



Finančné riaditeľstvo SR

34/DZPaU/2023/MU

Usmernenie

k zahrnutiu dotácie na obstaranie dlhodobého odpisovaného hmotného majetku do základu dane u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva

Finančné riaditeľstvo SR vydáva usmernenie na zabezpečenie jednotného postupu v súvislosti s úpravou základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) z dôvodu prijatej dotácie na obstaranie odpisovaného hmotného majetku u daňovníka, ktorý v súlade s § 17 ods. 1 písm. b) ZDP vychádza pri zisťovaní základu dane z výsledku hospodárenia (ďalej len „daňovník“).

1. Legislatívny rámec

Daň z príjmov

Dotácia na dlhodobý hmotný majetok plynúca daňovníkovi zo štátneho rozpočtu Slovenskej republiky alebo z iných zdrojov na území Slovenskej republiky je zdaniteľným príjmom daňovníka podľa § 2 písm. h) ZDP.

ZDP ustanovuje osobitný spôsob zahrnutia dotácie na dlhodobý hmotný majetok do základu dane. Podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP sa do základu dane nezahŕňa dotácia poskytnutá na obstaranie odpisovaného hmotného majetku v zdaňovacom období, v ktorom bolo o nej účtované vo výnosoch podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZÚ“); táto dotácia sa zahŕňa do základu dane počas doby odpisovania tohto majetku podľa § 26 a vo výške odpisu podľa § 27 alebo § 28 alebo v pomernej časti zodpovedajúcej výške použitej dotácie na obstaranie tohto majetku. Citované znenie je platné a účinné od 01.01.2008.

Odpisovaným hmotným majetkom sa rozumie majetok podľa § 22 ods. 2 ZDP, napr. samostatné hnutelné veci, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok. Doba odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 1 ZDP je ustanovená pre každú jednotlivú odpisovú skupinu samostatne, pre odpisovú skupinu 0 je určená doba odpisovania 2 roky, pre poslednú odpisovú skupinu 6 je určená doba odpisovania 40 rokov. Doba odpisovania sa vykonaním technického zhodnotenia predlžuje v súlade s § 26 ods. 5 ZDP o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu podľa § 27 alebo § 28. V § 27 ZDP je ustanovený postup pri rovnomernom odpisovaní hmotného majetku, v § 28 ZDP je ustanovený postup pri zrýchlenom odpisovaní hmotného majetku zaradeného do odpisovej skupiny 2 alebo 3 (Poznámka: S účinnosťou od 01.01.2015 nie je možné použiť zrýchlený spôsob odpisovania pre hmotný majetok zaradený v odpisových skupinách 0, 1, 4, 5 a 6.).

Spôsobom zahrňovania dotácie na dlhodobý hmotný majetok podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP vo výške daňového odpisu alebo v pomernej časti daňového odpisu sa docieľi **neutrálny dopad na základ dane z príjmov** v rámci jedného zdaňovacieho obdobia (výška dotácie vstupujúca do základu dane je rovnaká ako daňový výdavok v podobe daňového odpisu).

Účtovníctvo

Daňovník, ktorý je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva, postupuje pri účtovaní o dotácii na obstaranie dlhodobého majetku podľa § 52a 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 (ďalej len „PUP“).

Účtovná jednotka účtuje o nároku na dotáciu na majetok spojenú s kúpou, zhotovením alebo inou formou nadobudnutia majetku alebo technického zhodnotenia dlhodobého majetku, ako o odplate za minulé alebo budúce splnenie určitých podmienok, v súlade s § 52a ods. 1 PUP na ľarchu účtu 346 – Dotácie zo štátneho rozpočtu alebo 347 – Ostatné dotácie, ak je takmer isté, že sa splnia všetky podmienky súvisiace s dotáciou a súčasne, že sa dotácia poskytne. Súvzťažne sa dotácia účtuje v prospech účtu výnosov alebo v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období. Podľa § 52a ods. 2 písm. a) PUP pri odpisovanom dlhodobom majetku sa dotácia na účte 384 – Výnosy budúcich období zúčtováva so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti, a to systematicky a racionálne počas doby použiteľnosti majetku, kedy vznikajú súvisiace náklady, napríklad pripadajúca výška nákladov na odpisy, náklady na zostatkovú hodnotu pri vyradení majetku z účtovníctva.

Zámerom takto ustanovených postupov účtovania o dotácii na dlhodobý odpisovaný hmotný majetok sa docieľi **neutrálny dopad na výsledok hospodárenia** v rámci jedného účtovného obdobia (výška dotácie vstupujúca do výsledku hospodárenia je rovnaká ako účtovný náklad v podobe účtovného odpisu).

Účtovné súvzťažnosti u účtovnej jednotky, ktorej bola poskytnutá dotácia na obstaranie odpisovaného dlhodobého hmotného majetku sú nasledovné:

| Účtovný prípad | Účet | |
|---|------|-----|
| | MD | D |
| Predpis dotácie na obstaranie hmotného majetku (schválenie dotácie) | 346 | 384 |
| Príjem dotácie na bankový účet | 221 | 346 |
| Obstaranie hmotného majetku | 042 | 321 |
| Zaradenie majetku do užívania | 02x | 042 |
| Odpis hmotného majetku | 551 | 081 |
| Rozpustenie časti dotácie vo vecnej a časovej súvislosti s odpisom hmotného majetku | 384 | 648 |

2. Spôsob zahrnutia dotácie prijatej na obstaranie odpisovaného hmotného majetku do základu dane počas doby odpisovania hmotného majetku

U daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva, v prípade, ak u hmotného majetku obstaraného z dotácie sú účtovné odpisy podľa § 20 PUP a daňové odpisy podľa § 27 a § 28 ZDP rovnaké, nevznikajú rozdiely v rozpúšťaní dotácie na obstaranie odpisovaného hmotného majetku do výsledku hospodárenia podľa § 52a ods. 2 písm. a) PUP a do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP.

Tak na účely ZÚ, ako aj na účely ZDP je potrebné dodržať všeobecnú zásadu neutrálneho dopadu na výsledok hospodárenia a neutrálneho dopadu na základ dane. Aj z tejto zásady existujú výnimky, a to najmä v špecifických prípadoch, v ktorých dochádza k stretu viacerých limitov podľa ZDP.

Vyššie uvedené prezentujeme v nasledujúcich príkladoch. Vo všetkých príkladoch sú sumy uvádzané v eurách a sú použité nasledovné skratky:

UcO účtovné obdobie
 ZdO zdaňovacie obdobie
 UO účtovný odpis
 DO daňový odpis
 VH výsledok hospodárenia
 ZD základ dane
 UZC účtovná zostatková cena
 DZC daňová zostatková cena

Príklad č. 1:

V marci 2018 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 144 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 2. Daňovník sa rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku sú rovnaké.

V r. 2018 daňovník získal na obstaranie tohto majetku dotáciu vo výške 100 % obstarávacej ceny.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|---------------------------|-------------------------------|---------------------------|--|----------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2018 | 20 000,- (10 mesiacov) | x | 20 000,- (10 mesiacov) | x | 0,- | x |
| | x | 20 000,- | x | 20 000,- | 0,- | x |
| 2019 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 24 000,- | | 24 000,- | 0,- | x |
| 2020 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 24 000,- | | 24 000,- | 0,- | x |
| 2021 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 24 000,- | | 24 000,- | 0,- | x |
| 2022 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 24 000,- | | 24 000,- | 0,- | x |
| 2023 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 24 000,- | | 24 000,- | 0,- | x |
| 2024 | 4 000,- (2 mesiace) | | 4 000,- (2 mesiace) | | 0,- | x |
| | | 4 000,- | | 4 000,- | 0,- | x |
| spolu | 144 000,- | 144 000,- | 144 000,- | 144 000,- | 0,- | x |

Príklad č. 2:

V marci 2018 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 144 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 2. Daňovník sa rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku sú rovnaké.

V r. 2018 daňovník získal na obstaranie tohto majetku dotáciu vo výške 40 % obstarávacej ceny, tzn. 57 600 eur.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|---------------------------|-------------------------------|---------------------------|--|----------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2018 | 20 000,- (10 mesiacov) | x | 20 000,- (10 mesiacov) | x | 0,- | x |
| | x | 8 000,- | x | 8 000,- | 0,- | x |
| 2019 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 9 600,- | | 9 600,- | 0,- | x |
| 2020 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 9 600,- | | 9 600,- | 0,- | x |
| 2021 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 9 600,- | | 9 600,- | 0,- | x |
| 2022 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 9 600,- | | 9 600,- | 0,- | x |
| 2023 | 24 000,- | | 24 000,- | | 0,- | x |
| | | 9 600,- | | 9 600,- | 0,- | x |
| 2024 | 4 000,- (2 mesiace) | | 4 000,- (2 mesiace) | | 0,- | x |
| | | 1 600,- | | 1 600,- | 0,- | x |
| spolu | 144 000,- | 57 600,- | 144 000,- | 57 600,- | 0,- | x |

Rozdiel medzi výškou dotácie na obstaranie dlhodobého hmotného majetku ovplyvňujúcou výsledok hospodárenia za jednotlivé účtovné obdobie a výškou tejto dotácie zahrnutej do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP za jednotlivé účtovné a zdaňovacie obdobie môže vzniknúť v dôsledku rozdielnej výšky účtovného odpisu tohto

dlhodobého hmotného majetku ovplyvňujúceho výsledok hospodárenia a sumy daňového odpisu vstupujúcej do základu dane (zahrnutej do daňových výdavkov).

Najčastejšie príčiny vzniku rozdielov sú:

- rozdielna výška účtovnej vstupnej ceny tohto dlhodobého hmotného majetku a výška jeho daňovej vstupnej ceny, tzn. rozdielna základňa (východisko) pre výpočet účtovných odpisov a daňových odpisov
Účtovná vstupná cena sa určuje podľa § 25 ZÚ. Daňová vstupná cena sa určuje podľa § 25 ZDP, alebo v špecifických prípadoch pri majetku nadobudnutom výmenou za virtuálnu menu sa určuje podľa § 25b ods. 2 ZDP.
- prerušenie uplatňovania daňových odpisov
Účtovná jednotka nesmie prerušiť uplatňovanie účtovných odpisov, v súlade s § 20 PUP prehodnocuje odpisový plán, upravuje zostatkovú dobu odpisovania a sadzbu odpisovania, ak sa menia podmienky, za ktorých bol odpisový plán zostavený.
Podľa § 22 ods. 9 ZDP môže daňovník prerušiť uplatňovanie daňových odpisov na jedno alebo viac celých zdaňovacích období. Ak sa daňovník v ďalšom zdaňovacom období rozhodne pokračovať v uplatňovaní daňových odpisov, postupuje tak, akoby odpisovanie nebolo prerušené. Celková doba odpisovania sa predlžuje o dobu prerušenia odpisovania. V § 22 ods. 9 ZDP sú taxatívne ustanovené prípady, kedy je daňovník povinný prerušiť uplatňovanie daňových odpisov a tiež prípady, kedy daňovník nesmie prerušiť uplatňovanie daňových odpisov.
- rozdielna doba odpisovania, metóda odpisovania, sadzba odpisovania pre výpočet účtovného odpisu a výpočet daňového odpisu, pričom účtovná vstupná cena a daňová vstupná cena sú rovnaké.
Účtovné odpisy si účtovná jednotka určuje sama v odpisovom pláne v súlade s § 20 PUP. Tento môže prehodnocovať a upravovať, ak sa menia podmienky, za ktorých bol odpisový plán zostavený.
Daňové odpisy sú daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP s odkazom na nadväzujúce ustanovenia § 22 až § 29, pričom ak sa hmotný majetok poskytuje na prenájom, uplatňuje sa pre daňový odpis aj limit výškou príjmov (výnosov) z prenájmu príslúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie (viac v nasledujúcom odseku). Ak sa účtovná jednotka rozhodne na účely výpočtu účtovného odpisu napríklad pre inú dobu odpisovania, než je doba odpisovania ustanovená v § 26 ods. 1 ZDP, dôsledkom toho je vznik rozdielu medzi účtovným odpisom a daňovým odpisom.
- v prípade hmotného majetku poskytnutého na prenájom, ktorý bol úplne alebo čiastočne obstaraný z dotácie, ak daňový odpis tohto majetku v príslušnom zdaňovacom období prevyšuje výnos z nájomného pripadajúci na príslušné zdaňovacie obdobie, v dôsledku čoho nemôže byť daňový odpis zahrnutý do daňových výdavkov v plnej výške
Ako vyplýva z § 20 PUP, výška účtovného odpisu účtovaná na ťarchu nákladov nie je limitovaná dosiahnutým výnosom z nájomného.
Ak sa hmotný majetok poskytuje na prenájom, podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP sa daňový odpis zahrnuje do daňových výdavkov najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku príslúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie. Ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom iba z časti alebo len časť zdaňovacieho obdobia, výška daňového odpisu zahrňovaného do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku. Limit výšky daňových odpisov sa nevzťahuje na prenájom hmotného majetku zaradeného v odpisových skupinách 0 až 4 u mikrodaňovníka, a ak ide o mikrodaňovníka, ktorým je fyzická osoba, len na prenájom hmotného majetku zaradeného do obchodného majetku [§ 2 písm. m) ZDP] v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP. Neuplatnená časť ročného daňového odpisu prenajatého hmotného majetku sa uplatní počnúc rokom nasledujúcim po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 1 ZDP vo výške ročného odpisu vypočítaného ako pomer vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu v § 26 ods. 1, a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom, do výšky príjmov z prenájmu.
Dotáciu na obstaranie odpisovaného hmotného majetku nie je možné považovať za príjem (výnos) z prenájmu tohto majetku, preto ju nie je možné zohľadniť v príjmoch (výnosoch) na účely § 19 ods. 3 písm. a) ZDP.

Vzhľadom na skutočnosť, že v prípade hmotného majetku používaného na prenájom, ktorý bol celý alebo čiastočne obstaraný z dotácie, dochádza k stretu dvoch ustanovení – podmienok vyplývajúcich z § 17 ods. 3 písm. f) ZDP a § 19 ods. 3 písm. a) ZDP, pričom zákon jednoznačne nestanovuje spôsob zahrňovania dotácie do základu dane, sú možné dva spôsoby zahrňovania dotácie do základu dane:

1. do výšky limitovaného odpisu podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP, resp. jeho pomernej časti, pričom následne po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku sa aj dotácia bude zahrňovať do základu dane vo výške douplatňovaného odpisu, resp. jeho pomernej časti,
2. do výšky ročného odpisu, resp. jeho pomernej časti, podľa § 27 alebo § 28 bez ohľadu na to, že ročný daňový odpis je limitovaný do výšky príjmov (výnosov) z prenájmu podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP – v tomto prípade zahrňovanie dotácie nebude mať neutrálny vplyv na základ dane v príslušnom zdaňovacom období.

Oba vyššie uvedené spôsoby zahrňovania dotácie do základu dane sú správcom dane akceptované.

Vyššie popísané situácie sú prakticky prezentované v nasledujúcich príkladoch:

Príklad č. 3:

V marci 2018 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 144 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 2. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku nie sú rovnaké, účtovnú dobu odpisovania si daňovník stanovil na 8 rokov.

V novembri 2018 daňovník získal na obstaranie tohto majetku dotáciu vo výške 100 % obstarávacej ceny.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|---------------------------|-------------------------------|---------------------------|--|------------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2018 | 15 000,- (10 mesiacov) | x | 20 000,- (10 mesiacov) | x | - 5 000,- | zníženie ZD |
| | x | 15 000,-* | x | 20 000,-** | + 5 000,- | zvýšenie ZD |
| 2019 | 18 000,- | 18 000,- | 24 000,- | 24 000,- | - 6 000,- + 6 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2020 | 18 000,- | 18 000,- | 24 000,- | 24 000,- | - 6 000,- + 6 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2021 | 18 000,- | 18 000,- | 24 000,- | 24 000,- | - 6 000,- + 6 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2022 | 18 000,- | 18 000,- | 24 000,- | 24 000,- | - 6 000,- + 6 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2023 | 18 000,- | 18 000,- | 24 000,- | 24 000,- | + 6 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2024 | 18 000,- | | 4 000,- (2 mesiace) | | + 14 000,- | zvýšenie ZD |
| | | 18 000,- | | 4 000,- | - 14 000,- | zníženie ZD |
| 2025 | 18 000,- | | 0,- | | + 18 000,- | zvýšenie ZD |
| | | 18 000,- | | 0,- | - 18 000,- | zníženie ZD |
| 2026 | 3 000,- (2 mesiace) | | 0,- | | + 3 000,- | zvýšenie ZD |
| | | 3 000,- | | 0,- | - 3 000,- | zníženie ZD |
| spolu | 144 000,- | 144 000,- | 144 000,- | 144 000,- | 0,- | x |

Vysvetlivky:

* Ak daňovník získal dotáciu vo výške 100 % obstarávacej ceny odpisovaného hmotného majetku, túto dotáciu zahmie do výsledku hospodárenia vo výške zodpovedajúcej účtovnému odpisu hmotného majetku obstaraného z dotácie.

** Ak daňovník získal dotáciu vo výške 100 % obstarávacej ceny odpisovaného hmotného majetku, túto dotáciu zahmie do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP vo výške zodpovedajúcej daňového odpisu zahrnutému do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP.

Príklad č. 4:

V marci 2018 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 144 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 2. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy daňovník vypočítava rovnakou metódou odpisovania ako daňové odpisy podľa ZDP a s dobou odpisovania 6 rokov.

V r. 2018 daňovník získal na obstaranie tohto majetku dotáciu vo výške 40 % obstarávacej ceny, tzn. 57 600 eur. Daňovník sa rozhodol prerušiť uplatňovanie daňových odpisov v zdaňovacom období 2020.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|--|-------------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2018 | 20 000,- (10 mesiacov) x | x 8 000,- | 20 000,- (10 mesiacov) x | x 8 000,- | 0,- 0,- | x x |
| 2019 | 24 000,- | 9 600,- | 24 000,- | 9 600,- | 0,- 0,- | x x |
| 2020 | 24 000,- | 9 600,- | 0,- | 0,- | + 24 000,- - 9 600,- | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2021 | 24 000,- | 9 600,- | 24 000,- | 9 600,- | 0,- 0,- | x x |
| 2022 | 24 000,- | 9 600,- | 24 000,- | 9 600,- | 0,- 0,- | x x |
| 2023 | 24 000,- | 9 600,- | 24 000,- | 9 600,- | 0,- 0,- | x x |
| 2024 | 4 000,- (2 mesiace) | 1 600,- | 24 000,- | 9 600,- | - 20 000,- + 8 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| 2025 | 0,- | 0,- | 4 000,- (2 mesiace) | 1 600,- | - 4 000,- + 1 600,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| spolu | 144 000,- | 57 600,- | 144 000,- | 57 600,- | 0,- | x |

Príklad č. 5:

V januári 2020 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 40 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 1. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku sú rovnaké.

V r. 2020 daňovník získal na obstaranie tohto majetku dotáciu vo výške 20 % obstarávacej ceny, tzn. 8 000 eur.

Na celé zdaňovacie obdobie 2022 daňovník tento majetok prenajal a z nájomného dosiahol výnosy pripadajúce na rok 2022 vo výške 8 800 eur. V ďalších zdaňovacích obdobiach (aj po uplynutí doby odpisovania) daňovník tento majetok už neprenajímal.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|------------|-----------------------|-------------------------------|---------------------------|--|----------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2020 | 10 000,- | 2 000,- | 10 000,- | 2 000,- | 0,- 0,- | x x |
| 2021 | 10 000,- | 2 000,- | 10 000,- | 2 000,- | 0,- 0,- | x x |
| 2022 | 10 000,- | 2 000,- | 8 800,-* | 1 760,-** | + 1 200,- - 240,- | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2023 | 10 000,- | 2 000,- | 10 000,- | 2 000,- | 0,- 0,- | x x |

| | | | | | | |
|--------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------------|----------------------------|
| 2024 | 0,- | 0,- | 1 200,- | 240,- | - 1 200,- + 240,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| spolu | 40 000,- | 8 000,- | 40 000,- | 8 000,- | 0,- | x |

Vysvetlivky:

* Daňovník je v súlade s § 19 ods. 3 písm. a) ZDP povinný limitovať výšku daňového odpisu dosiahnutými výnosmi z nájomného. Celkový ročný daňový odpis je vo výške 10 000 eur a celkové ročné výnosy z nájomného sú vo výške 8 800 eur. Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže v daňových výdavkoch uplatniť len časť daňového odpisu vo výške 8 800 eur (do výšky výnosov z nájomného pripadajúceho na rok 2022), pričom zostávajúcu časť z ročného daňového odpisu vo výške 1 200 eur uplatní v daňových výdavkoch po uplynutí doby odpisovania.

** Keďže ZDP explicitne neupravuje spôsob zahrnutia dotácie na obstaranie odpisovaného majetku do základu dane, ak dochádza k stretu spôsobu zahrnutia dotácie do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP s limitáciou daňového odpisu výnosmi z prenájmu podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP, daňovník má na výber z dvoch možností. Náš daňovník sa rozhodol v roku 2022 zahrnúť dotáciu do základu dane v pomernej časti (20 %, pretože aj dotácia pokrývala 20 % vstupnej ceny majetku) z daňového odpisu limitovaného podľa § 19 ods. 3 písm. a) ZDP a následne, po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku, zahrnie do základu dane zostávajúcu časť dotácie vo výške doplatňovaného daňového odpisu.

3. Spôsob zahrnutia dotácie na obstaranie odpisovaného hmotného majetku do základu dane, ak bola dotácia poskytnutá v účtovnom a zdaňovacom období nasledujúcom po období, v ktorom bol majetok uvedený do užívania

Spôsob zahrnutia dotácie na obstaranie odpisovaného hmotného majetku do základu dane v prípadoch, kedy podľa podmienok poskytnutia dotácie (podpory alebo príspevku) je táto poskytnutá až v nasledujúcom zdaňovacom období po zdaňovacom období, v ktorom bol hmotný majetok obstaraný a uvedený do užívania, nie je v ZDP osobitne upravený.

Daňovník môže postupovať niektorým z nasledovných spôsobov:

1. časť dotácie (výnosu) zodpovedajúcu daňovému odpisu hmotného majetku za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol majetok uvedený do užívania, zahrnie do základu dane jednorazovo v zdaňovacom období, v ktorom bola dotácia poskytnutá, alebo
2. časť dotácie (výnosu) zodpovedajúcu daňovému odpisu hmotného majetku za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol majetok uvedený do užívania, zahrnie do základu dane rovnomerne počas zostávajúcej doby odpisovania, alebo
3. v zdaňovacom období uvedenia hmotného majetku do užívania využije možnosť prerušenia uplatňovania daňových odpisov podľa § 22 ods. 9 ZDP a v odpisovaní bude pokračovať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, v ktorých zahrnie do základu dane aj dotáciu, resp. jej pomernú časť, vo výške daňového odpisu uplatneného v daňových výdavkoch.

Neutrálny vplyv na základ dane je dosiahnutý len pri použití 3. spôsobu.

Podľa § 52a ods. 1 PUP o nároku na dotáciu, ako o odplate za minulé alebo budúce splnenie určitých podmienok, sa účtuje na ľarchu účtu 346 – Dotácie zo štátneho rozpočtu alebo 347 – Ostatné dotácie, ak je takmer isté, že sa splnia všetky podmienky súvisiace s dotáciou a súčasne, že sa dotácia poskytne.

Ak v roku uvedenia hmotného majetku do užívania nemohla účtovná jednotka účtovať o nároku na dotáciu, účtuje o ňom až v nasledujúcom roku, pričom dotáciu pripadajúcu na účtovný odpis za prvý rok uvedenia majetku do užívania, rozpustí v prospech výnosov jedným z nasledovných spôsobov:

1. časť dotácie, ktorá sa vzťahuje na už zaúčtované odpisy sa rozpustí do výnosov jednorazovo v účtovnom období, v ktorom bola dotácia poskytnutá alebo
2. časť dotácie, ktorá sa vzťahuje na už zaúčtované odpisy sa rozpustí do výnosov rovnomerne počas doby odpisovania dlhodobého hmotného majetku.

Príklad č. 6:

V januári 2020 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 60 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 1. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku sú rovnaké.

Dotáciu na obstaranie tohto majetku vo výške 20 % jeho obstarávacej ceny, tzn. 12 000 eur, daňovník získal až v roku 2021.

Daňovník sa pre účely účtovníctva, ako aj pre účely zistenia základu dane podľa ZDP, rozhodol, že časť dotácie (výnosu), ktorá pripadá na účtovný odpis a daňový odpis za rok 2020, zúčtuje v prospech účtu 648 jednorazovo a aj do základu dane ju zahrnie jednorazovo vo výške daňového odpisu za rok 2020.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|-----------------------|----------------------------|------------------------------|--|----------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2020 | 15 000,- | x | 15 000,- | x | 0,- x | x x |
| 2021 | 15 000,- | 6 000,- (3 000 + 3 000) | 15 000,- | 6 000,- (3 000 + 3 000) | 0,- 0,- | x x |
| 2022 | 15 000,- | 3 000,- | 15 000,- | 3 000,- | 0,- 0,- | x x |
| 2023 | 15 000,- | 3 000,- | 15 000,- | 3 000,- | 0,- 0,- | x x |
| spolu | 60 000,- | 12 000,- | 60 000,- | 12 000,- | 0,- | x |

Príklad č. 7:

V januári 2020 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 60 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 1. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP. Účtovné odpisy a daňové odpisy tohto majetku sú rovnaké.

Dotáciu na obstaranie tohto majetku vo výške 20 % jeho obstarávacej ceny, tzn. 12 000 eur, daňovník získal až v roku 2021.

Daňovník sa tak pre účely účtovníctva, ako aj pre účely zistenia základu dane podľa ZDP, rozhodol, že časť dotácie (výnosu), ktorá pripadá na účtovný odpis a daňový odpis za rok 2020, zúčtuje v prospech účtu 648 rovnomerne a aj zahrnie do základu dane rovnomerne počas doby odpisovania tohto majetku.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|-----------------------|-----------------------------|------------------------------|--|----------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2020 | 15 000,- | x | 15 000,- | x | 0,- x | x x |
| 2021 | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 0,- 0,- | x x |
| 2022 | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 0,- 0,- | x x |
| 2023 | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 4 000,-* (3 000 + 1 000) | 0,- 0,- | x x |
| spolu | 60 000,- | 12 000,- | 60 000,- | 12 000,- | 0,- | x |

Vysvetlivky:

* Suma 3 000 eur zodpovedá rozpusteniu dotácie do VH a zahrnutiu do ZD vo výške 20 % - nej pomernej časti z ročného účtovného a daňového odpisu.

Suma 1 000 eur zodpovedá rozpusteniu dotácie do VH a zahrnutiu do ZD v rovnomernej časti pripadajúcej na zostávajúcu dobu odpisovania (zostávajúce 3 roky) zo sumy 20 % - nej pomernej časti z ročného účtovného a daňového odpisu za rok 2020.

Príklad č. 8:

V januári 2020 daňovník uviedol do užívania hmotný majetok vo vstupnej cene 60 000 eur, ktorý patrí do odpisovej skupiny 1. Na účely výpočtu daňových odpisov sa daňovník rozhodol pre rovnomerný spôsob odpisovania podľa § 27 ZDP.

Dotáciu na obstaranie tohto majetku vo výške 20 % jeho obstarávacej ceny, tzn. 12 000 eur, daňovník získal až v roku 2021.

Daňovník ako účtovná jednotka sa pre účely účtovníctva rozhodol, že časť dotácie (výnosu), ktorá pripadá na účtovný odpis za rok 2020, zúčtuje v prospech účtu 648 rovnomerne počas doby odpisovania tohto majetku.

Na účely ZDP sa daňovník rozhodol prerušiť uplatňovanie daňových odpisov za zdaňovacie obdobie 2020.

Vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia je nasledovný:

| UcO ZdO | UO vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | DO v ZD podľa § 27 ZDP | Dotácia v ZD podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP | Úprava ZD o rozdiely | |
|--------------|-----------------------|----------------------------|------------------------------|--|-------------------------|----------------------------|
| | | | | | Suma rozdielu | zvýšenie ZD zníženie ZD |
| 2020 | 15 000,- | x | 0,- | x | + 15 000,- x | zvýšenie ZD x |
| 2021 | 15 000,- | 4 000,- (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 3 000,- | 0,- - 1 000,- | x zníženie ZD |
| 2022 | 15 000,- | 4 000,- (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 3 000,- | 0,- - 1 000,- | x zníženie ZD |
| 2023 | 15 000,- | 4 000,- (3 000 + 1 000) | 15 000,- | 3 000,- | 0,- - 1 000,- | x zníženie ZD |
| 2024 | 0,- | 0,- | 15 000,- | 3 000,- | - 15 000,- + 3 000,- | zníženie ZD zvýšenie ZD |
| spolu | 60 000,- | 12 000,- | 60 000,- | 12 000,- | 0,- | x |

4. Spôsob zahrnutia dotácie na obstaranie odpisovaného hmotného majetku do základu dane pri vyradení hmotného majetku pred uplynutím doby jeho odpisovania

Ak dochádza k vyradeniu hmotného majetku, ktorý bol úplne alebo čiastočne obstaraný z dotácií, a v čase jeho vyradenia jeho daňová zostatková cena nie je nulová (nie je úplne odpísaný), je potrebné, s ohľadom na obmedzenia a limity zahrnutia daňovej zostatkovej ceny do daňových výdavkov podľa dôvodu vyradovania a podľa druhu hmotného majetku, posúdiť daňový dopad zostatku tejto dotácie, ktorý do okamihu vyradenia hmotného majetku nebol zahrnutý do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. f) ZDP.

Najčastejšie dôvody vyradenia hmotného majetku sú:

- predaj,
- manko a škoda,
- likvidácia,
- darovanie,
- iné (napr. nepeňažný vklad).

Podľa § 36 ods. 4 PUP zostatková cena dlhodobého majetku, ktorý nie je plne odpísaný po zúčtovaní opravných položiek, sa účtuje pri vyradení najmä na ľarchu účtov:

- a) 541 – Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku pri predaji,
- b) 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku pri likvidácii alebo pri prevode podľa osobitných predpisov,
- c) 543 – Dary pri darovaní,
- d) 367 – Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov pri vecnom vklade do obchodnej spoločnosti alebo družstva,

- e) 549 – Manká a škody pri mankách a škodách,
- f) 491 – Vlastné imanie fyzickej osoby – podnikateľa pri prevode do osobného užívania,
- g) 411 – Základné imanie pri delimitácii alebo pri prevode majetku štátu, ku ktorému má právo hospodárenia štátny podnik podľa osobitného predpisu (zákon č. 92/1991 Zb. o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby v znení neskorších predpisov).

Pri vyradení majetku z účtovníctva sa dotácia účtuje na ľarchu účtu 384 – Výnosy budúcich období so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti vo výške nákladov na zostatkovú hodnotu majetku [§ 52a ods. 2 písm. a) PUP].

4.1. Pri vyradení hmotného majetku z dôvodu predaja

Podľa § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP je daňovým výdavkom daňová zostatková cena (§ 25 ods. 3 ZDP) hmotného majetku alebo pomerná časť daňovej zostatkovej ceny pri vyradení tohto hmotného majetku predajom okrem daňovej zostatkovej ceny

- osobných automobilov zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2,
- motorových vozidiel na jazdu na snehu a podobných vozidiel s motorom zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 29.10.52,
- rekreačných a športových člnov zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 30.12,
- lodí a plavidiel zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 30.11,
- lietadiel a kozmických lodí a podobných zariadení zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 30.3,
- motocyklov a ich modifikácií zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 30.91,
- bicyklov a iných kolesových vozidiel bez motora zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 30.92.1,
- budov a stavieb zaradených do odpisovej skupiny 6 okrem technického zhodnotenia vykonaného nájomcom na budove a stavbe zaradenej v tejto odpisovej skupine,

ktorá sa zahŕňa do výšky príjmov (výnosov) z predaja zahrnutých do základu dane.

Z uvedeného vyplýva, že u taxatívne v zákone vymenovaných druhov odpisovaného hmotného majetku je jeho daňová zostatková cena pri predaji limitovaná dosiahnutým príjmom (výnosom) z predaja, tzn. že do daňových výdavkov je zahrnutá len tá časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá nepresahuje dosiahnutý výnos z predaja tohto majetku. Tá časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá prevyšuje príjem (výnos) z predaja tohto majetku, nie je daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. e) ZDP, keďže presahuje limit ustanovený v § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP. Pri iných druhoch odpisovaného hmotného majetku, než sú vymenované v § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP, je daňová zostatková cena predávaného majetku daňovým výdavkom v plnej výške bez ohľadu na dosiahnutý (príjem) výnos z jeho predaja.

Ak daňová zostatková cena odpisovaného hmotného majetku je v plnej výške daňovým výdavkom, potom aj zostatok dotácie na obstaranie tohto majetku je v plnej výške súčasťou základu dane v súlade s § 17 ods. 3 písm. f) ZDP.

Ak daňová zostatková cena odpisovaného hmotného majetku nie je v plnej výške daňovým výdavkom, je potrebné aj zostatok dotácie na obstaranie tohto majetku pomerne rozdeliť na dve časti, a to:

- na časť pripadajúcu na časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá je daňovým výdavkom a
- na časť pripadajúcu na časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá nie je daňovým výdavkom.

Časť zo zostatku dotácie, ktorá pripadá na časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP, je súčasťou základu dane v súlade s § 17 ods. 3 písm. f) ZDP.

Časť zo zostatku dotácie, ktorá pripadá na časť daňovej zostatkovej ceny, ktorá nie je daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. e) ZDP z dôvodu presiahnutia limitu ustanoveného v § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP, je považovaná za sumu, ktorá už bola u tohto daňovníka zdanená, a preto sa nezahŕňa do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. c) ZDP (Pozn.: suma bola zdanená ako daňovo neuznaná časť daňovej zostatkovej ceny pri predaji).

Príklad č. 9:

V januári 2022 daňovník predal svoju administratívnu budovu, ktorú mal zaradenú v odpisovej skupine 6, pričom jej daňová zostatková cena pri predaji bola vo výške 350 000 eur. Účtovná a daňová zostatková cena predávanej budovy boli rovnaké.

Na obstaranie tejto budovy daňovník získal v roku jej obstarania dotáciu v sume 160 000 eur (40 % z obstarávacej ceny budovy), zostatok nerozpustenej a do základu dane nezahrnutej dotácie k januáru 2022 bol 140 000 eur. Daňovník dosiahol z predaja tohto majetku výnos vo výške 300 000 eur. V príklade abstrahujeme od iných druhov nákladov, ktoré môžu daňovníkovi vzniknúť v súvislosti s predajom budovy (napr. náklady na prijaté právne služby - vypracovanie kúpno-predajnej zmluvy, náklady na správne poplatky, atď.)

Vplyv na výsledok hospodárenia za účtovné obdobie 2022 je nasledovný:

| UZC vo VH podľa PUP | Dotácia vo VH podľa PUP | Výnos z predaja vo VH podľa PUP | VH |
|--|--|--|------------------------------|
| 350 000,- úctovný zápis MD 541 / D 081 | 140 000,- úctovný zápis MD 384 / D 648 | 300 000,- úctovný zápis MD 3xx / D 641 | + 90 000,- (úctovný zisk) |

Vplyv na základ dane za zdaňovacie obdobie 2022 je nasledovný:

- **Posúdenie daňovej zostatkovej ceny**
Jedná sa o predaj takého druhu hmotného majetku (budova zaradená v odpisovej skupine 6), ktorého daňová zostatková cena je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP do výšky výnosu z predaja, a preto
 - časť daňovej zostatkovej ceny v sume 300 000 eur zodpovedajúca výške výnosu z predaja je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 3 písm. b) bod 1 ZDP,
 - zostávajúca časť daňovej zostatkovej ceny, tzn. časť, ktorá prevyšuje výnos z predaja, v sume 50 000 eur nie je daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 2 písm. e) ZDP.
 Keďže výsledok hospodárenia je ovplyvnený nákladom (účet 541) vo výške 350 000 eur, je potrebné vylúčiť z tohto nákladu časť vo výške 50 000 eur. Daňovník zvýši výsledok hospodárenia podľa § 17 ods. 2 písm. a) ZDP o sumu 50 000 eur.
- **Posúdenie rozpustenia zostatku dotácie na obstaranie hmotného majetku z dôvodu jeho vyradenia v dôsledku predaja**
Zostatok dotácie na obstaranie budovy vo výške 140 000 eur prislúcha celej daňovej zostatkovej cene vo výške 350 000 eur, a preto je potrebné ho pomerne rozdeliť na dve časti, a to:
 - na časť zostatku dotácie prislúchajúcu daňovej zostatkovej cene, ktorá je daňovým výdavkom. Ak daňovým výdavkom je časť daňovej zostatkovej ceny vo výške 300 000 eur a 40 % z tejto časti daňovej zostatkovej ceny je krytých dotáciou, tzn., že prislúchajúca časť dotácie je v sume 120 000 eur. Táto časť zostatku dotácie v sume 120 000 eur je súčasťou základu dane v súlade s § 17 ods. 3 písm. f) ZDP.
 - na zostávajúcu časť zostatku dotácie prislúchajúcu daňovej zostatkovej cene, ktorá nie je daňovým výdavkom. Ak daňovým výdavkom nie je časť daňovej zostatkovej ceny vo výške 50 000 eur a 40 % z tejto časti daňovej zostatkovej ceny je krytých dotáciou, tzn., že prislúchajúca časť dotácia je v sume 20 000 eur. Táto časť zostatku dotácie v sume 20 000 eur sa nezahŕňa do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. c) ZDP
 Keďže výsledok hospodárenia je ovplyvnený výnosom z dotácie (účet 648) vo výške 140 000 eur, je potrebné vylúčiť z tohto výnosu časť vo výške 20 000 eur. Daňovník zníži výsledok hospodárenia podľa § 17 ods. 2 písm. c) ZDP o sumu 20 000 eur.
- **Posúdenie výnosu z predaja**
Výnos z predaja odpisovaného hmotného majetku, ktorý bol používaný na zabezpečovanie zdaniteľných príjmov, je zdaniteľným príjmom podľa § 2 písm. h) ZDP v takej výške a v tom zdaňovacom období, v ktorom ovplyvnil výsledok hospodárenia.
V tomto prípade je výnos z predaja (účet 641) vo výške 300 000 eur súčasťou výsledku hospodárenia, v tejto výške má byť aj súčasťou základu dane, a preto nie je potrebná osobitná úprava výsledku hospodárenia pri jeho transformácii na základ dane.

Celkový základ dane za zdaňovacie obdobie 2022 zistený z vyššie uvedených skutočností je + 120 000 eur.

| Tlačivo daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby | | | | |
|--|------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| | Riadok v tlačive | Položka znižujúca VH | Položka zvyšujúca VH | |
| Výsledok hospodárenia | r. 100 | | | + 90 000,00 |
| Vylúčenie časti DZC z DV | r. 16 Tab. A | | 50 000,00 | |
| Vylúčenie časti dotácie zo ZD | r. 290 | 20 000,00 | | |
| Základ dane | r. 301 | | | + 120 000,00 |

4.2. Pri vyradení hmotného majetku z dôvodu škody

Podľa § 19 ods. 3 písm. d) ZDP je daňovým výdavkom daňová zostatková cena (§ 25 ods. 3 ZDP) hmotného majetku vyradeného z dôvodu škody do výšky príjmov z náhrad zahrnutých do základu dane vrátane prijatých úhrad z predaja vyradeného majetku s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. g) ZDP.

Vo vzťahu k odpisovanému hmotnému majetku daňovým výdavkom nie sú podľa § 21 ods. 2 písm. e) ZDP manká a škody presahujúce prijaté náhrady s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. g) ZDP.

Podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP sú daňovým výdavkom škody nezavinené daňovníkom

1. vzniknuté v dôsledku živeľnej pohromy, napr. zemetrasenia, povodne, krupobitia, lavíny alebo blesku,
2. spôsobené neznámym páchatelom v zdaňovacom období, v ktorom bola táto skutočnosť potvrdená políciou.

Z uvedeného vyplýva, že ak dochádza k vyradeniu odpisovaného hmotného majetku v dôsledku škody, tak pri posúdení daňového dopadu jeho daňovej zostatkovej ceny môže nastať niektorá z nasledovných možností:

- daňová zostatková cena je nižšia ako prijaté náhrady, a preto je daňová zostatková cena v plnej výške daňovým výdavkom, alebo
- daňová zostatková cena je vyššia ako prijaté náhrady, pričom sa nejedná o prípady podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP, a preto jej časť do výšky prijatých náhrad je daňovým výdavkom a zostávajúca časť prevyšujúca prijaté náhrady nie je daňovým výdavkom, alebo
- daňová zostatková cena je v plnej výške vylúčená z daňových výdavkov, pretože daňovníkovi neplynuli žiadne náhrady a nejedná sa o prípady podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP, alebo
- daňová zostatková cena je v plnej výške daňovým výdavkom, pretože sú splnené podmienky podľa § 19 ods. 3 písm. g) ZDP.

Ak z dôvodu škody dochádza k vyradeniu hmotného majetku, ktorý bol úplne alebo čiastočne obstaraný z dotácií, a v čase vyradenia tohto majetku jeho daňová zostatková cena nie je nulová (nie je úplne odpísaný), je potrebné pri zahrnutí zostatku dotácie na obstaranie tohto majetku do základu dane postupovať obdobne ako je uvedené v bode 4.1.

4.3. Pri vyradení hmotného majetku z dôvodu likvidácie

Podľa § 19 ods. 3 písm. b) bod 2 ZDP je daňovým výdavkom daňová zostatková cena (§ 25 ods. 3 ZDP) hmotného majetku alebo pomerná časť daňovej zostatkovej ceny pri vyradení tohto hmotného majetku likvidáciou, pričom zostatková cena likvidovaného stavebného objektu alebo jeho časti v súvislosti s výstavbou nového stavebného objektu alebo technickým zhodnotením stavby sa zahnie do obstarávacej ceny.

Ak z dôvodu likvidácie dochádza k vyradeniu hmotného majetku, ktorý bol úplne alebo čiastočne obstaraný z dotácií, a v čase jeho vyradenia nie je jeho daňová zostatková cena nulová (nie je úplne odpísaný), plný zostatok dotácie na obstaranie tohto majetku je súčasťou základu dane v súlade s § 17 ods. 3 písm. f) ZDP, pretože celý prislúcha daňovej zostatkovej cene, ktorá je daňovým výdavkom.

4.4. Pri vyradení hmotného majetku z dôvodu darovania

Podľa § 21 ods. 2 písm. f) ZDP nie je daňovým výdavkom daňová zostatková cena (§ 25 ods. 3 ZDP) trvale vyradeného hmotného majetku a nehmotného majetku s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. b) až d) ZDP.

Ak z dôvodu darovania dochádza k vyradeniu hmotného majetku, ktorý bol úplne alebo čiastočne obstaraný z dotácií, a v čase jeho vyradenia nie je jeho daňová zostatková cena nulová (nie je úplne odpísaný), plný zostatok dotácie na obstaranie tohto majetku nie je súčasťou základu dane v súlade s § 17 ods. 3 písm. c) ZDP, pretože celý prislúcha daňovej zostatkovej cene, ktorá nie je daňovým výdavkom.

Primerane postupuje pri zahrnutí dotácie na obstaranie hmotného majetku aj daňovník, ktorý pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádza z § 17 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
December 2023

