne, potom je povinný týmto spôsobom postupovať počas celého zdaňovacieho obdobia.

Postup pri zmene uplatňovania daňových výdavkov fyzických osôb

Spôsob uplatňovania výdavkov, ktorý si živnostník zvolí, je povinný dodržiavať počas celého zdaňovacieho obdobia. Živnostník však môže zmeniť spôsob uplatnenia daňových výdavkov v jednotlivých zdaňovacích obdobiach (t.j. k 1. 1. príslušného kalendárneho roka). Postup pri zmene spôsobu uplatňovania výdavkov v jednotlivých zdaňovacích obdobiach je upravený v § 51a zákona o dani z príjmov.

Postup pri prechode účtovania zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva a naopak, a podrobnosti o ustanoveniach tohto zákona ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorým je Opatrenie MF SR č. 21378/2003-92, ktorým sa ustanovuje postup účtovania pri prechode zo sústavy jednoduchého účtovníctva do sústavy podvojného účtovníctva a postup účtovania pri prechode zo sústavy podvojného účtovníctva do sústavy jednoduchého účtovníctva pre podnikateľov a účtovné jednotky, ktoré vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v znení neskorších predpisov.

Daňovník, ktorý zmení spôsob uplatňovania výdavkov podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov na uplatňovanie preukázateľných výdavkov podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov a naopak, upraví základ dane z príjmov postupom ustanoveným Usmernením MF SR č. 011092/2009-72.

Daňovník, ktorý v zdaňovacom období uplatňoval výdavky podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov a po tomto zdaňovacom období začal účtovať v sústave podvojného účtovníctva alebo daňovník, ktorý v zdaňovacom období účtoval v sústave podvojného účtovníctva a po tomto zdaňovacom období

začal uplatňovať výdavky podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, upraví základ dane postupom ustanoveným Usmernením MF SR č. 011087/2009-721.

Daňovník, ktorý začne viesť daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov bezprostredne po období, v ktorom účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva, základ dane zvýši o zostatky vytvorených rezerv podľa § 20 ods. 9 písm. b), d) až f) zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom došlo k tejto zmene, podľa stavu zisteného k začiatku zdaňovacieho obdobia, v ktorom začne viesť daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov.

Daňovník, ktorý začne účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva bezprostredne po období, v ktorom viedol daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, neupravuje základ dane z príjmov.

Daňovník, ktorý začal účtovať v sústave podvojného účtovníctva po období, v ktorom uplatňoval výdavky spôsobom podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov a naopak, upraví základ dane podľa § 17 ods. 8 písm. b) alebo písm. c) zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom došlo k tejto zmene. Úpravu základu dane tento daňovník vykoná zo zisteného stavu jednotlivých položiek k začiatku zdaňovacieho obdobia, v ktorom začne účtovať v sústave podvojného účtovníctva alebo viesť evidenciu podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov.

Daňovník, ktorý začne viesť evidenciu podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov bezprostredne po období, v ktorom účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva, základ dane zvýši o zostatky vytvorených rezerv podľa § 20 ods. 9 písm. b), d) až f) zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom došlo k tejto zmene, podľa stavu

zisteného k začiatku zdaňovacieho obdobia, v ktorom začne viesť evidenciu podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov.

Daňovník, ktorý začne viesť evidenciu podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov bezprostredne po období, v ktorom účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva alebo v sústave podvojného účtovníctva, ak v účtovných obdobiach zaúčtoval opravnú položku k nadobudnutému majetku podľa osobitného predpisu, vedie túto opravnú položku len evidenčne, pričom počas vedenia evidencie podľa § 6 ods. 10 ovplyvňuje táto opravná položka len výšku príjmov; počas vedenia evidencie podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov nemôže prerušiť a ani predĺžiť dobu zahrňovania tejto opravnej položky do daňových výdavkov alebo príjmov.

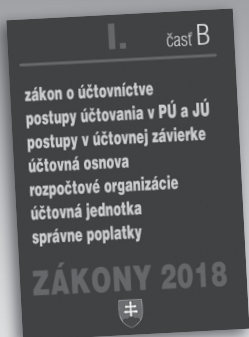
Daňovník, ktorý začne viesť daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov bezprostredne po období, v ktorom účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva alebo v sústave podvojného účtovníctva, alebo viedol evidenciu podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov, ak v účtovných obdobiach zaúčtoval opravnú

položku k nadobudnutému majetku podľa účtovných predpisov, zahrnuje do daňových výdavkov alebo príjmov túto opravnú položku v súlade s účtovnými predpismi aj počas vedenia evidencie podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov.

Podnikatelia – právnické osoby

Podnikajúca právnická osoba je v zmysle § 9 ods. 1 zákona o účtovníctve povinná účtovať v sústave podvojného účtovníctva a teda pri vedení účtovníctva je povinná postupovať podľa Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p.

Podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia. Pri preukazovaní vynaložených daňových nákladov resp. výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov postupuje v kontexte s § 2 písm. i), § 19 až 21 zákona o dani z príjmov.



Účtovné predpisy

- **účtovníkom, účtovným jednotkám, podnikateľom, právnickým osobám, ekonómom**
- **úplné znenie zákonov, súvisiacich predpisov a účtovných opatrení**
- **postupy účtovania v JÚ, postupy účtovania v PÚ**
- **opatrenie k účtovnej závierke**
- **opatrenia pre rozpočtové a neziskové organizácie**

Objednávajú na tel. čísle: 558731 125-127, 732 705 627 alebo e-mail: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz

Akcie a cenné papiere

» Právne minimum

Základná definícia cenného papiera je obsiahnutá v rámci ustanovenia § 2 ods. 1 zákona č. 566/2001 Z.z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o cenných papieroch“). V zmysle nej predstavuje cenný papier peniazmi oceneľný zápis v zákonom ustanovenej podobe a forme, s ktorým sú spojené práva podľa zákona o cenných papieroch a práva podľa osobitných zákonov, najmä oprávnenie požadovať určité majetkové plnenie alebo vykonávať určité práva voči zákonom určeným osobám.

Sústavu cenných papierov vytvárajú akcie, dočasné listy, podielové listy, dlhopisy, vkladové listy, pokladničné poukážky, vkladné knižky, kupóny, zmenky, šeky, cestovné šeky, náložné listy, skladištné listy, skladiskové záložné listy, tovarové záložné listy, družstevné podielnické listy, investičné certifikáty, vkladové potvrdenky, certifikáty podľa Čl. 2 ods. 1 bod 27 nariadenia európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 600/2014 z 15. mája 2014 o trhoch s finančnými nástrojmi, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 648/2012 (Ú. v. EÚ L 173, 12. 6. 2014) v platnom znení a iné druhy cenných papierov, ktoré za ne vyhlásil osobitný zákon.

Akcia v zmysle § 155 Obchodného zákonníka predstavuje práva akcionára ako spoločníka podieľať sa podľa zákona a stanov akciovej spoločnosti na jej riadení, zisku a na likvidačnom zostatku po zrušení akciovej spoločnosti s likvidáciou, ktoré sú spojené s akciou ako s cenným papierom, ak zákon neustanovuje inak. Ak zákon neustanovuje inak, akcia môže byť vydaná v podobe

listinného cenného papiera (tzv. listinná akcia) alebo v podobe zaknihovaného cenného papiera (tzv. zaknihovaná akcia).

» Akcie a cenné papiere z pohľadu ZDP

Podľa § 19 ods. 2 písm. f) zákona o dani z príjmov sa za daňové výdavky (náklady) uznávajú výdavky (náklady) **vo výške úhrnu vstupných cien akcií** a úhrnu vstupných cien ostatných cenných papierov podľa § 25a zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k ich predaju, do výšky úhrnu príjmov z ich predaja s výnimkou

- 1. dlhopisu**, pri ktorom je predajná cena nižšia najviac o výšku výnosu z dlhopisu zahrnutého do základu dane do doby predaja alebo splatnosti dlhopisu,
- 2. daňovníkov, ktorí vykonávajú obchodovanie s cennými papiermi** podľa osobitného predpisu, ktorým sa výdavok (náklad) na obstaranie cenných papierov uzná do výšky účtovanej ako náklad.

Počnúc rokom 2018 sa v nadväznosti na **zavedenie oslobodenia príjmov z predaja akcií** v § 13c zákona o dani z príjmov recipročne upravilo aj ustanovenie § 19 ods. 2 písm. f) zákona o dani z príjmov. Vypustením prvého bodu z ustanovenia § 19 ods. 2 písm. f) zákona o dani z príjmov strata z predaja akcií už nie je daňovo akceptovaná ani po splnení 10 % odchýlky.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zn ods. 18 zákona o dani z príjmov sa naďalej bude postupovať podľa § 19 ods. 2 písm. f) prvý bod tohto zákona v znení účinnom do 31. 12. 2017 pri predaji akcií, ktoré boli obstarané najneskôr do 31. 12.

2017 a u daňovníka s hospodárskym rokom pri predaji akcií obstaraných do konca zdaňovacieho obdobia, ktoré bezprostredne predchádza zdaňovaciemu obdobiu začínajúcemu po 31. 12. 2017, ak u nich nie sú splnené podmienky oslobodenia podľa § 52zn ods. 17 a § 13c zákona o dani z príjmov.

? Spoločnosť ABC, s.r.o. predala dlhopis za 1 000 eur, pričom jeho vstupná cena bola 1 050 eur. Do doby predaja dlhopisu spoločnosť zaúčtovala výnosy z dlhopisu vo výške 110 eur.

Úrokový výnos z dlhopisu bol zahrnutý do základu dane z príjmov spoločnosti ABC, s.r.o. v zdaňovacom období, v ktorom bolo o úroku účtované. Do daňových výdavkov tak môže spoločnosť zahrnúť vstupnú cenu predaného dlhopisu až do výšky príjmu z predaja dlhopisu zvýšenej o výnos z dlhopisu zahrnutého do základu dane, t.j. do výšky 1 110 eur (1 000 + 110). Spoločnosť ABC, s.r.o. teda môže uplatniť do daňových výdavkov vstupnú cenu predaného dlhopisu v plnej výške 1 050 eur.

Medzi daňovo uplatniteľné výdavky možno tiež na základe § 19 ods. 2 písm. g) bod 2 zákona o dani z príjmov zahrnúť výdavky (náklady) **vo výške vstupnej ceny** podľa § 25a zákona o dani z príjmov pri zmenke, o ktorej sa účtuje ako o cennom papieri, pri jej predaji avšak len do výšky príjmov plynúcich z tohto predaja. Pri viacerých zmenkách sa posudzuje pre uvedené účely **každý predaj jednotlivo**.

» Akcie a cenné papiere z pohľadu DPH

Podľa ustanovenia § 39 ods. 1 písm. f) zákona o DPH sú činnosti týkajúce sa cenných papierov a obchodných podielov vrátane sprostredkovania týchto činností oslobodené od DPH. Oslobodená od DPH však nie je správa cenných papierov a úschova cenných papierov.

Činnosťami týkajúcimi sa cenných papierov v zmysle spomínaného ustanovenia je najmä predaj cenných papierov, obstaranie predaja a kúpy cenných papierov ako aj sprostredkovanie kúpy a predaja cenných papierov. **Zmluvou o riadení portfólia cenných papierov sa totiž poskytovateľ služby (obhospodarovateľ) zaväzuje** hospodáriť s portfóliom cenných papierov klienta spravidla na základe voľného rozhodovania obhospodarovateľa a klient sa zaväzuje zaplatiť za to odplatu. Pri tomto type zmlúv ide najmä o vykonávanie činností, ktoré vedú ku vzniku, zmene alebo zániku práv spojených s cennými papiermi.

V aplikačnej praxi však na základe spomínaných zmlúv o riadení portfólia cenných papierov obhospodarovateľ, ak zo zmluvy nevyplýva niečo iné, zaväzuje zároveň vykonávať aj činnosti úschovy a správy cenných papierov, a to s cieľom **zabezpečiť dlhodobú odbornú starostlivosť o portfólio cenných papierov klienta**. Pre takéto prípady vydalo Ministerstvo financií SR usmernenie, v zmysle ktorého sa služba riadenia portfólia cenných papierov považuje za jednu zloženú službu oslobodenú od dane z pridanej hodnoty pri splnení nasledujúcich kritérií :

- hlavným cieľom služby riadenia portfólia cenných papierov je **činnosť spočívajúca v obstaraní obchodov s cennými papiermi pre zákazníka**,
- služba úschovy a správy cenných papierov je **vedľajšou službou**, ktorá má pre zákazníka zabezpečiť efektívnejšie hospodárenie s portfóliom cenných papierov ako celkom.

Ak teda sú splnené uvedené kritériá, t.j. obstaranie kúpy a predaja cenných papierov predstavuje hlavnú činnosť a úschova a správa cenných papierov je vo vzťahu k tejto činnosti **vedľajšou službou**, uplat-

ní sa oslobodenie od dane podľa § 39 ods. 1 písm. f) zákona o DPH na službu riadenia portfólia cenných papierov ako celok.

Skutočnosť, že služba obstarania kúpy a predaja cenných papierov je hlavnou činnosťou, t.j. prevládajúcou vo vzťahu k úschove a správe cenných papierov, sa môže posúdiť napr. na základe dohodnutej odplaty za riadenie portfólia cenných papierov. Obstaranie kúpy a predaja cenných papierov **sa považuje za hlavnú činnosť**, ak podstatná časť z celkovej odplaty za službu riadenia portfólia cenných papierov predstavuje odmenu za činnosť obstarania kúpy a predaja cenných papierov, ktorá je v zmysle § 39 ods. 1 písm. f) zákona o DPH oslobodená od dane z pridanej hodnoty.

» **Akcie a cenné papiere z pohľadu PÚ**

Predovšetkým je potrebné pripomenúť, že cenné papiere je potrebné vždy sledovať na analytických účtoch podľa druhu cenných papierov, emitentov a mien, na ktoré cenné papiere a podiely znejú. Cenné papiere je z hľadiska účtovania potrebné rozdeliť do dvoch skupín, a to dlhodobý finančný majetok (účtovná skupina 06) a krátkodobý finančný majetok (účtovná skupina 25). **Cenné papiere sa ďalej členia na základe vzťahu ich majiteľa k emitentovi na majetkové cenné papiere a úverové resp. dlhové cenné papiere.**

Cenné papiere sa oceňujú pri obstaraní podľa § 25 zákona o účtovníctve. Cenné papiere na obchodovanie sa podľa § 25 ods. 1 písm. e) bod 3 zákona o účtovníctve oceňujú reálnou hodnotou. Súčasťou obstarávacej ceny cenného papiera oceneného podľa § 25 ods. 1 písm. a) bod 3 zákona o účtovníctve sú náklady súvisiace s obstaraním cenného papiera, napríklad poplatky, provízie za sprostredkovanie. Súčasťou obstarávacej ceny nie sú najmä **úroky z úverov na obstaranie cenných papierov, kurzové**

rozdiely a náklady spojené s držbou cenného papiera. V priebehu obstarávania sa jednotlivé zložky obstarávacej ceny nakupovaných cenných papierov účtujú na účte 043 - *Obstaranie dlhodobého finančného majetku* alebo ak ide o krátkodobý finančný majetok na účte 259 - *Obstaranie krátkodobého finančného majetku*.

Cenné papiere sa účtujú ako dlhodobý finančný majetok, ak ide o cenné papiere v dcérskej účtovnej jednotke, cenné papiere v spoločnosti alebo družstve s podielovou účasťou, **realizovateľné cenné papiere a dlhové cenné papiere držané do doby splatnosti.**

Cenné papiere sa účtujú ako krátkodobý finančný majetok, ak ide o majetkové cenné papiere určené na obchodovanie a dlhové cenné papiere určené na obchodovanie, dlhové cenné papiere so splatnosťou do jedného roka držané **do doby splatnosti**, vlastné akcie, vlastné dlhopisy a ostatné realizovateľné cenné papiere.

Ako dlhový cenný papier držaný do doby splatnosti sa účtuje cenný papier, ktorý má určenú splatnosť, a u ktorého má účtovná jednotka úmysel a zámer držať ho do doby splatnosti.

Ako dlhový cenný papier sa účtuje cenný papier úverovej povahy, napríklad **dlhopis s pevnou úrokovou sadzbou** (tzv. kupónový dlhopis), **dlhopis, u ktorého je úrokový výnos stanovený rozdielom** medzi menovitou hodnotou a jeho nižším emisným kurzom (tzv. diskontované cenné papiere) a zmenky.

Ako cenný papier na obchodovanie sa účtuje cenný papier, ktorý je držaný za účelom vykonania obchodu na tuzemskej burze a zahraničnej burze alebo inom verejnom trhu s cieľom dosahovať zisk z cenových rozdielov v krátkodobom horizonte.

Ako **realizovateľný cenný papier a podiel** sa účtuje cenný papier a podiel,

ktorý nie je cenným papierom na obchodovanie, cenným papierom držaným do doby splatnosti, cenným papierom a podielom v dcérskej účtovnej jednotke, cenným papierom a podielom v spoločnosti alebo družstve s podielovou účasťou.

Zmena reálnej hodnoty majetkových cenných papierov určených na obchodovanie sa účtuje ako zníženie hodnoty v prospech účtu krátkodobého finančného majetku so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 564 - *Náklady na precenenie cenných papierov*. Pri zvýšení hodnoty sa účtuje na ťarchu účtu finančného majetku so súvzťažným zápisom v prospech účtu 664 - *Výnosy z precenenia cenných papierov*.

Zmena reálnej hodnoty dlhových cenných papierov určených na obchodovanie sa účtuje nasledovne:

- zníženie menovitej hodnoty kupónových dlhopisov na ťarchu účtu 566 - *Náklady na krátkodobý finančný majetok* súvzťažne s účtom finančného majetku,
- zvýšenie menovitej hodnoty kupónových dlhopisov v prospech účtu 666 - *Výnosy z krátkodobého finančného majetku* súvzťažne s účtom finančného majetku.

U diskontovaných cenných papierov je zmena v ocenení reálnou hodnotou súčasťou úrokového výnosu.

U dlhových cenných papierov sa účtuje o úrokovom výnose na ťarchu príslušného účtu, pričom sa tento úrokový výnos zaznamenáva na analytický **účet k príslušnému účtu cenných papierov** a v prospech účtu účtovej skupiny 66 - *Finančné výnosy*. O úrokovom výnose sa účtuje v priebehu doby, ktorá uplynie medzi nákupom cenného papiera a splatnosťou cenného papiera vo vecnej a časovej súvislosti.

Pri dlhových cenných papieroch držaných do doby splatnosti sa rozdiel medzi

obstarávacou cenou bez kupónu a menovitou hodnotou účtuje vo vecnej a časovej súvislosti podľa charakteru buď na ťarchu účtu účtovej skupiny 56 alebo v prospech účtu účtovej skupiny 66 súvzťažne s účtom finančného majetku. **Pri diskontovaných cenných papieroch držaných do doby splatnosti** sa v prospech príslušného účtu v účtovej skupine 66 účtuje vo vecnej a časovej súvislosti rozdiel medzi ich obstarávacou cenou a menovitou hodnotou.

O presunoch medzi jednotlivými skupinami cenných papierov sa účtuje, ak cenný papier určený na obchodovanie stratí charakter evidovaného cenného papiera a presunie sa do inej skupiny cenných papierov podľa nového zámeru účtovnej jednotky.

» Akcie a cenné papiere z pohľadu JÚ Aj v jednoduchom účtovníctve sa z časového hľadiska člení finančný majetok na:

- dlhodobý majetok, ktorého doba použiteľnosti alebo doba splatnosti je dlhšia ako jeden rok,
- krátkodobý majetok, ktorého doba použiteľnosti alebo doba splatnosti je najviac jeden rok.

Ako dlhodobý finančný majetok sa okrem iného účtujú:

- **podielové cenné papiere** vyjadrujúce podiel na základnom imaní v obchodných spoločnostiach a družstvách (napr. akcie, dočasné listy, podielové listy, družstevné podielnické listy),
- **dlhové cenné papiere** držané do doby splatnosti, napríklad dlhopisy s pevnou úrokovou sadzbou (kupónové dlhopisy), dlhopisy, pri ktorých je úrokový výnos určený rozdielom medzi menovitou hodnotou a ich nižším emisným kurzom (diskontované cenné papiere), zmenky,

- **realizovateľné cenné papiere** a podiely, napríklad náložný list, skladiskový list.

Krátkodobé cenné papiere sa účtujú v rámci krátkodobého finančného majetku.

Ako cenný papier určený na obchodovanie sa účtuje cenný papier, ktorý je držaný za účelom vykonania obchodu na tuzemskej burze, zahraničnej burze alebo na inom verejnom trhu s cieľom dosahovať zisk z cenových rozdielov **v krátkodobom horizonte**.

Ako cenný papier držaný do splatnosti sa účtuje cenný papier, ktorý má určenú splatnosť, a pri ktorom má účtovná jednotka úmysel a zámer držať ho do doby splatnosti.

Ako realizovateľný cenný papier sa účtuje cenný papier, pri ktorom spravidla v okamihu obstarania nie je známy zámer účtovnej jednotky. **Realizovateľný cenný papier nie je určený na obchodovanie a nie je cenným papierom držaným do splatnosti.**

Cenné papiere sa pri prvotnom účtovaní oceňujú obstarávacou cenou. Jej súčasťou sú priame náklady na obchody spojené s cennými papiermi, ktoré sú účtovnej jednotke pri prvotnom účtovaní známe, napríklad poplatky a provízie maklérom, poradcom,

burzám. **Súčasťou obstarávacej ceny nie sú úroky z úveru na obstaranie cenného papiera a náklady na jeho držbu.**

Obstaranie cenných papierov sa účtuje v knihe finančného majetku a v peňažnom denníku medzi výdavky, ktoré neovplyvňujú základ dane z príjmov. Príjem z predaja cenných papierov sa účtuje v peňažnom denníku medzi príjmy zahrňované do základu dane z príjmov celkom a v druhovom členení ako „ostatný príjem“, ktorý sa v rámci uzávierkových účtovných operácií upraví podľa podmienok ustanovených zákonom o dani z príjmov.

Pri cenných papieroch držaných do splatnosti sa ich ocenenie postupne zvyšuje o dosahované úrokové výnosy. **Za úrokový výnos sa pritom považuje:**

- pri dlhopisoch s kupónmi postupne **dosahovaný rozdiel (prémia)** medzi menovitou hodnotou a čistou obstarávacou cenou, obstarávacou cenou zníženou o už dosiahnutý úrok z kupónu ku dňu obstarania cenného papiera a postupne dosahovaný úrok z kupónu určený v emisných podmienkach,
- pri dlhopisoch bez kupónov a zmenkách postupne dosahovaný rozdiel medzi menovitou hodnotou a obstarávacou cenou **(diskont)**.

Citované zákony a ďalšie predpisy zo strany 5 – 16 sme uverejnili:

Zákon o dani z príjmov (zák. č. 595/2003 Z. z.)

Zákon o dani z pridanej hodnoty (zák. č. 222/2004 Z. z.)

- **Zákony I časť A/2018**

Zákon o účtovníctve (zák. č. 431/2002 Z. z.)

Opatrenie pre účtovné jednotky účtujúce v systave jednoduchého účtovníctva (Opatrenia MF SR č. MF/27076/2700-74)

Opatrenie pre účtovné jednotky účtujúce v systave podvojného účtovníctva (Opatrenia MF SR č. MF/23054/2002-92)

- **Zákony I časť B/2018**

Obchodný zákonník (zák. č. 513/1991 Zb.)

- **Zákony II časť A/2018**

Zákon o živnostenskom podnikaní s komentárom

- **Poradca 4/2018**

Zákon o dani z príjmov s komentárom

- **mesačník Poradca 6-7/2018**

Zákon o dani z pridanej hodnoty s komentárom
- **mesačník Poradca 8/2017**

DPH po novele – odborná tematická publikácia
Daňové výdavky 2018 – mesačník 1000 riešení
4/2018

Posledný rok platenia daňovej licencie – mesačník
DUO 3-4/2018

Príjmy FO – daňové vysporiadanie – mesačník PAM
3-4/2018

Publikácie si môžete objednať na www.poradca.sk, e-mailom: abos@poradca.sk, telefonicky **041/56 52 871, 877, 879, 0915 033 300, 0911 193 135**. Po. – Pia. 9.00-15.00 možno objednať za zvýhodnené ceny do vypredania zásob.

BOZP u podnikateľa

» Právne minimum

Všeobecné zásady prevencie a základné podmienky na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov **podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolania a iných poškodení zdravia z práce** ustanovuje zákon č. 124/2006 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p. (ďalej iba „zákon o BOZP“). Povinnosti a opatrenia ustanovené týmto zákonom sa v rozsahu nevyhnutnom na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci **vzhľadom na povahu činnosti vzťahujú** okrem iných aj **na fyzickú osobu, ktorá je podnikateľom a nie je zamestnávateľom**, a na jeho príbuzných v priamom rade, súrodencu a manžela, ak sa podieľajú na plnení jej podnikateľských úloh. Na podnikateľa – fyzickú osobu sa vzťahuje aj množstvo vyhlášok a vykonávacích predpisov zákona o BOZP.

» BOZP u podnikateľa z pohľadu ZDP

Zákon o dani z príjmov striktné neobsahuje všetky typy výdavkov, ktoré je alebo nie je možné daňovo efektívne uplatniť. Pri posudzovaní výdavky podnikateľa **súvisiacich s prevenciou a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolania a iných poškodení zdravia z práce** je preto potrebné predovšetkým vychádzať zo všeobecnej definície daňového výdavku ustanovenej prostredníctvom § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

V zmysle uvedeného ustanovenia je daňovým výdavkom taký výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie

zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, pričom pri využívaní majetku, ktorý **môže mať charakter osobnej potreby** a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) spomínaného právneho predpisu, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Zákon o dani z príjmov následne ustanovuje v rámci § 19 ods. 2 písm. c) bod 1 možnosť daňovo **uplatniť výdavky na bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a na hygienické vybavenie pracovísk.**

V súvislosti s predmetnou problematikou sa pri daňovom posudzovaní výdavkov možno častokrát oprieť aj o ustanovenie § 19 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorého medzi daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky (náklady), ktoré je daňovník povinný uhradiť podľa osobitných predpisov.

? *Môže si dať živnostník do nákladov aj pracie prostriedky, osobné čistiace prostriedky ako toaletné mydlo, solvínu, ochranný krém na ruky a tiež aj toaletný papier? Živnostník pôsobí v oblasti stavebných a murárskych prác.*

Musí si živnostník k tomu urobiť aj nejaký vnútorný predpis?

Zákon o dani z príjmov ustanovuje v rámci § 19 ods. 2 písm. c) bod 1 možnosť daňovo uplatniť výdavky na **bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a na hygienické vybavenie pracovísk**. Pri vymedzovaní druhu a podmie-

B

nok takýchto výdavkov je potrebné vychádzať zo zákona o BOZP. Povinnosti a opatrenia ustanovené týmto zákonom sa v nevyhnutnom rozsahu vzhľadom na povahu činnosti vzťahujú v zmysle § 2 ods. 2 písm. b) okrem iných aj na fyzickú osobu, ktorá je podnikateľom a nie je zamestnávateľom.

V kontexte ustanovenia § 19 ods. 2 písm. c) bod 1 zákona o dani z príjmov s ustanovením § 6 ods. 3 písm. b) zákona o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci teda možno vysloviť záver, že ak to vyžaduje ochrana života alebo zdravia podnikateľa, je možné prislúchajúce umývacie, čistiacie a dezinfekčné prostriedky potrebné na zabezpečenie telesnej hygieny daňovo efektívne uplatniť, samozrejme v primeranom množstve. Za týmto účelom možno odporučiť vypracovanie internej smernice, ktorej obsahom by malo byť uvedenie druhu uvedených hygienických prostriedkov a ich dobu použitia príp. počet ks v kalendárnych mesiacoch.

» **BOZP u podnikateľa z pohľadu DPH**

Pri obstaraní tovarov a služieb, ktoré sú vynaložené v súvislosti s prevenciou a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolenia a iných poškodení zdravia z práce je **možné uplatniť odpočítanie DPH za predpokladu splnenia podmienok** ustanovených v § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej iba „zákon o DPH“).

» **BOZP u podnikateľa z pohľadu PÚ**

Výdavky vynaložené podnikateľom v súvislosti s prevenciou a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolenia a iných poškodení zdravia z práce je možné účtovať

zaevidovať na účet 548 – *Ostatné náklady na hospodársku činnosť*. Pri výdavkoch, ktoré sú nad rámec rozsahu ustanoveného osobitnými predpismi je potrebné prostredníctvom analytickej evidencie vhodným spôsobom zabezpečiť ich dopad na základ dane z príjmov podnikateľa.

Ak majú výdavky vynaložené podnikateľom **v súvislosti s prevenciou** a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolenia a iných poškodení zdravia z práce charakter zásob, potom možno o nich účtovať prostredníctvom účtu 112 (spôsob A) alebo účtu 501 (spôsob B).

» **BOZP u podnikateľa z pohľadu JÚ**

Výdavky vynaložené podnikateľom v súvislosti s prevenciou a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolenia a iných poškodení zdravia z práce v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi sa v peňažnom denníku zaúčtujú medzi výdavky, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov celkom, v druhovom členení podľa charakteru medzi „služby“ alebo „zásoby“.

Ak **podnikateľ nakúpi pre seba zásoby** napr. čistiacie prostriedky, pracovnú obuv a pod., ktoré bude vydávať do spotreby postupne (napr. v zmysle internej smernice o osobných ochranných pracovných prostriedkoch vypracovanou v súlade s predpismi o BOZP), potom je vhodné v peňažnom denníku súvisiaci výdavok zaúčtovať medzi výdavky, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov celkom, v druhovom členení medzi „zásoby“ a zaevidovať ich stav v Knihe zásob resp. na príslušnej skladovej karte. Následné **postupné vydávanie osobných**

ochranných pracovných prostriedkov zaeviduje len ako úbytok týchto zásob v Knihe zásob resp. na príslušnej skladovej karte.

Výdavky vynaložené podnikateľom v súvislosti s prevenciou a dodržaním základných podmienok na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie

rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolania a iných poškodení zdravia z práce nad rámec rozsahu ustanoveného osobitnými predpismi sa v peňažnom denníku zaúčtujú medzi výdavky, ktoré neovplyvňujú základ dane z príjmov.

B

BOZP u zamestnávateľa

» Právne minimum

V zmysle § 146 Zákonníka práce **predstavuje ochrana práce systém opatrení** vyplývajúcich z právnych predpisov, organizačných opatrení, technických opatrení, zdravotníckych opatrení a sociálnych opatrení zameraných na utváranie pracovných podmienok zaisťujúcich bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci, zachovanie zdravia a pracovnej schopnosti zamestnanca. **Ochrana práce je pritom neoddeliteľnou súčasťou pracovnoprávných vzťahov.**

Starostlivosť o bezpečnosť a zdravie zamestnancov pri práci a o zlepšovanie pracovných podmienok ako základných súčastí ochrany práce je rovnocennou a neoddeliteľnou súčasťou plánovania a plnenia pracovných úloh. Bezpečnosť a ochrana zdravia pri práci je stav pracovných podmienok, ktoré **vylučujú alebo minimalizujú pôsobenie nebezpečných a škodlivých činiteľov pracovného procesu** a pracovného prostredia na zdravie zamestnancov.

Zamestnávateľ, zamestnanci a zástupcovia zamestnancov pre bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a odborová organizácia sú povinní pri plánovaní a vykoná-

vaní opatrení v oblasti ochrany práce navzájom spolupracovať.

Treba tiež pripomenúť, že znalosť právnych predpisov a ostatných predpisov na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci je neoddeliteľnou a trvalou súčasťou kvalifikačných predpokladov. Zamestnávateľ musí pri hodnotení pracovných výsledkov **prihliadať na dodržiavanie právnych predpisov a ostatných predpisov** na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci.

Povinnosti zamestnávateľa

Zamestnávateľ je v rozsahu svojej pôsobnosti povinný sústavne zaisťovať bezpečnosť a ochranu zdravia zamestnancov pri práci a na ten účel vykonávať potrebné opatrenia vrátane zabezpečovania prevencie, potrebných prostriedkov a vhodného systému na riadenie ochrany práce. **Zamestnávateľ je povinný zlepšovať úroveň ochrany práce vo všetkých činnostiach a prispôbovať úroveň ochrany práce meniacim sa skutočnostiam.**

Ďalšie povinnosti zamestnávateľa v oblasti bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci upravuje zákon č. 124/2006 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene

a doplnení niektorých zákonov v z.n.p. (ďalej iba „zákon o BOZP“).

Práva a povinnosti zamestnancov

Zamestnanci majú právo na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci, na informácie o nebezpečenstvách vyplývajúcich z pracovného procesu a pracovného prostredia a o opatreniach na ochranu pred ich účinkami. **Zamestnanci sú povinní pri práci dbať o svoju bezpečnosť a zdravie a o bezpečnosť a zdravie osôb, ktorých sa ich činnosť týka.**

Ďalšie práva a povinnosti zamestnancov v oblasti bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci upravuje zákon o BOZP.

» BOZP u zamestnávateľa z pohľadu ZDP

Medzi daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov sa zaraďujú v zmysle § 19 ods. 2 písm. c) bod 1 tohto právneho predpisu aj **výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie** vynaložené na bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a hygienické vybavenie pracovísk.

Ďalej v zmysle § 19 ods. 2 písm. c) bod 2 zákona o dani z príjmov sú daňovo uplatniteľnými výdavkami (nákladmi) aj výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené na starostlivosť o zdravie zamestnancov v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi a **na vlastné zdravotnícke zariadenia.**

V uvedenej súvislosti je možné pripomenúť napríklad:

- ustanovenie § 6 ods. 3 písm. b) zákona o BOZP, v zmysle ktorého je zamestnávateľ povinný poskytovať tzv. **ochranné nápoje** (t.z. zabezpečovať pitný režim zamestnancov), ak to vyžaduje

ochrana života alebo zdravia zamestnancov pri práci,

- ustanovenie § 11 zákona o BOZP, podľa ktorého je zamestnávateľ povinný zabezpečovať vybranému okruhu zamestnancov **rekondičné pobyty** v záujme predchádzania vzniku chorôb z povolania,
- ustanovenie § 6 ods. 1 zákona o BOZP, v zmysle ktorého je zamestnávateľ povinný okrem iného:
 - **vykonávať opatrenia** so zreteľom na všetky okolnosti týkajúce sa práce a v súlade s právnymi predpismi a ostatnými predpismi na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci,
 - **zlepšovať pracovné podmienky a prispôbovať ich zamestnancom**; zohľadňovať pritom meniace sa skutočné a predvídateľné okolnosti a dosiahnuté vedecké a technické poznatky,
 - **zabezpečovať**, aby pracoviská, komunikácie, pracovné prostriedky, materiály, pracovné postupy, výrobné postupy, usporiadanie pracovných miest a organizácia práce neohrozovali bezpečnosť a zdravie zamestnancov a na ten účel zabezpečovať potrebnú údržbu a opravy,
 - **zabezpečovať, aby chemické faktory**, fyzikálne faktory, biologické faktory, faktory ovplyvňujúce psychickú pracovnú záťaž a sociálne faktory neohrozovali bezpečnosť a zdravie zamestnancov,
 - **určovať a zabezpečovať ochranné opatrenia**, ktoré sa musia vykonať, a ak je to potrebné, určovať a zabezpečovať ochranné prostriedky, ktoré sa musia používať atď.
- ustanovenie § 6 ods. 1 písm. q) zákona o BOZP, podľa ktorého je zamestnávateľ

povinný zabezpečiť vykonávanie zdravotného dohľadu vrátane lekárskeho preventívneho prehliadku vo vzťahu k práci, a to v pravidelných intervaloch s prihliadnutím na charakter práce a na pracovné podmienky na pracovisku, ako aj vtedy, ak o to **zamestnanec požiadava**.

? Spoločnosť uhradila za pracovníčky, ktoré pracujú v nemocnici na oddeleniach infekčné, biochémia a transfúzna stanica súvisiace výdavky s ich očkovaním vzhľadom na potenciálne riziko existujúcich biologických faktorov.

Vychádzajúc z § 4 ods. 1 Nariadenia vlády SR č. 83/2013 Z. z. platí, že pri činnosti, pri ktorej by mohlo vzniknúť riziko z expozície biologickým faktorom vrátane poranenia alebo nákazy pri vykonávaní zdravotníckych činností, musí zamestnávateľ určiť povahu, stupeň a trvanie expozície zamestnancov týmto biologickým faktorom, aby mohol posúdiť akékoľvek riziko pre zdravie alebo bezpečnosť zamestnancov a prijať opatrenia.

Ďalej podľa § 15 ods. 4 uvedeného nariadenia platí, že zamestnancom, ktorí sú alebo ktorí môžu byť exponovaní biologickým faktorom, proti ktorým nie sú imúnni, zamestnávateľ poskytne očkovanie, ak je k dispozícii účinná očkovač látka. Pri dostupnosti očkovač látok zamestnávateľ prihliada na zásady pri očkovaní uvedené v prílohe č. 3 spomínaného právneho predpisu.

Charakter práce spomínaných zamestnaných ohrozuje ich zdravie. V zmysle § 19 ods. 2 písm. c) bod 2 zákona o dani z príjmov je možné ako daňové výdavky uplatniť výdavky na starostlivosť o zdravie zamestnancov v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi. Náklady na starostlivosť o zdravie zamestnancov je možné daňovo efektívne uhrádzať iba vtedy, ak zamestnávateľovi povinnosť uhrádzať tieto náklady vyplýva

z príslušných predpisov. Pri nákladoch na očkovanie je potrebné sa oprieť o § 6 ods. 1 písm. a) zákona o BOZP, v zmysle ktorého platí, že ak náklady na spomínané očkovač injekcie neuhradí v zmysle príslušných ustanovení právnych predpisov o zdravotnej starostlivosti zdravotná poisťovňa, je teda zamestnávateľ povinný pri takomto charaktere prác zabezpečiť očkovanie príslušných zamestnancov. Náklady vzniknuté v súvislosti s očkovaním je tak za uvedených okolností možné považovať za daňovo uplatniteľné.

? Vývojová organizácia si dodávateľským spôsobom zabezpečila meranie intenzity externého hluku za účelom zistenia možnosti jeho negatívneho vplyvu na svojich zamestnancov.

Je úhrada faktúry za toto meranie daňovým nákladom, aj keď namerané hodnoty boli v norme?

Zamestnávateľ je v zmysle § 6 ods. 1 písm. e) zákona o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci v záujme zabezpečenia bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci povinný zabezpečovať, aby chemické faktory, fyzikálne faktory, biologické faktory a faktory ovplyvňujúce psychickú pracovnú záťaž a sociálne faktory neohrozovali bezpečnosť a zdravie zamestnancov. Keďže spomínané zabezpečenie merania intenzity hluku je nevyhnutné chápať ako určité plánované opatrenie zamerané na zistenie rizika a faktorov podmieňujúcich možné poškodenie zdravia, je potrebné ho považovať za súčasť prevencie. Ide v podstate o posudzovanie rizika, ktoré je v zmysle § 5 ods. 2 písm. b) vyššie spomínaného zákona jednou zo všeobecných zásad prevencie.

Na základe uvedeného je tak možné konštatovať, že náklady spojené s obstaraním merania intenzity hluku bez ohľadu na jeho výsledok je možné v zmysle § 19 ods. 2 písm. c) bod 1 zákona o dani z príjmov považovať za daňovo uplatniteľné.

Pracovný odev a obuv zamestnancov ako osobný ochranný pracovný prostriedok

V uvedenej súvislosti je nevyhnutné poznamenať, že zamestnávateľ je v zmysle právnych predpisov účinných v oblasti bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci povinný:

- **bezplatne poskytovať zamestnancom**, u ktorých to vyžaduje ochrana ich života alebo zdravia potrebné účinné osobné ochranné prostriedky vrátane pracovných odevov a obuvi na bezplatné používanie a viesť evidenciu o ich poskytnutí,
- **udržiavať pracovné prostriedky v použiteľnom a funkčnom stave a dbať o ich riadne používanie,**
- **kontrolovať, či zamestnanci pracovné ochranné prostriedky riadne používajú.**

Zákon o BOZP navyše v rámci ustanovenia § 6 ods. 3 písm. a) ustanovuje zamestnávateľovi povinnosť poskytovať zamestnancom pracovný odev a pracovnú obuv, ak pracujú v prostredí, v ktorom odev alebo obuv podlieha mimoriadnemu opotrebovaniu alebo mimoriadnemu znečisteniu.

Minimálne požiadavky na poskytovanie a používanie osobných ochranných pracovných prostriedkov potrebných na ochranu života a zdravia zamestnancov pri práci sú ustanovené prostredníctvom Nariadenia vlády Slovenskej republiky č. 395/2006 Z.z. o minimálnych požiadavkách na poskytovanie a používanie osobných ochranných pracovných prostriedkov (ďalej len „nariadenie vlády“). Osobným ochranným pracovným prostriedkom však pre uvedené účely nie je bežný pracovný odev, uniforma a obuv. V zmysle § 2 ods. 5 spomínaného nariadenia vlády pracovný odev alebo pracovnú obuv zamestnávateľ musí poskytnúť zamestnancovi, ktorý pra-

cuje v prostredí, v ktorom odev alebo obuv podliehajú mimoriadnemu opotrebovaniu alebo mimoriadnemu znečisteniu, ak sa stanú nepoužiteľné **za čas kratší ako šesť mesiacov**.

Náklady na pracovné odevy a obuv poskytované ako osobný ochranný pracovný prostriedok v súlade so spomínaným nariadením vlády sa považujú podľa § 19 ods. 2 písm. c) bodu 1 zákona o dani z príjmov za výdavky na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov. Rovnako sú posudzované aj **preukázané náklady na údržbu a čistenie** takýchto pracovných odevov, resp. obuvi.

Z hľadiska zamestnanca je hodnota takýchto poskytnutých pracovných odevov, resp. obuvi považovaná v zmysle § 5 ods. 5 písm. b) zákona o dani z príjmov za príjem, ktorý nie je predmetom dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti, čiže táto hodnota sa nezdaňuje. Ak by však **zamestnávateľ poskytol zamestnancovi peňažnú náhradu za pracovné odevy, resp. obuv**, aj keď boli splnené ostatné podmienky podľa vyššie uvedeného, pôjde o zdaniteľný príjem zamestnanca, ktorý je potrebné pripočítať k jeho mzde a zdaníť.

? S.r.o. nemá zamestnancov. Konatelia sú statici a chodia po stavbách.

Môžu si dať do daňových nákladov pracovnú obuv a oblečenie na stavbu príp. prací prášok?

Všeobecné zásady prevencie a základné podmienky na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci a na vylúčenie rizík a faktorov podmieňujúcich vznik pracovných úrazov, chorôb z povolania a iných poškodení zdravia z práce ustanovuje zákon o BOZP.

Podľa § 6 ods. 2 písm. b) a c) spomínaného právneho predpisu je na účely zaistenia bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci prostredníc-

tvom osobných ochranných pracovných prostriedkov zamestnávateľ povinný

- bezplatne poskytovať zamestnancom, u ktorých to vyžaduje ochrana ich života alebo zdravia, potrebné účinné osobné ochranné pracovné prostriedky a viesť evidenciu o ich poskytnutí,
- udržiavať osobné ochranné pracovné prostriedky v použiteľnom a funkčnom stave a dbať o ich riadne používanie.

Navyše podľa § 6 ods. 3 písm. a) spomínaného zákona je zamestnávateľ povinný bezplatne poskytovať zamestnancom pracovný odev a pracovnú obuv, ak pracujú v prostredí, v ktorom odev alebo obuv podlieha mimoriadnemu opotrebovaniu alebo mimoriadnemu znečisteniu.

Ak teda splňajú v otázke uvedené veci charakter osobných ochranných prostriedkov podľa Nariadenia vlády SR č. 395/2006 Z. z. o minimálnych požiadavkách na poskytovanie a používanie osobných ochranných pracovných prostriedkov v z.n.p. a jeho príloh, potom je možné výdavky súvisiace s obstaraním uvedených osobných ochranných prostriedkov ako aj výdavkov spojených s ich udržiavaním v použiteľnom stave daňovo efektívne uplatniť.

Uvedený názor možno oprieť o ustanovenia § 19 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov v kontexte s ustanoveniami § 2 ods. 2 písm. e) zákona o BOZP, na základe ktorého sa povinnosti a opatrenia ustanovené týmto zákonom v nevyhnutnom rozsahu vzhľadom na povahu činnosti vzťahujú aj na fyzickú osobu, ktorá sa nachádza s vedomím zamestnávateľa na jeho pracovisku alebo v jeho priestore.

» BOZP u zamestnávateľa z pohľadu DPH

Zamestnávateľ si z hodnoty obstarania tovarov a služieb **súvisiacich so zabezpe-**

čovaním bezpečnosti a ochrany zdravia svojich zamestnancov pri práci v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi

môže odpočítat DPH za predpokladu splnenia podmienok ustanovených v § 49 až § 51 zákona o DPH. Zamestnávateľ si teda môže odpočítat DPH napríklad z hodnoty obstarania rekondičných pobytov zamestnancov za predpokladu, že sú poskytnuté v súlade s § 11 zákona o BOZP, z hodnoty obstarania osobných ochranných prostriedkov pre účely zabezpečenia bezpečnosti a ochrany zdravia zamestnancov pri práci, ak sú poskytnuté v zmysle príslušných osobitných predpisov a pod.

? **Môže si zamestnávateľ odpočítat DPH z nealkoholických nápojov, ktoré obstará pre zamestnancov?**

Zamestnávateľ si v zásade môže uplatniť odpočet DPH z nápojov, ktoré sú súčasťou hlavného jedla, ktoré zabezpečuje v zmysle § 152 Zákonníka práce pre zamestnancov.

Odpočítanie DPH v súvislosti s ostatným poskytovaním nealkoholických nápojov pre zamestnancov t.j. mimo tých, ktoré sú súčasťou hlavného jedla, je potrebné posudzovať individuálne, a to podľa druhu podnikateľskej činnosti, na ktorej sa uvedení zamestnanci zúčastňujú.

V súvislosti so špecifickými pracovnými podmienkami – napr. na stavbách alebo v tzv. horúcich prevádzkach je opodstatnené odpočítanie DPH z nealko nápojov poskytnutých týmto zamestnancom (viď Vyhláška Ministerstva zdravotníctva SR č. 99/2016 Z. z. o podrobnostiach o ochrane zdravia pred záťažou teplom a chladom pri práci).

V prípade, ak spotreba nealko nápojov nesúvisí so špecifickými pracovnými podmienkami a pre zamestnancov je dostupná pitná voda, potom by obstaranie nápojov u zamestnávateľa pre zamestnancov bolo považované za obstaranie na účely pohostenia podľa § 49

ods. 7 písm. a) zákona o DPH, t. j. bez nároku na odpočítanie dane.

Pre úplnosť možno spomenúť, že poskytovanie zdravotnej starostlivosti štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami podľa **zákona č. 576/2004 Z.z.** o zdravotnej starostlivosti, službách súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a tovary a služby s ňou priamo súvisiace poskytované týmito štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami sú od DPH oslobodené. **Oslobodené od DPH** však nie je dodanie liekov a zdravotníckych pomôcok.

» **BOZP u zamestnávateľa z pohľadu PÚ**

Náklady súvisiace so zabezpečením bezpečnosti a ochrany zdravia svojich zamestnancov pri práci v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi sa účtujú na tarchu účtu 527-Zákonné sociálne náklady.

Náklady súvisiace so zabezpečením bezpečnosti a ochrany zdravia svojich zamestnancov pri práci nad rámec rozsahu ustanoveného osobitnými predpismi sa účtujú na tarchu účtu 528-Ostatné sociálne náklady.

? Spoločnosť má v prenájme dispenzor vody. Keďže v objekte administratívnej budovy netiekla pitná voda, prijaté faktúry za pramenitú vodu účtovala na účet 527 a DPH si odpočítala na vstupe. Od augusta 2017 spoločnosť kancelárske priestory presťahovala do budovy, kde tečie pitná voda, ale tento dispenzor vody nadalej používajú zamestnanci ako aj zákazníci.

V období, keď uvedená spoločnosť pôsobila v priestoroch, v ktorých preukázateľne nebola k dispozícii pitná voda, boli náklady na obsta-

ranie pitnej vody daňovo uplatniteľné. V danom prípade ide o jednoznačne obhájitelný náklad, pričom treba vychádzať predovšetkým z § 19 ods. 2 písm. a) a písm. c) zákona o dani z príjmov a § 146 a nasl. Zákonníka práce, resp. príslúchajúcich zákonov v oblasti bezpečnosti práce (napr. § 6 zákona o BOZP).

V období, keď uvedená spoločnosť premiestnila svoje aktivity do priestorov, kde pitná voda k dispozícii bola, by obstarávanie náplne dispenzora (t.j. pitnej vody) mohlo byť daňovým výdavkom len za podmienky, že táto povinnosť vyplýva spoločnosti z osobitných právnych predpisov.

**? Zamestnávateľ účtovná jednotka na-
kúpila do zásoby pracovnú obuv pre svojich zamestnancov v sume 1 500 €, ktoré bude vydávať do spotreby s internou smernicou o osobných ochranných pracovných prostriedkoch vypracovanou v súlade s predpismi o BOZP.**

Kedy bude účtovná jednotka účtovať obstaranie pracovnej obuvi do nákladov?

Nákup účtovná jednotka zaúčtuje najskôr na sklad napr. 112/321, 211 a až následne po pridelení pracovnej obuvi podľa zamestnancov bude účtovať náklad 527/112.

» **BOZP u zamestnávateľa z pohľadu JÚ**

Výdavky súvisiace so zabezpečením bezpečnosti a ochrany zdravia svojich zamestnancov pri práci v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi sa v peňažnom denníku **zaúčtujú medzi výdavky, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov celkom**, v druhovom členení medzi „služby“.

Výdavky súvisiace so zabezpečením bezpečnosti a ochrany zdravia svojich zamestnancov pri práci nad rámec rozsahu ustanoveného osobitnými predpismi sa v peňažnom denníku **zaúčtujú medzi vý-**

davky, ktoré **neovplyvňujú základ dane z príjmov**.

Ak zamestnávateľ nakúpi do zásoby napr. čistiace prostriedky, pracovnú obuv a pod. pre svojich zamestnancov, ktoré bude vydávať do spotreby postupne (napr. v zmysle internej smernice o osobných ochranných pracovných prostriedkoch vypracovanou v súlade s predpismi o BOZP), potom je vhodné v peňažnom denníku sú-

visiaci výdavok zaúčtovať medzi výdavky, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov celkom, v druhovom členení medzi „zásoby“ a zaevidovať ich stav v Knihe zásob resp. na príslušnej skladovej karte. Následné postupné vydávanie osobných ochranných pracovných prostriedkov zamestnancom **zaeviduje len ako úbytok** týchto zásob v Knihe zásob resp. na príslušnej skladovej karte.

B



Podnikáme bezpečne a ekonomicky

- podnikateľom, zamestnávateľom, organizáciám, zamestnancom
- inšpekcia práce, BOZP, dokumentácia BOZP
- odpadové hospodárstvo, obaly po novom
- ochrana osobných údajov, smernica a nariadenie
- prípady z praxe a slovník odborných pojmov

Objednajte na tel. čísle: 558731 125-127, 732 705 627 alebo e-mail: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz

Citované zákony a ďalšie predpisy zo strany 17 – 25 sme uverejnili:

Zákon o dani z príjmov (zák. č. 595/2003 Z. z.)

Zákon o dani z pridanej hodnoty (zák. č. 222/2004 Z. z.)

- **Zákony I časť A/2018**

Zákon o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci (zák. č. 124/2006 Z. z.)

Zákonník práce (zák. č. 311/2001 Z. z.)

- **Zákony III časť A/2018**

Zákon o inšpekcii práce s komentárom – mesačník Poradca 3/2017

Podnikáme bezpečne a ekonomicky – odborná tematická publikácia

Vnútropodnikové smernice – odborná tematická publikácia

Kontrola podnikateľa – odborná tematická publikácia BOZP vo verejnej správe – mesačník VS 3/2018

Príručka mzdovej účtovníčky – odborná tematická publikácia

Odvody poistného od 1. 1. 2018 – odborná tematická publikácia

Povinnosti zamestnávateľa – odborná tematická publikácia

Zákonník práce s komentárom – odborná tematická publikácia

Dokumentácia BOZP – mesačník PAM 3-4/2018

Doprava zamestnancov na miesto výkonu práce – mesačník DUO 3-4/2018

Rehabilitácia a rekondičný pobyt – mesačník PAM 3-4/2018

Služby zamestnanosti – novela zákona – mesačník Poradca 9/2018

Publikácie si môžete objednať na www.poradca.sk, e-mailom: abos@poradca.sk, telefonicky 041/56 52 871, 877, 879, 0915 033 300, 0911 193 135. Po. – Pia. 9.00-15.00 možno objednať za zvýhodnené ceny do vypredania zásob.

Časové rozlíšenie

» Právne minimum

Princíp časového rozlíšenia (tzv. **akruálny princíp**) predstavuje v zmysle základnej definície podľa ekonomického slovníka princíp využívaný vo finančnom účtovníctve, ktorý **spočíva v zaznamenávaní výnosov v čase, keď boli získané a nákladov v období**, v ktorom nastali, bez ohľadu na prijaté alebo vyplatené peňažné prostriedky.

Princíp časového rozlíšenia je jednou z dôležitých vlastností podvojného účtovníctva. Inými slovami, náklady a výnosy sa účtujú do obdobia, kedy súvisiaci výkon skutočne nastal a nie do obdobia, keď došlo k platbe, ktorá zvyčajne prebieha neskôr. Z uvedeného dôvodu je nutné pri účtovaní náklady a výnosy takzvané časovo rozlíšovať.

Účtovná záznam zostavená na akruálnom princípe **informuje používateľov nielen o minulých transakciách**, ktoré si vyžadujú výdavok alebo príjem peňažných prostriedkov, ale tiež aj o povinnosti platiť peňažné prostriedky v budúcnosti.

Problematiku časového rozlíšenia upravuje:

- **§ 3 zákona č. 431/2002 Z.z.** o účtovníctve v znení neskorších predpisov - predmetná úprava ukladá účtovným jednotkám povinnosť účtovať a vykazovať účtovné prípady v tom období, s ktorým vecne a časovo súvisia,
- **§ 5 Opatrenie MF SR č. 23 054/2002-92**, ktoré upravuje postupy účtovania a rámcovú účtovnú osnovu pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p.

» Časové rozlíšenie z pohľadu ZDP

Daňový dopad časového rozlíšenia v sústave podvojného účtovníctva

Pri daňovom dopade problematiky časového rozlíšenia je potrebné predovšetkým pripomenúť, že na základe ustanovenia § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov sa pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty **vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia**.

Podľa § 9 ods. 2 postupov účtovania v PÚ sa výsledok hospodárenia pred zdanenním zisťuje ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5 okrem účtov 591, 592, 595 a účtov vnútroorganizačných výnosov a vnútroorganizačných nákladov.

? Obchodná spoločnosť zaplatila vo februári 2018 poistné za svoju nehnuteľnosť na obdobie marec 2018 až február 2019 vo výške 3 000 eur.

Ako uvedená skutočnosť ovplyvní základ dane z príjmov spomínanej spoločnosti?

Nakoľko uvedená suma poistného za nehnuteľnosť sa vzťahuje na dve účtovné obdobia, v predmetnom prípade bude nevyhnutné vykonať časové rozlíšenie. Napriek tomu, že v roku 2018 dochádza k výdaju celkovej sumy finančných prostriedkov na nájomné, na účely zahrnutia do daňovo uplatniteľných nákladov je však toto potrebné rozdeliť medzi roky 2018 a 2019 a to v súlade s technikou účtovania v podvojnóm účtovníctve. Pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa totiž vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Popis účtovného prípadu	Suma v eur	MD	D
Rok 2018			
Zaúčtovanie faktúry za poistné	3 000	381	321
Zaplatenie poistného vo februári 2017	3 000	321	221
Zúčtovanie nákladov budúcich období na rok 2017	2 500	568	381
Rok 2019			
Zúčtovanie nákladov budúcich období na rok 2018	500	568	381

? Zamestnanec pracujúci v rámci „konta pracovného času“ má ustanovený týždenný pracovný čas 40 hodín. V decembri 2018 odpracuje v každom týždni iba 30 hodín. Hodinová mzda zamestnanca je stanovená na 4 eur/hod. Neodpracované hodiny zamestnanec odpracuje až v januári 2019.

Zákon o dani z príjmov v rámci § 17 ods. 33 písm. a) ustanovuje, že súčasťou základu dane sú aj mzdy vrátane poistného a príspevkov pri konte pracovného času v zmysle § 87a Zákonníka práce, ktoré sú vyplatené zamestnávateľom za zamestnanca pred vykonaním práce a účtované na účet nákladov budúcich období. Následné zúčtovanie nákladov budúcich období podľa účtovných predpisov v čase vykonania práce sa do základu dane nezahŕňa.

Mzda zamestnanca za mesiac december 2018 pri ustanovenom pracovnom čase činí 640 eur (4 €/hod x 40 hodín x 4 týždne). Mzda za skutočne odpracovaný čas je: 480 € (4 €/hod x 30 hodín x 4 týždne). Zamestnávateľ na konci účtovného obdobia 2018 rozdiel medzi skutočne odpracovaným pracovným časom (120 hodín) a ustanoveným pracovným časom (160 hodín) zúčtuje prostredníctvom účtu 381 – Náklady budúcich období so súvzťažným zápisom na účte 221 – Bankový účet alebo účet 211 – Pokladnica.

Rok 2018

Účtovný prípad	Suma v €	MD	D
Skutočne odpracovaný pracovný čas	480	521	331
Povinné poistné za skutočne odpracovaný čas	168,96	524	336
Konto pracovného času:			
a) mzdové náklady	160	381	331
b) povinné poistné	56,32	381	336

Pri konte pracovného času v prípade menšieho objemu prác za rovnakú odmenu sa časové rozlíšenie mzdových nákladov vrátane poistného, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca zahrnuje do základu dane. Súčasťou základu dane v zdaňovacom období 2018 budú tak nielen mzdové náklady a povinné poistenie za skutočne odpracovaný pracovný čas, ale v súlade s § 17 ods. 33 zákona o dani z príjmov aj mzdové náklady a povinné poistné účtované v zdaňovacom období 2018 prostredníctvom účtu časového rozlíšenia 381 – Náklady budúcich období.

V nasledujúcom zdaňovacom období (január 2019), zamestnanec v decembri 2018 neodpracované hodiny odpracoval. Za tohto predpokladu sa zúčtovanie nákladov budúcich období na príslušný nákladový účet do základu dane v zmysle § 17 ods. 33 zákona o dani z príjmov zahŕňať nebude.

Rok 2019

Účtovný prípad	Suma v €	MD	D
Mzdové náklady	160	521	381
Povinné poistné	56,32	524	381

? Spoločnosť prenajala od inej právnickej osoby nákladné motorové vozidlo na obdobie od 1. 10. 2018 do 31. 3. 2019. Mesačné nájomné bolo dohodnuté vo výške 1 000 €. Spoločnosť uhradila nájomné spolu za 6 mesiacov, t. j. vo výške 6 000 eur, dňa 20. 2. 2019.

V ktorom zdaňovacom období bude nájomné súčasťou základu dane?

Spoločnosť – nájomca bude musieť v účtovníctve uplatniť časové rozlíšenie, keď prostred-

níctvom účtu výdavkov budúcich období zaúčtuje do roku 2018 náklad v sume 3 000 eur (MD518 / D383). Avšak do nákladov alikvótne zaúčtovanú sumu nájomného týkajúceho sa roku 2018 nemôže považovať za daňovo uplatniteľný výdavok roka 2018, keďže k úhrade nájomného dôjde až v roku 2019. Nájomca je teda povinný nájomné zaúčtované v nákladoch v roku 2018 vo výške 3 000 eur pri zisťovaní základu dane z príjmov k výsledku hospodárenia pripočítať. Do základu dane sa nájomné za časť roka 2018 zahrnie až po zaplatení, t. j. v roku 2019. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 17 ods. 19 písm. b) zákona o dani z príjmov. Nájomné zaplatené v roku 2019 za mesiac január 2019 až marec 2019, bude v roku 2019 uznaným daňovým výdavkom.

Daňový dopad časového rozlíšenia v sústave jednoduchého účtovníctva

V jednoduchom účtovníctve predstavuje výsledok hospodárenia rozdiel príjmov a výdavkov. Zákon o dani z príjmov ustanovuje, že pri zisťovaní základu dane sa u daňovníka **účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, vždy vychádza z rozdielu príjmov a výdavkov.**

Aj u účtovných jednotiek účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva sa možno stretnúť s časovým rozlíšením, ale nie nákladov a výnosov ako v podvojnóm účtovníctve, ale časové rozlíšenie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Napriek skutočnosti, že jednoduché účtovníctvo je založené na tzv. „**hotovostnom**“ **principe**, je tiež veľmi úzko viazané na zákon o dani z príjmov a práve v tejto súvislosti je potrebné aj daňovo efektívne uplatnenie niektorých i keď skutočne zaplatených výdavkov časovo rozlíšiť do viacerých zdaňovacích období. Uvedené skutočnosti však nie sú obsahom jednoduchého účtovníctva, prejavajú sa až pri vyplňovaní daňového priznania k dani z príjmov.

Zákon o dani z príjmov ukladá časové rozlíšenie pri :

- **zaplatenom nájomnom** fyzickej osobe za príslušné zdaňovacie obdobie, ktoré sa za daňový výdavok uzná najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy prislúchajúcej na zdaňovacie obdobie,
- **uplatnení výdavkov na tzv. „zmarené investície“**, kedy sa suma súvisiaca s obstaraním dlhodobého nehmotného majetku alebo dlhodobého hmotného majetku účtovaná v knihe dlhodobého majetku alebo evidovaná v evidencii podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov pri zrušení prác a trvalom zastavení prác, ak nejde o škodu, zahrnie do základu dane z príjmov rovnomerne počas 36 mesiacov počnúc mesiacom, v ktorom daňovník o týchto skutočnostiach účtoval alebo ich evidoval v evidencii podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov,
- **výdavkoch na získanie noriem a certifikátov**, ktoré sa zahŕňajú do základu dane z príjmov rovnomerne počas doby ich platnosti, najviac počas 36 mesiacov, a to počnúc mesiacom, v ktorom boli tieto výdavky zaplatené, pričom výdavky na normy a certifikáty neprevyšujúce obstarávaciu cenu 2 400 eur sa zahrnú do základu dane jednorázovo,
- **výdavkoch na sponzorské** u sponzora na základe zmluvy o sponzorstve v športe poskytnuté počas obdobia trvania zmluvy o sponzorstve v športe, ktoré sa do základu dane zahŕňajú v rozsahu podľa jeho skutočného použitia v príslušnom zdaňovacom období, ak v príslušnom zdaňovacom období sponzor vykáže kladný základ dane z príjmov.

Opravy chýb minulých účtovných období

Vychádzajúc z ustanovenia § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov sa opravy chýb

minulých účtovných období, ak ide o náklady (výdavky) uznané za daňový výdavok alebo výnosy (príjmy) zahrňované do zdaniteľných príjmov, zahrnujú do základu dane z príjmov toho zdaňovacieho obdobia, **s ktorým vecne a časovo súvisia, bez ohľadu na to, či sa účtujú do nákladov, výnosov alebo na účet nerozdelený zisk minulých rokov.**

Je teda zrejmé, že pri zisťovaní základu dane z príjmov **sa uplatňuje predovšetkým zásada rešpektovania vecnej a časovej súvislosti** zdaniteľných príjmov a výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Na základe spomínaného ustanovenia sa tak opravy chýb minulých účtovných období bez ohľadu na spôsob ich účtovania (do nákladov alebo do výnosov) zahrnujú do základu dane v tom zdaňovacom období, s ktorým časovo a vecne súvisia, a to napriek skutočnosti, že sú súčasťou výsledku hospodárenia v účtovnom období, **v ktorom sa oprava vykonala.** Zo spomínaného ustanovenia je jasné, že účtovanie opráv chýb minulých účtovných období nikdy nemôže byť súčasťou základu dane z príjmov za zdaňovacie obdobie, v ktorom je o chybe účtované. V zmysle uvedeného teda v princípe platí, že zaúčtovanie opravy chýb minulých účtovných období môže ale aj nemusí znamenať povinnosť podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, s ktorým výnosy zahrňované do základu dane a daňové výdavky súvisia. **Zákon o dani z príjmov však ustanovuje výnimku z aplikácie popísaného postupu.**

V zmysle ustanovenia § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov totiž platí, že ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie výnosy (príjmy), ako mu vyplýva z osobitného predpisu alebo v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia nižšie náklady (výdavky), ako mu

vyplýva z osobitného predpisu a z tohto dôvodu vykázal vyšší základ dane a odvie-dol vyššiu daň, úprava výsledku hospodárenia alebo nerozdeleného zisku minulých rokov alebo neuhradenej straty minulých rokov v nasledujúcich účtovných obdobiach už nebude mať vplyv na výšku základu dane a daňovej povinnosti; **ak sa daňovník rozhodne pre takýto postup v príslušnom zdaňovacom období, neuplatní sa úprava základu dane** podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov. Daňovník však môže takýto postup uplatniť len vtedy, ak za príslušné zdaňovacie obdobie nezaniklo právo na vyrubenie dane.

To znamená, že oprava chýb v účtovníctve **bude zároveň súčasťou základu dane z príjmov** v tom zdaňovacom období, v ktorom sa oprava chyby v účtovníctve skutočne zrealizovala. Postup v zmysle § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov má na daňovníkov v istom zmysle slova „priaznivejší“ dopad, nakoľko im umožňuje ponechať v daňových výdavkoch za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa o chybe účtuje, aj tie náklady, ktoré časovo a vecne súvisia s minulým zdaňovacím obdobím. Rovnako je zrejmé, že postup § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov nie je pre daňovníka povinný, **poskytuje len možnosť uplatniť daňové výdavky** alebo znížiť zdaniteľné príjmy v zdaňovacom období, v ktorom sa o chybe účtuje. Z uvedeného ustanovenia tiež jednoznačne vyplýva, že ak by daňovník opravoval takú účtovnú chybu, ktorá v minulom zdaňovacom období zapríčinila vykázaný nižší základ dane a nižšiu odvedenú daň z príjmov, daňovník je povinný postupovať podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov a teda podať dodatočné daňové priznanie.

Z doteraz uvedeného je zrejmé, že ak daňovník v zdaňovacích obdobiach, ktorých sa oprava chýb minulých účtovných období týka, **vykázal vyšší základ dane a odvie-**

dol vyššiu daň, môže sa rozhodnúť, či podá dodatočné daňové priznanie, alebo do základu dane zahrnie v zdaňovacom období aj opravy chýb zaúčtované v účtovníctve a dodatočné daňové priznanie nepodá.

? Spoločnosť zistila, že vo februári 2018 dostala faktúru za reklamu poskytnutú v roku 2017. Túto faktúru v roku 2017 nezahrnula do daňových výdavkov.

Môže teraz, v roku 2018, pri uzávierkových prácach preúčtovať náklady na reklamu za rok 2017 na nákladové účty (ide o nevýznamné sumy) a zahrnúť tieto náklady, týkajúce sa roku 2017, do daňových výdavkov, a teda do základu dane za rok 2018?

Účtovná jednotka účtuje v zmysle § 3 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovné prípady na základe vecnej a časovej súvislosti. Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.

Z pohľadu zákona o dani z príjmov platí, že ak daňovník v dôsledku účtovnej chyby minulých účtovných období zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie náklady alebo nižšie výnosy, má povinnosť postupovať podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov a opravu nákladov alebo výnosov zahrnúť do toho zdaňovacieho obdobia, s ktorým chyba časovo a vecne súvisí prostredníctvom dodatočného daňového priznania, a to v lehote do konca mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bola chyba zistená.

Ak však spoločnosť v dôsledku účtovnej chyby zahrnula v minulosti do výsledku hospodárenia nižšie náklady alebo vyššie výnosy, môže pri zahrňovaní opravy tejto účtovnej chyby do základu dane z príjmov postupovať podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov resp. môže sa rozhodnúť, či uplatní postup podľa § 17 ods. 29 alebo ods. 15 zákona o dani

z príjmov. Ak sa rozhodne postupovať podľa § 17 ods. 29 spomínaného právneho predpisu, potom súčasťou základu dane z príjmov v príslušnom zdaňovacom období (2018) bude aj oprava vykonaná v účtovníctve, v ktorom bola chyba zistená. Takto vykonaná oprava už nebude mať vplyv na zdaňovacie obdobia, s ktorými vecne a daňovo súvisí (2017) a nebude tak potrebné podávať dodatočné daňové priznanie za rok 2017.

Vecný a časový aspekt daňových výdavkov a dodatočné daňové priznanie

V podnikateľskej praxi vznikajú prípady, keď dôjde k polemike, či vzniká resp. nevzniká potreba podania dodatočného daňového priznania k dani z príjmov z dôvodu uplatnenia zásady priradovania výdavku (nákladu) k vecne a časovo súvisiacemu zdaniteľnému príjmu. **Žiadny právny predpis platný v súčasnosti v Slovenskej republike adresne a vymedzujúco neustanovuje prípady**, kedy je potrebné podať dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov. Podporne je možné (avšak nie vymedzujúco) aplikovať napr. Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky k niektorým prípadom úprav základu dane, pri ktorých vzniká povinnosť podať dodatočné daňové priznanie, ktoré bolo publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 5/2002. Napriek tomu, že spomínané usmernenie odkazovalo na zákon č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v z.n.p. účinný do 31. 12. 2003, z dôvodu absencie úpravy v danej oblasti možno aj v súčasnosti spomínané usmernenie primerane aplikovať.

Vo všeobecnosti možno vychádzať **pri určovaní povinnosti resp. možnosti podať dodatočné daňové priznanie** z ustanovenia § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého je základom dane rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými vý-

davkami podľa § 19 tohto zákona, a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období, pokiaľ priamo v zákone o dani z príjmov nie je ustanovené inak. **Zásadu priradovania výdavku (nákladu) k vecne a časovo súvisiacemu zdaniteľnému príjmu** treba rešpektovať aj vtedy, ak daňovník v bežnom zdaňovacom období zistí, že základ dane za niektoré z predchádzajúcich zdaňovacích období vyčísliť v rozpore s vtedy platným právnym alebo skutkovým stavom. Takýmto zistením môže byť predovšetkým:

- **zistenie porušenia niektorého ustanovenia** zákona o dani resp. daniach z príjmov, platného v tom zdaňovacom období, s ktorým predmetná položka vecne a časovo súvisí (napr. nesprávne uplatnenie daňových odpisov);
- **zistenie chyby v účtovníctve** za predchádzajúce zdaňovacie obdobia (napr. nesprávne zaúčtovanie investície na ťarchu nákladov, nezaúčtovanie alebo duplicitné zaúčtovanie niektorej nákladovej alebo výnosovej položky, rôzne číselné chyby);
- **následné splnenie podmienky rozhodujúcej pre zahrnutie príslušnej nákladovej položky** do daňových výdavkov, a to až v niektorom z nasledujúcich zdaňovacích období.

Uvedené zistenia sú dôvodom na úpravu základu dane za to zdaňovacie obdobie, s ktorým príslušná výnosová alebo nákladová položka vecne a časovo súvisí, a to aj vtedy, ak sa o zistenej skutočnosti účtuje do bežného roka. **Ak sú plnené podmienky** podľa § 16 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v z.n.p., daňovník za zdaňovacie obdobie, s ktorým predmetná položka vecne a časovo súvisí, teda **podá dodatočné daňové priznanie**.

Na druhej strane však dôvodom na podanie dodatočného daňového priznania nie je najmä:

- **následné porušenie podmienok** tých ustanovení zákona o dani z príjmov, pri ktorých splnenie podmienky je viazané na niekoľko zdaňovacích období, pričom daňovník následné porušenie podmienok preukázateľne nemohol predpokladať, rozpustenie zostatkov zákonných rezerv a opravných položiek do výnosov, keď pominú dôvody, pre ktoré boli tvorené, ale len v prípadoch, ak cieľom postupu daňovníka nebolo krátiť daň;
- **následné splnenie podmienok** tých ustanovení zákona o dani z príjmov, ktorých splnenie je viazané na niekoľko zdaňovacích období;
- **konečné vyúčtovanie rôznych predávkových platieb** (napr. voda, elektrina, plyn), platených v predchádzajúcom zdaňovacom období, ktorých konečné vyúčtovanie bolo vykonané v bežnom zdaňovacom období;
- **rôzne zľavy z predajnej ceny** (napr. množstevné zľavy, zľavy v dôsledku uznaných reklamácií) poskytnuté v bežnom zdaňovacom období za plnenia uskutočnené v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach a pod.

» Časové rozlíšenie z pohľadu DPH

Sumy súvisiace s nákladmi budúcich období **sa účtujú na základe** vystavených dokladov platiteľom dane. Platiteľ, ktorý prijal zdaniteľné plnenie, má v princípe nárok na odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, kedy splnil podmienky ustanovené v rámci § 49 až § 51 zákona o DPH.

? *Spoločnosť ABC, s.r.o – platiteľ DPH, uzatvorila nájomnú zmluvu na prenájom nákladného automobilu od spoločnosti XYZ, a.s. Na základe vystavenej faktúry zaplatila spoločnosť v januári*

2018 nájomné vopred na obdobie 2 rokov.

Môže si odpočítať DPH z celkovej sumy zaplateného nájomného už v januári 2018?

Bez ohľadu na skutočnosť, že nájomca – spoločnosť ABC, s.r.o. musí nájomné časovo rozlíšiť, DPH si môže uplatniť v plnej výške v tom období, keď budú splnené podmienky ustanovené v rámci § 49 až § 51 zákona o DPH. Prakticky to znamená, že DPH si môže odpočítať v mesiaci, kedy obdrží faktúru od prenájomateľa.

V uvedenej súvislosti je vhodné pre úplnosť pripomenúť ustanovenie § 68d zákona o DPH, v rámci ktorého je obšiahnutá **osobitná úprava uplatňovania dane** na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby. Daňová povinnosť pri uplatňovaní tejto osobitnej úpravy vzniká dňom prijatia platby za tovar alebo službu, ktoré sú alebo majú byť dodané, a to z prijatej platby. Právo odpočítať daň z tovarov a služieb, ktorú voči platiteľovi, ktorý uplatňuje túto osobitnú úpravu uplatnil iný platiteľ, vzniká dňom zaplatenia za tovar alebo službu platiteľom dodávateľovi. Ak **platiteľ zaplatí len časť protihodnoty za tovar alebo službu**, právo odpočítať daň vzniká pomerne podľa výšky sumy, ktorú zaplatil.

» Časové rozlíšenie z pohľadu PÚ

Vychádzajúc z ustanovenia § 5 ods. 1 postupov účtovania v PÚ sa náklady a výnosy účtujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia.

Náhrady vynaložených nákladov predchádzajúcich účtovných období sa účtujú do výnosov bežného účtovného obdobia.

Náklady a výdavky, ktoré sa týkajú budúcich účtovných období, sa časovo rozlišujú ako

- a) náklady budúcich období na účtoch 381-Náklady budúcich období a 382-Komplexné náklady budúcich období,
- b) výdavky budúcich období na účte 383-Výdavky budúcich období.

Výnosy a príjmy, ktoré sa týkajú budúcich účtovných období, sa časovo rozlišujú ako

- a) výnosy budúcich období na účte 384-Výnosy budúcich období,
- b) príjmy budúcich období na účte 385-Príjmy budúcich období.

Kritériom na účtovanie účtovných prípadov časového rozlíšenia je skutočnosť, že je známy ich vecný obsah, suma a je určené obdobie, ktorého sa týkajú. Z doteraz uvedeného je zrejmé, že môže ísť o:

- tzv. aktívne prechodné položky, t.j. nedoplatky výnosov (príjmy budúcich období) alebo preplatky nákladov (náklady budúcich období) alebo
- tzv. pasívne prechodné položky, t.j. nedoplatky nákladov (výdavky budúcich období) a preplatky výnosov (výnosy budúcich období).

Náklady a výnosy sa účtujú na príslušných účtoch nákladových druhov a výnosových položiek časovo rozlíšené, s výnimkou nákladových druhov, ktoré tvoria komplexné náklady budúcich období.

Vznik komplexných nákladov budúcich období sa po prvotnom zaúčtovaní na príslušných účtoch nákladových druhov v účtovej triede 5 účtuje v prospech účtu 655-Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období a na farchu účtu 382-Komplexné náklady budúcich období a ich zúčtovanie v prospech účtu 382-Komplexné náklady budúcich období a na farchu účtu 555-Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období.

Potrebné je v uvedenej súvislosti poznamenať, že podľa § 56 ods. 6 postupov účtovania v PÚ sa časovo nerozlišujú, napríklad

náklady na prípravu a zábeh výkonov, náklady spojené so zlúčením, splynutím a rozdelením spoločností a so zmenou ich právnej formy, náklady na získanie vlastného imania, napríklad upisovanie nových akcií a iné zvyšovanie vlastného imania a s tým súvisiace náklady ako napríklad notárske poplatky a súdne poplatky, provízie maklérom, prospekt emitenta cenných papierov, náklady na školenia a semináre, náklady na marketingové a iné štúdie, náklady na prieskum trhu, náklady na získanie noriem a certifikátov, náklady na uvedenie výrobkov na trh, náklady na reštrukturalizáciu a reorganizáciu podniku alebo časti podniku, náklady na rozšírenie výroby, náklady na reklamu a propagáciu, pokuty, penále, manká a škody, ako aj ostatné náklady podobného charakteru, účtujú sa do nákladov v tom účtovnom období, v ktorom vznikli. Ak tieto služby sú vopred platené, napríklad platené nájomné reklamných plôch, vysielacieho času, inzertného priestoru, časovo sa rozlišujú.

? Spoločnosť vykonáva činnosti, na výkon ktorých zo zákona potrebuje akreditácie vydávané Slovenskou národnou akreditačnou službou (SNAS). SNAS na základe overovania vydal spoločnosti Osvedčenie o akreditácii, na ktorom je uvedená platnosť akreditácie na obdobie január 2017 až január 2021. Následne bude musieť spoločnosť v roku 2021 znovu absolvovať akreditačný proces na získanie akreditácie na ďalšie obdobie.

Je potrebné fakturovanú sumu z došlej faktúry zo SNAS za akreditáciu časovo rozlíšiť prostredníctvom účtu 381 na jednotlivé roky alebo sa tieto náklady časovo nerozlišujú?

V zmysle § 56 ods. 1 postupov účtovania v PÚ sa náklady a výnosy časovo rozlišujú na

účtoch účtovej skupiny 38 – Časové rozlíšenie nákladov a výnosov. V súvislosti s predmetom otázky treba poznamenať, že podľa § 56 ods. 6 postupov účtovania v PÚ sa časovo nerozlišujú okrem iných postupmi účtovania taxatívne vymenovaných prípadov ani náklady na získanie noriem a certifikátov. Ak v otázke spomínané osvedčenie o akreditácii možno chápať za určitý druh certifikátu – t. z. oprávnenia vykonávať po ustanovenú dobu určitú činnosť, potom sa časovo nerozlišuje. Avšak v zmysle poslednej vety spomínaného ustanovenia § 56 ods. 6 postupov účtovania v PÚ platí, že ak je za akreditáciu zaplatené vopred, časové rozlíšenie tohto nákladu aplikovať treba.

Napokon je nutné uviesť, že v mikro účtovných jednotkách nie je potrebné na účte časového rozlíšenia účtovať nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad, ktorý sa týka účtovania nákladov a výnosov medzi dvoma účtovnými obdobiami, pričom nejde o účtovný prípad týkajúci sa účtovania dotácií a emisných kvót. Vo veľkých účtovných jednotkách a v malých účtovných jednotkách sa náklady a výnosy časovo rozlišujú. Vo veľkých účtovných jednotkách a v malých účtovných jednotkách nie je potrebné časovo rozlišovať náklady a výnosy, ak ide o nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad týkajúci sa časového rozlíšenia nákladov alebo výnosov posledného a prvého mesiaca účtovného obdobia.

Na účty časového rozlíšenia sa vzťahuje dokladová inventúra a pri inventarizácii sa posudzuje ich výška a odôvodnenosť existencie časového rozlíšenia. To znamená, že správnosť jednotlivých účtov časového rozlíšenia sa preverí pomocou príslušných podkladov, na základe ktorých bol vystavený účtovný doklad na ich zaúčtovanie. Podklady, na základe ktorých sa určuje skutočný stav, sú rôzne, podľa jednotlivých položiek. Keďže účty časového rozlíšenia

nákladov a výnosov sú v podstate účtami pohľadávok a záväzkov, ich inventarizácia je obdobná ako inventarizácia pohľadávok a záväzkov.

Zúčtovanie nákladov budúcich období na rok 2017	5 000	568	381
Rok 2018			
Zúčtovanie nákladov budúcich období na rok 2018	1 000	568	381

Účet 381 – Náklady budúcich období

Na tomto účte sa účtujú výdavky bežného účtovného obdobia, ktoré sa týkajú nákladov v budúcich obdobiach, a to konkrétnych účtov v účtovej triede 5, napríklad vopred platené nájomné a predplatné. Následné zúčtovanie nákladov budúcich období na príslušný účet nákladov sa vykoná v účtovnom období, s ktorým časovo rozlíšené náklady vecne súvisia. Zjednodušene je teda možné konštatovať, že účet 381 je potrebné použiť v takých prípadoch, keď výdavky predchádzajú vzniku nákladov, t. j. náklady vznikajú až v budúcich obdobiach. Účet 381 má charakter aktív a má začiatkový (konečný) zostatok na strane MD. Prírastky tohto účtu sa účtujú na strane MD a úbytky na strane D.

? Spoločnosť XYZ, a.s. zaplatila vo februári 2017 poistné za halu skladu na obdobie marec 2017 až február 2018 vo výške 6 000 eur.

Ako treba zaúčtovať túto platbu?

Nakoľko uvedená suma poistného za nehnuteľnosť sa vzťahuje na dve účtovné obdobia, v predmetnom prípade bude nevyhnutné vykonať časové rozlíšenie. V jednom účtovnom období totiž dochádza k výdaju určitej sumy finančných prostriedkov, ktoré je však potrebné na účely zahrnutia do nákladov rozdeliť medzi dve účtovné obdobia. Účtovať je teda potrebné takto:

Popis účtovného prípadu	Suma v eur	MD	D
Rok 2017			
Zaučtovanie faktúry za poistné	6 000	381	321
Zaplatenie poistného vo februári 2017	6 000	321	221

? Podľa zákona o účtovníctve je doba archivácie účtovnej závierky 10 rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týka.

Nebude mať daňový úrad z hľadiska dane z príjmov námietky, ak výnos časovo rozlíšime na 15 rokov, keď podľa zákona o účtovníctve je doba archivácie v danom prípade 10 rokov? Má zákazník povinnosť časovo rozlíšiť vynaložené náklady na uschovanie písomností?

Dobu úschovy účtovnej závierky ustanovujú prostredníctvom § 35 ods. 3 písm. a) zákona o účtovníctve možno pokladať za minimálnu a jej nedodržanie má za následok sankcionovanie za porušenie povinností zákona o účtovníctve. Archivácia daných dokladov po dobu dlhšiu, ako stanovuje zákon, je individuálnou záležitosťou účtovnej jednotky.

Čo sa týka časového rozlišovania výnosov dosiahnutých z archivácie uvedených dokladov po dobu dlhšiu, ako stanovuje zákon o účtovníctve, možno konštatovať, že správca dane by nemal mať žiadne námietky voči vašim príjmom, ak sa zákazník rozhodne archivovať tieto doklady prostredníctvom služby úschovy aj po dobu 15 rokov. Dôležité je, aby bola fakturovaná suma časovo rozlíšená na celé obdobie, na ktoré bola uzatvorená so zákazníkom zmluva o dlhodobej úschove písomností.

V prípade výnosov, rovnako ako dodávateľ služby úschovy dokladov, tak aj jeho zákazník by mal časovo rozlišovať výdavok, ktorý vynaložil v určitom roku na zaplatenie služieb dlhodobej úschovy poskytovaných v priebehu určitého nasledujúceho obdobia. Takýto výdavok bežného roka, ktorý sa však týka nákladov v budúcich zdaňovacích obdobiach, je potrebné účtovať prostredníctvom účtu 381, keďže je

zrejme vecne vymedzenie účtovného prípadu, cena a obdobie, ktorého sa týkajú. Účtovanie u zákazníka bude mať teda nasledovnú podobu:

Účtovný prípad	MD	D
Zaučtovanie došej faktúry za dlhodobú úschovu písomnosti, ktorá sa týka budúcich účtovných období		
Celková fakturovaná suma		321
Úschovné	381	
Daň z pridanej hodnoty	343	
Úhrada fakturovanej sumy	321	221
Zaučtovanie úschovného do nákladov v príslušnom účtovnom období	518	381

Účet 382 – Komplexné náklady budúcich období

Na tomto účte sa účtujú náklady budúcich období, ktoré sa sledujú vo vzťahu k danému účelu, napríklad náklady na zúrodnenie pôdy. Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období sa vykoná v účtovnom období, s ktorým časovo rozlíšené náklady vecne súvisia. Vznik komplexných nákladov budúcich období zaevidovaný na strane MD účtu 382-Komplexné náklady budúcich období sa zaúčtuje v prospech účtu 655-Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období. V zmysle § 69 ods. 4 postupov účtovania v PÚ sa položky komplexných nákladov, ktoré vecne súvisia s bežným účtovným obdobím, zúčtujú na ľarchu účtu 555-Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období so súvťažným zápisom v prospech účtu 382-Komplexné náklady budúcich období.

Účet 383 – Výdavky budúcich období

Na tomto účte sa účtuje časové rozlíšenie nákladov bežného účtovného obdobia, ktoré sa týkajú výdavkov v určitých budúcich obdobiach, napríklad nájomné platené pozadu. Zúčtovanie

výdavkov budúcich období sa vykoná pri uskutočnení výdavku. Prostredníctvom tohto účtu sa teda účtujú náklady bežného obdobia, ktoré neboli dodávateľom vyúčtované, pričom výdavky sa uskutočnia v budúcom účtovnom období. Účet 383 má charakter pasív a má začiatkový (konečný) zostatok na strane D. Prírastky tohto účtu sa účtujú na strane D a úbytky na strane MD.

? Spoločnosť ABC, s.r.o. uzatvorila ako nájomca zmluvu o prenájme nebytových priestorov v januári 2017 na obdobie 1. januára 2017 až 31. decembra 2018. V zmysle podmienok uzatvorenej zmluvy úhradu za celý nájom v sume 24 000 eur uskutoční až v decembri 2018.

Ako má spoločnosť ABC, s.r.o. - nájomca o tomto účtovať?

Nakoľko v danom prípade dochádza ku skutočnému výdavku až na konci obdobia dohodnutého nájomného vzťahu a tento sa týka dvoch účtovných období, je potrebné na strane spoločnosti s ručením obmedzeným (nájomcu) účtovať prostredníctvom účtu časového rozlíšenia 383. Takto dohodnutý nájomný vzťah ovplyvní výsledok hospodárenia na strane nájomcu tak v roku 2017, ako aj v roku 2018, a to napriek tomu, že ku skutočnej platbe za celé obdobie nájmu dôjde až v roku 2018.

Popis účtovného prípadu	Suma v eur	MD	D
Rok 2017			
Nájomné pripadajúce na rok 2017	12 000	518	383
Rok 2018			
Zaučtovanie záväzku nájomcu zaplatiť nájomné	24 000	383	321
Nájomné pripadajúce na rok 2018	12 000	518	383
Zaplatenie nájmu za roky 2017 a 2018	24 000	321	221

Z pohľadu uplatnenia daňového nákladu je však v predmetnom prípade nutné upozorniť na ustanovenie § 17 ods. 19 písm. b) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého súčasťou základu dane daňovníka len po zaplatení sú výdavky (náklady) na nájomné za prenájom hmotného majetku a nehmotného majetku.

Spoločnosť – nájomca však do nákladov alikvótne zaúčtovanú sumu nájomného týkajúceho sa roku 2017 nemôže považovať za daňovo uplatniteľný výdavok roka 2017, keďže k úhrade nájomného došlo až v roku 2018. Nájomca je teda povinný nájomné zaúčtované v nákladoch v roku 2017 vo výške 12 000 eur pri zisťovaní základu dane z príjmov k výsledku hospodárenia pripočítvať. Do základu dane sa nájomné za časť roka 2017 zahŕňa až po zaplatení, t. j. v roku 2018.

Účet 384 – Výnosy budúcich období

Na tomto účte sa účtujú príjmy v bežnom účtovnom období, ktoré vecne patria do výnosov v budúcich obdobiach, napríklad nájomné prijaté vopred, sumy zaplatených paušálov vopred na zabezpečenie servisných služieb a prijaté predplatné. Zúčtovanie výnosov budúcich období sa vykoná v období, s ktorým vecne súvisia. Účet 384 má charakter pasív a má začiatočný (konečný) zostatok na strane D. Prírastky tohto účtu sa účtujú na strane D a úbytky na strane MD.

? Spoločnosť ALFA, a.s. uzatvorila ako prenajímateľ zmluvu o prenájme nebytových priestorov v januári 2017 na obdobie 1. január 2017 až 31. december 2018. V zmysle podmienok uzatvorenej zmluvy úhradu za celý nájom v sume 24 000 eur nájomca uskutočnil už v januári 2017.

Ako má o tomto prenajímateľ účtovať?

Nakoľko v danom prípade dochádza ku skutočnému príjmu už na začiatku obdobia dohodnutého nájomného vzťahu a tento sa týka dvoch účtovných období, je potrebné na strane prenajímateľa účtovať prostredníctvom účtu časového rozlíšenia 384. Takto dohodnutý nájomný vzťah ovplyvní výnosy na strane prenajímateľa tak v roku 2017, ako aj v roku 2018, a to napriek tomu, že ku skutočnej platbe za nájom dôjde iba v roku 2017.

Popis účtovného prípadu	Suma v eur	MD	D
Rok 2017			
Zaúčtovanie pohľadávky voči nájomcovi	24 000	311	384
Prijaté nájomné za roky 2017 a 2018	24 000	221	311
Nájomné pripadajúce na rok 2017	12 000	384	602
Rok 2018			
Nájomné pripadajúce na rok 2018	12 000	384	602

Účet 385 – Príjmy budúcich období

Na tomto účte sa účtujú časovo rozlíšené výnosy, ktoré časovo a vecne patria do bežného účtovného obdobia a týkajú sa príjmov v určitých budúcich obdobiach, napríklad nájomné prijaté pozadu. Na účte 385 sa účtuje so súvzťažným zápisom v prospech príslušných účtov výnosov v účtovej triede 6. Účet 385–Príjmy budúcich období má charakter aktív a má začiatočný (konečný) zostatok na strane MD. Prírastky tohto účtu sa účtujú na strane MD a úbytky na strane D.

? Spoločnosť s ručením obmedzeným uzatvorila ako prenajímateľ zmluvu o prenájme nebytových priestorov v januári 2017 na obdobie 1. januára 2017 až 31. decembra 2018. V zmysle podmienok uzatvorenej zmluvy úhradu za celý

**nájom v sume 24 000 eur nájomca usku-
toční až v decembri 2018.**

**Ako má o tomto spoločnosť v pozícii
prenajímateľa účtovať?**

Nakoľko v danom prípade dochádza ku skutočnému príjmu až na konci obdobia dohodnutého nájomného vzťahu a tento sa týka dvoch účtovných období, je potrebné na strane prenájomateľa účtovať prostredníctvom účtu časového rozlíšenia 385.

Takto dohodnutý nájomný vzťah ovplyvní výnosy na strane prenájomateľa tak v roku 2017, ako aj v roku 2018, a to napriek tomu, že k skutočnej platbe za nájom dôjde iba v roku 2018.

Popis účtovného prípadu	Suma v eur	MD	D
Rok 2017			
Nájomné pripadajúce na rok 2017	12 000	385	602
Rok 2018			
Zaúčtovanie pohľadávky voči nájomcovi	24 000	311	385
Nájomné pripadajúce na rok 2018	12 000	385	602
Inkaso nájmu za roky 2017 a 2018	24 000	221	311

Opravy nevýznamných nákladov a nevýznamných výnosov minulých účtovných období

V uvedenej súvislosti je potrebné uviesť aj spôsob účtovania opravy nákladov a výnosov minulých účtovných období, ktorý je závislý od významnosti opravovaného nákladu resp. výnosu. Pokiaľ ide o určenie hranice významnosti nákladu resp. výnosu, v žiadnej legislatíve nie je stanovená a jej určenie je preto v kompetencii účtovnej jednotky. Stanovovanie hranice významnosti by mala účtovná jednotka posudzovať vo vzťahu k objemu majetku, ktorý vlastní, resp. spravuje, príp. vo väzbe na dopad tejto položky na finančnú situáciu účtovnej jednotky. Túto hranicu

významnosti je vhodné ustanoviť napr. prostredníctvom vnútropodnikovej smernice. V tejto súvislosti možno spomenúť definíciu významnosti informácie v účtovnej závierke, ktorú stanovuje § 17 ods. 9 zákona o účtovníctve, pričom za významnú informáciu pre účtovné účely považuje takú, ktorej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke by mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa tejto informácie. Z pohľadu problematiky časového rozlišovania treba konštatovať, že:

- opravy nevýznamných nákladov a nevýznamných výnosov minulých účtovných období sa účtujú ako účtovné prípady bežného účtovného obdobia na príslušných účtoch nákladov alebo výnosov z hospodárskej činnosti účtovnej jednotky,
- významné sumy opráv nákladov a výnosov minulých účtovných období sa účtujú na účet 428 – *Nerozdelaný zisk minulých rokov* alebo 429 – *Neuhradená strata minulých rokov*.

» Časové rozlíšenie z pohľadu JÚ

Aj u účtovných jednotiek účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva sa možno stretnúť s časovým rozlíšením, ale nie nákladov a výnosov ako v podvojnom účtovníctve, ale časové rozlíšenie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Napriek skutočnosti, že jednoduché účtovníctvo je **založené na tzv. „hotovostnom“ princípe**, je tiež veľmi úzko viazané na zákon o dani z príjmov a práve v tejto súvislosti je potrebné aj daňovo efektívne uplatnenie niektorých i keď skutočne zaplatených výdavkov časovo rozlíšiť do viacerých zdaňovacích období. Uvedené skutočnosti však nie sú obsahom jednoduchého účtovníctva, prejavajú sa až pri vyplňovaní daňového priznania k dani z príjmov.

Ceniny

» Právne minimum

Vo všeobecnosti predstavuje cenina chránenú nepeňažnú tlačovinu, t.j. **doklad o zaplatení poplatku za spoplatnené konanie** (úkon) orgánu verejnej správy, súdu a pošty alebo o osvedčení určitej skutočnosti.

Cenina preukazuje hodnotu, ktorá je na nej napísaná.

Poštové ceniny podľa § 6 zákona č. 324/2011 Z.z. o poštových službách sú:

- a) poštové známky s označením „Slovensko“ alebo „Slovenská republika“, prípadne s doplneným symbolom európskej únie,
- b) poštová celina, ktorou je lístok, obálka, aerogram alebo pigeogram s vyobrazením poštovej známky,
- c) výplatné značky s označením „Slovensko“ alebo „Slovenská republika“, prípadne s doplneným symbolom európskej únie zo samoobslužných technických zariadení,
- d) prúžky do výplatných strojov,
- e) medzinárodné odpovedky vydané Medzinárodným úradom Svetovej poštovej únie.

Pre podnikateľské účely predstavuje cenina **druh krátkodobého finančného majetku**. Ako ceniny sa účtujú najmä poštové známky, kolký, stravné lístky, telefónne karty a obdobné karty, ak majú hodnotu, z ktorej sa bude môcť čerpať po ich vydaní do užívania. Ceniny sú vždy oceňované **menovitou hodnotou** aj to aj v prípade preradenia z osobného majetku do podnikania. Za ceniny možno teda považovať iba veci, ktoré majú me-

novitú hodnotu a táto sa použitím spotrebúva.

» Ceniny z pohľadu ZDP

Daňovú uplatniteľnosť výdavkov na obstaranie cenín je potrebné posudzovať predovšetkým v kontexte s ustanovením § 17 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého sa pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

- a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 zákona o dani z príjmov, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,**
- b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.**

Z hľadiska vyjadrenia hospodárskeho výsledku nie je nákup cenín v účtovníctve až tak dôležitý, z hľadiska vyčíslenia základu dane z príjmov je dôležitá spotreba cenín. Uvedené vyplýva zo spôsobu účtovania obstarania a spotreby cenín.

Samozrejým **predpokladom uplatnenia daňového výdavku** je splnenie základnej podmienky ustanovenej v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

» Ceniny z pohľadu DPH

V zmysle ustanovenia § 40 zákona o DPH je **oslobodené od dane** sprostredkovanie predaja platných poštových cenín určených na použitie v rámci poštových služieb, kolkov a iných úradných cenín, ak sa predávajú za nominálnu hodnotu.

? Posudzuje sa diaľničná známka ako úradná cenina a teda je jej sprostredkovanie predaja oslobodené od dane podľa § 40 zákona o DPH?

V zmysle zákona č. 639/2004 Z. z. o Národnej diaľničnej spoločnosti a o zmene a doplnení zákona č. 135/1961 Zb. o pozemných komunikáciách v znení neskorších predpisov bola založená Národná diaľničná spoločnosť a.s. a vznikla dňom zápisu do Obchodného registra. Predmetom činnosti Národnej diaľničnej spoločnosti je správa, údržba, oprava a rozvoj diaľnic. Príjmom Národnej diaľničnej spoločnosti sú finančné prostriedky získané z výberu mýta, z vybraných úhrad diaľničných známok, z úrokov z týchto prostriedkov, z odplatného užívania prioritného infraštruktúrneho majetku okrem koncesných ciest a dotácie určené zákonom o štátnom rozpočte na príslušný rozpočtový rok v rozsahu potrebnom na plnenie zákonom ustanovených úloh ako aj iné príjmy. Uvedené finančné prostriedky za poskytované služby v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH podliehajú dani z pridanej hodnoty.

» Ceniny z pohľadu PÚ

V účtovníctve podnikateľa predstavujú ceniny rovnako ako napríklad poukážky a šeky krátkodobý finančný majetok. Stav a pohyb cenín pred ich vydaním do užívania, napríklad poštové známky, stravné lístky, kolkky, telefónne karty a ostatné karty, ak majú hodnotu, z ktorej sa bude môcť čerpať po ich vydaní do užívania sa účtuje prostredníctvom účtu 213-Ceniny. Ceniny zverené zamestnancom alebo spoločníkom na použitie na vopred stanovené účely, sa účtujú ako pohľadávky voči zamestnancom alebo spoločníkom.

Účtovné súvťažnosti	MD	D
Nákup cenín v hotovosti	213	211
Výdaj cenín do spotreby:		
a) výdaj kolkov	538	213

b) výdaj poštových známok	518	213
c) výdaj telefónnych kariet	335	213
Predaj stravných lístkov zamestnancom		
a) 55 % z hodnoty stravných lístkov – hradi zamestnávateľ	527	213
b) hodnota stravných lístkov hrazená zamestnancami	211	213
c) príspevok na stravovanie zo sociálneho fondu	472	213
d) hodnota stravného lístku hrazená zamestnávateľom nad zákonom stanovený limit	528	213

» Ceniny z pohľadu JÚ

Aj v jednoduchom účtovníctve podnikateľa predstavujú ceniny rovnako ako napríklad šeky resp. peňažná hotovosť krátkodobý finančný majetok. Ceniny sa oceňujú menovitou hodnotou.

Podľa ustanovenia § 12 ods. 1 postupov účtovania v JÚ sa ako ceniny účtujú najmä poštové známky, kolkky, zakúpené stravné lístky do prevádzkarní verejného stravovania, telefónne karty a obdobné karty, ak majú hodnotu, z ktorej sa bude môcť čerpať po ich vydaní do užívania. Za ceniny sa tak nepovažujú napríklad stravné lístky používané vo vlastnom stravovacom zariadení (charakter cenín majú iba stravné lístky nakúpené od cudzích stravovacích zariadení, ktoré účtovná jednotka predáva svojim zamestnancom).

Ceniny sa v zásade účtujú v knihe cenín. Iba v prípade, ak sú ceniny určené na priamu spotrebu bezodkladne po ich obstaraní, v knihe cenín sa neúčtujú. Ceniny sa tiež účtujú v peňažnom denníku.

Nákup cenín sa teda zaúčtuje do peňažného denníka na základe výdavkového pokladničného dokladu do stĺpca peňažné prostriedky v hotovosti ako výdaj a súčasne do stĺpca priebežných položiek ako príjem. Taktiež je potrebné zaúčtovať úbytok hotovosti za nákup cenín.

Spotreba cenín sa v peňažnom denníku zaúčtuje v deň použitia cenín (dátum na výdavkovom pokladničnom doklade), tento výdaj patrí medzi prevádzkové výdavky. V knihe cenín, sa súčasne zaúčtuje úbytok cenín.

? Podnikateľ zakúpil poštové známky v hodnote 50 eur vzhľadom na predpokladaný výraznejší objem korešpondencie v nasledujúcom mesiaci.

Ako treba účtovať o tomto nákupe a následnej spotrebe uvedených poštových známok?

Samotný nákup poštových známok sa zúčtuje na základe výdavkového pokladničného dokladu (VPD XY/2017) v deň úhrady takto (zápis na jednom riadku peňažného denníka):

- sumu 50 eur do stĺpca „Peňažné prostriedky v hotovosti – výdavok“, čo sa prejaví aj v stĺpci „Peňažné prostriedky v hotovosti – zostatok“ (úbytok peňažných prostriedkov

v hotovosti sa musí v súlade s Postupmi účtovania v JÚ účtovne zaevidovať aj v rámci Pokladničnej knihy),

- sumu 50 eur do stĺpca „Priebežné položky – príjem“.

Obstaranie poštových známok je zároveň potrebné v menovitej hodnote 50 eur zaúčtovať v rámci Peňažného denníka do stĺpca „Ceniny – Príjem“, čo sa prejaví aj v stĺpci „Ceniny – Zostatok“, a zároveň do stĺpca „Priebežné položky – výdavok“. Obstaranie poštových známok je potrebné účtovne zaevidovať tiež v samostatnej Knihe cenín. V závislosti od zvolenej štruktúry Knihy cenín je možné účtovať napr. takto:

Kniha cenín – poštové známky						
Dátum	Obsah účtovného prípadu	Číslo dokladu podľa peňaž. denníka	Príjem cenín	Úbytok cenín	Zostatok	Poznámka
12. 6.					8 eur	
13. 6.	Nákup poštových známok v celkovej hodnote 50 eur	VPD XY/2017	50 eur		58 eur	

Pokladničná kniha eur						
Dátum	Obsah účtovného prípadu	Číslo dokladu	Príjem (eur)	Výdavok (eur)	Zostatok (eur)	Poznámka
12. 6.					1 050	
13. 6.	nákup známok	VPD XY/2017		50	1 000	kniha cenín..

Rovnako je potrebné v rámci Knihy cenín účtovne zaevidovať spotrebu cenín a to ako ich úbytok:

Dátum	Obsah účtovného prípadu	Číslo dokladu podľa peňaž. denníka	Príjem cenín	Úbytok cenín	Zostatok	Poznámka
19. 6.	Použitie známok v hodnote 12 eur	ID 17/2017		12 eur	46 eur	
20. 6.	Použitie známok v hodnote 15 eur	ID 18/2017		15 eur	31 eur	

Použitie poštových známok sa zúčtuje aj v rámci Peňažného denníka do stĺpca „Ceniny – Výdaj“, čo sa prejaví aj v stĺpci „Ceniny – Zostatok“. Zároveň sa v druhovom členení zaúčtuje použitie známok na korešponden-

ciu ako „Výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v druhovom členení „Služby“, čo sa prejaví aj v stĺpci „Výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov – Celkom“.

Cestovné náhrady

» Právne minimum

Zamestnávateľ je povinný poskytovať zamestnancom náhradu výdavkov, ktoré im vzniknú v súvislosti s výkonom práce. Podmienky poskytovania náhrad výdavkov a iných plnení upravuje **zákon č. 283/2002 Z.z.** o cestovných náhradách v z. n. p. (ďalej iba „zákon o cestovných náhradách“). Zákon o cestovných náhradách presne vymedzuje právne úkony, pri ktorých **vzniká nárok na náhradu** a okruh osôb, ktorým tento nárok vzniká. Rozlišuje tiež náhrady, ktoré majú pre zamestnanca nárokový (obligatórny) charakter a náhrady, ktoré majú nenárokový (fakultatívny) charakter.

Nárokové cestovné náhrady je zamestnávateľ povinný po splnení podmienok ustanovených v zákone o cestovných náhradách zamestnancovi poskytnúť.

Nenárokové cestovné náhrady sú síce upravené v zákone o cestovných náhradách ale na rozdiel od nárokových cestovných náhrad zamestnávateľ nie je povinný ich zamestnancovi poskytovať. Ich poskytovanie:

- **závisí od rozhodnutia zamestnávateľa** (napr. na základe vnútorného predpisu) alebo
- **je založené na dohode zamestnávateľa so zamestnancom** v pracovnej zmluve alebo inej písomnej dohode, alebo
- **ich poskytovanie je dohodnuté v kolektívnej zmluve** (odborová organizácia a zamestnávateľ).

Vysielanie zamestnancov na pracovné cesty

Pri vysielaní zamestnanca na pracovnú cestu je v prvom rade potrebné vychádzať z § 57 ods. 1 Zákonníka práce, ktorý dáva

zamestnávateľovi možnosť vyslať zamestnanca na nevyhnutné potrebné obdobie na pracovnú cestu.

Zamestnávateľ potrebuje súhlas zamestnanca, ak ho vyslať na pracovnú cestu mimo obvodu obce pravidelného pracoviska alebo bydliska zamestnanca. Zamestnávateľ nepotrebuje súhlas zamestnanca s vyslaním na pracovnú cestu, ak:

- **ide o pracovnú cestu v rámci obvodu obce** pravidelného pracoviska alebo bydliska zamestnanca,
- **vyslanie na pracovnú cestu** vyplýva priamo z povahy dohodnutého druhu práce alebo miesta výkonu práce,
- **sa zamestnanec dohodol v pracovnej zmluve, že bude vykonávať pracovné cesty.**

Maximálna doba trvania pracovnej cesty nie je zákonom určená. Jej trvanie je vo všeobecnosti vymedzené na nevyhnutne potrebné obdobie. Vždy však musí ísť len o prechodné plnenie úloh.

Dočasne prideleného zamestnanca môže podľa § 57 ods. 2 Zákonníka práce **pokiaľ dočasného pridelenia k užívateľskému zamestnávateľovi** vyslať na pracovnú cestu len užívateľský zamestnávateľ; mimo obdobia dočasného pridelenia na pracovnú cestu zamestnanca bude môcť vyslať zamestnávateľ alebo agentúra dočasného zamestnávania.

Pracovná cesta je časovo ohraničená dobou od nástupu zamestnanca na cestu do skončenia tejto pracovnej cesty. Pracovná cesta predstavuje teda vždy dlhší časový úsek, ako je čas samotného výkonu práce na pracovnej ceste.

Do času trvania pracovnej cesty sa totiž započítava:

- čas od miesta nástupu na pracovnú cestu do miesta výkonu práce na pracovnej ceste,
- čas výkonu práce a
- čas do príchodu do miesta skončenia pracovnej cesty.

Spôsob a forma vyslania na pracovnú cestu

Zamestnávateľ písomne určí:

- miesto nástupu na pracovnú cestu,
- miesto výkonu práce,
- čas trvania,
- spôsob dopravy a
- miesto skončenia pracovnej cesty.

V praxi sa realizuje vyslanie na pracovnú cestu a určenie jej podmienok formou rôznych tlačív, napr. tlačivo „Cestovný príkaz“ alebo „Vyslanie na pracovnú cestu“. Zákon o cestovných náhradách a ani iný žiadny právny predpis však **žiadne tlačivo neustanovuje** pre zamestnávateľa ako záväzné. Je teda v právomoci každého zamestnávateľa, aby sa rozhodol, či bude používať tlačivá, ktoré sú na tento účel v obehu a v predaji, alebo si vypracuje svoje vlastné tlačivo, pričom jeho štruktúru, formu a obsah určí sám.

Pravidelné pracovisko zamestnanca

Pracovná cesta je, keď zamestnanec vykonáva prácu na inom mieste, ako je jeho pravidelné pracovisko.

Pravidelné pracovisko zamestnanca predstavuje v prvom rade vždy miesto písomne dohodnuté medzi zamestnancom a zamestnávateľom. V prípade, ak také **miesto nie je dohodnuté**, za pravidelné pracovisko zamestnanca sa až potom považuje miesto výkonu práce dohodnuté v pracovnej zmluve v zmysle ustanovenia

§ 43 ods. 1 písm. b) Zákonníka práce alebo v dohodách o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru.

So zamestnancom, ktorému častá zmena pracoviska vyplýva **z osobitnej povahy povolania**, možno ako pravidelné pracovisko dohodnúť aj miesto pobytu – prechodný pobyt alebo trvalý pobyt. Ak má zamestnanec na základe dohody o vykonaní práce výkon práce **v mieste mimo miesta pobytu**, môže s ním zamestnávateľ v tejto dohode dohodnúť, že mu poskytne i pri ceste z miesta pobytu do miesta výkonu práce a späť náhrady ako pri pracovnej ceste.

Zákon o cestovných náhradách definuje osobitne a presne miesto pravidelného pracoviska na účely poskytovania cestovných náhrad dočasne pridelenému zamestnancovi na účely jeho pracovných ciest počas dočasného pridelenia, na ktoré **ho môže vyslať iba užívateľský zamestnávateľ**. Miesto pravidelného pracoviska dočasne prideleného zamestnanca na účely pracovných ciest, ktoré vykoná počas dočasného pridelenia je miesto jeho výkonu práce dohodnuté podľa § 58 ods. 5 Zákonníka práce v dohode o dočasnom pridelení alebo v pracovnej zmluve. Na tento účel sa všeobecná úprava týkajúca sa miesta pravidelného pracoviska v § 2 ods. 3 zákona o cestovných náhradách nevzťahuje na dočasne prideleného zamestnanca t. j. dočasne pridelený zamestnanec si nemôže dohodnúť miesto pravidelné pracovisko iným miestom; **ak by dočasne pridelený zamestnanec bol zaradený do skupiny zamestnancov, ktorým častá zmena pracoviska vyplýva z osobitnej povahy povolania**, nemôže si dohodnúť miesto pravidelného pracoviska ani v mieste jeho pobytu (trvalý alebo prechodný pobyt).

Okruh osôb, ktorým sa poskytujú cestovné náhrady

- a) **zamestnanci v pracovnom pomere** alebo v **štátnozamestnaneckom pomere**, ak osobitný predpis neustanovuje inak,
- b) **členovia družstiev**, ak podľa stanov podmienkou členstva je aj pracovný vzťah,
- c) **fyzické osoby činné na základe dohôd** o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, ak je to v dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru dohodnuté (dohoda o vykonaní práce, dohoda o pracovnej činnosti, dohoda o brigádnickej práci študentov),
- d) **osoby, o ktorých to ustanovuje priamo zákon** o cestovných náhradách (napr. zahraniční zamestnanci, ktorí vykonávajú pracovné cesty u slovenského zamestnávateľa na základe dohody o vzájomnej výmene zamestnancov - § 17 zákona o cestovných náhradách, rodinným príslušníkom zamestnanca, ktorý má podľa pracovnej zmluvy výkon práce v zahraničí),
- e) **osoby, o ktorých to ustanovuje osobitný predpis** (napr. starostovia miest a obcí, poslanci obecného zastupiteľstva, predseda vyššieho územného celku, poslanci vyššieho územného celku, audítori, daňoví poradcovia a pod.),
- f) **osoby, ktoré sú vymenované alebo zvolené do orgánov právnickej osoby** a nie sú k právnickej osobe v pracovnoprávnom vzťahu (člen predstavenstva, člen dozornej rady, člen správnej rady, člen poradného orgánu, člen koordináčného orgánu, konateľ spoločnosti a pod.), ak im nie sú poskytované náhrady podľa písmena a),
- g) **osoby, ktoré plnia pre právnickú osobu alebo fyzickú osobu úlohy** a nie sú k právnickej osobe alebo fyzic-

kej osobe v pracovnoprávnom vzťahu ani v inom právnom vzťahu, ak poskytovanie cestovných náhrad je dohodnuté (napr. dobrovoľníci v občianskych združeniach),

- h) **dočasne pridelení zamestnanci** na výkon práce k užívateľskému zamestnávateľovi podľa § 58 Zákonníka práce.

Môže si konateľ spoločnosti uplatniť cestovné náhrady?

Zákon o cestovných náhradách sa vzťahuje na konateľa na základe ustanovenia § 1 ods. 2 písm. b) – ide o osobu zvolenú alebo vymenovanú do orgánu právnickej osoby, ak nie je k tejto právnickej osobe v pracovnoprávnom vzťahu. Za pracovnú cestu sa podľa ustanovenia § 2 ods. 1, druhá veta zákona o cestovných náhradách na účely poskytovania cestovných náhrad považuje každá cesta konateľa, v rámci ktorej plní funkciu, ktorá pre neho vyplýva z tohto osobitného postavenia, t. j. z postavenia konateľa spoločnosti. Podmienkou poskytovania cestovných náhrad je v tomto prípade priama súvislosť medzi vykonanou cestou a činnosťou konateľa spoločnosti a nie miesto, kde sa táto činnosť vykonáva.

Spoločník slovenskej s.r.o. je občanom Českej republiky má 60 % podiel na základom imaní uvedenej s.r.o. Jedenkrát ročne sa zúčastní na zasadnutí valného zhromaždenia.

Má nárok na účtovanie cestovných náhrad za cestu z Česka na Slovensko a späť za použitie vlastného vozidla, na diéty a ubytovanie?

Osobný rozsah cestovných náhrad ustanovuje zákon č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v z. n. p. (ďalej iba „zákon o cestovných náhradách“) v rámci § 1 ods. 1 a ods. 2.

V predmetnom prípade nejde o príjem za prácu spoločníka s.r.o. v zmysle § 5 ods. 1 písm.

b) zákona o dani z príjmov, na základe ktorého by bol považovaný za zamestnanca podľa § 5 ods. 2 spomínaného právneho predpisu. Uvedený spoločník nie je ani osobou, ktorá by bola vymenovaná alebo zvolená do orgánov spoločnosti s ručením obmedzeným. V zmysle doteraz uvedeného možno vysloviť názor, že uvedenému spoločníkovi nepatrí náhrada preukázaných cestovných výdavkov, pretože sa síce zúčastňuje rokovania orgánu právnickej osoby v ktorej má majetkovú účasť, ale do tohto orgánu nebol ani vymenovaný a ani zvolený, a jeho postavenie je len postavením spoluvlastníka spoločnosti. Cesta z ČR na Slovensko nepredstavuje pracovnú cestu v zmysle zákona o cestovných náhradách, ide o cestu za účelom vykonania vlastného vlastníckeho práva, nie cestu súvisiacu s činnosťou spomínanej spoločnosti s ručením obmedzeným.

Nárokové a nenárokové cestovné náhrady

Nárokové cestovné náhrady sú náhrady, ktoré je zamestnávateľ povinný zamestnancovi poskytnúť. Zamestnanec si pri uplatňovaní práva **na nárokové náhrady musí splniť zákonom stanovené podmienky**. Nárokové cestovné náhrady nie sú u zamestnanca predmetom dane z príjmov zo závislej činnosti, ak sa poskytujú v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú zamestnancovi vznikne nárok.

? Zamestnanec vykonal v rámci jedného kalendárneho dňa dve tuzemské pracovné cesty v trvaní 3,5 hodiny a 5,5 hodín.

Časy trvania tuzemských pracovných ciest sa podľa § 5 ods. 4 zákona o cestovných náhradách nemôžu počítať a zamestnancovi sa poskytne stravné len za tuzemskú pracovnú cestu, pri ktorej mu vznikol nárok na stravné v trvaní 5,5 hodín, t. j. v sume stravného, ktoré je určené pre časové pásmo 5 až 12 hodín.

? Zamestnanec vykonal v rámci kalendárneho dňa dve tuzemské pracovné cesty v trvaní 3 hodiny a 3,5 hodín.

Časy trvania jednotlivých tuzemských pracovných ciest sa podľa § 5 ods. 4 zákona o cestovných náhradách počítajú a zamestnancovi sa poskytne stravné v sume podľa súhrnného času (za 6,5 hodín), t. j. v sume stravného, ktoré je určené pre časové pásmo 5 až 12 hodín.

Nenárokové cestovné náhrady nie je zamestnávateľ povinný poskytovať zamestnancovi. Ich poskytovanie je založené na dohode:

- **zamestnávateľa a zamestnanca v pracovnej zmluve** alebo inej písomnej dohode,
- **zamestnávateľa a odborovej organizácie**, t. j. ich poskytovanie je dohodnuté v kolektívnej zmluve alebo
- **ich poskytovanie závisí od rozhodnutia zamestnávateľa** (napr. na základe vnútorného predpisu).

Nenárokové cestovné náhrady sa považujú u zamestnanca za predmet dane a sú pre neho zdaniteľným príjmom.

» Cestovné náhrady z pohľadu ZDP

Cestovné náhrady sú v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa osobitných predpisov (napr. podľa zákona 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov), a **vreckové pri zahraničnej pracovnej ceste** poskytované podľa § 14 zákona o cestovných náhradách.

? Obchodná spoločnosť vyplatila zamestnancovi, ktorý vykonal v rámci jedného kalendárneho dňa štyri tuzemské pracovné cesty v trvaní 3 hodiny, 3

hodiny, 3 hodiny a 2 hodiny stravné určené pre časové pásmo 5 až 12 hodín.

Pôjde za týchto okolností o daňový výdavok spoločnosti?

Vychádzajúc z ustanovenia § 5 ods. 4 písm. a) zákona o cestovných náhradách platí, že ak zamestnanec, ktorému častá zmena pracoviska vyplýva z osobitnej povahy povolania, vykoná počas kalendárneho dňa viac pracovných ciest, z ktorých každá trvá menej ako 5 hodín, pričom celkový súčet trvania týchto pracovných ciest je 5 hodín a viac, patrí zamestnancovi stravné za celkový čas trvania týchto pracovných ciest. V uvedenom prípade sa tak časy tuzemských pracovných ciest spočítajú. Zamestnancovi poskytnuté stravné v sume podľa súhrnného času (za 11 hodín), t. j. v sume stravného určené pre časové pásmo 5 až 12 hodín bude daňovo uplatniteľným výdavkom obchodnej spoločnosti.

? Zamestnanec vykonal tuzemskú pracovnú cestu v rámci dvoch kalendárnych dní a to od 22.00 hod. do 4.00 hod. Prvý deň trvala tuzemská pracovná cesta 2 hodiny a druhý deň trvala tuzemská pracovná cesta 4 hodiny. Zamestnávateľ zamestnancovi poskytol stravné v sume, ktorá je určená pre časové pásmo 5 až 12 hodín.

Pôjde o daňový náklad zamestnávateľa?

Časy trvania tuzemskej pracovnej cesty v rámci dvoch kalendárnych dní sa v zmysle ustanovenia § 5 ods. 4 písm. b) zákona o cestovných náhradách spočítajú, a to z dôvodu, že ani jeden kalendárny deň nevznikol zamestnancovi nárok na stravné (pracovná cesta netrvala min. 5 hodín) a stravné sa poskytne za tuzemskú pracovnú cestu ako celok. Stravné sa v tomto prípade neposudzuje za každý kalendárny deň samostatne, ale za tuzemskú pracovnú cestu ako celok; zamestnancovi sa poskytne stravné v sume, ktorá je určená pre časové pásmo 5 až 12 hodín. To znamená, že

zamestnávateľ postupoval v súlade so zákonom a vyplatené stravné bude jeho daňovým nákladom.

? Zamestnanec použil po dohode so zamestnávateľom pri pracovnej ceste zo Žiliny do Pezinka súkromné vozidlo Opel a prejazdil 390 km, pričom všetky kilometre najazdil v režime mimo mesto. Vozidlo má v technickom preukaze uvedenú spotrebu pohonnej látky podľa normy STN, ktorá je na 100 km 9,9 l. Zamestnanec preukázal cenu pohonnej látky v deň nástupu na pracovnú cestu dokladom o kúpe, ktorá bola 1,20 €.

Zamestnanec vyúčtoval výdavky, ktoré mu vznikli v priamej súvislosti s použitím súkromného vozidla na pracovnej ceste:

- základnú náhradu za každý 1 km jazdy podľa § 7 ods. 1 a 2 a opatrenia MPSVR SR č. 632/2008 Z. z., t. j. 0,183 €/km,
- spotrebované pohonné látky podľa § 7 ods. 1 prepočítané podľa § 7 ods. 6 písm. a) podľa normy STN v závislosti od konkrétného režimu jazdy a preukázanej ceny pohonnej látky z času konania pracovnej cesty (1,20 €),
- potrebné vedľajšie výdavky – poplatok za parkovanie (3,50 €), poplatok za diaľnicu (10,00 €).

Základná náhrada	$390 \text{ km} \times 0,183 = 71,37 \text{ €}$
Náhrada za pohonné látky	$(9,9 : 100) \times 390 \text{ km} \times 1,20 \text{ €} = 46,332 = 46,34 \text{ €}$
Potrebné vedľajšie výdavky	13,50 €
Výdavky celkom:	131,21 €
z toho nárokové	131,21 €
z toho nenárokové	0 €

Zamestnávateľ vyúčtoval náhradu výdavkov za použitie súkromného vozidla vo výške, na ktorú vznikol zamestnancovi nárok podľa zákona o cestovných náhradách, t. j. sumu 131,21 € ktorá je v súlade s § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov jeho daňovým výdavkom.

Zamestnancovi boli uhradené nárokové cestovné náhrady za použitie súkromného vozidla do limitovanej výšky ustanovenej zákonom o cestovných náhradách. Pre zamestnanca je cestovná náhrada v sume 131,21 € príjem, ktorý nepodlieha dani z príjmu, odvodom na zdravotné poistenie a sociálne poistenie.

? Zamestnávateľ vyslal zamestnanca na trojdňovú pracovnú cestu do Českej republiky, pričom prvý deň pracovná cesta trvala v časovom pásme do 6 hodín (nárok na stravné 150 CZK), druhý deň trvala pracovná cesta v časovom pásme nad 12 hodín (nárok na stravné 600 CZK) a tretí deň trvala pracovná cesta v časovom pásme od 6 do 12 hodín (nárok na stravné 300 CZK). Zamestnanec mal čiastočne zabezpečené stravovanie:

1. deň - večeru,

2. deň - raňajky, obed,

3. deň - raňajky.

1. deň

Zamestnanec mal nárok na stravné vo výške 150 CZK, ktoré mu zamestnávateľ na základe § 13 ods. 7 zákona o cestovných náhradách kráti o 35 % za poskytnutú večeru, miera krátenia sa vypočíta zo stravného nad 12 hodín trvania pracovnej cesty, t. j. o 210 CZK.

Zamestnávateľ v tomto prípade zamestnancovi neposkytne už žiadne peňažné plnenie z dôvodu, že nárok na stravné mal zamestnanec za kalendárny deň vo výške 150 CZK, miera krátenia za bezplatne zabezpečené stravovanie vyjadrená v nominálnej hodnote je 210 CZK ($600 \text{ CZK} \times 35 \% = 210 \text{ CZK}$).

2. deň

Zamestnanec mal nárok na stravné vo výške 600 CZK, ktoré mu zamestnávateľ na základe § 13 ods. 7 zákona o cestovných náhradách kráti o:

– 25 % za bezplatne zabezpečené raňajky, miera krátenia sa vypočíta zo stravného

nad 12 hodín trvania pracovnej cesty t. j. o 150 CZK ($600 \text{ CZK} \times 25 \% = 150 \text{ CZK}$),

– 40 % za bezplatne zabezpečený obed, miera krátenia sa vypočíta zo stravného nad 12 hodín trvania pracovnej cesty, t. j. o 240 CZK ($600 \text{ CZK} \times 40 \% = 240 \text{ CZK}$).

Zamestnávateľ poskytne zamestnancovi rozdiel medzi nárokovým stravným a sumou krátenia za bezplatne zabezpečené raňajky a obed, t. j. poskytne mu sumu 210 CZK ($600 \text{ CZK} - 65 \% = 600 \text{ CZK} - 390 \text{ CZK} = 210 \text{ CZK}$).

3. deň

Zamestnanec mal nárok na stravné vo výške 300 CZK, ktoré mu zamestnávateľ na základe § 13 ods. 7 zákona o cestovných náhradách kráti o 25 % za poskytnuté raňajky, miera krátenia sa vypočíta zo stravného nad 12 hodín trvania pracovnej cesty, t. j. o 150 CZK ($600 \text{ CZK} \times 25 \% = 150 \text{ CZK}$).

Zamestnávateľ poskytne zamestnancovi rozdiel medzi nárokovým stravným a sumou krátenia za bezplatne zabezpečené raňajky, t. j. poskytne mu sumu 150 CZK ($300 \text{ CZK} - 25 \% = 300 \text{ CZK} - 150 \text{ CZK} = 150 \text{ CZK}$).

V rámci vyúčtovania zahraničnej pracovnej cesty zamestnávateľ tak zamestnancovi vypláti stravné 360 CZK, ktoré bude daňovým výdavkom zamestnávateľa.

? Stavebná spoločnosť má uzatvorené so živnostníkmi obchodné zmluvy na vykonávanie remeselných prác. V zmluvách je dohodnuté, že stavebná spoločnosť uhradí všetky náklady spojené s ubytovaním živnostníka.

Môžu byť náklady stavebnej spoločnosti vynaložené na ubytovanie živnostníkov daňovo uplatniteľným výdavkom?

Za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov je považovaný výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka v súlade s účtovnými predpismi alebo zaevidovaný

v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) zákona o dani z príjmov, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky na cestovné náhrady do výšky, na ktorú vzniká nárok podľa osobitných predpisov. Týmto osobitným predpisom je zákon č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov, ktorý upravuje poskytovanie náhrad výdavkov a iných plnení pri pracovných cestách osobám, ktoré sú vymedzené v § 1 ods. 1 a 2 tohto zákona. Z uvedeného zákona vyplýva, že pokiaľ spoločnosť (zamestnávateľ) hradí osobám, ktoré sú vymedzené v zákone o cestovných náhradách, a to v rozsahu stanovenom v tomto zákone, je to pre neho daňový výdavok v súlade s § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov.

Avšak v prípade, ak stavebná spoločnosť uhradí tieto náklady osobám, ktoré nie sú uvedené v § 1 ods. 1 a 2 zákona o cestovných náhradách, takýto výdavok nie je možné uznať za daňový výdavok v zmysle § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov. V takýchto prípadoch je potrebné vychádzať z konkrétnej uzatvorenej zmluvy medzi odberateľom a dodávateľom a daňové výdavky posudzovať v nadväznosti na § 17 ods. 1 písm. b) a na už citované ustanovenie § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. V predmetnom prípade stavebná spoločnosť nemá priamo znášať (účtovať) náklady na ubytovanie SZČO. Tieto náklady má znášať SZČO, ktorá si uvedené náklady na ubytovanie premietne do ceny ňou poskytnutej služby.

? **Zahraničná pracovná cesta do Českej republiky trvala zamestnancovi 9 hodín a nárok na stravné v cudzej mene je 300 CZK (základná sadzba stravného v cudzej mene je 600 CZK). Zamestnanec bol bezplatne poskytnutý obed. Zamestnanec tiež obdržal vreckové vo výške 10 % z ustanoveného stravného.**

Krátenie stravného za bezplatne zabezpečený obed a výpočet vreckového:

$300 \text{ CZK} - 40 \% \text{ zo } 600 \text{ CZK} = 300 \text{ CZK} - 240 \text{ CZK}$

Zamestnancovi sa poskytne stravné v cudzej mene, t. j. doplatok do výšky peňažného plnenia vo výške 60 CZK (t. j. $300 \text{ CZK} - 240 \text{ CZK} = 60 \text{ CZK}$)

Zamestnancovi sa poskytne tiež vreckové vo výške 30 CZK (10 % z 300 CZK).

Celková cestovná náhrada vyplatená zamestnancovi v sume 90 CZK bude daňovým nákladom zamestnávateľa.

Z pohľadu zamestnanca nie je v zmysle ustanovenia § 5 ods. 5 písm. a) zákona o dani z príjmov predmetom dane z príjmov fyzických osôb **cestovná náhrada poskytovaná v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky**, na ktorú vznikne zamestnancovi nárok podľa zákona o cestovných náhradách, okrem vreckového poskytovaného pri zahraničnej pracovnej ceste.

To znamená, že predmetom dane u zamestnanca nie je len tá cestovná náhrada, ktorej povinnosť poskytnutia zo strany zamestnávateľa vyplýva priamo z ustanovení zákona o cestovných náhradách, všetky ostatné plnenia sú u zamestnanca zdaniteľným príjmom, t. j. **suma vo výške rozdielu medzi sumou vo výške nároku vyplývajúceho zo zákona o cestovných náhradách a poskytnutou sumou dohodnutou napr. v pracovnej zmluve** (kolektívnej zmluve, vnútornom predpise). Všetky fakultatívne (nenárokové, dobrovoľ-

né) náhrady, ktoré zamestnávateľ poskytne zamestnancovi, aj napriek tomu, že sú upravené v pracovnej zmluve (kolektívnej zmluve, vnútornom predpise), sú pre neho zdaniteľným príjmom, ktorý sa zdaňuje v súlade s § 35 zákona o dani z príjmov v úhrne zdaniteľných príjmov v čase vyplatenia predmetného plnenia.

? Obchodná spoločnosť poskytla svojmu zamestnancovi pri zahraničnej pracovnej ceste vreckové vo výške 50 % z nároku na stravné. Vzhľadom na charakter práce zamestnanca je táto výška vreckového pri zahraničnej ceste zamestnanca dohodnutá v pracovnej zmluve.

V akej výške bude možné uznať takto vyplatené vreckové za daňový výdavok obchodnej spoločnosti?

Vychádzajúc z ustanovenia § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov vreckové pri zahraničnej pracovnej ceste je daňovým výdavkom vo výške podľa § 14 zákona o cestovných náhradách. Z tohto ustanovenia vyplýva, že zamestnávateľ môže poskytnúť zamestnancovi pri zahraničnej pracovnej ceste popri náhrade preukázaných potrebných vedľajších výdavkov aj vreckové vo výške do 40 % stravného ustanoveného podľa § 13 ods. 4 a 5 spomínaného právneho predpisu.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno výdavok (náklad), ktorý limituje zákon o dani z príjmov, zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone okrem výdavkov (nákladov) vynaložených zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) zákona o dani z príjmov za podmienok ustanovených osobitným predpisom. V nadväznosti na uvedené, ak poskytnutie vreckového pri zahraničnej pracovnej ceste v sume vyššej ako vyplýva z § 14 zákona o cestovných náhradách je so

zamestnancom dohodnuté v pracovnej zmluve, kolektívnej zmluve, poprípadne v internom predpise, či inej zmluve, možno ho považovať za daňový výdavok zamestnávateľa za podmienky, že poskytnutie tohto benefitu je zamestnancovi zdanené ako príjem zo závislej činnosti a je súčasťou vymeriavacích základov na povinné zdravotné poistenie a povinné sociálne poistenie.

Keďže vreckové poskytnuté zamestnancovi pri zahraničnej ceste je predmetom dane a nie je od dane oslobodené, je u zamestnanca vždy zdaniteľným príjmom a teda je aj súčasťou vymeriavacích základov na povinné zdravotné poistenie a povinné sociálne poistenie. Rozhodujúcou skutočnosťou pre uznanie vyššieho vreckového do daňových výdavkov zamestnávateľa je teda skutočnosť, že výška vreckového nad stanovený limit je dohodnutá v pracovnej alebo inej zmluve, či v internom predpise.

? Zamestnancovi zamestnávateľ ako zamestnanecký benefit poskytuje preplácanie cestovných výdavkov na cestu do práce a späť. Jeho pravidelné pracovisko je v Žiline, pričom trvalý pobyt má zamestnanec v Považskej Bystrici. Denne dochádza do zamestnania do Žiliny autobusom.

Otázku posudzovania zdaniteľnosti uvedeného príjmu je potrebné v danom prípade konfrontovať v úzkej súvislosti so zákonom o cestovných náhradách. Pracovná cesta podľa § 2 ods. 1 zákona o cestovných náhradách je čas od nástupu zamestnanca na cestu na výkon práce do iného miesta, ako je jeho pravidelné pracovisko, vrátane výkonu práce v tomto mieste od skončenia tejto cesty.

Zo znenia otázky teda vyplýva, že preplatené cestovné výdavky na cestu z trvalého bydliska do zamestnania a späť bude predmetom dane z príjmov (zdaňuje sa) z toho dôvodu, že sa nejedná o pracovné cesty v zmysle definície

podľa zákona o cestovných náhradách. Ide teda o nenárokové plnenie.

? Spoločnosť ABC, s.r.o. vyplatila svojmu zamestnancovi pri pracovnej ceste sumu stravného vo vyššej sume ako je suma stravného, ktorá prináleží podľa prislúchajúcich právnych predpisov. Táto vyššia suma stravného je zakotvená v zmysle kolektívnej zmluvy.

Bude takto vyplatené stravné predmetom zdanenia u zamestnanca alebo nie?

Predmetom dane u zamestnanca nie je len tá cestovná náhrada, ktorej povinnosť poskytnutia zo strany zamestnávateľa vyplýva priamo z ustanovení zákona o cestovných náhradách, všetky ostatné vyššie plnenia (§ 9 zákona o cestovných náhradách) sú u zamestnanca zdaniiteľným príjmom, t. j. aj suma vo výške rozdielu medzi sumou stravného vo výške nároku vyplývajúceho zo zákona o cestovných náhradách a poskytnutou sumou dohodnutou v kolektívnej zmluve (pracovnej zmluve, vnútornom predpise).

? Spoločnosť XYZ, s.r.o. vyplatila zamestnancovi pracujúcemu na dohodu o pracovnej činnosti cestovné náhrady.

Budú tieto cestovné náhrady zdaniiteľným príjmom zamestnanca alebo nie?

Vychádzajúc z ustanovenia § 1 ods. 2 písm. c) zákona o cestovných náhradách tento právny predpis upravuje aj poskytovanie náhrad fyzickým osobám činným na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, ak je to v dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru, dohodnuté. Tzn., ak je v uvedenom prípade v dohode o pracovnej činnosti uvedené, že spoločnosť XYZ, s.r.o. bude preplácať aj cestovné náhrady potom tieto cestovné náhrady vo výške nároku podľa zákona o cestovných náhradách pre dohodára (ako zamestnanca s príjmom zo závislej činnosti

z pracovnoprávneho vzťahu v zmysle § 5 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov) nebudú predmetom dane z príjmov v zmysle § 5 ods. 5 písm. a) spomínaného zákona. Ak by to v dohode o pracovnej činnosti dohodnuté nebolo, potom takto vyplatené náhrady by boli predmetom dane poskytnuté v súvislosti s výkonom závislej činnosti (§ 5 ods. 2) a zdaniili by sa zamestnancovi pracujúcemu na dohodu o pracovnej činnosti v úhrne jeho príjmu v mesiaci vyplatenia.

? Zamestnanec bol vyslaný na tuzemskú pracovnú cestu, ktorá trvala 15 hodín. Mal na nej zabezpečené preukázateľne bezplatné stravovanie v plnom rozsahu. Zamestnávateľ mu i napriek tomu zaplatil stravné (cestovnú náhradu) vo výške 10,30 eur.

Ide o príjem zamestnanca, ktorý treba zdať?

Podľa § 5 ods. 5 písm. a) zákona o dani z príjmov sa za príjem zo závislej činnosti nepovažuje a predmetom dane nie je cestovná náhrada poskytovaná v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú vzniká zamestnancovi nárok podľa zákona o cestovných náhradách. To znamená, že otázku zdaňovania tohto príjmu je potrebné v danom prípade posudzovať v úzkej súvislosti so zákonom o cestovných náhradách.

V zmysle § 5 ods. 6 zákona o cestovných náhradách platí, že ak má zamestnanec na pracovnej ceste preukázane zabezpečené bezplatné stravovanie v celom rozsahu, zamestnávateľ mu stravné neposkytuje. Z predmetnej otázky je zrejmé, že zamestnanec, vyslaný na tuzemskú pracovnú cestu, mal na nej zabezpečené preukázateľne bezplatné stravovanie v plnom rozsahu. To znamená, že v prípade zaplatenia zamestnávateľom sumy 10,30 eura, bude táto suma pre zamestnanca predstavovať zdaniiteľný príjem zo závislej činnosti, ktorý zamestnávateľ zdani spolu so mzdou za mesiac, v ktorom sa plnenie poskytlo.

» **Cestovné náhrady z pohľadu DPH**

Predovšetkým je nutné poznamenať, že platiteľ DPH môže odpočítať daň v rozsahu a za podmienok ustanovených prostredníctvom § 49 až § 51 zákona o DPH. Jednou z rozhodujúcich podmienok je, že platiteľ využije tovar alebo služby na účely svojho podnikania.

Cestovné náhrady **vypláca zamestnávateľ pri pracovných cestách**, pri ktorých si zamestnanec sám uhrádza výdavky a nárokuje si ich náhrady. Za predpokladu, keď zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi náhrady cestovných výdavkov nemá v zmysle ustanovení zákona o DPH **nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty**, pretože nejde o zdaniiteľné plnenie prijaté zamestnávateľom. Ak zdaniiteľné plnenie bolo poskytnuté zamestnancovi a doklad o poskytnutí je súčasťou vyúčtovania pracovnej cesty, nejedná sa o zdaniiteľné plnenie prijaté zamestnávateľom a za týchto predpokladov nárok na odpočítanie DPH nevzniká. **Náhrada výdavkov vrátane DPH je tak pre zamestnávateľa daňovým výdavkom.**

Zamestnávateľ však častokrát určité plnenia súvisiace s pracovnými cestami zamestnancov zabezpečuje a uhrádza vo vlastnej réžii (napr. ubytovanie, cestovné hromadnou dopravou, letenky atď.). V týchto prípadoch ide o zdaniiteľné plnenie prijaté zamestnávateľom a následne poskytnuté na pracovné účely zamestnancom. Za uvedených predpokladov nárok na odpočet DPH zamestnávateľovi vzniká a doklady o zabezpečení takéhoto plnenia nie sú súčasťou vyúčtovania cestovných náhrad. Ide totiž o prijaté služby zamestnávateľom (platiteľom DPH), ktoré sa účtovne evidujú prostredníctvom účtu 518 – *Ostatné služby* (nie teda účtu 512-Cestovné).

Problematiku odpočítavania DPH pri výdavkoch súvisiacich s pracovnými cestami zamestnancov možno zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- **spotreba PHM pri použití „služobného“ motorového vozidla** za predpokladu, že výdavok nebude zúčtovaný prostredníctvom vyúčtovania pracovnej cesty - nárok na odpočítanie dane vzniká, ak zamestnávateľ disponuje faktúrou (môže byť aj doklad z ERP) vyhotovenou v zmysle § 71 zákona o DPH od iného platiteľa a existuje zmluvný vzťah medzi zamestnávateľom a iným platiteľom dane ohľadom dodávky tovaru (napr. kúpa prostredníctvom kariet zamestnávateľa),
- **spotreba PHM pri použití súkromného vozidla zamestnanca** na služobné účely za predpokladu, že výdavky na PHM nie sú súčasťou vyúčtovania pracovnej cesty, je možné zistiť hodnotu nakúpených PHM spotrebovaných na účely podnikania platiteľa a zároveň má platiteľ (zamestnávateľ) faktúru na celý objem takto spotrebovaných PHM. Pri takejto transakcii vzniká platiteľovi právo na odpočítanie DPH za predpokladu splnenia ostatných podmienok (platiteľ kúpil tovar od dodávateľa a použil ho na účely vlastných zdaniiteľných transakcií),
- **výdavky za ubytovanie, parkovné a podobné náklady súvisiace s pracovnou cestou**, s výnimkou stravovania (výdavok však nie je súčasťou vyúčtovania pracovnej cesty) - nárok na odpočítanie dane vzniká, ak má zamestnávateľ faktúru (môže byť aj doklad z ERP) vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH od iného platiteľa a existuje zmluvný vzťah medzi zamestnávateľom a iným platiteľom dane ohľadom dodávky služby.

? Aké základné pravidlá platia pri skúmaní možnosti odpočítavania DPH pri výdavkoch zamestnávateľa súvisiacich s pracovnými cestami zamestnancov?

V súvislosti s možnosťami odpočítania dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka plnení predstavujúcich cestovné výdavky, zamestnávateľ (platiteľ DPH) v zásade aplikuje dva postupy:

1. Zamestnávateľ nemá právo na odpočítanie DPH zo služieb a tovarov, ktoré vo svojom mene a na svoj účet prijal zamestnanec. V takomto prípade zamestnancovi platí zamestnávateľ náhradu výdavkov spojených s pracovnou cestou. Tieto výdavky sa účtujú na účte 512 - Cestovné.
2. Zamestnávateľ má právo na odpočítanie DPH, ak vo svojom mene a na svoj účet prijal plnenia poskytnuté iným platiteľom dane, ktoré súvisia s pracovnou cestou zamestnanca. Faktúra musí byť vyhotovená pre zamestnávateľa. Výdavky účtuje zamestnávateľ na účte 518-Ostatné služby. Podmienky, ktoré musia byť splnené pre odpočet DPH teda sú:
 - existuje právny vzťah medzi zamestnávateľom (platiteľom DPH) a poskytovateľom služby (platiteľom DPH),
 - faktúra za poskytnutie služby je vyhotovená na zamestnávateľa (IČ DPH zamestnávateľa).

» Cestovné náhrady z pohľadu PÚ

Cestovné náhrady sa podľa ekonomickej podstaty účtujú na účet 512 – Cestovné. Postupy účtovania v PÚ upravujú účtovanie cestovných výdavkov v súvislosti s pohľadávkami a záväzkami voči zamestnancom.

Podľa § 51 ods. 2 a ods. 3 postupov účtovania v PÚ sa:

- **na účte 333 – Ostatné záväzky voči zamestnancom** účtujú rôzne záväzky voči zamestnancom, napríklad nárok

zamestnancov na náhradu cestovných výdavkov,

- **na účte 335 – Pohľadávky voči zamestnancom** účtujú rôzne pohľadávky voči zamestnancom, napríklad poskytnuté preddavky na cestovné výdavky, preddavky na vyúčtovanie, uplatnenie náhrady voči zamestnancovi.

Z pohľadu účtovania pracovných ciest a cestovných náhrad je rozhodujúce:

1. **stanovenie dňa** uskutočnenia účtovného prípadu,
2. **prepočet cestovných náhrad** a preddavkov na cestovné náhrady v cudzej mene a v mene euro.

Dňom uskutočnenia účtovného prípadu podľa § 2 ods. 1 postupov účtovania v PÚ je deň splnenia dodávky, platby záväzku, inkasa pohľadávky, započítania pohľadávky, postúpenia pohľadávky, prevzatia dlhu, poskytnutia a prijatia preddavku, úhrady úveru alebo pôžičky poskytnutím nového úveru alebo pôžičky, zistenia manka na majetku a záväzkoch, schodku, prebytku majetku, škody na majetku, vkladu do obchodnej spoločnosti a družstva, pohybu majetku vo vnútri účtovnej jednotky a deň zistenia ďalších skutočností vyplývajúcich z osobitných predpisov alebo z vnútorných podmienok účtovnej jednotky, ktoré sú predmetom účtovníctva a ktoré v účtovnej jednotke nastali a účtovná jednotka má k dispozícii potrebné podklady, ktoré dokumentujú tieto skutočnosti. **Pri pracovných cestách nie je osobitne určený moment uskutočnenia účtovného prípadu.** Je na rozhodnutí účtovnej jednotky, aby si zvolila kritériá na stanovenie tohto dňa prostredníctvom internej smernice, čím sa zvolený postup stane pre ňu záväzným. Najčastejšie sa za deň uskutočnenia účtovného prípadu na účtovanie cestovných náhrad považuje deň