

1

VÝPOČET ZÁKLADU DANE A DAŇOVEJ POVINNOSTI PRÁVNICKEJ OSOBY

Základom dane právnickej osoby je vo všeobecnosti výsledok hospodárenia zaúčtovaný v účtovníctve podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej zákon o účtovníctve) upravený na daňové účely. Výpočet základu dane právnickej osoby v zákone o dani z príjmov¹ upravujú § 14 a § 17 až § 29.

Výsledok hospodárenia spoločnosti sa pre potreby výpočtu daňovej povinnosti upravuje o zákonné korekcie základu dane právnickej osoby. Medzi uvedené korekcie patria:

1. pripočítateľné položky, ktoré zvyšujú výsledok hospodárenia o sumy, ktoré nemožno zahrnúť do daňových nákladov alebo boli zahrnuté v nesprávnej výške (reprezentatívne náklady, propagačné predmety nad 17 €/ks, poskytnuté peňažné a nepeňažné dary, náklady na osobnú spotrebu, tvorba opravných položiek a rezerv daňovo neuznatelných),
2. pripočítateľné položky, ktoré zvyšujú výsledok hospodárenia o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale sú zahrňované do základu dane (významné opravy chýb výnosov minulých účtovných období, neuhradený záväzok, nepeňažný príjem za predaj tovaru zahraničnej závislej osobe za neobvyklú cenu),
3. odpočítateľné položky, ktoré znižujú výsledok hospodárenia o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej zákon o DzP) nie sú súčasťou základu dane (príjmy získané darovaním alebo dedením, ktoré sú účtované do výnosov, podiely na zisku inej právnickej osoby, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov, zúčtovanie rezerv a rozpustenie opravných položiek, ktorých tvorba nebola uznaná za daňový náklad, a sumy, ktoré boli už u daňovníka zdanené),
4. ostatné úpravy (odpočet daňovej straty, odpočet daňovej licencie, odpočet nákladov na vedu a výskum).

Zákonné korekcie základu dane sú taxatívne vymedzené v zákone o DzP, ale nie všetky úpravy výsledku hospodárenia má spoločnosť povinnosť uskutočniť. Aplikácia daňových odpisov, tvorba daňovo uznatelných opravných položiek a ďalšie úpravy môže právnická osoba uskutočniť vzhľadom na svoje finančné, ekonomické, investičné alebo sociálne možnosti. Všeobecný výpočet daňovej povinnosti právnickej osoby je takýto:

¹ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Výsledok hospodárenia pred zdanením (6xx – 5xx okrem účtovnej skupiny 59x)

+ pripočítateľné položky (daňová analýza)

– odpočítateľné položky (daňová analýza)

základ dane právnickej osoby

– daňová strata

upravený základ dane právnickej osobyx daňová sadzba dane z príjmov právnickej osoby²**= daňová povinnosť**

– preddavky na daň zaplatené v priebehu zdaňovacieho obdobia

= daň na úhradu

Daňová analýza vychádza z účtovníctva spoločnosti, keďže účtovná jednotka je povinná účtovať o všetkých účtovných prípadoch, ktoré sa v spoločnosti vyskytnú počas celého zdaňovacieho obdobia. Úlohou daňovej analýzy je pohľad na jednotlivé účtovné prípady z daňového hľadiska a potreba sa správne rozhodnúť, ktoré náklady sú daňovo uznateľnými nákladmi a v akej výške.

Úprava výsledku hospodárenia pred zdanením sa uskutočňuje mimo účtovníctva prostredníctvom pripočítateľných a odpočítateľných položiek základu dane právnickej osoby. V tejto situácii je pre spoločnosť vhodné daňové plánovanie na lokálnej úrovni. Má významnú úlohu pre podnikateľské subjekty hlavne z dôvodu optimalizovania daňovej povinnosti a využitia nástrojov umožňujúcich úpravu základu dane. Záporný základ dane, teda daňová strata znamená, že náklady právnickej osoby boli vyššie ako jej príjmy. Táto situácia však ešte nemusí znamenať, že spoločnosť je v zlej situácii alebo bez finančných prostriedkov. Spoločnosti mohla daňová strata vzniknúť z dôvodu vyšších investícií alebo zamestnaním väčšieho počtu nových zamestnancov z dôvodu prípravy na novú zákazku. Takisto tiež môže nastať situácia, že spoločnosť si do daňovo uznateľných nákladov neuplatní všetky náklady, ktoré jej povoľuje zákon o DzP. V tomto prípade môže napríklad spoločnosť pripravovať podmienky na vstup nového investora alebo žiadať o bankový úver a nezahrnutie vybraných nákladov spôsobí vyššiu daňovú povinnosť a zabezpečí „pozitívnejší pohľad“ na spoločnosť a jej hospodárenie.

RIEŠENÉ PRÍKLADY

PRÍKLAD 1

Právnická osoba ZÚBOČKY, a. s., vykázala výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 1 568 740 €, pripočítateľné položky dosiahli výšku 23 458 €, odpočítateľné po-

² Za zdaňovacie obdobie 2018 je sadzba dane z príjmov právnickej osoby stanovená na 21 % základu dane.

ložky boli 15 269 €, úhrn preddavkov na daň z príjmov zaplatených v priebehu zdaňovacieho obdobia bol 301 105 €. Doplňte chýbajúce číselné údaje a určite:

- či spoločnosť má povinnosť platiť daň z príjmov v roku 2018, ak áno, v akej výške,
- výšku preddavkov na daň z príjmov a frekvenciu ich platenia v nasledujúcom zdaňovacom období.

Riešenie

a) Hospodársky výsledok pred zdanením	1 568 740,00 €
Pripočítateľné položky	+23 458,00 €
Odpočítateľné položky	-15 269,00 €
Základ dane	1 576 929,00 €
Daň 21 %	331 155,09 €
b) Preddavky na daň zaplatené v priebehu zdaňovacieho obdobia	301 105,00 €
Daň na úhradu	30 050,09 €
Frekvencia platenia preddavkov	mesačne
Výška preddavku na mesiac	27 596,25 €

PRÍKLAD 2

Spoločnosť ZETA, s. r. o., je obchodnou spoločnosťou. Zaoberá sa predajom výživových doplnkov. Za zdaňovacie obdobie 2018 dosiahla účtovný zisk pred zdanením 12 568 €. V účtovníctve sú na jednotlivých účtoch, okrem nákladov a výnosov, zaúčtované účtovné prípady:

- vytvorenie opravnej položky k pohľadávke na dodávku tovaru v sume 5 438 €, splatnej 28. novembra 2017 vo výške 50 % jej nominálnej hodnoty,
- vytvorenie rezervy na nevyčerpanú dovolenku zamestnancov spolu so zákonným poistením v sume 8 312 €,
- vytvorenie rezervy na odstupné z dôvodu znižovania stavu zamestnancov v prvom polroku 2018 vo výške 15 000 €,
- poskytnutie vreckového zamestnancom pri zahraničných pracovných cestách nad limit vo výške 60 % v sume 1 020 € (uvedená skutočnosť nie je upravená v pracovnej zmluve, ani v kolektívnej zmluve, a vreckové nebude zdanené na úrovni zamestnancov),
- spoločnosť predala pozemok za 84 000 €, jeho obstarávacia cena bola 90 000 €,
- spoločnosť dostala pokutu od správcu dane vo výške 240 € za oneskorenú úhradu DPH,
- spoločnosť ZETA, s. r. o., je spoločníkom spoločnosti BEZTEM, s. r. o., a v roku 2018 jej bol vyplatený podiel na zisku za rok 2017 vo výške 25 000 €,
- účtovné odpisy sú vyššie ako daňové odpisy, a to o sumu 8 000 €,
- v roku 2016 spoločnosť vykázala daňovú stratu vo výške 20 000 €.

3

DAŇOVÉ A ÚČTOVNÉ ODPISY PRÁVNICKEJ OSOBY

Medzi daňovo uznateľné náklady spoločnosti zaraďujeme odpisy hmotného a nehmotného majetku spoločnosti. Právnická osoba si prostredníctvom daňových a účtovných odpisov upravuje základ dane, pričom odpisy sa využívajú ako nástroj na financovanie inovácií spoločnosti. Pojmom **odpisovanie majetku** rozumieme postupné zahrňovanie odpisov z dlhodobého hmotného a nehmotného majetku do daňových nákladov, ktorý je zaúčtovaný a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. V praxi sa stretávame s účtovnými a daňovými odpismi dlhodobého majetku.

Ekonomické opotrebenie a priebeh reálneho používania dlhodobého hmotného a nehmotného majetku odzrkadľujú účtovné odpisy, ktoré má právnická osoba povinnosť uskutočňovať na základe zákona o účtovníctve. **Účtovné odpisy** majetku a ich výšku si právnická osoba určí sama v odpisovom pláne, ktorý zohľadňuje najmä dobu použiteľnosti a intenzitu jeho využitia. O účtovných odpisoch má spoločnosť povinnosť účtovať mesačne.

Právom na zníženie základu dane právnickej osoby je aplikácia **daňových odpisov**. Metódy daňového odpisovania a ich sadzby upravuje zákon o DzP, pričom právo na daňové odpisy znamená, že právnická osoba môže, ale nemusí majetok daňovo odpisovať. Daňové odpisy si právnická osoba uplatňuje raz ročne.

V praxi právnické osoby najčastejšie odpisujú hmotný majetok, a to najmä osobný automobil, počítač, výrobné stroje, budovy a stavby. V prvom roku odpisovania musí spoločnosť zaradiť hmotný majetok do odpisových skupín, ktoré sú uvedené v prílohe č. 1 zákona o DzP. Súčasne daňový zákon umožňuje komponentné odpisovanie a prerušenia odpisovania majetku.

Spoločnosť odpisuje hmotný majetok metódou rovnomerného odpisovania. Metódou zrýchleného odpisovania môže účtovná jednotka odpisovať hmotný majetok zaradený podľa prílohy č. 1 zákona o DzP do odpisovej skupiny 2 a 3. Metódu odpisovania musí určiť spoločnosť pre každý nový obstaraný hmotný majetok a nemôže ho meniť po celú dobu jeho odpisovania.

Rovnomerné odpisovanie určuje ročný odpis ako podiel vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania pre príslušnú odpisovú skupinu, pričom doba odpisovania sa podľa odpisovej skupiny pohybuje v rozpätí od 4 do 40 rokov. V prvom roku odpisovania hmotného majetku je možné uplatniť len pomernú časť z ročného odpisu v závislosti od počtu mesiacov.

Zrýchlené odpisovanie hmotného majetku sa môže uplatniť len na majetok zaradený do odpisovej skupiny 2 a 3. Ročný odpis sa pri zrýchlenom odpisovaní stanovuje na základe koeficientov pre jednotlivé odpisové skupiny. **Ročný odpis v 1. roku** = vstupná cena / (koeficient pre zrýchlené odpisovanie HM v prvom roku odpisovania v závislosti od počtu mesiacov, počnúc mesiacom jeho zaradenia do používania do konca tohto ZO). **Ročný odpis v ďalších rokoch** = $(2 \times ZC) / ([\text{priradený koeficient pre zrýchlené odpisovanie platný v ďalších rokoch odpisovania}] - [\text{počet rokov, počas ktorých sa už odpisoval}])$. Pomerná časť z ročného odpisu neuplatnená v prvom roku odpisovania majetku sa uplatní v roku nasledujúcom po roku uplynutia doby odpisovania hmotného majetku v prípade, ak nebolo vykonané technické zhodnotenie hmotného majetku.

Právnické osoby môžu na daňové účely použiť rovnomernú alebo zrýchlenú metódu odpisovania. Spôsob odpisovania treba stanoviť pre každý novoobstaraný dlhodobý hmotný majetok a nemožno ho meniť po celý čas odpisovania (v internej smernici spoločnosti). Daňový odpis sa zaokrúhľuje na celé eurá nahor.

Koeficienty pre zrýchlené odpisovanie

Tabuľka 3.1

Koeficienty pre zrýchlené odpisovanie			
Odpisová skupina	1. rok	ďalšie roky	pre technické zhodnotenie
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Vzhľadom na rozdiely, ktoré vznikajú aplikáciou účtovných a daňových odpisov pri vyčíslení základu dane právnickej osoby, môže nastať situácia, že:

- účtovné odpisy sú vyššie ako daňové odpisy, čo znamená, že spoločnosť si do nákladov uplatnila viac, ako povoľuje zákon o DzP, a suma, o ktorú prevyšujú účtovné odpisy daňové odpisy, bude pripočítateľnou položkou základu dane právnickej osoby,
- účtovné odpisy sú nižšie ako daňové odpisy, čo znamená, že spoločnosť si do nákladov uplatnila menej, ako povoľuje zákon o DzP, a suma, o ktorú prevyšujú daňové odpisy účtovné odpisy, bude odpočítateľnou položkou základu dane právnickej osoby,
- účtovné odpisy sa rovnajú daňovým odpisom, základ dane nebude dodatočne upravovaný cez pripočítateľné a odpočítateľné položky, účtovné odpisy sú v plnej výške zahrnuté vo výsledku hospodárenia spoločnosti.

RIEŠENÉ PRÍKLADY

PRÍKLAD 1

Daňovník si obstaral a zaradil do používania v máji 2018 osobný automobil v obstarávacej cene 48 000 €, ktorý odpisuje rovnomerne. Pri odpisovaní v uvedených obdobiach postupuje takto:

a) automobil obstaraný máji 2018

Riešenie príkladu

Tabuľka 3.2

Zdaňovacie obdobie	Spôsob výpočtu uplatneného odpisu	Ročný odpis		
		uplatnený	neuplatnený	ZC
2018	$[(48\,000 / 4) / 12] \times 8$	8 000 €	4 000 € prenos do 5. roku	40 000 €
2019	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	28 000 €
2020	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	16 000 €
2021	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	4 000 €
2022	$[(48\,000 / 4) / 12] \times 4$	4 000 € prenos z 1. roku	–	–
Spolu	–	48 000 €	–	–

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Komentár

V prvom roku odpisovania hmotného majetku sa uplatní len pomerná časť z vypočítaného ročného odpisu v závislosti od počtu mesiacov, počnúc mesiacom jeho zaradenia do používania do konca tohto zdaňovacieho obdobia, t. j. v tomto príklade sa uplatní z ročného odpisu pomerná časť za mesiace máj – december (za 8 mesiacov).

b) automobil obstaraný v máji 2018, technické zhodnotenie vykonané v októbri 2018, t. j. v prvom roku v sume 6 000 €

Riešenie príkladu

Tabuľka 3.3

Zdaňovacie obdobie	Spôsob výpočtu uplatneného odpisu	Ročný odpis		
		uplatnený	neuplatnený	ZC
2018	$[(48\,000 + 6\,000 / 4) / 12] \times 8$	9 000 €	4 500 € prenos do 5. roku	45 000 €
2019	$54\,000 / 4$	13 500 €	–	31 500 €

4

VYKAZOVANIE POHONNÝCH LÁTOK V NÁKLADOCH PRÁVNICKEJ OSOBY

Všeobecne platí, že náklady na spotrebované pohonné látky na účely dane z príjmov musia byť preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a musia byť zaúčtované v účtovníctve daňovníka alebo zaevidované v evidencii daňovníka, ktorý vedie daňovú evidenciu.

Osobitne zákon o DzP upravuje náklady na spotrebované PHL v § 19 ods. 2 písm. l), podľa ktorého možno do daňových nákladov uplatniť spotrebované PHL len v zákonom ustanovenom rozsahu a za zákonom ustanovených podmienok. Zákon o DzP ponúka daňovníkovi tri spôsoby uplatňovania nákladov na spotrebované PHL do daňových nákladov:

- podľa cien platných v čase ich nákupu, prepočítaných podľa spotreby uvedenej v technickom preukaze (prepočítaná spotreba),
- na základe dokladov o kúpe PHL najviac do výšky vykazanej z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel,
- vo forme paušálnych nákladov do výšky 80 % z celkového preukázaného nákupu PHL za zdaňovacie obdobie.

Daňovník, právnická osoba, má možnosť sám sa rozhodnúť pre jeden z týchto spôsobov, a to podľa jednotlivých motorových vozidiel (pri viacerých vozidlách sa môžu v spoločnosti aplikovať rozdielne spôsoby). Každá z týchto foriem uplatňovania nákladov na PHL má pre podnikateľa iný vplyv na jeho ekonomickú situáciu, účtovníctvo, dane, resp. na výšku nákladov, ktoré si pri jednotlivých možnostiach môže daňovo uplatniť.

RIEŠENÉ PRÍKLADY

PRÍKLAD 1

Osobný automobil v cene 20 900 € bez DPH pridelila spoločnosť konateľke na služobné aj osobné používanie v marci 2018. Spoločnosť uhradila povinné zmluvné poisťenie za automobil vo výške 1 160 €, úrazovú poisťku konateľky 480 €, zakúpila detskú autosedačku v hodnote 196 € vrátane DPH. V apríli 2018 bolo dodatočne zabudované zabezpečovacie zariadenie v sume 670 € s DPH. Posúďte daňovú uznateľnosť uvede-

ných nákladov pre spoločnosť a vypočítajte výšku nepeňažného príjmu konateľky v mesiacoch marci a apríli.

Riešenie

Daňovo uznateľné náklady pre spoločnosť sú:

- pomerná časť daňových odpisov za obdobie marec až december daného ZO,
- povinné zmluvné poistenie motorového vozidla,
- daň z motorových vozidiel,
- zabezpečovacie zariadenie.

Nepeňažný príjem konateľky tvorí:

- 1 % obstarávacej ceny motorového vozidla – 209 € v marci,
- úrazová poisťka – jednorazovo v danom mesiaci,
- detská sedačka – jednorazovo v danom mesiaci,
- 1 % obstarávacej ceny motorového vozidla – 215,70 € v apríli.

Komentár

Motorové vozidlo je zaradené do obchodného majetku spoločnosti, ktorá si môže v plnej výške daňovo uznať do nákladov povinné zmluvné poistenie, havarijné poistenie, daň z motorových vozidiel, opravy automobilu. Obstarávacia cena motorového vozidla je vyššia ako 1 700 €, ide preto o hmotný majetok, ktorý je nutné z hľadiska zákona o DzP odpisovať. Obstarávacia cena sa do nákladov spoločnosti dostane prostredníctvom daňových odpisov, za každý mesiac užívania, to znamená za obdobie marec až december 2018. Daňovo limitovaným nákladom budú PHL, ktorých výška je limitovaná zákonom o cestovných náhradách a závisí od spotreby uvedenej v technickom preukaze vozidla a nákupných cien PHL v sledovanom období.

Pri poskytnutí motorového vozidla zamestnávateľa zamestnancovi na používanie na služobné a súkromné účely je potrebné zdaniť zamestnancovi jeho nepeňažný príjem. Podľa § 5 ods. 3 písm. a) zákona o DzP je uvedený nepeňažný príjem príjmom zamestnanca počas ôsmich po sebe nasledujúcich kalendárnych rokov od zaradenia motorového vozidla do užívania. Ide o sumu vo výške 1 % zo vstupnej ceny MV v prvom roku. Počas nasledujúcich siedmich kalendárnych rokov zo VC motorového vozidla každoročne zníženej o 12,5 % k prvému dňu kalendárneho roka za každý aj začatý kalendárny mesiac jeho poskytnutia na používanie.

PRÍKLAD 2

Spotreba motorového vozidla uvedená v technickom preukaze bola 5,7 l/100 km. Z dôvodu dlhodobo vyšších hodnôt spotreby pri prevádzke MV daňovník zadal autorizovanej skúšobni premerať spotrebu pohonných látok vozidla. Takto určená spotreba PHL dosiahla výšku 6,2 l/100 km. Motorové vozidlo vykonalo služobnú cestu, pri kto-

rej bolo najazdených 18 540 km, pričom boli spotrebované PHL vo výške 1 264,43 litra v cene 1,421 € za 1 liter/100 km. Vypočítajte reálnu spotrebu automobilu a výšku daňovo uznateľných nákladov pre spoločnosť.

Riešenie

Najazdené stovky kilometrov	185,40
Skutočná spotreba	$1\,264,43 / 185,40 = 6,82$ l/100 km
Daňovo uznateľná spotreba	$185,40 \times 6,2 = 1\,149,48$ l/100 km
Nedaňová spotreba v litroch	$1\,264,43 - 1\,149,48 = 114,95$ l
Nedaňová spotreba v €	$114,95 \times 1,421 = 163,34$ €

Komentár

Náklady na spotrebované PHL sa zahrnú do daňových nákladov podľa cien platných v čase ich nákupu alebo prepočítané podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze vozidla. Ak sa spotreba PHL uvedená v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou alebo tam nie je uvedená, pri prepočte sa vychádza zo spotreby preukázanej dokladom – certifikátom⁴ vydaným autorizovanou skúšobňou, ktorá je oprávnená podľa osobitného predpisu vykonávať takéto činnosti,⁵ alebo doplnujúcimi údajmi výrobcu alebo predajcu, preukazujúcimi inú spotrebu PHL. Údaje o spotrebe PHL sú dostupné u príslušného predajcu motorového vozidla, resp. sú uverejnené na internetovej stránke výrobcu alebo príslušného predajcu motorového vozidla. Pri týchto vozidlách neprichádza do úvahy stanovenie spotreby internou smernicou daňovníka.

NERIEŠENÉ PRÍKLADY

? PRÍKLAD 1

Spotreba MV v TP bola 5,5 l/100 km. Z dôvodu dlhodobo vyšších hodnôt spotreby pri prevádzke MV daňovník zadal autorizovanej skúšobni premerať spotrebu PHL vozidla. Takto určená spotreba PHL dosiahla výšku 5,9 l/100 km. MV vykonalo služobnú cestu, pri ktorej bolo najazdených 12 630 km, pričom boli spotrebované PHL vo výške 846,21 litra v cene 1,399 € za 1 liter. Vypočítajte reálnu spotrebu automobilu a výšku daňovo neuznateľných nákladov pre spoločnosť.

⁴ Tzv. prelitrovanie.

⁵ Napríklad Výskumný ústav dopravný v Žiline. Slovdekra, s. r. o., Bratislava, Exakta, s. r. o., Košice.