

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 § 30.

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. odpočítateľné alebo pripočítateľné položky, ktoré upravujú výsledok hospodárenia v dôsledku zmeny účtovnej metódy,
5. ostatné úpravy (odpočet daňovej straty, odpočet nákladov na vedu a výskum, Patent box, úpravy základu dane pred úpravou o odpočet daňovej straty).

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

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

právnická osoba uskutočniť vzhľadom na svoje finančné, ekonomické, investičné alebo sociálne možnosti. Všeobecný výpočet daňovej povinnosti právnickej osoby je takýto:

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

+ pripočítateľné položky (daňová analýza)

– odpočítateľné položky (daňová analýza)

základ dane právnickej osoby

+ položky zvyšujúce základ dane

– položky znižujúce základ dane

– daňová strata

upravený základ dane právnickej osoby

– odpočet výdavkov na výskum a vývoj

x 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 najmä 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.

² Za zdaňovacie obdobie 2021 sa aplikuje sadzba dane z príjmov právnickej osoby stanovená vo výške 21 % alebo 15 % základu dane v závislosti od výšky vykázaných zdaniteľných príjmov.

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 položky 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 2021, ak áno, v akej výške,
- výšku preddavkov na daň z príjmov a frekvenciu ich platenia v nasledujúcom zdaňovacom období.

Riešenie

a) Výsledok hospodárenia 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	27 596,26 €

PRÍKLAD 2

Spoločnosť ZETA, s. r. o., je obchodnou spoločnosťou. Zaoberá sa predajom výživových doplnkov. Za zdaňovacie obdobie 2021 dosiahla účtovný zisk pred zdanením 12 568 € (výška ročných príjmov spoločnosti je nižšia ako 49 000 €). V účtovníctve sú na jednotlivých účtoch, okrem ostatných nákladov a výnosov, zaúčtované aj účtovné prípady:

- vytvorenie opravnej položky k pohľadávke na dodávku tovaru v sume 5 438 €, splatnej 28. novembra 2020 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 2021 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 €,

2

PREDDAVKY NA DAŇ Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY

Preddavok na daň je povinná platba na daň, ktorá sa platí v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto obdobie nie je ešte známa. Platenie preddavkov na daň právnickej osoby upravuje zákon o DzP. Preddavky na daň z príjmov právnickej osoby sa platia správcovi dane, pričom po skončení zdaňovacieho obdobia sa preddavky na daň zaplatené na zdaňovacie obdobie započítajú na úhradu dane za toto zdaňovacie obdobie.

Mesačné preddavky na daň vo výške 1/12 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, a to vždy do konca príslušného mesiaca, je povinný platiť daňovník, ak jeho daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, vypočítaná podľa § 42 ods. 6 zákona o DzP, presiahla sumu 16 600 € (§ 42 ods. 1 zákona o DzP).

Štvrťročné preddavky na daň na bežné zdaňovacie obdobie, a to vo výške 1/4 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, je povinný platiť daňovník, ak jeho daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, vypočítaná podľa § 42 ods. 6 zákona o DzP, presiahla sumu 5 000 € a nepresiahla sumu 16 600 € (§ 42 ods. 2 zákona o DzP). Štvrťročné preddavky na daň sú splatné do konca príslušného kalendárneho štvrťroka a ak ide o daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, do konca príslušného štvrťroka hospodárskeho roka.

Zákonom č. 416/2020 Z. z. účinným od 1. januára 2021 došlo v § 42 ods. 9 k vypusteniu častí, v ktorých daňovník, ktorý do lehoty na podanie daňového priznania za predchádzajúce zdaňovacie obdobie platil preddavky na daň v nižšej výške (alebo neplatil preddavky na daň), nebude robiť vyrovnanie vzniknutého rozdielu v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po lehote na podanie daňového priznania a preddavky na daň zaplatené na príslušné zdaňovacie obdobie si započítavať na úhradu dane za toto zdaňovacie obdobie. To znamená, že od tohto roka preddavky na daň platené do lehoty na podanie daňového priznania za predchádzajúce zdaňovacie obdobie sa nebudú dorovnávať do výšky dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, ale zostanú v takej výške, v akej boli predpísané a zaplatené. Rovnako postupuje aj daňovník, ktorému určil správca dane platenie preddavkov na daň podľa § 42 ods. 10 ZDP.

Po lehote na podanie daňového priznania platí daňovník preddavky na daň vypočítané z dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, ktorou sa rozumie daň vypočítaná zo základu dane, zníženého o daňovú stratu, uvedeného v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie bezprostredne predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu, na ktoré

sú platené preddavky na daň, pri použití sadzby dane podľa § 15 zákona o DzP platnej v zdaňovacom období, na ktoré sú platené preddavky na daň, znížená o úľavy vyplývajúce z tohto zákona, znížená o zápočet dane zaplatenej v zahraničí a o daň vybranú podľa § 43 zákona o DzP, odpočítavanú ako preddavok na daň (§ 42 ods. 6 zákona o DzP).

Do lehoty na podanie daňového priznania, v ktorom je uvedená daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, platí daňovník preddavky na daň vypočítané na základe poslednej známej daňovej povinnosti uvedenej v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie pred bezprostredne predchádzajúcim zdaňovacím obdobím (§ 42 ods. 7 zákona o DzP). Pri výpočte poslednej známej daňovej povinnosti sa postupuje rovnako, ako pri výpočte dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie vrátane použitia sadzby dane platnej v zdaňovacom období, na ktoré sú platené preddavky. Preddavky na daň sa zaokrúhľujú s presnosťou na dve desatinné miesta matematicky, pričom v prípade viacstupňového výpočtu dochádza k zaokrúhľovaniu na každom stupni výpočtu.

NERIEŠENÉ PRÍKLADY

❓ PRÍKLAD 1

Spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2021 vykázala daň na výpočet preddavkov na daň z príjmov právnickej osoby vo výške 21 542 €. Určite frekvenciu platenia preddavkov spoločnosti a ich výšku.

❓ PRÍKLAD 2

Obchodná spoločnosť v daňovom priznaní za rok 2021 vykázala základ dane 117 380,26 €, daň po prepočte sadzbou 21 % vo výške 24 649,85 €, zápočet dane zaplatenej v zahraničí bol vo výške 14 219,47 € a zrazená daň dosiahla výšku 30,40 €. Vypočítajte daň na účely stanovenia výšky preddavkov v roku 2022 a výšku preddavkov na daň z príjmov, pričom sadzba DzP na rok 2022 je stanovená vo výške 23 %.

❓ PRÍKLAD 3

Občianske združenie dosiahlo za rok 2021 príjmy z prenájmu a predaja majetku, z ktorých mu vyplynula daňová povinnosť vo výške 6 125 €. Daň na účely preddavkov na daň z príjmov právnických osôb bola vykázaná vo výške 6 125 €. Má povinnosť občianske združenie ako organizácia nezriadená na podnikanie platiť preddavky na daň z príjmov, a ak áno, v akej výške?

PRÍKLAD 4

Spoločnosť pri podaní DP za rok 2020 vykázala daňovú povinnosť vo výške 1 350 €. Keďže v roku 2021 získala výhodnú zákazku, z ktorej predpokladá vyššiu daňovú povinnosť, požiadala správcu dane o platenie preddavkov inak, vo výške 3 000 € štvrťročne. Je spoločnosť na základe rozhodnutia správcu dane povinná platiť preddavky na daň z príjmov?

PRÍKLAD 5

PO má zdaňovacie obdobie hospodársky rok od 1. apríla 2020 do 31. marca 2021. Daňovníkovi v tomto zdaňovacom období vznikne povinnosť platiť štvrťročné preddavky na daň. V akých lehotách sú splatné tieto preddavky na daň pri podaní daňového priznania v riadnom termíne?

PRÍKLAD 6

Spoločnosť v DP za rok 2021 vypočítala daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie na účely určenia výšky preddavkov na daň pri použití sadzby dane 21 % vo výške 42 000 €. Posledná známa daňová povinnosť spoločnosti podľa daňového priznania za rok 2020, prepočítaná sadzbou dane 21 %, je vo výške 13 600 €. Ako bude spoločnosť v roku 2022 platiť preddavky na daň z príjmov?

PRÍKLAD 7

Spoločnosť NOMA, a. s., vznikla 2. júla 2021. Daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, ktoré trvalo od 2. júla 2021 do 31. decembra 2021, je povinná podať do 31. marca 2022. V daňovom priznaní vykázala daň vo výške 1 272 €. Vypočítajte výšku preddavkov na daň a určite frekvenciu platenia preddavkov.

PRÍKLAD 8

K 1. septembru 2021 vznikla splynutím spoločností A a B nová spoločnosť C. Spoločnosť A vykázala za zdaňovacie obdobie 2020 daň na účely určenia výšky preddavkov na daň z príjmov vo výške 16 800 € a spoločnosť B vo výške 29 450 €. V akej výške a frekvencii bude platiť preddavky na daň z príjmov novovzniknutá spoločnosť C?

PRÍKLAD 9

Spoločnosť C sa 1. októbra 2021 rozdelila na dve novozaložené samostatné spoločnosti A a B. V daňovom priznaní za rok 2020 vykázala spoločnosť C daň na účely určenia výšky preddavkov na daň z príjmov vo výške 35 000 €, z ktorej zaplatí posledný mesačný preddavok za september 2021 vo výške 2 916,66 €. Vlastné imanie zaniknutej

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 odpisových skupín 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 odpisových skupín 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. Spomenuté skutočnosti by bolo vhodné mať upravené v internej smernici spoločnosti. Daňový odpis sa zaokrúhľuje matematicky na dve desatinné miesta. V súčasnosti daňová legislatíva obsahuje sedem odpisových skupín s dobou odpisovania od 2 do 40 rokov.

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 2020

Riešenie príkladu

Tabuľka 3.2

Zdaňovacie obdobie	Spôsob výpočtu uplatneného odpisu	Ročný odpis		
		uplatnený	neuplatnený	ZC
2020	$[(48\,000 / 4) / 12] \times 8$	8 000 €	4 000 € prenos do 5. roku	40 000 €
2021	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	28 000 €
2022	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	16 000 €
2023	$48\,000 / 4$	12 000 €	–	4 000 €
2024	$[(48\,000 / 4) / 12] \times 4$	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 2020, technické zhodnotenie vykonané v októbri 2020, 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
2020	$[(48\,000 + 6\,000 / 4) / 12] \times 8$	9 000 €	4 500 € prenos do 5. roku	45 000 €
2021	$54\,000 / 4$	13 500 €	–	31 500 €