

DAŇOVÁ ZÁVIERKA 2019

obsah materiálu

Príklad daňového priznania právnickej osoby 2019

Základné ustanovenia a súvislosti

Praktický príklad zostavenia daňového priznania

Krok za krokom obsahu a významu tlačiva



TM

PKF Slovensko
www.pkf.sk
December 2019

DAŇOVÁ ZÁVIERKA 2019

(príklad daňového priznania právnickej osoby)

Daň z príjmov upravuje zákon č.595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „ZDP“). Na právny stav roku 2019 vplývajú novely:

č.344/2017 Z.z.,
č.112/2018 Z.z.,
č.213/2018 Z.z.,
č.347/2018 Z.z.,
č.368/2018 Z.z.,
č.385/2018 Z.z.,
č.4/2019 Z.z.,
č.10/2019 Z.z.,
č.54/2019 Z.z.,
č.88/2019 Z.z.,
č.155/2019 Z.z.,
č.223/2019 Z.z.

(Poznámka: Ďalšie už schválené novely sú účinné od roku 2020, aj neskôr, a to novely: č.221/2019 Z.z., č.228/2019 Z.z., č.233/2019 Z.z., č.301/2019 Z.z., č.315/2019 Z.z., č.316/2019 Z.z., č.319/2019 Z.z.).

1. Základné ustanovenia a súvislosti

Zdaňovacím obdobím je spravidla **kalendárny rok**. Podľa § 49 ods. 2 ZDP je daňovník povinný podať daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie do troch mesiacov od skončenia kalendárneho roka, teda do 31. marca 2020 (utorok).

Daň je splatná na **individuálne číslo účtu** pre každého daňovníka, ktoré mu správca dane oznámil. Vyplýva to z ustanovenia § 55 ods. 4 daňového poriadku a vyhlášky č.378/2011 Z.z. o spôsobe označovania platby dane (podrobnejšie pozri na www.financnasprava.sk). Číselné údaje vyjadrujúce peňažné sumy sa uvádzajú v eurách s presnosťou na eurocenty (zaokrúhlenie § 47 ZDP).

Zdaňovacím obdobím môže byť aj **hospodársky rok**, t. j. iných dvanásť mesiacov ako kalendárny rok, potom je termín podania daňového priznania do troch mesiacov po skončení takto individuálne vytýčeného hospodárskeho roka (§ 41 ods. 11 ZDP). Pri zmene zdaňovacieho obdobia na hospodársky rok plynie samostatné zdaňovacie obdobie od začiatku kalendárneho roka do začiatku hospodárskeho roka (obdobie kratšie ako 12 mesiacov).

Daňová licencia právnickej osoby podľa § 46b ZDP sa naposledy platila za rok 2017; ak je zdaňovacím obdobím hospodársky rok za zdaňovacie obdobie končiacie v priebehu kalendárneho roka 2018. Podľa prechodných ustanovení je možné v minulosti zaplatenú daňovú licenciu započítať na daňovú povinnosť najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach (§ 52zk; § 46b ods. 5 ZDP).

Je možné získať **predĺženie lehoty** podania daňového priznania oznámením o jeden až tri kalendárne mesiace a tým aj predĺženie lehoty splatnosti dane (§ 49 ods. 3 písm. a/ a písm. b/ ZDP).

Na účely podania daňového priznania je daňovník povinný zostaviť **účtovnú závierku** (súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky) ku koncu zdaňovacieho obdobia a v termíne na podanie daňového priznania ju **uložiť do registra účtovných závierok** (§ 49 ods. 11 ZDP). Pre úplnosť upozorňujeme, na formát účtovnej závierky podľa veľkosti účtovnej jednotky, a to – **mikro, malá alebo veľká účtovná závierka**.

Účtovná závierka **nie je prílohou daňového priznania**, len sa ukladá do registra účtovných závierok cez webové sídlo Finančného riaditeľstva SR. Pre úplnosť poznamenávame, že z účtovného pohľadu platí povinnosť zostaviť účtovnú závierku do 6 mesiacov od konca účtovného obdobia tak, ako to ustanovuje § 17 ods. 5 zákona č.431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Podľa § 15 ods. 1 daňového poriadku je daňové priznanie povinný podať každý, komu **vznikla povinnosť** ho podať alebo koho na to daňový úrad vyzve. Ak právnická osoba podá daňové priznanie po zákonnej lehote, daňový úrad jej uloží pokutu v rozmedzí od 30 eur do 16 000 eur (§ 155 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku).

Zdaňovacím obdobím môže byť aj **iné obdobie** ako kalendárny rok alebo hospodársky rok, ak vyplýva z ustanovení § 41 ZDP, napríklad zdaňovacie obdobie ukončené vstupom do likvidácie alebo konkurzu alebo zdaňovacie obdobie počas likvidácie alebo konkurzu.

Ak **zahraničný daňovník** zrušuje stálu prevádzkareň umiestnenú na území SR a nemá iné zdaniteľné príjmy, okrem príjmov, z ktorých vybraním dane zrážkou je splnená daňová povinnosť alebo nemá iné stále prevádzkarne umiestnené na území SR, alebo nemá na území SR organizačnú zložku - je povinný podať priznanie najneskôr do troch kalendárnych mesiacov nasledujúcich po mesiaci, v ktorom zrušil stálu prevádzkareň. Ak zahraničný daňovník má aj iné zdaniteľné príjmy, okrem príjmov, z ktorých vybraním dane zrážkou je splnená daňová povinnosť alebo má aj iné stále prevádzkarne umiestnené na území SR, alebo má na území SR organizačnú zložku - je povinný podať daňové priznanie do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia (§ 49 ods. 7 ZDP).

Špecifické pravidlá platia pre **nepodnikateľské subjekty** (§ 41 ods. 1 ZDP). Daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie podľa § 12 ods. 3 ZDP (napr. nadácia, odborová organizácia, spoločenstvo vlastníkov bytov), nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP. **Občianske združenia** nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP (napr. úroky zdanené bankou) a príjmy oslobodené od dane podľa § 13 ods. 2 písm. b) ZDP (členské príspevky). **Rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie** nemusia podať priznanie, ak majú okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP, len príjmy oslobodené od dane. Rovnako nemusí podať daňové priznanie daňovník, ak má príjmy len podľa § 13 ods. 2 písm. a) ZDP (kostolné zbierky) a príjmy, z ktorých sa vyberá daň zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP.

Podľa § 15 ods. 5 daňového poriadku sa **daňové priznanie** musí podať **na tlačive**, ktorého vzor záväzne ustanovilo Ministerstvo financií SR. Ide o Opatrenie č.MF/010685/2018-721 v znení opatrenia č.MF/013624/2019-721, ktorým sa

ustanovujú vzory daňových priznaní k dani z príjmov (tlačivo má vľavo dole index MF/014001/2019-721); vzor tlačiva aj poučenie k nemu sú zverejnené na webovom sídle MF SR (www.mfsr.sk; Finančný spravodajca 2019, príspevok 15). Editovateľné tlačivo pre elektronické podanie je na webovom sídle FR SR.

Pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania môže daňovník podľa § 16 ods. 1 daňového poriadku podať **opravné daňové priznanie**, pričom na predchádzajúce priznanie sa neprihliada.

Podľa § 16 ods. 4 daňového poriadku je daňový subjekt oprávnený podať **dodatočné daňové priznanie**, ak zistí, že daň v podanom daňovom priznaní má byť nižšia alebo nadmerný odpočet vyšší alebo daňová strata vyššia alebo daňové priznanie neobsahuje správne údaje.

Ak daňovník podal riadne daňové priznanie chybné, potom po lehote na podanie daňového priznania podáva dodatočné daňové priznanie. Ak daňovník pochybil v neprospech štátu **musí** podať dodatočné daňové priznanie. Ak daňovník pochybil v prospech štátu **môže** podať dodatočné daňové priznanie alebo môže opravu chyby minulého účtovného obdobia nechať vplývať na základ dane bežného roku, pokiaľ nezaniklo právo na vyrubenie dane (§ 17 ods. 29 ZDP).

Podľa § 17 ods. 1 písm. b) ZDP sa pri zisťovaní základu dane u daňovníkov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva vychádza z výsledku hospodárenia (zisk alebo strata). **Výsledok hospodárenia pred zdanením** (riadok 100 daňového priznania) sa zistí 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 nákladov (účty skupiny 59) a vnútroorganizačných výnosov (účty skupiny 69). Takto obsah výsledku hospodárenia pred zdanením definuje § 9 ods. 2 opatrenia MF SR č.23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov. Súčasťou riadku 100 je aj výsledok hospodárenia (zisk alebo strata) stálej prevádzkarne umiestnenej v zahraničí v nadväznosti na § 17 ods. 14 ZDP (tzv. celosvetový základ dane).

Účtovná jednotka povinne zostavujúca účtovnú závierku v zmysle § 17a zákona o účtovníctve podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (IFRS) na riadku 100 daňového priznania uvedie buď výsledok hospodárenia podľa **metodiky IFRS** upravený podľa príslušného opatrenia MF SR (pomocná tabuľka G3) alebo výsledok hospodárenia z dobrovoľne na tento účel vedeného slovenského účtovníctva (pomocná tabuľka G2). Transformácia výsledku hospodárenia vykázaného podľa IFRS na upravený výsledok hospodárenia (riadok 100 daňového priznania) sa vykoná podľa opatrenia MF SR č.MF/011053/2006-72, ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného daňovníkom v individuálnej účtovej závierke podľa IFRS (FS/2/2006) v znení opatrenia MF SR č.MF/026217/2006-72 (FS/12/2006) a opatrenia MF SR č.MF/006689/2015-721 (FS/2/2015).

Účtovný výsledok hospodárenia zo správne vedeného účtovníctva nie je automaticky základom dane. Tlačivo daňového priznania (včítane príslušného poučenia) je zostavené tak, že vedie daňovníka k správnej mimoúčtovej transformácii účtovného výsledku hospodárenia na **základ dane** systémom pripočítateľných

a odpočítateľných položiek. Napriek tomu je potrebné pri zostavovaní daňového priznania vychádzať z úplného znenia platného zákona o dani z príjmov.

Odporúčame spracovať **zoznam upravujúcich položiek**, ktorými sa transformuje (zvyšuje alebo znižuje) účtovný výsledok hospodárenia pred zdanením na základ dane. Zoznam (daňový spis) by napríklad mohol byť v tejto štruktúre – riadok daňového priznania, suma, právna opora (číslo paragrafu), zdroj informácie (číslo účtu alebo pomocná evidencia).

Zoznam upravujúcich položiek (daňový spis), ako aj všetky pomocné evidencie a výpočty k tejto mimoúčtovnej transformácii treba dôsledne **archivovať**, aby v prípade daňovej kontroly s časovým odstupom mnohých rokov mohli byť podané daňovému úradu potrebné vysvetlivky, lebo podľa § 24 daňového poriadku dôkazné bremeno znáša daňový subjekt. Pre doplnenie súvislostí uvádzame, že podľa § 69 daňového poriadku platí základná všeobecná **premlčacia lehota** 5 rokov. Základná archivačná doba účtovných dokladov je 10 rokov (§ 35 ods. 3 písm. b/ zákona o účtovníctve), resp. 10 rokov až 20 rokov (§ 76 ods. 1 zákona o DPH); doklady je potrebné archivovať minimálne do daňovej premlčacej lehoty (§ 36 ods. 1 zákona o účtovníctve).

Daňovníci – právnické osoby, platili počas roku 2019 mesačne (štvrtročne) **preddavky na daň z príjmov** a celoročnú daň vyrovnajú do lehoty na podanie priznania. Ďalej uvedení daňovníci platia do lehoty na podanie priznania preddavky podľa poslednej známej daňovej povinnosti uvedenej v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie pred bezprostredne predchádzajúcim zdaňovacím obdobím – teda za rok 2018 (§ 42 ods. 7 ZDP). Potom, ak takto zaplatené preddavky sú nižšie, ako vyplývajú z nového daňového priznania za rok 2019, daňovník je povinný doplatiť rozdiel do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po lehote na podanie priznania. Ak sú zaplatené preddavky na daň vyššie, použijú sa na budúce preddavky alebo sa na základe žiadosti daňovníkovi vrátia (§ 42 ods. 9 ZDP).

Vždy, keď suma preddavkov nezodpovedá predpokladanej výške dane (napr. mimoriadne a neopakované vplyvy), môže daňový úrad na žiadosť daňovníka určiť **platenie preddavkov inak** ako podľa poslednej známej povinnosti (porovnaj § 42 ods. 10 ZDP).

Upozorňujeme na správne **platenie preddavkov za 1. štvrtrok 2020**. Je vhodné preveriť právnu oporu platenia preddavkov za obdobie 1. štvrtroka 2020, či je pokryté individuálne stanovenými preddavkami (príp. opätovne požiadať o platenie inak) alebo overiť, či zodpovedajú výške podľa poslednej známej daňovej povinnosti pred predchádzajúcim zdaňovacím obdobím (za rok 2018).

Ak nebol preddavok alebo daň zaplatená najneskôr v deň jej splatnosti v správnej výške, daňový dlžník je povinný zaplatiť **úrok z omeškania** vo výške 4-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky (ECB) platnej v deň vzniku daňového nedoplatku, najmenej však 15 % – vyplýva to z ustanovenia § 156 daňového poriadku. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

Nesprávne priznaná suma dane (dorubený rozdiel dane) podlieha **pokute** podľa § 155 daňového poriadku vo výške 3-násobku základnej úrokovej sadzby ECB

platnej v deň doručenia rozhodnutia, najmenej však 10 %. Ak daňový subjekt dobrovoľne podá dodatočné daňové priznanie v lehote do 15 dní po oznámení začatia daňovej kontroly, ktorým zvýši priznanú daň – uplatní sa nižšia pokuta vo výške 7 %. Ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie zvyšujúce priznanú daň bez začatia kontroly - uplatní sa najnižšia pokuta vo výške 3 %.

Podľa § 14 daňového poriadku majú vymedzené osoby - platiteľ DPH, právnická osoba zapísaná v obchodnom registri, daňový poradca, advokát a iný daňový zástupca pri správe daní - povinnosť doručovať všetky podania, teda aj daňové priznanie, len **elektronickými prostriedkami**. Registrácia pre elektronickú komunikáciu ako aj tlačivo daňového priznania pre elektronické podanie je na webovom sídle FR SR.

Pri zostavovaní daňového priznania sa vychádza z evidencie, ktorá môže byť vedená v účtovníctve na analytických účtoch, resp. z mimoučtovnej evidencie vedenej formou rôznych počítačových zostáv, pomocných evidencií a evidenčných kariet. Dôležitá nie je forma, ale **obsah účtovno-daňovej evidencie**. Z pragmatických dôvodov je potrebné viesť túto evidenciu priebežne, celoročne, lebo pri spracovaní ročnej závierky a daňového priznania vzniká kumulácia práce a časový deficit (predpoklad vzniku chýb). Požiadavka viesť analytickú evidenciu pre účely správneho vyčíslenia základu dane z príjmov vyplýva aj z ustanovení § 4 platných postupov účtovania.

Pri spracovaní daňového priznania bežného roku odporúčame posúdiť aj **nadväznosť na daňové priznanie za minulé roky** napríklad - náklady a výnosy podmienené zaplatením (§ 17/19 ZDP), záväzky podmienené zaplatením (§ 17/27 ZDP), rozsah odpočítanej daňovej straty (tabuľka D), možnosť odpočítať daňovú licenciáciu (§ 46b/5 ZDP), daňové časové rozlíšenie zmarenej investície (§ 17/3/g ZDP), daňové časové rozlíšenie nákladov na certifikáty (§ 17/19/g ZDP), daňové časové rozlíšenie dotácie (§ 17/3/f ZDP), dodatočné potvrdenie polície (§ 19/3/g ZDP), ako aj nadväznosť na prípadné **dodatočné daňové priznanie**, aby nedošlo k prepadnutiu nákladov, k duplicitnému zdaneniu alebo naopak k nezdaneniu nejakých položiek.

Daň z príjmov je riadnym účtovným nákladom, ktorá sa zaúčtuje ako splatná daň z príjmov (zápis 591/341). Celková daňová povinnosť **zaúčtovaná** na strane DAL účtu 341-Daň z príjmov musí korešpondovať s daňou vyčíslenou v daňovom priznaní právnickej osoby (preddavky, splatná daň, preplatok). Pre úplnosť uvádzame, že odložená daň (účet 481) so splatnou daňou bezprostredne nesúvisí, v daňovom priznaní sa nevyčísľuje, je to len účtovný nástroj na verné zobrazenie budúceho (pravdepodobného, takmer istého) daňového vzťahu so štátnym rozpočtom. Odložená daň sa v účtovnej závierke 2019 vyčíslila 21 % sadzbou dane platnou aj pre rok 2020 tak, ako to ustanovuje § 10 ods. 14 postupov účtovania [Poznámka: Malé firmy s výnosmi do 100 000 eur budú mať v roku 2020 nižšiu 15 % daň (viď novelu č.315/2019 Z.z.), ale tieto zrejme neúčtujú povinne o odloženej dani, ak nemajú povinnosť auditu].

2. Praktický príklad

Ďalej na číselnom príklade uvádzame postup zostavovania daňového priznania dane z príjmov právnickej osoby. V tomto príklade daňového priznania sú použité a vyplnené najmä také vybrané údaje, ktoré sa podľa skúseností z praxe vyskytujú relatívne najčastejšie. V texte však uvádzame obsahovú charakteristiku aj niektorých ďalších riadkov daňového priznania.

Spoločnosť **METALUX, a.s.** so sídlom v Prievidzi je podnikateľskou právnickou osobou so zameraním na kovovýrobu. Spoločnosť má zdaňovacie obdobie kalendárny rok; spoločnosť za rok 2019 dosiahla výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške **135.800,00 eur** (nadväznosť na tabuľku F).

Prípady, ktoré spoločnosť zaznamenala a je potrebné na ne prihliadať pri transformácii výsledku hospodárenia pred zdanením na základ dane, uvádzame v štruktúre podľa jednotlivých riadkov daňového priznania; sumy upravujúce základ dane sú zvýraznené tmavým písmom.

POZNÁMKA:

V ďalšom texte príležitostne uvádzame aj účtovný predpis MD/DAL z dôvodu zobrazenia vplyvu na účtovný výsledok hospodárenia; v účtovnom predpise zámerne z dôvodu zjednodušenia neuvádzame účet 343 – Daň z pridanej hodnoty.

Riadok 100

Tento riadok stojí samostatne v úvode tlačiva daňového priznania, čím je zdôraznené, že je východiskom pre ďalší výpočet základu dane formou pripočítateľných položiek (riadky 110 až 180 sumarizované do riadku 200) a odpočítateľných položiek (riadky 210 až 290 sumarizované do riadku 300).

Podľa § 17 ods. 1 písm. b) ZDP sa pri zisťovaní základu dane u daňovníkov, ktorí účtujú v sústave podvojného účtovníctva, vychádza z výsledku hospodárenia pred zdanením, ktorý je v prípade spoločnosti METALUX, a.s. vyčíslený vo výške **135.800,00 eur**. Pri výpočte výsledku hospodárenia pred zdanením odporúčame **vychádzať z údajov definitívnej hlavnej knihy.**

Súčasťou riadku 100 je aj výsledok hospodárenia (zisk alebo strata) stálej prevádzkarne v zahraničí; v tomto prípade je to zisk (plusový základ dane) v sume 29 860 eur (ďalej uvedený na riadku 2 tabuľky E).

Osoba nezaložená alebo nezriadená na podnikanie (napr. občianske združenie) na riadok 100 preberá údaj z riadku 1 pomocnej tabuľky C1, ak účtuje v sústave podvojného účtovníctva, resp. z riadku 1 pomocnej tabuľky C2, ak účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva.

POZNÁMKA:

Daňové subjekty, ktoré podľa § 17a zákona o účtovníctve povinne zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS, na riadku 100 vykážu výsledok hospodárenia prevzatý z riadku 3 pomocnej tabuľky G2 alebo riadku 4 pomocnej tabuľky G3.

Riadok 110

K účtovnému výsledku hospodárenia pred zdanením sa pripočítajú sumy, ktoré neoprávnene znížili výnosy vrátane rozdielu podľa § 17 ods. 5 ZDP (nedovolené

transferové oceňovanie tuzemskej alebo zahraničnej závislej osoby v rozpore s princípom nezávislého vzťahu) a sumy nepeňažných plnení, o ktorých sa neúčtovalo, teda nie sú súčasťou riadku 100.

V roku 2019 bola akciová spoločnosť METALUX, a.s. v pozícii prenajímateľa dvoch nehnuteľností. Na jednej prenajatej budove nájomca v roku 2019 vykonal opravy hmotného majetku v sume 10 000,00 eur. Išlo o výmenu starých drevených okien za nové plastové okná, pričom to boli **opravy nad rámec povinností** nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve; typovú nájomnú zmluvu upravuje § 663 a nasledujúce Občianskeho zákonníka. Nájomca si uvedené opravy dal do daňových nákladov, o čom písomne informoval prenajímateľa, preto opravy v sume **10.000,00 eur** spoločnosť METALUX, a.s. v pozícii prenajímateľa musela zdaňovať ako nepeňažný príjem podľa § 17 ods. 21 ZDP.

Na druhej prenajatej budove nájomca na svoj účet s predchádzajúcim písomným súhlasom prenajímateľa, teda spoločnosti METALUX, a.s. vykonal v minulosti technické zhodnotenie (rekonštrukciu podkrovia). V roku 2019 sa nájom skončil s tým, že daňovú zostatkovú cenu technického zhodnotenia vo výške **7.200,00 eur** spoločnosť odmietla od nájomcu odkúpiť. Podľa § 17 ods. 20 písm. b) ZDP ide o **nepeňažný príjem** spoločnosti (pripočítateľná položka), lebo akciová spoločnosť METALUX, a.s. v pozícii prenajímateľa bezodplatne získala zhodnotený majetok a túto sumu musí mimoúčtovne zdaňovať.

Spoločnosť v roku 2019 predala tovar tuzemskej spoločnosti, ktorá bola v pozícii závislej osoby (majetkovo prepojenej). Z analýzy ocenenia použitého v tejto závislej obchodnej transakcii voči oceneniu používanému medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch (obvyklá trhovú cenu – metóda čistého obchodného rozpätia) vyplynul rozdiel znižujúci jej základ dane vo výške **4.700,00 eur**; tento rozdiel je podľa § 17 ods. 5 ZDP pripočítateľnou položkou.

POZNÁMKA:

Kupujúca závislá tuzemská spoločnosť si môže zrkadlovo znížiť základ dane o 4 700 eur tak, ako to umožňuje § 17 ods. 6 ZDP. Takáto úprava podlieha oznámeniu daňovému úradu.

Spoločnosť poskytla bezúročnú pôžičku zahraničnej spoločnosti, ktorá bola v pozícii zahraničnej závislej osoby (personálne prepojenej). Z analýzy ocenenia použitého v tejto závislej obchodnej transakcii voči oceneniu používanému medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch (obvyklá trhovú výška úrokov – metóda porovnateľnej ceny) vyplynul rozdiel znižujúci jej základ dane vo výške **4.000,00 eur**; tento rozdiel je podľa § 17 ods. 5 ZDP pripočítateľnou položkou. Podľa typovej zmluvy o pôžičke v zmysle § 658 Občianskeho zákonníka možno pôžičku dohodnúť aj bez úrokov, teda platí zmluvná voľnosť; táto obchodná zmluvná voľnosť je však pre daňové účely prelomená povinnosťou použiť trhovú ocenenie transakcie, ak ide o závislé osoby (§ 17 ods. 5 ZDP).

Celková pripočítateľná suma na tomto riadku je **25.900,00 eur**. Dávame do pozornosti všeobecné pravidlo obsiahnuté v smernici OECD o transferovom oceňovaní, že na každom stupni obchodu má vznikajúť primeraný profit; táto smernica bola v minulosti preložená a publikovaná Ministerstvom financií SR (FS č.14/1997; FS č.20/1999; FS č.3/2002). Metódy stanovenia rozdielu základu dane vplyvom

transferového oceňovania ustanovuje § 18 ZDP (celkom 5 metód) a vychádzajú zo smernice OECD.

UPOZORNENIE:

V pomocnej tabuľke I - Transakcie závislých osôb sa uvádzajú transakcie s týmito osobami definovanými v § 2 písm. n) ZDP. Údaje slúžia ako východisko pre prípadnú daňovú kontrolu tejto témy. Tiež upozorňujeme, že podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku sa na transakcie bez ekonomického opodstatnenia pri správe daní neprihliada. Zákaz transferového oceňovania platí nielen pre zahraničné, ale aj tuzemské závislé osoby – vyplýva to z § 17 ods. 5 ZDP. Ocenenie obchodných transakcií závislých osôb musí byť na princípe nezávislej ceny podložené transferovou dokumentáciou podľa § 18 ods. 1 ZDP (Finančný spravodajca 2018 – príspevok 34).

Riadok 120 (zrušený riadok)

Zdanenie výnosov podmienených prijatím úhrady je už málo frekventovanou náplňou na bývalom riadku 120, preto bol obsah bývalého riadku 120 presunutý (zlúčený) do ostatných položiek na riadku 180.

Riadok 130

Tento riadok predstavuje **kumuláciu nedaňových nákladov** (okrem položiek, ktoré majú vecnú náplň na riadkoch 140, 150 a 180) tak, že sa tu uvedú nedaňové náklady najmä podľa ustanovení § 21, § 21a, alebo v rozpore s § 19 ZDP. Suma uvedená v tomto riadku je ďalej rozpísaná v pomocnej tabuľke A – *Položky, ktoré nie sú daňovými výdavkami*; suma uvedená na riadku 130 daňového priznania musí byť teda zhodná so sumou uvedenou na riadku 17 pomocnej tabuľky A. **Pomocná tabuľka A** v sume **59.700,00 eur** má v tomto príklade nasledovný vecný obsah:

Tabuľka A – riadok 1

Daňovým nákladom sú náklady vo výške úhrnu vstupných cien **akcií** a úhrnu vstupných cien **ostatných cenných papierov** do výšky úhrnu výnosov z ich predaja podľa podmienok § 19 ods. 2 písm. f) ZDP – inak povedané, strata z predaja cenných papierov sa neuznáva, okrem dvoch tam uvedených výnimiek (dlhopis, obchodník). Vstupnou cenou môže byť najmä obstarávacia cena alebo reálna hodnota tak, ako to upravuje § 25a ZDP. Spoločnosť nemá pre tento riadok vecnú náplň.

Tabuľka A – riadok 2

Na tomto riadku sa pripočítava **strata z predaja obchodného podielu** alebo zmenky podľa § 19 ods. 2 písm. g) ZDP. Akciová spoločnosť v roku 2019 predala obchodný podiel v inej spoločnosti s ručením obmedzeným (obchodný podiel vedený na účte 061), pričom jej v účtovníctve vznikla strata z tohto predaja v sume 2 000,00 eur (rozdiel analytických účtov 561.A a 661.A). Do nákladov sa uznáva vstupná cena podľa § 25a ZDP, ktorou je najmä obstarávacia cena alebo hodnota vkladu.

Obchodný podiel bol znehodnotený, a preto bola jeho účtovná cena znížená metódou vlastného imania súvzťažne voči účtu 414-Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (účtovný zápis 414/061). Pred predajom

obchodného podielu boli oceňovacie rozdiely zrušené opačným nevýsledkovým účtovným zápisom bez vplyvu na základ dane (účtovný zápis 061/414) tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 14 ods. 12 písm. b) postupov účtovania v podvojnóm účtovníctve pre podnikateľov. Samotná strata z predaja tohto konkrétneho obchodného podielu v sume **2.000,00 eur** je pripočítateľnou položkou na tomto riadku daňového priznania (ak by sa predávalo viac podielov posudzujú sa jednotlivo).

UPOZORNENIE:

Strata z predaja obchodného podielu sa testuje za každý predaj jednotlivo. Strata z predaja cenných papierov sa testuje v úhrne. V praxi vzniká otázka, ako postupovať, ak v príslušnom teste inej položky (napr. rozdiel zostatkových cien alebo škoda porovnávaná z náhradou), nie je toto ustanovené? Zastávame názor, že ak v príslušnom pravidle nie je uvedené jednotlivo, potom sa z logiky veci vykonáva test v úhrne, lebo daňový subjekt zdaňuje všetky svoje aktivity v úhrne, keďže nie je daňovníkom za jednotlivé transakcie.

Tabuľka A – riadok 3

Spoločnosť pri svojej činnosti prevádzkuje viac osobných aj nákladných automobilov. Spoločnosť za rok 2018 vyčíslila **nadspotrebu pohonných látok** (PHL) v sume **3.500,00 eur** voči normovanej spotrebe uvedenej v osvedčení o evidencii (technickom preukaze) jednotlivých automobilov (§ 19/2/I ZDP).

Spoločnosť nepoužila iné formy uplatnenia PHL do daňových nákladov – do výšky vykázananej z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel alebo vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu PHL za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometru. Paušálne uplatnenie PHL spoločnosť neplánuje realizovať, lebo vo vlastnom záujme vedie adresné knihy jász z dôvodu zabezpečenia vnútornej hospodárnosti.

Tabuľka A – riadok 4

Akciová spoločnosť v septembri roku 2019 odpredala (postúpila) svoju vlastnú pohľadávku voči zahraničnej spoločnosti Gama, a.s., pričom išlo o pohľadávku splatnú v novembri 2018. K pohľadávke do času jej predaja nebola tvorená žiadna opravná položka. Z titulu predaja odúčtovala spoločnosť menovitú hodnotu pohľadávky bez príslušenstva v sume 10.000,00 eur do nákladov (účtovný zápis 546/311) a postúpenie pohľadávky v sume 6.000,00 eur spoločnosť zaúčtovala do výnosov (účtovný zápis 315/646).

Dosiahnutá strata z predaja pohľadávky vo výške **4.000,00 eur** je podľa ustanovenia § 19 ods. 3 písm. h) ZDP nedaňovým nákladom. Pretože pohľadávka nespĺňa parametre na možnosť tvorby daňovej opravnej položky, ktorá by bola uznaným nákladom podľa § 20 ods. 14 ZDP (časový test pod 360 dní po lehote splatnosti) - testuje sa náklad (účet 546) len voči výnosu z postúpenia (účet 646).

Dávame do pozornosti, že strata z predaja pohľadávok sa vo vybraných prípadoch daňovo uznáva. Ďalej spoločnosť v decembri 2019 odpredala svoju vlastnú nepremičanú pohľadávku voči spoločnosti Delta, s. r. o. Išlo o pohľadávku z poskytnutia služieb vzniknutú v januári 2016 (splatnú vo februári 2016) a nebola

k nej tvorená opravná položka. Pohľadávka teda bola v čase jej predaja viac ako 1 080 dní po lehote splatnosti a bolo na ňu možné tvoriť daňovo uznanú opravnú položku do výšky 100 % menovitej hodnoty bez príslušenstva, tak ako to ustanovuje § 20 ods. 14 písm. c) ZDP. Menovitá hodnota pohľadávky bez príslušenstva bola 12 000,00 eur, ale jej predajná cena bola len v sume 2 000,00 eur (účtovný zápis 315/646); do daňových nákladov sa uzná vyššia zo sumy výnosov alebo možnej opravnej položky – teda suma 12 000,00 eur vo výške možnej opravnej položky podľa § 19 ods. 3 písm. h) v spojení s § 20 ods. 14 písm. c) ZDP.

POZNÁMKA:

*Pri predaji vlastnej pohľadávky sa do daňových nákladov uznáva menovitá hodnota pohľadávky buď do výšky výnosov z predaja **alebo** do výšky možnej daňovej opravnej položky; daňovník si môže vybrať výhodnejšie riešenie [§ 19 ods. 3 písm. h) ZDP]. Upozorňujeme, že ďalší predaj kúpenej pohľadávky sa daňovo posudzuje podľa § 21 ods. 2 písm. k) ZDP, kde platia odlišné pravidlá. Taktiež platia odlišné pravidlá pri predaji pohľadávky získanej pri podnikovej kombinácii (§ 17 ods. 11 ZDP, § 17a až § 17e ZDP).*

UPOZORNENIE:

Ak súčasťou predaja pohľadávky je aj jej príslušenstvo (napr. úrok z omeškania), je daňovým nákladom aj hodnota príslušenstva, ak bola zahrnutá do zdaniteľných výnosov, najviac do výšky výnosov plynúcich z jeho postúpenia [§ 19 ods. 3 písm. h) ZDP].

Tabuľka A – riadok 5

Na tomto riadku sa pripočítava provízia za vymáhanie pohľadávky presahujúca výšku 50 % vymoženej pohľadávky [§ 19 ods. 3 písm. p) ZDP]. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Tabuľka A – riadok 6

Na analytickom účte 513.1 – *Náklady na reprezentáciu* má spoločnosť zaúčtované **reprezentačné náklady** (najmä pohostenie, občerstvenie, ubytovanie, upomienkové predmety, darčkové reklamné poukážky) v čiastke 2.300,00 eur spravidla vynaložené pre návštevy svojich obchodných partnerov. Tieto reprezentačné náklady v čiastke **2.300,00 eur** sú podľa § 21 ods. 1 písm. h) ZDP nedaňovým nákladom, teda pripočítateľnou položkou.

Spoločnosť obstarala reklamné predmety v jednotkovej cene pod 17,00 eur, ktoré sú zaúčtované na analytickom účte 501.1 – *Reklamné predmety do 17,00 eur* v celkovej sume 800,00 eur; tieto reklamné predmety sú daňovými nákladmi podľa § 21 ods. 1 písm. h) ZDP.

Ďalej spoločnosť obstarala aj reklamné predmety v jednotkovej cene nad 17,00 eur (spoločnosť je platiteľ dane, preto sa jednotková limitná suma 17,00 eur posudzuje bez DPH); reklamné predmety sú zaúčtované na analytickom účte 501.9 – *Reklamné predmety nad 17,00 eur* v celkovej sume **2.000,00 eur**. Tieto reklamné predmety prekračujú limitnú jednotkovú cenu a sú nedaňovými nákladmi podľa § 21 ods. 1 písm. h) ZDP.

POZNÁMKA:

Pre úplnosť k téme reklamy uvádzame, že reklama v ustanoveniach § 19 ods. 2 písm. k) ZDP nemá limitné obmedzenia. Osoba kupujúca reklamu nemusí skúmať, či osoba predávajúca reklamu má na túto činnosť živnostenské oprávnenie; prípadné porušenie ustanovenia § 21 ods. 1 písm. e) ZDP je rizikom predávajúceho, ktorému daňový úrad nemusí uznať náklady vynaložené na predanú reklamu, ak ju nemá v predmete podnikateľskej činnosti.

Celková pripočítateľná položka na riadku A6 je v sume **4 300,00 eur**.

Podľa § 2 zákona č.147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších prepisov je reklamou prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Ďalej spoločnosť na podporu predaja svojich výrobkov umiestnila u svojho klienta predajný chladiaci pult, pričom sa klient písomne zaviazal predávať chladené výrobky spoločnosti. Odpisy tohto majetku si spoločnosť ponechá ako daňové odpisy – umožňuje to ustanovenie § 19 ods. 2 písm. n) ZDP.

POZNÁMKA:

Odpisy majetku umiestneného u klienta za účelom podpory predaja sú teda daňovým odpisom. V praxi vzniká otázka, či sa to týka aj odpisov – napr. drobného hmotného majetku v jednotkovej cene pod 1 700 eur? Zastávame názor, že aj odpisy drobného majetku sú daňovým nákladom vychádzajúc z logickej úvahy, že ak zákonodarca zaviedol takéto pravidlo pre veľký dlhodobý majetok, potom by malo logicky platiť aj pre drobný dlhodobý majetok, samozrejme s rovnakou podmienkou príčinnej súvislosti s podporou predaja.

Tabuľka A – riadok 7

Akciová spoločnosť pri inventarizácii zásob materiálu zistila **manko** v sume 1.800,00 eur, ktoré odúčtovala do nákladov (účtovný zápis 549/112). Spoločnosť nemá na tento druh zásob stanovenú normu prirodzených úbytkov. Toto manko nekryje ani zmluva s poisťovňou, teda poistná náhrada vo výnosoch nebude. Vedúci skladu materiálu má podpísanú hmotnú zodpovednosť a spoločnosť mu zosobnila časť manka v sume 1.000,00 eur, ktorú zaúčtovala do výnosov (účtovný zápis 378/648). Zostávajúca časť manka presahujúca prijatú náhradu (predpis výnosov) v sume **800,00 eur** je pripočítateľnou položkou podľa § 21 ods. 2 písm. e) ZDP.

Osobný automobil spoločnosti havaroval tak, že bol už neopraviteľný (tzv. totálna škoda). Účtovnú zostatkovú cenu vyradeného auta v sume 7 000,00 eur spoločnosť zaúčtovala do nákladov (účtovné zápisy 549/083, 083/023); účtovná a daňová zostatková cena sa rovnajú. Túto poistnú udalosť kryje poistná zmluva, preto spoločnosť do výnosov zaúčtovala sumu očakávanej náhrady od poisťovne vo výške 6 000,00 eur (účtovný zápis 378.A/648). Zostávajúca časť škody presahujúca prijatú náhradu (predpis výnosov) v sume **1.000,00 eur** je pripočítateľnou položkou podľa § 21 ods. 2 písm. e) ZDP.

POZNÁMKA:

V prípade, že by sa auto opravovalo, bude daňové hodnotenie iné. Podľa § 26 ods. 6 zákona o účtovníctve sa škodou rozumie neodstrániteľné poškodenie alebo zničenie majetku. Inak povedané, oprava nie je škoda podľa tejto definície, účtuje sa na účet 511 a neporovnáva sa s prijatou náhradou – oprava aj prijatá náhrada sú položky

s daňovým vplyvom v súlade s účtovníctvom tak, ako to vo všeobecnosti ustanovuje § 17 ods. 1 písm. b) ZDP.

Ďalej v roku 2019 spoločnosť zaznamenala krádež peňazí v pokladnici (krádež trezora aj s peňažnou hotovosťou). Krádež bola riadne nahlásená polícii. Ešte počas roku 2019 spoločnosť dostala od polície vyjadrenie, že ide o neznámeho páchatel'a; ide o škodu nezavinenu daňovníkom, ktorá je daňovo uznaným nákladom v súlade s účtovníctvom (účtovný zápis 569/211). Nezavinené škody sa daňovo uznávajú v prípadoch podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP – dôsledok živelnej pohromy, resp. škoda spôsobená neznámym páchatel'om v zdaňovacom období, v ktorom bola táto skutočnosť potvrdená políciou.

Celková pripočítateľná položka na riadku A7 je v sume **1.800,00 eur**.

Tabuľka A – riadok 8

Spoločnosť poskytla peňažný **dar** v sume 2 300,00 eur (účtovný zápis 543/221) na charitatívne účely. Ďalej spoločnosť poskytla nepeňažný dar miestnej škole – počítač v účtovnej zostatkovej cene 1 000,00 eur (účtovné zápisy 543/082, 082/022). V súčasnom právnom stave poskytnuté dary nie sú položky znižujúce základ dane, a preto celá suma darov **3.300,00 eur** (celý účet 543) je pripočítateľnou položkou.

POZNÁMKA:

Podpora tzv. tretiemu sektoru – nepodnikateľskej sfére (napr. poskytovanie sociálnej pomoci, podpora športu, zachovanie kultúrnych hodnôt, ochrana a tvorba životného prostredia), je možná len poskytnutím podielu zaplatenej dane podľa § 50 ZDP (www.rozhodni.sk), resp. formou odplatného poskytnutia reklamy, pričom ide o náklad podmienený zaplatením (§ 17/19/i ZDP). Pre právnickú osobu je možnosť poskytnúť 2 % zaplatenej dane pre rok 2019 podmienená kombináciou s peňažným darom v sume 0,5 %, pričom peňažný dar musí byť poskytnutý akejkoľvek osobe nezaloženej na podnikanie počas roku 2019 až do termínu na podanie daňového priznania (31. marca 2020, resp. iný oznámením predĺžený termín).

Tabuľka A – riadok 9

Opravné položky v účtovníctve vyjadrujú prechodné znehodnotenie majetku; realizuje sa nimi zásada opatrnosti a zásada verného zobrazenia majetku. Ako daňové náklady sú však uznané len opravné položky podľa § 20 ZDP tak, ako to ustanovuje § 19 ods. 3 písm. f) ZDP, resp. § 21 ods. 2 písm. j) ZDP.

Spoločnosť vytvorila v roku 2019 **opravnú položku** v sume **6.000,00 eur** (účtovný zápis 553/094) k svojmu nedokončenému dlhodobému hmotnému majetku (nedokončené investičné výdavky na účte 042 sa pri inventarizácii vyhodnotili ako prechodne znehodnotené). Ide o nedaňový náklad, lebo takáto opravná položka v § 20 ZDP nie je daňovo uznaná.

Spoločnosť pri inventarizácii podľa § 23 ods. 1 postupov účtovania posúdila čistú realizačnú hodnotu zásob, pričom pri tovare zistila, že táto je nižšia ako účtovná hodnota tovaru na sklade o sumu 5 100,00 eur. Preto spoločnosť zaúčtovala na ťarchu nákladov tvorbu opravnej položky k zásobám tovaru v sume **5.100,00 eur** (účtovný zápis 505/196) – ide o nedaňový náklad, lebo takáto opravná položka taktiež v § 20 ZDP nie je daňovo uznaná.

Ďalej spoločnosť v roku 2019 včas prihlásila svoju pohľadávku voči dlžníkovi v konkurze a zúčtovala na ťarchu nákladov k tejto pohľadávke opravnú položku. Táto opravná položka vo výške menovitej hodnoty pohľadávky aj s príslušenstvom zahrnutým do výnosov spolu v sume 2 000,00 eur (účtovný zápis 547.1/391.1) je podľa ustanovenia § 20 ods. 10 ZDP daňovým nákladom.

Spoločnosť tiež aplikovala časové testy podľa ustanovenia § 20 ods. 14 ZDP, ktoré je možné použiť na daňové opravné položky k pohľadávkam. Spoločnosť zaúčtovala na ťarchu nákladov (účtovný zápis 547.1/391.1) opravné položky k takýmto nepremičaným pohľadávkam (§ 20/2/b ZDP) – celkom opravné položky v sume 12 000,00 eur, ktoré sú daňovým nákladom. Daňová opravná položka sa tvorí v závislosti od času po lehote splatnosti (360 dní, 720 dní, 1 080 dní) z menovitej hodnoty pohľadávky bez jej príslušenstva.

POZNÁMKA:

Opravnú položku možno tvoriť k pohľadávke v menovitej hodnote (menovitou hodnotou sa oceňujú vlastné pohľadávky, nie pohľadávky obstarané kúpou – postúpením) bez príslušenstva; príslušenstvo upravuje § 19 ods. 2 písm. h) ZDP, sú to najmä úroky z omeškania.

Opravnú položku podľa § 20 ods. 14 ZDP možno tvoriť k pohľadávke, ktorá bola „zahrnutá do príjmov“ – rozumie sa v podvojnóm účtovníctve zahrnutá do výnosov, a to celá menovitá hodnota pohľadávky včítane príslušnej DPH. Opravnú položku teda nemožno tvoriť k takým pohľadávkam, ktoré neboli vôbec účtované do výnosov, napr. kúpená pohľadávka alebo pohľadávka vzniknutá poskytnutím pôžičky.

UPOZORNENIE:

*Podľa ustanovení § 20 ods. 22 a § 19 ods. 2 písm. r) ZDP je možné tvoriť **opravnú položku aj k príslušenstvu pohľadávky**, ak bolo toto príslušenstvo účtované do zdaniteľných výnosov (napr. úroky z omeškania zápisom 311.A/644) a uplynul časový test viac ako 1 080 dní od splatnosti samotnej podkladovej pohľadávky.*

Celková pripočítateľná položka na riadku A9 je v sume **11.100,00 eur**.

Spoločnosť v roku 2018 zaúčtovala nedaňovú opravnú položku k materiálu (účtovný zápis 505/191). V roku 2019 spoločnosť tento materiál odpísala do nákladov z dôvodu jeho krádeže známym páchatelom (účtovný zápis 191/112). Použitie opravnej položky v tomto prípade nepredstavuje odpočítateľnú položku podľa § 17 ods. 23 ZDP, lebo ide o nedaňový náklad podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP; príklady odpočítateľných položiek z titulu použitia nedaňových opravných položiek alebo zrušenia nedaňových opravných položiek uvádzame na riadku 290.

Tabuľka A – riadok 10

Rezervy sú záväzky v neurčitej výške, ktoré majú v účtovníctve zabezpečiť verné zobrazenie predmetu účtovníctva (nezávislosť účtovného obdobia). Daňovo uznané rezervy ustanovuje § 20 ods. 8 a ods. 9 ZDP (§ 19/3/f ZDP; § 21/2/j ZDP); okrem špeciálnych rezerv (napr. rezervy v poisťovníctve, na vyprodukované emisie, pestovanie lesa, sanácia banských diel, skládka odpadov, nakladanie s odovzdaným elektrodpadom, rezerva v ťažobnom priemysle) sú to rezervy na:

- a) nevyčerpané dovolenky vrátane poistného a príspevkov, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca,

b) mzdu pri uplatňovaní konta pracovného času vrátane poistného a príspevkov, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca.

Spoločnosť v roku 2019 zaúčtovala rezervu na nevyčerpané dovolenky a súvisiace poistné fondy, celkom v sume 29.000,00 eur – ide o daňovo uznanú rezervu.

Spoločnosť ďalej zaúčtovala **rezervu na reklamácie** v sume 200,00 eur, rezervu na **právne spory** vo výške 300,00 eur a **rezervu na audit** v hodnote 2.400,00 eur – ide všetko o nedaňové rezervy, lebo nie sú uznané v ustanoveniach § 20 ods. 9 ZDP; celková pripočítateľná položka na tomto riadku je v sume **2.900,00 eur**.

Spoločnosť v roku 2018 podala dodatočné daňové priznanie k DPH, a preto už v roku 2018 zaúčtovala nedaňovú rezervu na pokutu od daňového úradu (účtovný zápis 545/323). V roku 2019 spoločnosť prijala rozhodnutie o pokute a rezervu použila (účtovný zápis 323/345). Použitie rezervy v tomto prípade nepredstavuje odpočítateľnú položku podľa § 17 ods. 23 ZDP, lebo pokuta je nedaňový náklad podľa § 19 ZDP; príklady odpočítateľných položiek z titulu použitia nedaňových rezerv alebo zrušenia nedaňových rezerv uvádzame na riadku 290.

UPOZORNENIE:

Rezerva na audit a daňové priznanie a tiež rezerva na nevyfakturované dodávky a služby je nedaňovou rezervou. Rezerva na odmeny a prémie a s tým súvisiace odvody do poistných fondov je tiež nedaňovou rezervou. Rovnako rezerva na zľavy (bonus, skonto, rabat) je nedaňovou rezervou. Taktiež prípadná rezerva na opravy hmotného majetku je nedaňovou rezervou. Všetky nedaňové rezervy sa stanú daňovou sumou v čase použitia rezervy, ak je to vo všeobecnosti uznaný nákladový titul tak, ako to ustanovuje § 17 ods. 23 ZDP.

Tabuľka A – riadok 11

Na tomto riadku sa pripočítavajú daňovo neuznané náklady podľa § 17 ods. 24 ZDP z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok finančného **prenájmu** alebo operatívneho prenájmu. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Tabuľka A – riadok 12

Na tomto riadku sa pripočítavajú daňovo neuznané náklady zásob **vyradeného tovaru** podľa § 21 ods. 2 písm. n) ZDP. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň, lebo pri predaji zásob tovaru bez stanovenej doby použiteľnosti sa jej darí dosahovať výnosy z predaja. Inak povedané, strata z predaja zásob tovaru bez stanovenej doby použiteľnosti alebo trvanlivosti sa akceptuje, len musí byť dosiahnutý výnos z predaja (§ 21/2/n/3 ZDP).

Tabuľka A – riadok 13

Na tomto riadku sú pripočítateľnou položkou nadlimitné úroky z prijatých úverov a pôžičiek od závislých osôb podľa § 21a ZDP o pravidlách tzv. **nízkej kapitalizácie**. Akciová spoločnosť je čiastočne financovaná aj z pôžičiek od akcionárov, ale predmetné nákladové úroky nepresahujú 25 % hodnoty zákonom stanoveného ukazovateľa.

Tabuľka A – riadok 14

Spoločnosť nemá na tomto riadku vecnú náplň, lebo nemá náklady na príjmy oslobodené od dane alebo príjmy nezahrňované do základu dane. Tento riadok využijú osoby nezaložené na podnikanie, ktoré majú oslobodené príjmy podľa § 13 ZDP z hlavnej nepodnikateľskej činnosti uvedené na riadku 230, prípadne riadku 220, a tu na riadku 14 uvedú náklady na tieto oslobodené príjmy. Upozorňujeme, že osoby nezaložené na podnikanie vyplňujú aj pomocnú tabuľku C1, ak vedú podvojnú účtovníctvo, resp. pomocnú tabuľku C2, ak vedú jednoduché účtovníctvo.

Tabuľka A – riadok 15

Na tomto riadku sa uvádza pomerná časť nedaňových nákladov podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP v súvislosti s tzv. duálnym používaním majetku na podnikanie a súčasne aj na súkromné účely; pritom daňové náklady sú v paušálnej výške 80 % alebo v preukázanej výške. Spoločnosť má aj taký majetok, ktorý používa duálne, preto si pripočítava sumu **2.800 eur**, čo je 20 % odpisov na takýto majetok používaný na podnikanie a súčasne aj na súkromné účely (kosačka, motocykel). Podľa ustáleného výkladu sa pri použití paušálu 80 % už nemusí viesť ďalšia evidencia na preukázanie rozsahu skutočného použitia.

Tabuľka A – riadok 16

Riadok 16 predstavuje miesto pre všetky ostatné nedaňové položky, ktoré nie sú uvedené na riadkoch 1 až 15 tejto pomocnej tabuľky A. Riadok 16 v tomto príklade predstavuje pripočítateľnú položku v sume **24.000,00 eur**, pozostávajúcu z týchto prípadov:

- Spoločnosť v roku 2019 odpísala do nákladov (účtovný zápis 546.9/311) premlčané pohľadávky po lehote splatnosti v sume **12.800,00 eur**, ktorých právne vymáhanie by bolo nemožné alebo nevhodné. Ide o trvalé upustenie od vymáhania podľa vlastného vyhodnotenia spoločnosti. **Odpis pohľadávky** v tomto prípade predstavuje nedaňový náklad, lebo nejde o žiadny taxatívne uvedený titul v zákone, kedy sa odpis pohľadávky daňovo uznáva (§ 19/2/h ZDP; § 19/2/r ZDP).
- Spoločnosť poskytla vybraným pracovníkom nezdanené **výdavky na pracovné cesty nad limit** ustanovený osobitným zákonom č.283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov. Suma výdavkov na pracovné cesty vo výške **2.040,00 eur**, ktorá bola takto poskytnutá nad limit podľa uvedeného zákona, je pripočítateľnou položkou [porovnaj § 19 ods. 2 písm. d) ZDP, resp. § 21 ods. 1 písm. e) ZDP].
- Spoločnosť mala daňovú kontrolu DPH za rok 2017. Daňový úrad jej vyrubil dodatočnú DPH (účtovný zápis 538.1/345), pričom dodatočne vyrubená DPH je podľa § 21 ods. 2 písm. i) ZDP daňovým nákladom. Ďalej jej daňový úrad vyrubil **pokutu** podľa § 155 daňového poriadku (účtovný zápis 545/345). Pokuta v sume **1.300,00 eur** je podľa ustanovenia § 21 ods. 2 písm. a) ZDP pripočítateľnou položkou.

POZNÁMKA:

Neodpočítateľná DPH z uplatňovania koeficientu nie je priamo daňovým nákladom, ale zvyšuje vstupnú cenu odpisovaného majetku (§ 19/3/k/2 ZDP; § 25/5/c ZDP).

- Spoločnosť mala v roku 2019 také nákupy v členských štátoch Európskej únie, z ktorých mala nárok na **vrátenie zahraničnej DPH**. Spoločnosť však dobrovoľne rezignovala na vrátenie tejto dane, lebo išlo o nevýznamnú sumu, preto ani neúčtovala nárok na vrátenie do výnosov roku 2019 (neúčtovala zápis 378/648 podľa FS č.4/2006). Sumu zahraničnej DPH spoločnosť vykáže ako pripočítateľnú položku v sume **60,00 eur** (§ 19/3/k/3 ZDP).
- Spoločnosť predala stavebný pozemok nedotknutý ťažbou za sumu 16 600,00 eur (účtovný zápis 315/641). Obstarávacia cena pozemku, ktorou bol pozemok ocenený v účtovníctve spoločnosti, bola vo výške 18 800,00 eur a bola pri predaji zaúčtovaná do nákladov (účtovný zápis 541/031). **Strata z predaja pozemku** v čiastke **2.200,00 eur** je nedaňovým nákladom, tak ako to ustanovuje § 19 ods. 3 písm. e) ZDP.

POZNÁMKA:

Strata z predaja dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku je vo všeobecnosti daňový náklad, okrem taxatívne vymenovaného majetku, napr. autá, člny, stavby v 6. odpisovej skupine (§ 19/3/b/1 ZDP).

- Spoločnosti bola spôsobená **škoda** tým, že neznámy páchatel' jej odcudzil tovar v obstarávacej cene **2.000,00 eur**. Páchatel' násilne prenikol cez riadne uzamknuté dvere skladu tovaru; ide o škodu nezavinenu daňovníkom. Škoda nie je krytá poisťnou zmluvou. Na konci roku 2019 nemá spoločnosť príslušné potvrdenie polície, preto podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP ide o nedaňový náklad. Spoločnosť si túto škodu mimoúčtovne uplatní do daňových nákladov v zdaňovacom období, v ktorom bude táto skutočnosť potvrdená políciou.
- Pri inventarizácii zásob materiálu spoločnosť zistila viaceré drobné **inventarizačné rozdiely (manko)**, ktoré zaúčtovala do nákladov (účtovný zápis 501.9/112) v celkovej sume **100,00 eur**. Ide o nedaňový náklad, pri ktorom chýba preukázateľnosť príčinnej súvislosti so zdaniteľnými výnosmi (§ 2/i ZDP; § 21/1 ZDP).

POZNÁMKA:

Vo všeobecnosti platí v účtovníctve zákaz kompenzácie (§ 7 ods. 5 zákona o účtovníctve). Preto prípadné zistenia manka a súčasne prebytku nemožno vzájomne kompenzovať. Pritom inventarizačný rozdiel, je suma, ktorá sa nedá nijako rozumne vysvetliť. Ak sa rozdiely dajú adresne vysvetliť, potom treba postupovať podľa metodiky opravy chýb minulých účtovných období.

- Pri inventarizácii nedokončených investícií spoločnosť zistila, že stavebný projekt v sume 3 600,00 eur na rozšírenie skladov sa nedá použiť, lebo od výstavby skladov bolo upustené – potenciálny nájomca zrušil zmluvu o budúcej zmluve z dôvodu zmien na trhu. Ide o tzv. **zmarenú investíciu**, ktorá sa jednorazovo odúčtuje do nákladov (účtovný zápis 548/042). Suma 3 600 eur sa uplatní do daňových nákladov postupne počas 36 mesiacov, počnúc mesiacom december 2019, keď o tom spoločnosť účtovala (§ 17/3/g ZDP); teda daňovým nákladom je 100 eur (pomerná časť za mesiac december). Zostávajúca suma **3.500 eur** (za

35 mesiacov) je v roku 2019 nedaňovým nákladom, ktorý si spoločnosť v budúcnosti uplatní mimoúčtovne len cez daňové priznanie.

- Spoločnosť prijala **oneskorenú faktúru** v nevýznamnej sume 50,00 eur za služby poskytnuté v roku 2018, ktorú zatiaľ nemala zaúčtovanú. Túto oneskorenú faktúru v roku 2019 zaúčtovala na príslušný druhový účet nákladov (účtovný zápis 518/321). Predmetný náklad si spoločnosť daňovo uplatní do základu dane bežného roku 2019 v súlade s účtovníctvom tak, ako to vyplýva z § 17 ods. 29 ZDP a ustálenej aplikačnej praxe.

Poznámky k opravám významných chýb minulých účtovných období:

Spoločnosť prijala **oneskorenú nákladovú faktúru** vo významnej sume 18 700,00 eur za služby poskytnuté v roku 2018, ktorú zatiaľ nemá zaúčtovanú. V súlade s ustanovením § 59 ods. 13 postupov účtovania faktúru v roku 2019 zaúčtovala voči minulým stratám (účtovný zápis 429/321). Z pohľadu roku 2019 ide o nevýsledkový účtovný zápis bez vplyvu na bežný výsledok hospodárenia. Ide o pochybenie v prospech štátu (spoločnosť mohla mať v roku 2018 viac daňových nákladov a nižší základ dane alebo vyššiu daňovú stratu), preto si podľa § 17 ods. 29 ZDP uvedený náklad spoločnosť uplatní do daňových nákladov v bežnom roku 2019. Pretože ide o nevýsledkový účtovný zápis (suma sa nedostane na riadok 100 daňového priznania cez účtovníctvo), zníženie základu dane sa uplatní mimoúčtovne na riadku 290 daňového priznania.

Spoločnosť ďalej v roku 2019 zistila, že v roku 2018 omylom **zabudla zaúčtovať do výnosov úroky** vo významnej sume 12 000,00 eur za poskytnutú pôžičku. Opravu tohto pochybenia spoločnosť zaúčtovala v roku 2019 voči minulým ziskom (účtovný zápis 378/428). V roku 2019 ide o neutrálny dopad na výsledok hospodárenia aj základ dane. Uvedenú sumu však spoločnosť **musí zdaňiť** podaním dodatočného daňového priznania za rok 2018; v roku 2019 túto sumu nemôže zdaňiť, lebo by bola porušená časová a vecná súvislosť, v situácii, keď pochybenie bolo v neprospech štátu (§ 2/j ZDP; § 17/15,29 ZDP). Pre úplnosť podotýkame, že úmyselné krátanie dane je trestný čin. Taktiež dávame do pozornosti ustanovenie § 38 ods. 5 zákona o účtovníctve, podľa ktorého daňový úrad pri ukladaní pokuty za účtovníctvo priaznivo prihliada na to, či účtovná jednotka opravila chyby a prípadne do začatia kontroly písomne oznámila obsah a sumu vykonanej opravy. Pre úplnosť poznamenávame, že údaje o oprave chýb minulých rokov sú tiež súčasťou Poznámok k účtovnej závierke.

POZNÁMKA:

Na tomto riadku 16 sa uvádzajú aj náklady na víno, avšak len tie, ktoré boli vynaložené na víno nespĺňajúce kritérium reklamného predmetu, t.j. ktorého hodnota prevyšuje 17 eur/ks. Limitácia nákladov na víno, ktoré spĺňa kritérium reklamného predmetu, sa u daňovníka, u ktorého nie je výroba vína hlavným predmetom činnosti, uvádza na samostatnom riadku 304.

Tabuľka A – riadok 17

Ide o sumárny riadok pomocnej tabuľky A (teda suma riadkov 1 až 16), ktorý sa preniesie do riadku 130 daňového priznania. V tomto príklade je to suma **59 700,00 eur**.

Riadok 140

Podľa § 17 ods. 19 ZDP (tiež § 17 ods. 13 ZDP pri podnikových kombináciách) sú niektoré položky na strane nákladov podmienené zaplatením (kompenzačné platby, nájomné, marketingové štúdie, sprostredkovanie, služby od daňovníka z nezmluvného štátu, poradenské a právne služby, normy a certifikáty, sponzorské, náklady na reklamu poskytnuté vybraným osobám nezaloženým na podnikanie), pričom podmienka zaplatenia sa testuje do konca zdaňovacieho obdobia (31.12. 2019).

Spoločnosť v roku 2019 zaúčtovala náklady **za poradenské služby** (účtovný zápis 518.9/321.9), ktoré nezaplatila do konca roku 2019, preto ide o nedaňový náklad (§ 17/19/f ZDP). Tento záväzok v sume **2 000,00 eur** sa stane mimovýsledkovo daňovým nákladom v zdaňovacom období, keď ho spoločnosť zaplatí (opačná úprava na riadku 270).

Akciová spoločnosť ďalej v roku 2019 zaúčtovala nákladovú faktúru **za sprostredkovanie** (účtovný zápis 518.9/321.9) v sume **1 000,00 eur**. Predmetnú faktúru spoločnosť v roku 2019 nezaplatila, preto je to nedaňový náklad (§ 17/19/d ZDP). Druhý test do výšky 20 % hodnoty sprostredkovaného obchodu vyhovuje. Táto položka sa teda stane mimovýsledkovo daňovým nákladom v zdaňovacom období, keď ju spoločnosť zaplatí.

Spoločnosť v roku 2019 obstarala certifikát v sume 18 000 eur platný na 4 roky a zaúčtovala ho v celej sume do nákladov (účtovná zápis 518/321); predmetné náklady sa účtovne časovo nerozlišujú, lebo nejde o náklady platené vopred (§ 56 ods. 6 postupov účtovania) ani nejde o dlhodobý nehmotný majetok, ktorý by sa odpisoval (§ 37 ods. 15 postupov účtovania). Z daňového hľadiska sa suma 18 000 eur uplatní do daňových nákladov postupne počas 36 mesiacov, počnúc mesiacom december 2019, keď bola faktúra zaplatená (§ 17/19/g ZDP); teda daňovým nákladom je 500 eur (pomerná časť za mesiac december). Zostávajúca suma **17 500 eur** (za 35 mesiacov) je v roku 2019 nedaňovým nákladom, ktorý si spoločnosť v budúcnosti uplatní mimoúčtovne len cez daňové priznanie (na riadku 290).

Pre úplnosť uvádzame, že podmienka zaplatenia sa týka aj tzv. trojročných daňových záväzkov podľa § 17 ods. 27 ZDP a tiež tzv. podlimitnej DPH (menej ako 50 eur) z iného členského štátu Európskej únie podľa § 19 ods. 3 písm. k) bod 4 ZDP; úprava sa vykoná podľa charakteru vplyvu na základ dane na riadku 180 alebo 290.

Celková pripočítateľná položka na riadku 140 je v sume **20 500,00 eur**.

POZNÁMKA:

Upozorňujeme na širokú definíciu nákladového nájomného podmieneného zaplatením – patrí tam nájomné za hnutelné veci, nájomné za nehnuteľné veci ako aj odplata za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie nehmotného majetku – tzv. priemyselných práv a autorských práv (§ 17/19/b ZDP).

Tiež upozorňujeme, že metodika nákladových položiek podmienených zaplatením v § 17 ods. 19 ZDP sa zákonom č.301/2019 Z.z. významne novelizovala, ale s účinnosťou od 1. januára 2020; pozri tiež prechodné ustanovenia, lebo niektorá započatá metodika sa dokončí (§ 52zz/5,6,7 ZDP).

Riadok 150

Spoločnosť prevádzkuje aj dlhodobý odpisovaný majetok. Z dôvodu vernosti zobrazenia predmetu účtovníctva spoločnosť vykonáva rozdielne **účtovné odpisy a daňové odpisy** hmotného majetku. Účtovné odpisy hmotného majetku zahrnuté vo výsledku hospodárenia na riadku 100 daňového priznania a zaúčtované v účtovníctve spoločnosti sú v čiastke 105 000,00 eur a daňové odpisy tohto majetku podľa ZDP sú vyčíslené v sume 100 000,00 eur, takže rozdiel predstavuje pripočítateľnú položku **5.000,00 eur**.

Spoločnosť má v dlhodobom nehmotnom majetku vložené **know-how** (účet 014), ktoré prijala ako nepeňažný vklad do základného imania. Ide o majetok trvalo vylúčený z daňového odpisovania, preto jeho odpisy nie sú zahrnuté v množine odpisov pre účely kvantifikácie rozdielu účtovných odpisov a daňových odpisov na tomto riadku daňového priznania (§ 23/2/b ZDP); účtovné odpisy know-how sú vylúčené zo základu dane na riadku 180.

Upozorňujeme na to, že pre účely vyčíslenia rozdielu na tomto riadku sa z logiky vecí musí narábať s porovnateľnými množinami majetku. V praxi sa stretávame s tým, že za účtovné odpisy sa automaticky považuje zostatok syntetického účtu 551 – *Odpisy dlhodobého nehmotného a dlhodobého hmotného majetku*. V sume účtovných odpisov pre účely tohto výpočtu nemôžu byť odpisy drobného dlhodobého nehmotného majetku (v jednotkovej cene do 2 400 eur), drobného dlhodobého hmotného majetku (v jednotkovej cene do 1 700 eur) a dlhodobého nehmotného majetku (účtovná skupina 01), lebo tieto sú bez úprav zároveň účtovným nákladom aj daňovým nákladom (§ 17/1/b ZDP; § 22/8 ZDP).

Upozorňujeme tiež na nadväznosť riadku 150 na tabuľku *B – Odpisy hmotného majetku*, kde na riadku 6 tejto tabuľky daňovník uvádza daňové odpisy hmotného majetku zahrnuté do základu dane a na riadku 1 uvádza účtovné odpisy dlhodobého hmotného majetku.

Dočasné rozdiely medzi daňovými odpismi a účtovnými odpismi sú jedna z typických pripočítateľných, resp. odpočítateľných položiek k základu dane. Ak by bol tento rozdiel opačný, t. j. ak by boli daňové odpisy vyššie ako účtovné odpisy, potom by sa táto suma odpočítala od základu dane na riadku 250.

Riadok 160 (zrušený riadok)

Pripočítateľná položka z dôvodu kurzových rozdielov podľa § 17 ods. 17 ZDP je už málo frekventovanou náplňou na bývalom riadku 160, preto bol obsah bývalého riadku 160 presunutý (zlúčený) do ostatných položiek na riadku 180.

Riadok 170

Na tomto riadku sa vykoná zvýšenie základu dane v prípade zrušenia daňovníka s likvidáciou alebo pri vyhlásení konkurzu (§ 17 ods. 8 ZDP). Ďalej sa tu vykoná zvýšenie základu dane pri predaji podniku (§ 17a ZDP), pri nepeňažnom vklade (§ 17b a § 17d ZDP) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a § 17e ZDP). Opačná úprava by sa vykonala na riadku 280. Ide o osobitné prípady mimo režimu bežného hospodárenia; spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Riadok 180

Na tomto riadku sa uvedú ďalšie položky, ktoré zvyšujú základ dane a nie sú uvedené na riadku 110 až 170. Spoločnosť v tomto príklade pripočítava na riadku 180 sumu **10.000,00 eur** z nasledovných vecných dôvodov.

Podľa § 17 ods. 27 ZDP sa zvýši základ dane o **výšku nezaplateného záväzku** prislúchajúceho k nákladu, ktorý je daňovým nákladom podľa § 19 ZDP; toto zvýšenie základu dane je postupné, podľa uplynutej doby po lehoty splatnosti príslušného záväzku - 360 dní (20 %), 720 dní 50 %) a 1 080 dní (100 %). Akciová spoločnosť eviduje vo svojom saldokonte záväzok voči materskej spoločnosti, ktorý bol splatný 31.12. 2018 v sume 5 000,00 eur. Ide o služby, ktoré boli daňovým nákladom (účtovný zápis 518/321). Pretože ide o nezaplatený záväzok v časovom pásme nad 360 dní - spoločnosť zvýši základ dane o 20 %, teda o sumu **1.000 eur**.

UPOZORNENIE:

V súčasnom právnom stave podľa § 17 ods. 27 ZDP nemožno splatnosť záväzku predĺžiť, napríklad dodatkom k zmluve. Inak povedané, obchodnoprávne je splatnosť záväzku možné predĺžiť, ale pre daňové účely to bude neúčinné a daňový časový test sa vykoná voči pôvodnému dátumu splatnosti záväzku.

Spoločnosť prijala v minulosti vkladom do základného imania know-how (na účte 014), ktoré je podľa § 23 ods. 2 písm. b) ZDP vylúčené z daňového odpisovania. Spoločnosť má v účtovníctve účtovné odpisy k tejto položke v sume **4.000,00 eur**, ktoré sú pripočítateľnou položkou (nie sú uvedené na riadku 150, resp. riadku 250).

Spoločnosť mala z obchodnej činnosti nepremľčanú pohľadávku v menovitej hodnote bez príslušenstva 10 000 eur splatnú 15.12. 2017, na ktorú pri účtovnej závierke v roku 2018 zaúčtovala 20 % daňovú opravnú položku (2 000 eur), lebo pohľadávka bola podľa § 20 ods. 14 písm. a) ZDP viac ako 360 dní po lehote splatnosti. Spoločnosť túto pohľadávku 16.12. 2019 predala za sumu 4 000 eur (účtovné zápisy: použitie opravnej položky 391/311 v sume 2 000 eur, daňové náklady 546.1/311 v sume 5 000 eur a nedaňové náklady 546.9/311 v sume 3 000 eur, a napokon výnosy 315/646 v sume 4 000 eur).

Podľa § 17 ods. 28 písm. a) ZDP spoločnosť vykoná úpravu základu dane v dvoch krokoch – zvýši základ dane o daňovú opravnú položku z minulosti vo výške 2 000 eur a súčasne zvýši základ dane o sumu 3 000 eur podľa podmienok § 19 ods. 3 písm. h) ZDP (účet 546.9); teda v daňových nákladoch zostane suma 5 000 eur (účet 546.1) vo výške novej opravnej položky 50 %, lebo v čase predaja je pohľadávka po lehote splatnosti nad 720 dní. Výsledkom týchto úprav bude zvýšenie základu dane o sumu **5.000,00 eur**. Ak by sumárnou úpravou bolo zníženie základu dane vykoná sa na riadku 290.

POZNÁMKA:

*Podľa § 19 ods. 3 písm. h) ZDP je daňovým nákladom menovitá hodnota pohľadávky do výšky výnosov z jej predaja **alebo** do výšky novej daňovej opravnej položky. Možná daňová opravná položka je 50 % (5.000 eur) podľa § 20 ods. 14 písm. b) ZDP – viac ako 720 dní po lehote splatnosti, preto si spoločnosť vybrala postup, ktorý je pre ňu výhodnejší, lebo výnos z predaja bol nižší (4.000 eur).*

Obdobná úprava sa vykoná podľa podmienok § 17 ods. 28 písm. b) ZDP v prípade odpisu pohľadávky, ak tam bola predtým daňová opravná položka.

POZNÁMKA:

Spoločnosť na konci roku zaúčtovala zníženie výnosov ako vplyv zákazkovej výroby (účtovný zápis 606/316), lebo jej táto povinnosť vyplýva z § 30 postupov účtovania. Ide aj o zníženie základu dane v súlade s účtovníctvom, lebo zákon o dani z príjmov túto tému neupravuje, teda aj pre dane platí účtovné zobrazenie (§ 17/1/b ZDP).

Ďalšie potenciálne prípady vecnej náplne pre tento riadok 180 daňového priznania sú napríklad:

- zvýšenie základu dane o prijatú úhradu výnosu podmieneného prijatím napr. zmluvná pokuta, úrok z omeškania v právnom stave do konca roku 2014, resp. marketingové štúdie a prieskum trhu v právnom stave od roku 2015 (§ 17/19/c ZDP), v minulosti náplň na zrušenom riadku 120;
- zvýšenie základu dane o nerealizované kurzové rozdiely k pohľadávkam a záväzkom (§ 17/17 ZDP), v minulosti náplň na zrušenom riadku 160;
- zvýšenie základu dane o kladný rozdiel medzi účtovnou zostatkovou cenou a daňovou zostatkovou cenou **predávaného** hmotného majetku, lebo daňovo uznanou sumou je len daňová zostatková cena, okrem vybraného majetku (napr. autá, člny, administratívne budovy), kde sa vykonáva test voči výnosom z predaja (§ 19/3/b/1 ZDP);
- zvýšenie základu dane o kladný rozdiel medzi účtovnou zostatkovou cenou a daňovou zostatkovou cenou **likvidovaného** hmotného majetku (ak nie je vysporiadaný na riadku 150 alebo 250), lebo daňovo uznanou sumou je len daňová zostatková cena (§ 19/3/b/2 ZDP);
- zvýšenie základu dane z dôvodu rozdielných účtovných a daňových odpisov majetku obstaraného z dotácie, ak **úprava dotácie** na strane výnosov má zvýšiť základ dane (§ 17/3/f ZDP);
- zvýšenie základu dane o **oceňovacie rozdiely** z kapitálových účastín účtované ako náklady pri predaji podielov, teda účtovný zápis 568/415 (§ 52/13 ZDP; § 52h/5 ZDP; FS č. 11/2002);
- zvýšenie základu dane spoločníka v. o. s. alebo komplementára k. s. o kladný rozdiel medzi jeho podielom na výsledku hospodárenia a podielom na základe dane (alebo daňovej strate) v. o. s. alebo komanditnej spoločnosti (§ 14/6, 7 ZDP);
- zvýšenie základu dane o nezaplatenú tzv. podlimitnú DPH (menej ako 50 eur) z iného členského štátu Európskej únie podľa § 19 ods. 3 písm. k) bod 4 ZDP (po zaplatení sa zníži základ dane na riadku 290);
- zvýšenie základu dane o stratu vo výške 45 % z prevádzky vlastného stravovacieho zariadenia (§ 17/3/e ZDP);
- zvýšenie základu dane o stratu z prevádzkovania zariadení (napr. chata, sauna) na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb (§ 21/1/f ZDP);
- náklad zaúčtovaný neoprávnene – napr. oprava nehnuteľnosti kúpenej za účelom predaja (účtovný zápis 511/321, keď správne má byť 133/321) tak, ako to upravuje § 30d ods. 7 postupov účtovania.

Riadok 200

Ide o súčtový riadok všetkých položiek zvyšujúcich výsledok hospodárenia na riadkoch 110 až 180 daňového priznania. V tomto príklade je to suma **121.100,00 eur**.

Riadok 210

Na tomto riadku sa uvádzajú výnosy, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 12 ods. 7 ZDP, ale v súlade s platnou metodikou podvojného účtovníctva sú súčasťou riadku 100 daňového priznania. Podľa § 52 ods. 24 ZDP sú to napríklad podiely na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku vykazaného za zdaňovacie obdobie roku 2004 a mladšie roky. Preukázanie, z ktorého výsledku hospodárenia sa vypláca podiel na zisku, treba zabezpečiť analytickou evidenciou k účtu 428 – *Zisky minulých rokov*.

Akciová spoločnosť v roku 2019 prijala podiely na zisku v sume **49.000,00 eur** za roky 2010 až 2012 (účtovný zápis 221/665.9) od svojej tuzemskej dcérskej spoločnosti, v ktorej má účasť na základnom imaní. Podľa § 12 ods. 7 písm. c) s použitím § 52 ods. 24 ZDP ide o odpočítateľnú položku, lebo ide o podiely na zisku za zdaňovacie obdobie po účinnosti zákona, ktoré nie sú predmetom dane.

Poznamenávame, že obdobne sa postupuje aj pri podieloch na zisku prijatých zo zahraničia – porovnaj bod 1 usmernenia MF SR č.MF/009465/2005-721 vo FS č.5/2005; súčasne je potrebné testovať aj ustanovenie § 52 ods. 24 ZDP.

POZNÁMKA:

Pri výplate podielu na zisku pred rokom 2003 a po roku 2017 treba vec dôsledne analyzovať, lebo môžu vzniknúť rôzne daňové situácie (pozri vplyv § 52/24 ZDP; § 52zi/5-8 ZDP alebo medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia).

UPOZORNENIE:

Podiely na zisku (dividendy) prijaté právnickou osobou nie sú aj naďalej predmetom dane (§ 12/7 ZDP), okrem prijatia alebo výplaty osobe z nezmluvného štátu, kde sa uplatňuje 35 % sadzba dane (pozri § 15; § 16/1/e/9; § 43/1/c; § 51e ZDP). Prijaté podiely na zisku a ostatné príjmy, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane sa uvedú v samostatnej V. časti daňového priznania.

Spoločnosť tiež prijala od inej spoločnosti (nie od akcionára) formou darovacej zmluvy pozemok v reálnej hodnote **15.000,00 eur** (účtovný zápis 031/648 podľa § 33 ods. 4 postupov účtovania). Príjem získaný darovaním nie je predmetom dane (§ 12/7/b ZDP).

Ďalej sa tu uvádzajú príjmy nezahrňované do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. a) ZDP, teda príjmy, ktoré boli zdanené zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP, ak je ich vybratím daňová povinnosť splnená. Spoločnosť má zdanené výnosové bankové úroky zrážkou pri zdroji podľa § 43 ZDP sadzbou 19 %, pričom úroky sú v brutto sume 1 000,00 eur zahrnuté do výsledku hospodárenia na riadku 100 a tým aj do základu dane (účtovný zápis 221/662). **Daň zrazená bankou** v sume 190,00 eur je definitívnou daňou, ktorú spoločnosť nemôže považovať za preddavok podľa § 43 ods. 6 a 7 ZDP, preto sa zrážková daň zaúčtuje ako definitívny náklad (účtovný zápis 591/221) a neodpočíta sa ako preddavok na riadku 1030.

Brutto úroky v sume **1.000 eur**, ktoré boli zdanené zrážkovou daňou pri zdroji sa odpočítajú od základu dane. Celková odpočítateľná položka na riadku 210 je v sume **65.000,00 eur**.

Riadok 220

Tento riadok sa týka daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie podľa § 12 ods. 3 ZDP; uvedú tu príjmy, ktoré u tejto skupiny daňovníkov nie sú predmetom dane, boli zahrnuté do riadku 100 daňového priznania a nie sú uvedené v riadku 210. Spoločnosť nie je daňovníkom nezaloženým na podnikanie, preto nemá na tomto riadku vecnú náplň.

Riadok 230

Na tomto riadku sa uvedú príjmy oslobodené od dane podľa § 13 ZDP, ak sú súčasťou výsledku hospodárenia pred zdanením na riadku 100; napríklad príjmy osôb nezaložených na podnikanie, ktoré sú oslobodené podľa § 13 ZDP. Náklady vynaložené na príjmy oslobodené od dane sa následne uvedú ako pripočítateľná položka na riadku 14 pomocnej tabuľky A daňového priznania.

Upozorňujeme, že osoby nezaložené na podnikanie vyplňujú aj pomocnú tabuľku C1, ak vedú podvojnú účtovníctvo, resp. pomocnú tabuľku C2, ak vedú jednoduché účtovníctvo.

Riadok 240

Na tomto riadku sa uvádzajú oslobodené výnosy pri vede a výskume; súčasťou daňového priznania je aj – Príloha k § 13a a § 13b ZDP. Vykazujú sa tu oslobodené výnosy za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie výsledkov vedy a výskumu (patent, úžitkový vzor, softvér), ako aj výnosy z predaja výrobkov obsahujúcich výsledky vedy a výskumu. Sumárny údaj z riadku 3 tejto prílohy sa prenáša do riadku 240 daňového priznania; spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň.

Riadok 250

Tu sa vykáže rozdiel, o ktorý daňové odpisy hmotného majetku dočasne prevyšujú odpisy tohto majetku uplatnené v účtovníctve (odpočítateľná položka). V prípade opačného rozdielu, ako je to aj v tomto príklade, sa rozdiel uvedie na riadku 150 daňového priznania ako pripočítateľná položka.

Riadok 260

Na tomto riadku sa uvádzajú oslobodené výnosy z predaja akcií alebo obchodného podielu, okrem daňovníka ktorý vykonáva obchodovanie s cennými papiermi (§ 13c ZDP).

Pre oslobodenie od dane musia byť súčasne splnené tri podmienky – zjednodušené (1) časový test 24 mesiacov odo dňa nadobudnutia, (2) veľkostný test priamy podiel najmenej 10 % na základnom imaní, (3) daňovník je reálne aktívny na území SR. Spoločnosť v tomto príklade tu nemá vecnú náplň. Upozorňujeme tiež, že podľa prechodných ustanovení časový test 24 mesiacov začína plynúť od 1. januára 2018 (§ 52zn/17 ZDP), teda v roku 2019 je ešte bez náplne.

Riadok 270

Na tomto riadku sa uvedú sumy podľa § 17 ods. 19 ZDP platného do konca roku 2014 a § 17 ods. 19 súčasného ZDP, ktoré boli zaplatené v zdaňovacom období, ak nie sú súčasťou riadku 100 daňového priznania. Ide teda o mimovýsledkové uplatnenie nákladov (odpočítateľnú položku).

V roku 2018 si spoločnosť na riadku 140 daňového priznania pripočítala k základu dane **poradenské služby** vo výške 5 000 eur (účtovný zápis 518.9/321.9) z dôvodu, že neboli zaplatené (§ 17 ods. 19 ZDP). Uvedený záväzok bol v roku 2019 zaplatený, preto sa suma **5.000,00 eur** stáva odpočítateľnou položkou.

Upozorňujeme, že odpočítateľné položky podmienené zaplatením je potrebné primerane zdokumentovať (napr. formou osobitnej tabuľky) a realizované úhrady riadne vypárovať (napr. číslo bankového účtu a číslo výpisu). Opačná úprava z toho istého vecného dôvodu sa vykonáva na riadku 140 (pripočítateľná položka). Úhrada sumy nad 5 000 eur je možná len cez bankový účet, nie v hotovosti tak, ako to ustanovuje zákon č.394/2014 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti.

Riadok 280

Na tomto riadku sa vykoná zníženie základu dane v prípade zrušenia daňovníka s likvidáciou alebo pri vyhlásení konkurzu (§ 17 ods. 8 ZDP). Ďalej sa tu vykoná zníženie základu dane pri predaji podniku (§ 17a ZDP), pri nepeňažnom vklade (§ 17b a § 17d ZDP) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a § 17e ZDP). Opačná úprava by sa vykonala na riadku 170. Ide o osobitné prípady mimo režimu bežného hospodárenia; spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Riadok 290

Tento riadok obsahuje ostatné sumy znižujúce výsledok hospodárenia uvedený na riadku 100, ak nie sú už uvedené na riadkoch 210 až 280. V tomto príklade je to suma **42.600,00 eur** pozostávajúca z týchto prípadov:

- Spoločnosť **zrušila nedaňovú rezervu** v sume 900,00 eur (účtovný zápis 323.9/518.9) na právne služby pre zánik jej opodstatnenosti, lebo nastalo mimosúdne vysporiadanie sporu dohodou strán. Nedaňová rezerva bola tvorená v roku 2018 (účtovný zápis 518.9/323.9). Zrušenie rezervy, ktorej tvorba nie je uznaná za daňový náklad, sa nezahŕnie do základu dane (§ 17 ods. 23 ZDP), teda suma **900,00 eur** je odpočítateľnou položkou.
- Spoločnosť **použila nedaňovú rezervu**. Podľa § 17 ods. 23 ZDP sa nedaňová rezerva zahŕnie do základu dane v tom období, v ktorom dôjde k použitiu rezervy, a to do výšky, ktorá je vo všeobecnosti daňovým nákladom podľa § 19 ZDP. Spoločnosť v minulom roku 2018 zaúčtovala nedaňovú rezervu na audit (účtovný zápis 518.9/323.9) vo výške 5 000 eur. V roku 2019 spoločnosť prijala faktúru v sume **5.000,00 eur** (bez DPH) za audit a túto sumu zaúčtovala ako použitie rezervy (účtovný zápis 323/321). Suma faktúry je daňovým nákladom (hoci ide o nevýsledkový účtovný zápis), lebo došlo k použitiu rezervy a náklady na audit sú daňovým nákladom podľa § 19 ZDP.
- Spoločnosť **zrušila nedaňovú opravnú položku** v sume 7.000 eur (účtovný zápis 391.9/547.9) k pohľadávke voči spoločnosti ABC, s. r. o., lebo táto spoločnosť jej zaplatila (účtovný zápis 221/311), čiže pominuli dôvody pre

existenciu opravnej položky. Nedaňová opravná položka bola tvorená v roku 2017 (účtovný zápis 547.9/391.9). Zrušenie opravnej položky v roku 2019, ktorej tvorba nie je uznaná za daňový náklad, sa nezahrnie do základu dane (§ 17 ods. 23 ZDP), teda suma **7.000,00 eur** je odpočítateľnou položkou.

- Spoločnosť **použila nedaňovú opravnú položku**. Podľa § 17 ods. 23 ZDP sa nedaňová opravná položka zahrnie do základu dane v tom období, v ktorom dôjde k použitiu opravnej položky, a to do výšky, ktorá je daňovo uznaná podľa § 19 ZDP. Spoločnosť v minulom roku 2018 zaúčtovala 100 % nedaňovú opravnú položku k tovaru v sume 3 500 eur (v roku 2018 zaúčtovaná zápisom 505/196). V roku 2019 spoločnosť predmetný tovar predala za 300 eur (účtovný zápis 315/ 604) a použitie opravnej položky **3.500,00 eur** zaúčtovala voči úbytku tovaru (účtovný zápis 96/132). Suma opravnej položky je odpočítateľnou položkou, lebo došlo k použitiu opravnej položky a strata z predaja zásob tovaru bez stanovenej doby použiteľnosti alebo trvanlivosti sa v zásade daňovo uznáva, ak je tam dosiahnutý výnos z predaja (§ 21/2/n/3 ZDP).
- Spoločnosť v roku 2018 odpísala do nedaňových nákladov (účtovný zápis 546.9/311) pohľadávky po lehote splatnosti v celkovej hodnote 9 000 eur, lebo trvalo upustila od ich vymáhania. Odpis pohľadávky predstavoval v roku 2018 nedaňový náklad, lebo nešlo o žiadny z titulov, ktoré sa daňovo uznávajú. Koncom roku 2019 však jeden z dlžníkov uhradil časť starých pohľadávok v sume **5.000,00 eur. Prijatú úhradu odpísaných pohľadávok** spoločnosť zaúčtovala do výnosov (účtovný zápis 221/646.9). Ide o sumu už raz zdanenú u toho istého daňovníka, preto je odpočítateľnou položkou (§ 17/3/c ZDP).
- Spoločnosť v roku 2018 posúdila ako nedaňový náklad nezavinenu škodu spôsobenú neznámym páchatelom (krádež tovaru v sume **2.500,00 eur**), lebo v roku 2018 nemala o tom potvrdenie polície. Spoločnosť v roku 2019 získala **potvrdenie polície** (páchatel neznámy), preto si mimoúčtovne túto sumu uplatňuje ako odpočítateľnú položku (§ 19/3/g ZDP; § 19/1 ZDP).
- Spoločnosť v roku 2019 prijala **oneskorenú nákladovú faktúru** vo významnej sume **18.700,00 eur** za služby, ktoré jej boli poskytnuté v roku 2018. V súlade s ustanovením § 59 ods. 13 postupov účtovania faktúru v roku 2019 zaúčtovala do strát minulých rokov, ako opravu chýb minulých účtovných období (účtovný zápis 429/321). Z pohľadu roku 2019 ide o nevýsledkový účtovný zápis bez vplyvu na bežný výsledok hospodárenia. Ide o pochybenie z minulosti v prospech štátu, preto si uvedený náklad spoločnosť uplatní do daňových nákladov v bežnom roku 2019 tak, ako to vyplýva z ustálenej aplikácie § 17 ods. 29 ZDP. Pretože ide o súvahový účtovný zápis, teda náklad sa nedostal do základu dane cez účtovníctvo na riadku 100, vykoná sa zníženie základu dane nevýsledkovo na tomto riadku daňového priznania.

Ďalšie prípady, pre ktoré spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň, ale potenciálne môžu vzniknúť ako náplň na tomto riadku 290, sú:

- zníženie základu dane o **výnos podmienený prijatím úhrady** – marketingové a iné štúdie a prieskum trhu (§ 17/19/c ZDP), v minulosti náplň na riadku 260;
- zníženie základu dane o **nerealizované kurzové rozdiely** k pohládkam a záväzkom v čase ich realizácie (§ 17/17 ZDP), v minulosti náplň na riadku 240;

- zníženie základu dane o sumu **zaniknutého záväzku** (zaplatením alebo odpísaním alebo kapitalizáciou), ak predmetný záväzok predtým zvyšoval základ dane (§ 17/27, 32 ZDP; § 52d/5 ZDP), opačná úprava k riadku 180;
- zníženie základu dane o príslušnú sumu daňového časového rozlíšenia nákladov na **zmarenú investíciu** (§ 17/3/g ZDP);
- zníženie základu dane o príslušnú sumu daňového časového rozlíšenia nákladov na získanie **noríem a certifikátov** (§ 17/19/g ZDP);
- zníženie základu dane z dôvodu rozdielných účtovných a daňových odpisov majetku obstaraného z dotácie, ak **úprava dotácie** na strane výnosov má znížiť základ dane (§ 17/3/f ZDP);
- zníženie základu dane o kladný rozdiel medzi daňovou zostatkovou cenou a účtovnou zostatkovou cenou **predávaného** hmotného majetku, lebo daňovo uznanou sumou je len daňová zostatková cena, okrem vybraného majetku (napr. autá, člny, administratívne budovy), kde sa vykonáva test voči výnosom z predaja (§ 19/3/b/1 ZDP);
- zníženie základu dane o kladný rozdiel medzi daňovou zostatkovou cenou a účtovnou zostatkovou cenou **likvidovaného** hmotného majetku (ak nie je vysporiadaný na riadku 150 alebo 250), lebo daňovo uznanou sumou je len daňová zostatková cena (§ 19/3/b/2 ZDP);
- zníženie základu dane o **oceňovacie rozdiely** z kapitálových účastín účtované ako výnosy pri predaji podielov, teda účtovný zápis 415/668 (§ 52/13 ZDP; § 52h/5 ZDP; FS č. 11/2002);
- zníženie základu dane podľa podmienok § 17 ods. 28 ZDP, teda ak saldo prípadných protichodných úprav predstavuje zníženie základu dane – pri **postúpení pohľadávky** alebo **odpise pohľadávky**, ak tam predtým bola daňová opravná položka;
- zníženie základu dane spoločníka v. o. s. alebo komplementára k. s. o záporný rozdiel medzi jeho podielom na výsledku hospodárenia a podielom na základe dane (alebo daňovej strate) v. o. s. alebo komanditnej spoločnosti (§ 14/6, 7 ZDP);
- zníženie základu dane o zaplatenú tzv. podlimitnú DPH (menej ako 50 eur) z iného členského štátu Európskej únie (§ 19/3/k/4 ZDP), ak predtým zvyšovala základ dane z dôvodu nezaplatenia na riadku 180.

Riadok 300

Ide o súčtový riadok odpočítateľných položiek z riadkov 210 až 290 daňového priznania. V tomto príklade je to suma **107.600,00 eur**.

Riadok 301 – Základ dane alebo daňová strata

Na riadku 301 sa uvádza základ dane alebo daňová strata, ktorá vznikla súčtom súm uvedených na riadkoch 100 a 200 a odpočtom sumy uvedenej na riadku 300 daňového priznania, čo v tomto prípade predstavuje základ dane vo výške **149.300,00 eur** (135.800,00 + 121.100,00 – 107.600,00).

POZNÁMKA:

Na tomto riadku sa uvádza aj základ dane alebo daňová strata nerezidenta vyčíslená na riadku 10 pomocnej tabuľky H, ak nemá povinnosť viesť účtovníctvo (§ 17/1/d ZDP). Spravidla je to situácia, ak zahraničnej osobe vznikne na území SR len daňová stála prevádzkareň, ale nevznikne jej organizačná zložka zapísaná v obchodnom registri, ako titul na povinné vedenie podvojného účtovníctva podľa § 36 Obchodného zákonníka.

Riadok 302

V tomto riadku sa uvedú sumy podľa § 17 ods. 34 ZDP – teda zvýšenie základu dane **o nadlimitné odpisy z osobných automobilov** so vstupnou cenou prevyšujúcou 48 000 eur. V tomto riadku sa tiež uvedú sumy podľa § 17 ods. 35 ZDP – teda zvýšenie základu dane **o nadlimitné operatívne nájomné z osobných automobilov** prevyšujúce sumu 14 400 eur, pri osobných automobiloch so vstupnou cenou nad 48 000 eur.

Podľa poučenia k tlačivu daňového priznania sa suma celého odpisu nadlimitných áut uvedie ako súčasť daňových odpisov v riadku 2 tabuľky B, a na tomto riadku 302 sa základ dane zníži o nadlimitnú sumu pri nedostatočnej výške základe dane.

Spoločnosť v tomto príklade používa len jedno vlastné auto s obstarávacou cenou nad 48 000 eur, ale má základ dane vyšší ako sú ročné odpisy tohto auta, preto na tomto riadku nemusí robiť žiadne úpravy zvyšujúce základ dane.

Riadok 303

V tomto riadku sa podľa § 19 ods. 3 písm. n/ ZDP uvedie suma **členských príspevkov** vyplývajúcich z nepovinného členstva, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia na riadku 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na riadku 301, ak suma 5 % presiahne 30 000 eur, uvedie sa len suma prevyšujúca 30 000 eur. Spoločnosť zaplatila dva takého členské príspevky (účtovný zápis 548/221) v úhrnnej sume 1 800 eur, čo však nepresahuje uvedený limit, preto ide o daňové náklady.

Riadok 304

V tomto riadku sa podľa § 21 ods. 1 písm. h/ bod 3 ZDP uvedie suma **alkoholických nápojov** (vína), ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia na riadku 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane na riadku 301. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

POZNÁMKA:

Víno je považované za reklamný predmet, ak jeho jednotková cena nepresiahne 17 eur bez DPH/ks. Ak hodnota vína spĺňajúceho kritérium reklamného predmetu presiahne v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na riadku 301, uvedie sa na riadku 304 suma prevyšujúca týchto 5 %.

Riadok 305

Na tomto riadku sa uvádza suma **uhradeného sponzorského**, ak nie je splnená podmienka kladného základu dane na riadku 301 alebo suma uhradeného

sponzorského prevyšujúceho skutočné použitie [§ 17 ods. 19 písm. h) ZDP]. Spoločnosť v tomto príklade tu nemá vecnú náplň.

Riadok 306

Na tomto riadku sa uvádza suma nákladov na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie motorového vozidla – ide o daňové opatrenie pri podnikateľskom dovoze ojazdených vozidiel, aby sa motivoval ich následný predaj a zaplatenie evidenčného poplatku (§ 17 ods. 39 ZDP). Spoločnosť v tomto príklade tu nemá vecnú náplň.

Riadok 307

Na tomto riadku sa uvedie suma zníženia základu dane podľa § 17 ods. 37 ZDP pri poskytovaní praktického vyučovania žiakovi na základe učebnej zmluvy. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň, lebo zatiaľ nie je zapojená do systému **duálneho vzdelávania** podľa zákona č.61/2015 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Riadok 308

Na tomto riadku sa uvádza úhrn základov dane **kontrolovaných zahraničných spoločností** (§ 17h ZDP); účinnosť týchto pravidiel je od 1.1. 2019 (§ 52zo ZDP). Spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Riadok 310 - Základ dane alebo daňová strata

Spoločnosť tu uvedie základ dane alebo daňovú stratu po úprave (Riadok 310 = R301 + R302 + R303 + R304 + R305 + R306 – R307 + R308). Spoločnosť nemá v upravujúcich riadkoch vecnú náplň, preto zopakuje základ dane z riadku 301 v sume **149.300 eur**.

Riadok 320

Tu sa vykazuje časť základu dane alebo daňovej straty vykázananej obchodnou spoločnosťou, pripadajúca na komplementárov komanditnej spoločnosti alebo na spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti. Spoločnosť v tomto príklade tu nemá vecnú náplň.

Riadok 330

V tomto riadku sa uvedie úhrn príjmov (základov dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí, ktoré sa podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia **vyňímajú** zo zdanenia na území SR. Na účely vyňatia základov dane podliehajúcich zdaneniu v zahraničí je rozdiel medzi zdaniteľnými výnosmi zo zdrojov v zahraničí a daňovými nákladmi podľa § 14 ZDP. Pokiaľ príslušná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje metódu **zápočtu**, čo je častejší prípad, použije sa riadok 710 a pomocná tabuľka E tak, ako je to aj ďalej v tomto príklade.

Riadok 400 – Základ dane alebo daňová strata

Spoločnosť nevykonáva úpravy základu dane na riadku 320 a 330, preto sa suma z riadku 310 vo výške **149.300,00 eur** prenáša aj do riadku 400 daňového priznania.

Údaj na riadku 400 predstavuje základ dane pred uplatnením odpočtu daňovej straty; daňová strata sa môže odpočítať najviac do výšky základu dane na riadku 400.

Riadok 410 – Odpočet daňovej straty

Na riadku 410 sa vykonáva odpočet daňovej straty. Pri výpočte sumy, ktorú je možné od základu dane odpočítať, sa postupuje podľa pomocnej tabuľky D daňového priznania, čo v tomto príklade predstavuje sumu **40.000,00 eur**.

Riadok 500 – Základ dane znížený o odpočet daňovej straty

Na tomto riadku sa uvádza základ dane z riadku 400 znížený o odpočet daňovej straty, zaokrúhlený na eurocenty nadol. Ak by na riadku 400 bola daňová strata alebo nula, potom sa na tomto riadku uvedie nula. V tomto príklade sa uvedie kladný základ dane vo výške **109.300,00 eur**.

Riadok 501 – Odpočet nákladov na výskum a vývoj

Na tomto riadku sa vykoná tzv. super odpočet nákladov na výskum a vývoj podľa podmienok § 30c ZDP v nadväznosti na príslušnú prílohu k daňovému priznaniu. Spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Riadok 510 – Základ dane znížený o odpočet nákladov na výskum a vývoj

Spoločnosť nemá vecnú náplň nákladov na výskum a vývoj, preto tu uvádza tú istú sumu základu dane ako na riadku 500 vo výške **109.300 eur**.

Riadok 550 – Sadzba dane (v %)

Spoločnosť uplatňuje platnú sadzbu dane z príjmov právnických osôb na rok 2019 vo výške 21 % zo základu dane (§ 15/b/1 ZDP).

Riadok 600 – Daň pred uplatnením úľav na dani

V tomto príklade je daň spoločnosti METALUX, a.s. v sume **22.953,00 eur**.

Riadok 610 – Daň znížená o úľavu na dani

Na riadku 610 sa uvádzajú prípadné úľavy na dani (napr. podľa § 35, § 35a, § 35b a § 35c starého zákona č.366/1999 Z. z. o daniach z príjmov znení neskorších predpisov v nadväznosti na prechodné ustanovenia § 52 ods. 3 a 4 a § 30a a § 30b ZDP). V tomto príklade nemá spoločnosť vecnú náplň na žiadnu z úľav.

Riadok 700 – Daň znížená o úľavu na dani

Spoločnosť nemá úľavy na dani, preto tu uvádza tú istú sumu dane ako na riadku 600 vo výške **22.953 eur**.

Riadok 710 – Zápočet dane zaplatenej v zahraničí

Na tomto riadku sa uvádza zápočet dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45 ZDP. Pri výpočte výšky dane, ktorú je možné započítať, sa vychádza z riadku 10 pomocnej

tabuľky E daňového priznania; riadky a text o vplyve hybridného prevodu sa ešte za rok 2019 nepoužijú. V tomto príklade si spoločnosť započítava daň zaplatenú v zahraničí v sume **4.590,60 eur**.

Riadok 800 – Daň po úľavách a po zápočte dane

Na tomto riadku sa uvedie daň po úľavách a zápočte dane zaplatenej v zahraničí. V tomto príklade si spoločnosť neuplatňovala úľavy. Spoločnosť si však uplatnila zápočet dane zaplatenej v zahraničí, a po tomto zápočte je daň v sume **18.362,40 eur**.

Riadok 900 až 1000 - Zápočet daňovej licencie

Daňová licencia sa naposledy platila zo rok 2017 a ak je zdaňovacím obdobím hospodársky rok za zdaňovacie obdobie končiace v priebehu kalendárneho roka 2018. Pre úplnosť uvádzame, že prípadný zápočet v minulosti zaplatenej daňovej licencie platí ešte tri roky (§ 52zk; § 46b ZDP). Zápočet daňovej licencie sa vyčíslí na riadku 900 až 1000 a v pomocnej tabuľke K. V tomto príklade spoločnosť nemá vecnú náplň na zápočet daňovej licencie.

Riadok 1010 – Úhrn preddavkov zaplatených za zdaňovacie obdobie

Na riadku 1010 sa uvádza suma preddavkov zaplatených na daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie podľa § 42 a § 51c ods. 1 ZDP. V tomto príklade spoločnosť zaplatila preddavky vo výške **12.000,00 eur**. Do tejto sumy sa uvádzajú aj preddavky, uhradené oneskorene po skončení roku 2019, ak sa vzťahujú k zdaňovaciemu obdobiu 2019 a sú zaplatené do lehoty na podanie daňového priznania.

Riadok 1020 – Úhrn preddavkov zrazených na zabezpečenie dane

Na tomto riadku si daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (zahraničná osoba - nerezident) započíta na svoju daňovú povinnosť sumu zabezpečenej dane. Uvádza sa tu suma dane, ktorá bola zabezpečená (preddavkovo vybratá) do 31. decembra príslušného zdaňovacieho obdobia alebo do iného termínu fyzickými osobami alebo právnickými osobami, ktoré majú trvalý pobyt alebo sídlo na území SR, alebo inými stálymi prevádzkarňami zahraničných daňových subjektov ktoré vyplácali, poukazovali alebo pripisovali úhrady v prospech daňovníka so sídlom mimo územia SR podľa § 44 ZDP.

Daňovník v tomto príklade je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou (tuzemská osoba - rezident), preto sa ho tento postup netýka (nebola mu zabezpečovaná daň podľa § 44 ZDP).

Riadok 1030 – Daň vyberaná zrážkou považovaná za preddavok na daň

Daň vyberaná zrážkou pri zdroji z bankových úrokov sa už nepovažuje za preddavok, preto si ho spoločnosť nemôže na tomto riadku odpočítať (§ 43/6, 7 ZDP). Daň vybraná z bankových úrokov zrážkou pri zdroji sa účtuje ako definitívna daň do nákladov (účtovný zápis 591/221). Spoločnosť dosiahla výnosové úroky na bankových účtoch v celkovej sume 1.000,00 eur, ktoré jej banka definitívne zdanila pri zdroji, preto brutto suma úrokov je odpočítateľnou položkou na riadku 210.

Riadok 1040 – Celková suma preddavkov na daň

V tomto príklade je celková suma preddavkov na daň v sume **12.000,00 eur**.

Riadok 1050 – Daň

V tomto príklade sa daň rovná sume na riadku 800, teda vo výške **18.362,40 eur**.

Riadok 1060, 1061, 1062 a 1090 – Daň z osobitného základu dane (§ 17f ZDP)

Spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň, teda nemá **presun majetku do zahraničia**. Podrobnosti tejto témy sa vykazujú v časti *IV. – Zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia podľa § 17f ZDP*. Ak by takýto daňovník platil časť dane v splátkach, táto sa odpočíta od splatnej dane na riadku 1090.

Riadok 1070 – Daň z osobitného základu dane (§ 51e ZDP)

Spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň, lebo neprijala dividendy ani iné vybrané druhy príjmov (pozemkové spoločenstvo, tichý spoločník, vyrovnací podiel, likvidačný zostatok) **od daňovníka z nezmluvného štátu**, ktoré by sa zdaňovali osobitnou sadzbou dane 35 % (§ 15/b/2 ZDP; § 51e/4 ZDP). Podrobnosti tejto témy sa vykazujú v časti *V. – Podiely na zisku (dividendy) a ostatné príjmy, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane podľa § 51e ZDP*.

Riadok 1080 – Celková daň

Na tomto riadku sa spočíta daň zo štandardného základu dane (riadok 1050) plus daň z osobitného základu dane z premiestnenia majetku do zahraničia podľa § 17f ZDP (riadok 1060) plus daň z osobitného základu dane podľa § 51e z dividend a ostatných príjmov (riadok 1070). Spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň pre osobitné základy dane, preto zopakuje daň z riadku 1050 v sume **18.362,40 eur**.

Riadok 1100

Tento riadok slúži na vyčíslenie dane k úhrade (opačný prípad – preplatok, je na riadku 1101). Výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu je v tomto príklade daňová povinnosť v sume **6.362,40 eur** (daň 18 362,40 – preddavky 12 000,00).

Riadok 1110 – Daň na účely určenia výšky preddavkov na daň

Na riadku 1110 sa uvádza daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie na účely stanovenia výšky platených preddavkov na daň podľa § 42 ZDP. Pri výpočte sa základ dane na riadku 500 (109 300 eur) prenásobí sadzbou dane platnou pre obdobie, na ktoré sú preddavky platené – teda rok 2020. Táto suma sa zníži o hodnotu uvedenú na riadku 610.

V tomto príklade predstavuje daň na účely určenia preddavkov na daň (riadok 1110) sumu **22.953 eur** ($109\,300 \times 0,21 = 22\,953$).

Dodatočné daňové priznanie

Pre úplnosť poznamenávame, že riadky 1120 až 1190 sa vyplňajú len vtedy, ak daňovník podáva dodatočné daňové priznanie. Dodatočné daňové priznanie možno

podat' do 5 rokov po uplynutí roku, v ktorom sa vznikla povinnosť podať daňové priznanie (§ 69 daňového poriadku).

Tabuľka B – Odpisy hmotného majetku

Tabuľka B slúži ako pomocná tabuľka pre vyčíslenie rozdielu medzi účtovnými odpismi a daňovými odpismi uvádzanými na riadkoch 150 alebo 250 daňového priznania – pritom rozhodujúcim údajom je rozdiel riadku 1 a riadku 6.

Pre vyplnenie ostatných riadkov tabuľky B treba vychádzať zo zákona a z tlačiva daňového priznania a poučenia k nemu (Riadok 6 = R2-R3-R4+R5). Na riadku 3 nemá spoločnosť vecnú náplň – môže si uplatniť celé ročné daňové odpisy prenajatého majetku, lebo ich pokrýva časovo rozlíšené nájomné účtované vo výnosoch (§ 19/3/a ZDP). Na riadku 4 nemá spoločnosť vecnú náplň – neuplatňuje prerušenie odpisovania (§ 22/9 ZDP).

Na riadku 1 spoločnosť uvádza svoje účtovné odpisy hmotného majetku podľa interného odpisového plánu v sume **105.000,00 eur**, ktoré boli zahrnuté do výsledku hospodárenia na riadku 100 daňového priznania.

Na riadku 2 aj na riadku 6 spoločnosť uvádza svoje daňové odpisy dlhodobého hmotného majetku v sume **100.000,00 eur**, ktoré sú stanovené podľa zákona o dani z príjmov (rozdiel riadku 1 a riadku 6 v sume 5 000 eur je pripočítateľnou položkou na riadku 150).

Dávame do pozornosti, že daňové odpisy sa vykonávajú len pomernou časťou z ročného odpisu podľa počtu mesiacov od zaradenia do používania (§ 27/2 ZDP; § 28/2 ZDP), pričom sa to týka len položiek zaradených do používania po 31.12. 2011 (§ 52o/5 ZDP).

UPOZORNENIE:

Podľa poučenia nie sú súčasťou riadku 2 tabuľky B odpisy, ktoré si môže uplatniť daňovník pri predaji hmotného majetku (§ 22/12 ZDP), u ktorého je daňovým nákladom zostatková cena do výšky výnosov z predaja (§ 19/3/b ZDP) – takéto odpisy pripadajúce na počet celých mesiacov, počas ktorých sa majetok účtoval si daňovník uplatní na riadku 5 tabuľky B (v príklade nie je vecná náplň).

Podľa poučenia sú na riadku 2 a následne riadku 6 tabuľky B daňové odpisy včítane celkových odpisov limitovaných osobných automobilov s obstarávacou cenou nad 48 000 eur, lebo prípadné zvýšenie základu dane z titulu nadlimitných odpisov auta podľa § 17 ods. 34 ZDP sa vykoná na riadku 302.

Tabuľka C1 – Výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný daňovníkom, ktorý nie je zriadený alebo založený na podnikanie účtujúci v sústave podvojného účtovníctva

Údaje v pomocnej tabuľke C1 sa týkajú právnickej osoby nezaloženej na podnikanie (§ 12 ods. 3 ZDP, napríklad občianske združenie), ktorá účtuje **v podvojnóm účtovníctve**. Vykazuje výsledok hospodárenia v členení na zdaňovanú činnosť a nezdaňovanú činnosť, ako aj zisk z predaja majetku (§ 17 ods. 16 ZDP) a príjem z nájomného a reklám (§ 12 ods. 2 ZDP). Túto tabuľku použije aj Sociálna poisťovňa, rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce.

Podobné údaje sa požadujú od právnickej osoby nezaloženej na podnikanie (napr. občianske združenie) účtujúcej **v jednoduchom účtovníctve** v pomocnej tabuľke C2.

Tabuľka D – Evidencia a odpočet straty (riadok 410)

Na tomto mieste upozorňujeme, že nemožno zamieňať daňové umorovanie straty a účtovné vysporiadanie straty; ide o dva odlišné pojmy s odlišnými pravidlami. V daňovom priznaní sa odpočítava daňová strata vyčíslená v tlačive daňového priznania.

V stĺpci 1 dobieha osobitný odpočet daňovej straty podľa § 35a a 35b bývalého zákona č.366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov; v stĺpci 2 a 3 sa vykazuje špecifický odpočet pri úľave na dani podľa § 30a ZDP (príjemca investičnej pomoci) a podľa § 30b ZDP (prijímateľ stimulov) – spoločnosť tu nemá vecnú náplň.

Spoločnosť má vecnú náplň pre štandardný odpočet daňovej straty podľa § 30 ZDP vo výške jednej štvrtiny a tak je zostavená aj pomocná tabuľka D (stĺpec 4 až 7).

Stĺpec 4 – spoločnosť vykázala za rok 2015 daňovú stratu v sume 160 000 eur, z toho si už v predchádzajúcich rokoch uplatnila odpočítanie 120 000 eur, teda v roku 2019 má nárok na odpočítanie poslednej štvrtiny v sume 40 000 eur.

V rokoch 2016 až 2018 spoločnosť nevykázala daňovú stratu, preto si môže odpočítať len poslednú štvrtinu straty z roku 2015 (stĺpce 5,6,7 tabuľky D sú bez náplne).

Stĺpec 8 – tu sa spočíta sumár zo stĺpcov 4 až 7, čo je v tomto príklade to isté ako v stĺpci 4; suma 40 000 eur sa prenesie do riadku 410 daňového priznania.

Tabuľka E – Výpočet dane uznanej na zápočet zo zaplatenej dane v zahraničí

Pri uplatnení metódy zápočtu sa do základu dane zahrnú príjmy, ktoré plynú daňovníkovi tak zo zdrojov v zahraničí, ako aj zo zdrojov z tuzemska a z takto stanoveného **celosvetového základu dane** sa vypočíta daň. Od takto vypočítanej celosvetovej dane sa odpočíta daň zaplatená v zahraničí. V súlade s ustanoveniami § 45 ZDP pri uplatnení metódy zápočtu sa však daň zaplatená v druhom zmluvnom štáte započíta na úhradu dane najviac sumou, ktorá môže byť v druhom zmluvnom štáte vybratá v súlade so zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.

Predmetné ustanovenie § 45 ZDP však neumožňuje vylúčiť dvojité zdanenie v prípadoch, ak príjmy plynú daňovníkovi zo štátu, s ktorým Slovenská republika nemá uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

V tomto príklade sa uplatňuje **zápočet dane** zaplatenej v zahraničí (metóda vyňatia dane by sa uplatnila na riadku 330 daňového priznania). Tabuľka E je už upravená tak, že obsahuje aj vplyv elimináciu nedovoleného hybridného prevodu podľa § 17i ZDP; táto právna úprava sa ešte netýka daňového priznania za ucelený rok 2019, čo je aj prípad tohto daňového priznania (pozri novelu č.301/2019 Z.z. a tiež poučenie k daňovému priznaniu k tabuľke E).

Spoločnosť dosiahla v štáte, s ktorým má Slovenská republika dohodnutú metódu zápočtu dane - základ dane v sume 29 860,00 eur. Základom dane zo zahraničia sa rozumie rozdiel medzi zdaniteľnými výnosmi a nákladmi v zahraničí, vyčíslený podľa § 17 až § 29 ZDP, teda z riadne vedeného účtovníctva podľa slovenských predpisov (§ 17 ods. 1 písm. b/ ZDP) s výnimkou nákladov, ktoré je daňovník povinný uhrádzať podľa právnych predpisov v štáte zdroja výnosov, ktoré možno uplatniť v rozsahu tamojších predpisov, napr. platby tamojšieho verejného zdravotného poistenia (§ 17 ods. 14 ZDP).

Základ dane zo zahraničia v sume 29 860,00 eur (riadok 2 tabuľky E), predstavuje 20 % z celosvetového základu dane (riadok 3). Započítať tak možno daň zaplatenú v zahraničí v sume 4 590,60 eur, čo je 20 % z celosvetovej dane na riadku 700 ($22\,953 \times 0,2 = 4\,590,60$ eur); táto suma sa následne prenáša do riadku 710.

Pre zápočet je potrebné preukázať výšku dosiahnutých výnosov a sumu dane zaplatenej v zahraničí. Spoločnosť je účtovnou jednotkou a preto pre daňové účely použije **prepočítací kurz** podľa účtovníctva (§ 31 ods. 1 ZDP); pre prepočet započítanej dane zaplatenej v zahraničí použije ročný priemerný kurz (§ 31 ods. 4 ZDP). Pre názornosť uvádzame tabuľku E.

Tabuľka E (zápočet dane zo zahraničia)	riadok	Suma
Základ dane (ZD) uvedený na riadku 400	1	149.300,00
Úhrn príjmov (základov dane) zo zahraničia	2	29.860,00
Pomer zahraničného ZD k celkovému základu dane (%)	3	20,00
Maximálna výška zaplatenej zahraničnej dane na zápočet	4	4.590,60
Suma dane skutočne zaplatenej v zahraničí	8	6.200,00
Daň uznaná na zápočet (prenáša sa do riadku 710)	10	4.590,60

Z uvedeného príkladu vidieť, že zápočet dane nevytlúči dvojité zdanenie úplne „na nulu“, ak je v zahraničí napríklad vyššia sadzba dane.

Tabuľka F – Doplnujúce údaje

V pomocnej tabuľke F sa na riadku 1 uvádza súčet výnosov z hospodárskej činnosti a finančnej činnosti (všetky výnosy z triedy 6), v tomto príklade suma **2.613.200,00 eur**. Na riadku 2 sa uvádza súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť (všetky náklady z triedy 5, okrem účtov 591, 592, 595), v tomto príklade suma **2.477.400,00 eur**. Rozdiel týchto súm sa prenáša na riadok 100 (v tomto prípade zisk v sume **135.800,00 eur**); pretože na riadku 100 daňového priznania má byť výsledok hospodárenia pred zdanením (porovnaj § 9 ods. 2 postupov účtovania).

Túto tabuľku F vypĺňa aj daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (zahraničná osoba), ktorý pri zisťovaní základu dane stále prevádzkarne (organizačnej zložky) vychádza z riadne vedeného podvojného účtovníctva. Ak zahraničná osoba nemá v SR organizačnú zložku zapísanú v obchodnom registri a tým povinnosť viesť podvojnú účtovníctvo, potom použije tabuľku H.

Túto tabuľku F nevypĺňa daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie, ktorý vyplňuje tabuľku C1 alebo C2, podľa toho, v ktorej sústave účtovníctva účtuje.

Túto tabuľku F nevyplňa daňovník, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS v súlade s ustanoveniami § 17a zákona o účtovníctve; tento použije príslušnú nasledujúcu tabuľku G.

Tabuľka G1, G2, G3

V pomocných tabuľkách G1, G2 a G3 sa vykazujú úpravy výsledku hospodárenia z účtovnej závierky zostavenej podľa metodiky IFRS v účtovných jednotkách, ktoré podľa § 17a zákona o účtovníctve povinne zostavujú účtovnú závierku podľa metodiky IFRS. V tomto príklade spoločnosť nemá túto povinnosť.

Pre úplnosť dávame do pozornosti, že transformácia výsledku hospodárenia vykázaného podľa IFRS na upravený výsledok hospodárenia (riadok 100 daňového priznania) sa vykoná podľa opatrenia MF SR č.MF/011053/2006-72, ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS (FS č.2/2006), a to v znení opatrenia MF SR č.MF/026217/2006-72 (FS č.12/2006) a Opatrenia MF SR č.MF/006689/2015-721 (FS č.2/2015), alebo príslušná účtovná jednotka dobrovoľne vedie aj účtovníctvo podľa slovenských právnych predpisov, ktoré použije na splnenie dôkaznej povinnosti pre daňové účely.

Tabuľka H – Výpočet základu dane nerezidenta

Pomocnú tabuľku H vyplňa právnická osoba so sídlom v zahraničí (nerezident), ktorý podnikal na území SR prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo dosahoval iné príjmy zo zdroja na území SR a príjmy, z ktorých daň vybranú zrážkou je možné považovať za preddavok na daň podľa § 43 ods. 6 a 7 ZDP. Ide o prípad, keď zahraničná osoba nemá povinnosť viesť účtovníctvo (§ 17/1/d ZDP). Spravidla je to situácia, ak zahraničnej osobe vznikne na území SR len daňová stála prevádzkareň, ale nevznikne jej organizačná zložka zapísaná v obchodnom registri, ako titul na povinné vedenie podvojného účtovníctva podľa § 36 Obchodného zákonníka. Vykáže sa tu aj mimoúčtovne vyčíslený základ dane stálej prevádzkarne podľa § 17 ods. 7 ZDP (tabuľka H, riadok 1). Celkový základ dane z tabuľky H sa prenáša do riadku 301 daňového priznania.

Tabuľka I – Transakcie závislých osôb (k riadku 100)

Pomocnú tabuľku I vyplňa daňovník, ktorý uskutočňuje transakcie so závislými osobami podľa § 2 písm. n) ZDP - v tuzemsku aj v zahraničí (ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba; spoločnosť v konsolidovanom celku). Údaje nemajú priamy dopad na vykazovanú daň, sú len informatívnym podkladom pre prípadnú kontrolu tejto témy zo strany daňového úradu.

Spoločnosť realizovala predaj tovaru tuzemskej závislej osobe (pozri riadok 110), preto tu vykazuje objem výnosov z tohto predaja na riadku 7 v stĺpci 1 v sume **420.000,00 eur**; údaj čerpá z príslušného analytického účtu (účtu 604.A). Na riadku 7 v stĺpci 2, v súlade s poučením na vyplnenie daňového priznania, uvádza úhrnnú sumu obstarávacích cien zásob tovaru obstaraného od zahraničnej závislej osoby v sume **950.800,00 eur**.

Tabuľka J – vybrané údaje o príjmoch zahraničnej osoby (nerezidenta)

V tejto pomocnej tabuľke J sa evidenčne vykazujú vybrané údaje o príjmoch zahraničnej osoby (nerezidenta), ktorý zisťuje základ dane podľa riadne vedeného podvojného účtovníctva (§ 17/1/b ZDP) - a to príjmy z prevodu, nájomného a z iného využitia nehnuteľnosti umiestnenej na území SR (§ 16/1/f ZDP). Spoločnosť ako tuzemská osoba (rezident), tu nemá vecnú náplň.

Tabuľka K – Evidencia a zápočet daňovej licencie

Daňová licencia bola minimálna daň, ktorú platili spoločnosti aj v situácii, ak mali daňovú stratu, preto zaplatenú licenciu je možné v budúcnosti započítať. Podľa § 46b ods. 5 ZDP kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou je možné započítať na daňovú povinnosť pred uplatnením preddavkov najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň. Daňová licencia sa platila naposledy za rok 2017 (§ 46b, § 52zk DZP).

IV. časť - Zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia podľa § 17f ZDP

Pravidlá pre **zdanenie presunu majetku** je špecifický inštitút v dani z príjmov; spoločnosť v tomto príklade tam nemá vecnú náplň. V prípade vecnej náplne sa údaje z tejto pomocnej tabuľky prenášajú do riadkov 1060, 1061, 1062. Ak daňovník bude časť dane platiť v splátkach, táto sa odpočíta od splatnej dane na riadku 1090.

V. časť – Podiely na zisku (dividendy) a ostatné príjmy, ktoré sú súčasťou osobitného základu dane podľa § 51e ZDP

Spoločnosť v tomto príklade nemá vecnú náplň, teda neprijala dividendy od daňovníka z nezmluvného štátu, resp. neprijala ostatné príjmy (podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku; podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi; vyrovnací podiel; podiel na likvidačnom zostatku). V prípade vecnej náplne, by sa daň vypočítaná v tejto pomocnej tabuľke preniesla na riadok 1070.

VI. časť - Vyhlásenie o poukázaní podielu zaplatenej dane

Ak daňovník neuplatňuje postup podľa § 50 ZDP, potom označí x (z dôvodu, aby sa zamedzilo zneužitiu). Ak daňovník uplatňuje postup podľa § 50 ZDP, potom za rok 2019 môže príslušnému prijímateľovi prideliť 2 % zaplatenej dane, ak súčasne poskytol finančný dar vo výške 0,5 %. Finančný dar treba riadne preukázať a poskytnutý musí byť do lehoty na podanie daňového priznania (do 31. marca 2020, resp. do prípadnej predĺženej lehoty podania daňového priznania).

Ak má prijímateľ pridelené IČO, ktoré obsahuje aj rozlišovací znak (SID), uvádzajú sa obe čísla (IČO/SID). Poskytnutie peňažného daru sa pri samotnom podaní priznania nepreukazuje, len pri prípadnej budúcej daňovej kontrole; poskytnutie daru sa preukáže písomnou darovacou zmluvou a zaúčtovaním (účtovný zápis 543/221 alebo 543/211). Ak daňovník neposkytol finančný dar, potom môže prideliť príslušnému prijímateľovi len 1 % zaplatenej dane. Zoznam oprávnených prijímateľov je uverejnený na webe (www.rozhodni.sk).

V tomto príklade spoločnosť poskytla peňažný dar 200 eur, čo je viac ako 0,5 % z dane, teda následne môže poskytnúť 2 % z dane; spoločnosť poskytla sumu 367,24 eur v prospech občianskeho združenia Nádej.

VII. časť – Miesto na osobitné záznamy daňovníka

Osobitné záznamy v tejto časti daňového priznania vyplňuje daňovník podľa poučenia, resp. vlastnej úvahy. Napríklad zahraničná osoba (nerezident) by tu mala uviesť základy dane za jednotlivé stále prevádzkarne umiestnené na území v SR, a tiež by sa tu mali uviesť kódy štátov, s ktorými boli realizované závislé transakcie uvádzané v pomocnej tabuľke I (kódy podľa príslušnej štatistickej vyhlášky).

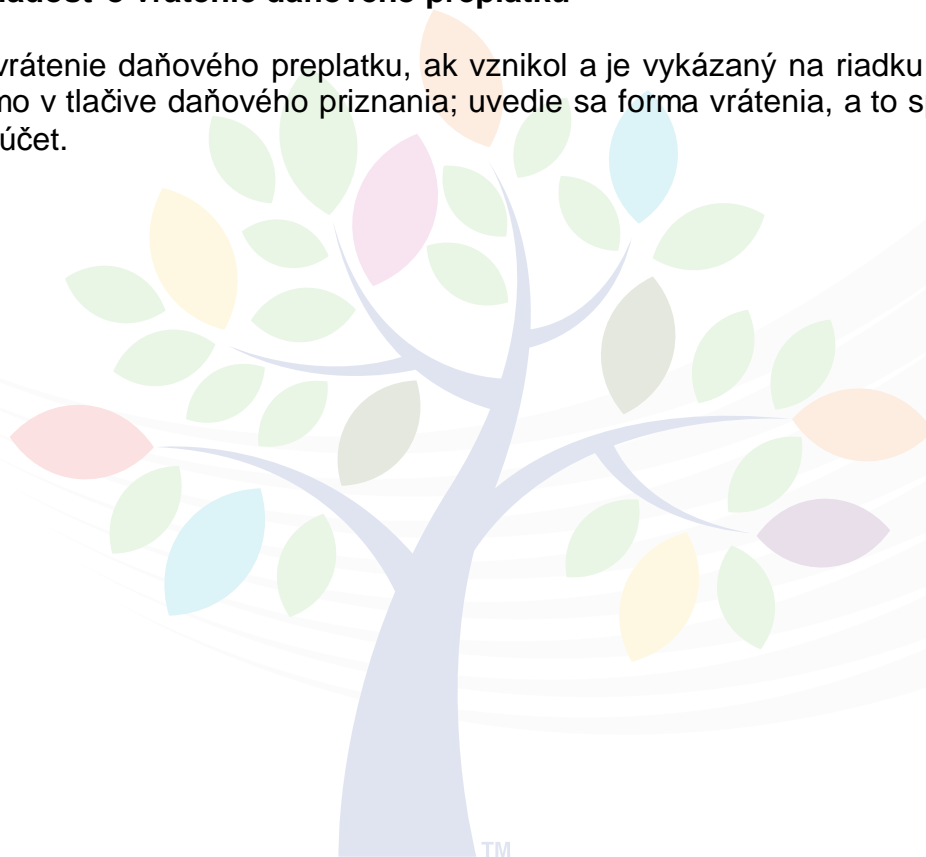
Počet príloh – (rubrika na strane 13 priznania) sa uvádza podľa poučenia k daňovému priznaniu, napr. do počtu príloh sa zahrnú aj prázdne prílohy. Účtovná zvierka (súvaha, výsledovka, poznámky) nie je prílohou daňového priznania (okrem IFRS k tabuľke G2).

VIII. časť – Žiadosť o platenie dane z osobitného základu dane podľa § 17f ZDP v splátkach

Zdanenie pri odchode do zahraničia môže byť vo vysokých sumách a preto ťaživé pre daný subjekt. Preto sa umožňuje priamo v tlačive daňového priznania požiadať o zaplatenie dane v splátkach počas 5 rokov.

IX. časť – Žiadosť o vrátenie daňového preplatku

Požiadať o vrátenie daňového preplatku, ak vznikol a je vykázaný na riadku 1101 – možno priamo v tlačive daňového priznania; uvedie sa forma vrátenia, a to spravidla na bankový účet.



3. Závěrečné poznámky

V tomto príklade boli použité najmä vybrané položky ako zovšeobecnenie v praxi najčastejšie sa opakujúcich prípadov. V konkrétnom prípade vyplňovania daňového priznania sa daňové subjekty stretávajú aj s ďalšími okolnosťami, ktoré treba posúdiť podľa platného právneho stavu. Mechanizmus vyplňovania daňového priznania je už u daňových subjektov pomerne vžitý; súčasný zákon o dani z príjmov platí už dlhodobo, samozrejme ovplyvnený mnohými novelami. Zdrojom chýb sú najmä výkladové (pojmové) nejasnosti pri posudzovaní vybraných problémov (prípočítateľných alebo odpočítateľných položiek).

Podnikateľské subjekty musia bežne prijímať rozhodnutia a niesť aj riziko prípadného nesprávneho rozhodnutia v súvislosti s podnikaním, pričom rozhodovanie o zdanení je jedným z nich. V prípade nejasností treba citlivo posúdiť dostupné argumenty a zvážiť prijímané riziko tak, ako to napokon podnikateľské subjekty vo všeobecnosti musia robiť vo svojej činnosti denne. V prípade daňového sporu je možné použiť opravné prostriedky podľa daňového poriadku (najmä odvolanie), pričom definitívne môže daňový spor rozhodnúť až správny súd na základe podanej žaloby. V prvom stupni rozhoduje Krajský súd v sídle daňovníka, a v druhom stupni rozhoduje Najvyšší súd Slovenskej republiky – jeho judikatúra je dostupná na webe ([www:nsud.sk](http://www.nsud.sk)). V zložitejších prípadoch odporúčame použiť služby profesionálneho daňového poradcu.

