

dane • účtovníctvo • odvody

DUO

1/
XIX. ročník
2024

bez chýb, pŕškút a penále®

Inventarizácia

Koncoročné úpravy ZD

Delenie príjmov FO

Ročné zúčtovanie dane

Odpis pohľadávok – koniec roka

Kurzové rozdiely v účtovníctve

Oneskorená registrácia

– odpočet DPH

Minimálna mzda a mzdové nároky

kalendárny rok • dopočet • odmeňovanie
zmluva • koeficient • stupeň náročnosti

č. 1/2024, mesačník, ročník XIX.

Vydavateľ Poradca, s. r. o.
Pri Celulóžke 40, Žilina
IČO: 36 371 271
www.poradca.sk

Zodpovedná redaktorka J. Blaščíková

Spolupracovníci Ing. J. Strählová,
Ing. A. Kolembus
Ing. J. Mintál,
Ing. M. Brnová,
Ing. JUDr. L. Hrtánek, PhD.

**Objednávky, distribúcia,
základný servis**
telefonicky **041/56 52 871, 879**
0911 193 135, 0915 033 300
e-mailom **abos@poradca.sk**
e-shop **www.poradca.sk**
posielame poštou
alebo kuriérom

Tlač november 2023

Doporučená cena **11,80 €**

Za údaje a názory v článkoch
zodpovedajú autori.

ISSN: 1336-7986 (tlačová verzia)
ISSN: 1338-0893 (online verzia)
EV 3908/09

Vážení čitatelia!

Na konci účtovného obdobia vyvstáva pred účtovníkmi, ekonómami, mzdovými účtovníkmi a personalistami celá rada dôležitých úkonov. Publikáciu nového už **XIX. edičného ročníka** sme preto koncipovali v duchu **aktuálnych koncoročných tém**.

Na niektoré dôležité postupy upozorňuje kolektív fundovaných autorov v príspevkoch **Inventarizácia majetku a záväzkov ku dňu zostavenia ÚZ, Koncoročné a špeciálne úpravy základu dane, Delenie príjmov FO, Daňová povinnosť FO, Daňový odpis pohľadávok alebo Koncoročné povinnosti platiteľa DPH, Účtovanie zákazkovej výroby – koniec účtovného obdobia...**

Doplňujúce informácie nájdete aj v mesačníku PaM 1/24 – **Ukončenie roka v mzdovej účtárni** a tešiť sa môžete na odborné publikácie **Postupy účtovania v PÚ; 100 otázok a odpovedí – Nehnutelnosti • Škodové udalosti; Daňové priznania FO a PO za rok 2023; Ročné zúčtovanie dane a Účtovná závierka podnikateľov za rok 2023**, na príprave ktorých už usilovne pracujeme.

Z ponuky aktuálnych balíčkov vyberáme: **Účtovná závierka, Daňové priznanie, Podvojný účtovníctvo**.

Všetky publikácie ako aj predplatné mesačníkov na rok 2024 si môžete objednávať prostredníctvom **základného centra**, alebo navštívte e-shop **www.poradca.sk**.

Verím, že nám zachováte priazeň aj v **novom XIX. edičnom ročníku** a mesačník **Dane, účtovníctvo, odvody bez chýb, pokút a penále** zostane aj naďalej Vaším verným a užitočným spoločníkom.

Jarmila Blaščíková
zodpovedná redaktorka

Jesenná ponuka



Objednávajte cez e-shop **www.poradca.sk**. Doručíme poštou alebo kuriérom.

AKTUÁLNE**A****Inventarizácia majetku a záväzkov
ku dňu zostavenia ÚZ****3**

Ing. Iveta Hudecová

Koncoročné úpravy základu dane**6**

Ing. Miroslava Brnová

Špeciálne úpravy základu dane**10**

Ing. Miroslava Brnová

Delenie príjmov FO**16**

Ing. Ján Mintál

Príklady z praxe – delenie príjmov FO**19**

Ing. Ján Mintál

PRIAME DANE**PD****Daňová povinnosť FO****21**

Ing. Miroslava Brnová

Daňový odpis pohľadávok**24**

Ing. Anton Kolumbus

Nehnutelnosť právnickej osoby v ZDP**30**

Ing. Jana Bielená

Príklady z praxe – nehnuteľnosť PO v ZDP**35**

Ing. Jana Bielená

NEPRIAME DANE**ND****Koncoročné povinnosti platiteľa DPH****39**

Ing. Naďa Vašková

Osobitný spôsob úhrady DPH**43**

Ing. Ján Mintál

Odpočet DPH – oneskorená registrácia**47**

Ing. Jarmila Strählová

Príklady z praxe – k oneskorenej registrácii**49**

Ing. Jarmila Strählová

ÚČTOVNÍCTVO**Ú****Kurzové rozdiely****51**

Ing. Ján Mintál

Zatriedenie účtovných jednotiek**56**

Ing. Ivana Hudecová

**Účtovanie zákazkovej výroby
koniec účtovného obdobia****58**

Ing. Anton Kolumbus

**Zaradenie majetku
do odpisových skupín****61**

Ing. Jarmila Strählová

CHYBIŤ ZNAMENÁ PLATIŤ**CH****Posúdenie odvolania,
vydanie rozhodnutia****64**

Ing. JUDr. Ladislav Hrtánek, PhD.

Vykonateľnosť platobného výmeru**69**

Ing. JUDr. Ladislav Hrtánek, PhD.

ODVODY A MZDY**OM****Minimálna mzda
a minimálne mzdové nároky****73**

Ing. Iveta Matlovičová

**Ročné zúčtovanie
preddavkov na daň****76**

Ing. Iveta Matlovičová

Termíny pre prax v decembri 2023**79**

Inventarizácia majetku a záväzkov ku dňu zostavenia ÚZ

Inventarizáciou účtovná jednotka overuje, či stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti.

A

Inventarizáciu upravuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z.n.p. (ďalej len „ZoÚ“) a Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú postupy účtovania pre podnikateľov účtujúcich v podvojnom účtovníctve v z.n.p. (ďalej len „PÚ“).

Inventarizácia podľa zákona o účtovníctve

Inventarizácia majetku a záväzkov	Ustanovenia zo zákona o účtovníctve
Povinnosť vykonať inventarizáciu	§ 6 ods. 3
Inventarizácia ako podmienka preukázateľnosti účtovníctva	§ 8 ods. 4
Cieľ inventarizácie	§ 29 ods. 1
Deň, ku ktorému sa inventarizácia vykonáva	§ 29 ods. 2
Termíny vykonávania inventarizácie	§ 29 ods. 3
Druhy inventúry: fyzická a dokladová	§ 30 ods. 1
Inventúrny súpis	§ 30 ods. 2
Inventarizačný zápis	§ 30 ods. 3
Lehoty na vykonanie inventúry	§ 30 ods. 4
Inventarizačný rozdiel	§ 30 ods. 5
Čo sa nepovažuje za inventarizačný rozdiel	§ 30 ods. 6
Účtovanie inventarizačného rozdielu	§ 30 ods. 7

Povinnosť vykonať inventarizáciu, inventarizácia ako podmienka preukázateľnosti účtovníctva, cieľ inventarizácie

Podľa § 6 ods. 3 ZoÚ účtovná jednotka je povinná inventarizovať majetok, záväzky a rozdiel majetku a záväzkov (vlastné imanie u podnikateľov účtujúcich v podvojnom účtovníctve) spôsobom podľa § 29 a 30 ZoÚ. **Vykonanie inventarizácie je jednou z podmienok preukázateľnosti účtovníctva** a podmienkou správnosti zostavenej účtovnej závierky.

Účtovníctvo účtovnej jednotky je preukázateľné, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu (§ 8 ods. 4 ZoÚ). Cieľom inventarizácie je overiť, či stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti.

Deň, ku ktorému sa inventarizácia vykonáva

Inventarizáciu účtovná jednotka vykonáva

- **ku dňu zostavenia riadnej účtovnej závierky**, ktorým je 31. december kalendárneho roka, ak účtovným obdobím je kalendárny rok, alebo k inému dátumu, ak účtovným obdobím je hospodársky rok, napr. k 30. 4. bežného účtovného obdobia;
- **ku dňu zostavenia mimoriadnej účtovnej závierky**, ktorá sa zostavuje napr. ku dňu predchádzajúceho dňu vstupu účtovnej jednotky do likvidácie alebo ku dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu a pod.

Pri zostavovaní **priebežnej účtovnej závierky sa inventarizácia vykoná len na účely vyjadrenia ocenenia** podľa § 26 ods. 3 ZoÚ, to znamená, že účtovná jednotka je povinná upraviť ocenenie hodnoty majetku, vytvoriť rezervy a zaúčtovať odpisy v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami.

Termíny vykonávania inventarizácií

ZoÚ ustanovuje dve lehoty vykonávania inventarizácie, ročnú a štvorročnú lehotu.

Predmet inventarizácie	Inventarizované obdobie
Dlhodobý hmotný majetok	raz za štyri účtovné obdobia

Predmet inventarizácie	Inventarizované obdobie
Dlhodobý nehmotný majetok	raz za účtovné obdobie ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
Dlhodobý finančný majetok	
Krátkodobý finančný majetok	
Zásoby	
Peňažná hotovosť, ceniny	
Pohľadávky, záväzky	
Vlastné imanie	

Vlastné imanie v podvojnom účtovníctve pre podnikateľov predstavuje rozdiel medzi majetkom a záväzkami. Ide o vlastný zdroj krytia majetku, ktorý sa vykazuje na r. 80 účtovnej závierky malej a veľkej účtovnej jednotky a na r. 25 účtovnej závierky mikro účtovnej jednotky.

Skutočný stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov (vlastné imanie) sa zisťuje inventúrou

Inventúra môže byť fyzická alebo dokladová.

Pri majetku hmotnej povahy sa skutočný stav zisťuje **fyzickou inventúrou**.

Pri záväzkoch, rozdiel majetku a záväzkov a pri tých druhoch majetku, pri ktorých nemožno vykonať fyzickú inventúru (napr. pri pohľadávkach, záväzkoch, rezervách, atď.), sa skutočný stav zisťuje **dokladovou inventúrou** a ak je to možné, používa sa **kombinácia** fyzickej a dokladovej inventúry (napr. inventarizácia DHM sa vykoná fyzickou obhliadkou a dokladmi preukazujúcimi vlastníctvo k tomuto majetku).

Fyzická inventúra sa uskutočňuje počítaním, meraním, vážením, technickým prepočtom pri voľne uloženom materiály (uhlie, piesok, krmivo), pričom sa vychádza z jednotiek množstva použitých v účtovníctve (v skladovej evidencii).

Dokladová inventúra – správnosť zostatku účtu sa overuje prostredníctvom účtovných dokladov, ktoré ho tvoria.

Lehoty na vykonanie inventúry

Fyzickú inventúru hmotného majetku, ktorú nemožno vykonať ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, možno vykonávať v priebehu **posledných troch mesiacov** účtovného obdobia, prípadne v **prvom mesiaci nasledujúceho** účtovného obdobia. Pritom sa musí preukázať stav majetku ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. To znamená, že inventúru hmotného majetku môže účtovná jednotka vykonávať od 1. 10. 2023 do 31. 1. 2024, ale zistený skutočný stav musí upraviť o prípadné prírastky a úbytky tak, aby výsledok inventarizácie bol vykázaný k 31. 12. 2023.

Fyzickú inventúru **zásob** môže účtovná jednotka vykonávať **kedykoľvek** v priebehu účtovného obdobia, prípadne v **prvom mesiaci nasledujúceho účtovného obdobia** (§ 30 ods. 4 ZoÚ), pritom **musí preukázať stav zásob ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka**. Ak sa fyzická inventúra zásob sa vykoná v mesiaci január 2024, musí sa zistený skutočný stav zásob upraviť o prírastky a úbytky tak, aby výsledok inventarizácie bol vykázaný k 31. 12. 2023.

Povinnosť vykonať inventarizáciu **peňažných prostriedkov v hotovosti** (v eurách alebo v cudzej mene) je **raz** za účtovné obdobie a to ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Účtovná jednotka môže inventarizáciu pokladne vykonať počas účtovného obdobia kedykoľvek podľa svojich potrieb.

Inventarizačným rozdielom je

- **manko**, ak zistený skutočný stav je **nižší** ako stav v účtovníctve a nemožno ho preukázať účtovným záznamom (účtovný doklad); pri peňažných prostriedkoch a ceninách sa označuje ako **schodok**,
- **prebytok**, ak zistený skutočný stav je **vyšší** ako stav v účtovníctve a nemožno ho preukázať účtovným záznamom.

Inventarizačný rozdiel sa účtuje do účtovného obdobia, za ktoré sa in-

ventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov (účty vlastného imania).

Za inventarizačný rozdiel sa nepovažujú rozdiely vyplývajúce z úpravy ocenenia podľa § 26 ZoÚ (odpisy, opravné položky) a § 27 ZoÚ (ocenenie reálnou hodnotou).

Účtovanie inventarizačných rozdielov

je ustanovené v § 11 a v § 21 ods. 2 PÚ. Podľa § 11 PÚ, na príslušné účty nákladov alebo výnosov sa účtujú inventarizačné rozdiely podľa § 30 ods. 7 ZoÚ (do obdobia, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov) okrem

- a) chýbajúcich cenných papierov, kedy sa vykáže ich úbytok na analytickom účte Cenné papiere v umorovacom konaní a ak sa začne umorovacie konanie,
- b) schodku peňažných hotovostí a cenín, ktorý sa účtuje ako pohľadávka voči hmotne zodpovednej osobe.

Umorovacie konanie – vyhlásenie cenného papiera za neplatný pri strate, odcudzení alebo zničení, do doby, kým sa umorovacie obdobie neskončí a nevydajú sa náhradné cenné papiere.

Prebytok nakupovaných zásob (§ 11 ods. 2 PÚ)

- ak je preukázateľné, že došlo k chybnému účtovaniu pri ich vyskladnení, účtuje sa v prospech účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy a skutočný úbytok zásob, ak je preukázateľné, že došlo k chybnému účtovaniu pri ich vyskladnení, sa účtuje na ťarchu účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy;
- ak sa nepreukáže chybné účtovanie pri vyskladnení, prebytok sa účtuje v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti.

Podľa § 11 ods. 3 PÚ sa **prebytok zásob vlastnej výroby** vrátane zvierat účtuje na príslušné účty zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.

OPATRENIE o postupoch účtovania v sústave PÚ**§ 21****Podrobnosti o postupoch účtovania pri oceňovaní dlhodobého nehmotného majetku, dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého finančného majetku**

(1) Dlhodobý majetok a jeho technické zhodnotenie ocenené obstarávacou cenou, reálnou hodnotou alebo vlastnými nákladmi sa účtuje na príslušných účtoch majetku.

(2) Dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok novo zistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený ocenený reálnou hodnotou, účtuje sa so súvzťažným zápisom na účet 384 – Výnosy budúcich období a tieto sa rozpúšťajú rovnakým spôsobom ako dotácie podľa § 56 ods.12. Ak ide o neodpisovaný dlhodobý hmotný majetok novo zistený pri inventarizácii ocenený reálnou hodnotou účtuje sa so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti.

(3) Ocenenie jednotlivého dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku sa zvýši o náklady na dokončené technické zhodnotenie, ak náklady v úhrne za účtovné obdobie sú vyššie ako suma uvedená v osobitnom predpisea technické zhodnotenie je v tomto účtovnom období uvedené do užívania. Náklady neprevyšujúce uvedenú sumu sa môžu účtovať ako

- technické zhodnotenie,
- služby, ak ide o dlhodobý nehmotný majetok,
- náklady na hospodársku činnosť, ak ide o dlhodobý hmotný majetok.

(4) Ak sa technické zhodnotenie podľa zmluvy bude odpisovať v účtovníctve nájomcu, ocenenie podľa odseku 3 sa nezvyšuje.

(5) O trvalom znížení hodnoty dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku sa účtuje prostredníctvom odpisov, ak nejde o škodu.

(6) O znížení hodnoty dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku sa účtuje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka podľa § 18 na účtoch účtovej skupiny 09 – Opravné položky k dlhodobému majetku. Hodnota dlhodobého finančného majetku, ktorým sú pôžičky, ak sú neúročené alebo úročené nižšou úrokovou sadzbou ako je obvyklá úroková sadzba, sa upraví opravnou položkou na jej súčasnú hodnotu.

(7) Dlhodobý majetok nadobudnutý zámenou podľa § 25 ods. 1 písm. e) druhého bodu zákona sa ocení reálnou hodnotou ...

Účtovné súvzťažnosti	MD	D
1. Prebytok materiálu a tovaru, ak sa chybné účtovalo pri jeho vyskladnení do spotreby	112, 132	501,504
2. Prebytok zásob vlastnej výroby, napr. nedokončenej výroby, zistený pri inventarizácii	121	611
3. Prebytok zásob, ak sa nepreukáže chybné účtovanie pri vyskladnení	112,132, 12x	648

Prebytok dlhodobého odpisovaného majetku

- sa účtuje podľa § 21 ods. 2 PÚ. Podľa tohto ustanovenia dlhodobý nehmotný majetok a DHM novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený (prebytok) ocenený reálnou hodnotou, účtuje sa so súvzťažným zápisom na účet 384 – Výnosy budúcich období a tieto sa rozpúšťajú podľa § 56 ods. 12 PÚ ako dotácie do výnosov vo výške odpisov z majetku.

Účtovné súvzťažnosti	MD	D
1. Prebytok dlhodobého majetku odpisovaného, napr. prebytok stroja ako novozistený v účtovníctve doteraz nezachytený ocenený v reálnej hodnote	022	384
2. Zúčtovanie hodnoty zaúčtovanej na účte 384 v časovej a vecnej súvislosti so zaúčtovaním odpisov		
a) zúčtovanie odpisov zo stroja	551	082
b) zúčtovanie výnosov vo výške odpisov	384	648

Prebytok neodpisovaného dlhodobého majetku

- sa účtuje na farchu účtu majetku a v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti.

Účtovné súvzťažnosti	MD	D
1. Prebytok neodpisovaného majetku, napr. prebytok pozemku, ako novozistený v účtovníctve nezachytený ocenený v reálnej hodnote	031	648

Účtovanie manka

Podľa postupov účtovania manka sa účtujú na nasledujúcich nákladových účtoch:

- účet 549 – Manká a škody**
 - na tomto účte sa účtujú manká a škody na dlhodobom majetku, manko na nakúpených zásobách ako aj na zásobách vlastnej výroby. *Ich náhrada sa účtuje na účet 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti,*
- účet 569 – Manká a škody na finančnom majetku**
 - na tomto účte sa účtujú manká a škody na finančnom majetku. *Ich náhrada sa účtuje na účte 668 – Ostatné finančné výnosy,*

Účtovné súvzťažnosti	MD	D
1. Manko dlhodobého majetku (DM)		
a) zostatková cena chýbajúceho majetku	549	07x, 08x
b) vyradenie DM z evidencie v obstarávacej cene	07x, 08x	01x, 02x
2. Manko nedokončeného DM	549	04x
3. Účtovanie manka na zásobách	549	účty zásob
4. Schodok pokladničnej hotovosti a cenín	335	211, 213

Ing. Iveta Hudecová

Koncoročné úpravy základu dane

Daňovníci dosahujúci príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP si po skončení zdaňovacieho obdobia vysporiadajú daňovú povinnosť prostredníctvom daňového priznania k dani z príjmov fyzických osôb typ B. Povinnosť vysporiadania daňovej povinnosti im vzniká len v prípadoch určených v § 32 ZDP, t.j. ak zdaniteľné príjmy daňovníka presiahli zákonom určenú výšku alebo daňovník vykázal daňovú stratu.

**Pri určení základu dane (čiastkové-
ho základu dane) patrí medzi konco-
ročné úpravy**

- úprava prijatých zdaniteľných príjmov a vynaložených daňových výdavkov o tie, zdaniteľné príjmy a daňové výdavky, ktoré v danom roku nevstupujú do základu dane (vykonávajú sa mimo daňového priznania napr. cez účtovné uzávierkové operácie ako dotácie, odpisy atď.),
- úprava základu dane (čiastkové-
ho základu dane) o pripočítateľné a odpočítateľné položky, ktoré sa vykonávajú v závislosti od splnenia zákonom určených podmienok napr. dosiahnutie základu dane v určenej výške pre uplatnenie celého daňového odpisu v prípade osobných motorových vozidiel so vstupnou cenou 48 000 eur a viac,
- uplatnenie daňových strát podľa § 30 ZDP, ktoré sa odpočítavajú od základu dane (čiastkového základu dane),
- určenie výšky sadzby dane pre daň z príjmov v nadväznosti na dosiahnutie zákonom určenej výšky zdaniteľných príjmov.

Vybrané úpravy základu dane ovplyvňujúce priamo zdaniteľné príjmy

**a daňové výdavky prenášané do tla-
čiva daňového priznania v bežnom
zdaňovacom období**

Pred vyčíslením základu dane daňovníka dosahujúceho príjmy z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti, sa ako posledné operácie vy-

konávajú úpravy týkajúce sa priamo výšky zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v prípadoch, kedy ustanovenia ZDP upravujú, že sa nezahrňuje do zdaniteľných príjmov celá výška prijatého príjmu ale napr. sa postupne rozpúšťa k vynaloženiu výdavkov ako je to napr. pri dotáciách, podporách a príspevkoch. Alebo naopak znižia sa vynaložené daňové výdavky, nakoľko ustanovenia ZDP upravujú, že nie je možné takýto výdavok zahrnúť v plnej výške do daňových výdavkov tak ako bol vynaložený ale zahrnie sa postupne počas určeného obdobia ako napr. pri obstaraní majetku, kde obstarávacia cena sa zahrňuje do daňových výdavkov postupne prostredníctvom odpisov.

V prípade daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva sa takéto úpravy vykonávajú v rámci účtovných uzávierkových operácií v účtovných knihách. V prípade daňovníka, ktorý vedie daňovú evidenciu, to môže vykonať priamo v evidencii príjmov a výdavkov podľa § 6 ods. 11 ZDP.

a) Dotácie

Ustanovenie § 17 ods. 3 písm. h) ZDP rieši spôsob zahrnutia dotácie do základu dane u daňovníka, ktorý účtuje v sústave JÚ alebo vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Týmto spôsobom postupuje každý daňovník, ktorý vedie JÚ, nielen daňovník – fyzická osoba.

V prípade, ak daňovník nadobudne majetok z dotácie a účtuje v sústave JÚ alebo vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, ide hlavne o otázku zahr-

nutia tejto dotácie (príjmu) do základu dane a to postupne v tom zdaňovacom období, v ktorom je dotácia čerpaná.

V prípade odpisovaného majetku je to postupne k výške uplatňovaných odpisov, v prípade dotácií na prevádzkovú réžiu je to postupne tak ako sa čerpajú.

Ide v zásade o úpravu časového rozlíšenia zdanenia príjmu v prospech daňovníka, nakoľko nemusí zahrnúť celý príjem do základu dane v zdaňovacom období kedy ho dosiahol, ale až postupne ako ho čerpá.

Presnejšie samotné účtovanie dotácií je uvedené v § 18 postupov účtovania v sústave JÚ, pričom opatrením MF SR č. MF/18451/2015-74 sa s účinnosťou od 1. 1. 2016 tento postup zmenil. Nový spôsob účtovania v zásade „kopíruje“ postup upravený práve pre daňové účely určený v § 17 ZDP.

Pre účely dane z príjmov je spôsob zahrňovania dotácií u daňovníka, ktorý vedie jednoduché účtovníctvo alebo vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, uvedený v § 17 ods. 3 písm. h) ZDP.

Podľa tohto ustanovenia sa dotácie, ktoré prijme daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP a ktoré nepoužije na úhradu daňových výdavkov v roku, v ktorom mu boli poskytnuté, zahrnú do základu dane až v tom zdaňovacom období, kedy dôjde k ich použitiu (čerpaniu) a to:

- **postupne vo výške odpisov majetku** nadobudnutého z týchto prostriedkov alebo v pomernej časti zodpovedajúcej výške použitej do-

tácie, príspevku a podpory na obstaranie odpisovaného majetku,

- **v období čerpania dotácie**, ak tieto príjmy nesúvisia s výdavkom účtovaným v zdaňovacom období, v ktorom boli prijaté.

Na druhú stranu je v ustanovení § 19 ods. 2 písm. m) ZDP určené, že daňovými výdavkami sú výdavky, na ktorých úhradu boli poskytnuté dotácie poskytnuté z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, rozpočtov vyšších územných celkov, štátnych fondov a Národného úradu práce zahrňované do príjmov.

Rok	Výpočet daňového odpisu	Daňový odpis	Príjem zahrňovaný do základu dane
2022		0	0
2023	80 000 : 4	20 000	20 000
2024	80 000 : 4	20 000	20 000
2025	80 000 : 4	20 000	20 000
2026	80 000 : 4	20 000	20 000

(uvedené platí vtedy, ak daňovník počas rokov 2023 až 2026 uplatňovanie odpisov nepreruší)

Dotácie, ktoré prijme daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva a ktoré nepoužije na úhradu daňových výdavkov v roku, v ktorom mu boli poskytnuté, sa zahrnú do základu dane až v tom zdaňovacom období, kedy dôjde k ich použitiu (čerpaniu). Uvedené platí aj vtedy, ak tento daňovník v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k použitiu týchto prostriedkov zmení spôsob uplatňovania výdavkov na spôsob podľa § 6 ods. 10 ZDP, t.j. ak v roku čerpania dotácie uplatní tzv. paušálne výdavky.

Príklad 2

Daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva získal v roku 2023 zo štátneho rozpočtu dotáciu na obstaranie stroja vo výške 40 000 eur, ktorý aj v roku prijatia dotácie kúpil za 40 000 eur.

V roku 2023, v ktorom dotáciu prijal, účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva, t.j. pri zahrňovaní dotácie do základu dane postupoval podľa § 17 ods. 3 písm. h) ZDP. Vozidlo, ktoré obstaral, je zaradené do 1. odpisovej skupiny, kde doba odpisovania predstavuje 4 roky.

Príklad 1

Daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva prijal v roku 2022 dotáciu na obstaranie poľnohospodárskeho stroja v sume 80 000 eur. Stroj daňovník aj kúpil za 80 000 eur ale až v roku 2023. Obstarávacia cena stroja je 80 000 eur a doba odpisovania je 4 roky. Stroj zaradil do majetku v januári 2023 (mal nárok na celý ročný odpis – 12 mesiacov, počas ktorých vyžíval majetok aj v prvom roku odpisovania). Pri rovnomernom spôsobe odpisovania (§ 27 ZDP) bude dotácia zahrňovaná do základu dane nasledovne:

Ročný odpis pri rovnomernom odpisovaní bude preto 10 000 eur (40 000 eur : 4), t.j. počas doby odpisovania daňovník zahrnuje do základu dane ročne sumu vo výške 10 000 eur (t.j. sumu zodpovedajúcu ročnému odpisu hmotného majetku, ktorý z dotácie obstaral). V takomto zahrňovaní dotácie do základu dane daňovník pokračuje počas doby odpisovania, a to aj vtedy, ak by v nasledujúcom zdaňovacom (zdaňovacích obdobiach) období napr. hneď v zdaňovacom období roku 2024 zmenil spôsob uplatňovania výdavkov na spôsob podľa § 6 ods. 10 ZDP, t.j. aj v tom zdaňovacom období, v ktorom uplatní tzv. paušálne výdavky.

Postup zahrňovania dotácií do základu dane, ktorý je upravený v § 17 ods. 3 písm. h) ZDP, je možné uplatniť len v takom prípade, ak dotácia boli poskytnuté na úhradu výdavkov. Ak by však uvedené príjmy neboli viazané na výdavky príjemcu, zahrnuli by sa v plnej výške do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom ich daňovník prijal (napr. dotácie na tzv. bonitu pôdy).

Príklad 3

Daňovníkovi v roku 2023 bola poskytnutá dotácia na začatie podnikania (na bežné prevádzkové výdavky) vo výške 3 500 eur. Daňovník v roku 2023 účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva. V roku 2023 daňovník použil dotáciu vo výške 2 300 eur. Zvyšnú časť dotácie plánuje použiť v roku 2024. V akej výške zahrnie prijatú dotáciu v roku 2023 do základu dane?

Daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva, ktorý poskytnutú dotáciu celú nepoužil na úhradu výdavkov v roku 2023 do základu dane za rok 2023 zahrnie dotáciu len vo výške jej čerpania v roku 2023, t.j. sumu 2 300 eur. Dopad na daň v roku 2023 je neutrálny. Zvyšnú časť dotácie daňovník zahrnie do základu dane v roku jej čerpania (rok 2024).

Príklad 4

Živnostníčka dostala z úradu práce dotáciu na chránenú dielňu (na prevádzkové účely). Dotácia jej bola pripísaná na účet v roku 2023 vo výške 9 000 eur. Časť z dotácie vo výške 5 000 eur použila hneď v prvom roku podnikania (v roku 2023) a suma 5 000 eur bola položkou zvyšujúcou základ dane za rok 2023, nakoľko daňovníčka v roku 2023 uplatňovala skutočné preukázateľné výdavky. V roku 2024 živnostníčka zrušila živnosť zo zdravotných dôvodov. Ostal jej však nepoužitý príspevok vo výške 4 000 eur, pričom túto sumu na úrad práce nedokladovala a podľa zmluvy podpísanej s úradom práce nie je povinná vrátiť nepoužitú časť príspevku z dôvodu, že živnosť musela ukončiť zo zdravotných dôvodov. Je nepoužitá časť príspevku vo výške 4 000 eur položkou zvyšujúcou základ dane za rok 2024, alebo je to nezdaniteľný príjem? Ak je položkou zvyšujúcou základ dane v roku 2024, môže si živnostníčka uplatniť paušálne výdavky vo výške 60 % z úhrnu príjmov za rok 2024? Iný zdaniteľný príjem v roku 2024 nemala.

Spôsob úpravy základu dane u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva, ktorý skončí podnikanie, je ustanovený v § 17 ods. 8 písm. a) ZDP. Aj keď z citovaného ustanovenia pria-