



Finančné riaditeľstvo SR

19/DZPaU/2024/MU

Usmernenie k účtovaniu DPH v prípadoch podľa § 25a a § 53b zákona o DPH a k vplyvu na základ dane z príjmov daňovníka

Finančné riaditeľstvo SR na zabezpečenie jednotného postupu pri uplatňovaní zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), nadväzujúceho opatrenia o postupoch účtovania a pri uplatňovaní zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) vydáva usmernenie k účtovaniu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v prípadoch podľa § 25a a § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a k vplyvu na základ dane z príjmov daňovníka.

Usmernenie sa týka účtovných jednotiek účtujúcich podľa 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 „postupy účtovania“) a daňovníkov, ktorí v súlade s § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov pri zisťovaní základu dane vychádzajú z výsledku hospodárenia.

1. Právny rámec podľa zákona o DPH

Zákonom č. 344/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, sa s účinnosťou od 01.01.2021 doplnil § 25a, ktorým sa zaviedla právna úprava týkajúca sa opravy základu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „základ DPH“) pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby.

Nadväzne na túto úpravu bola odberateľovi ustanovená povinnosť na základe doplneného § 53b zákona o DPH opraviť odpočítanú DPH, ak za dodanie tovaru alebo služby nezaplatil a uplatnil si právo na odpočítanie DPH.

Podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru alebo služby **môže** platiteľ DPH - **dodávateľ**, ktorý je z tohto dodania povinný platiť DPH podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, **základ DPH znížiť**, ak mu po vzniku daňovej povinnosti odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby a jeho pohľadávka z tohto dodania sa stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH. Platiteľ DPH, ktorý dodáva tovar alebo službu s miestom dodania v tuzemsku, je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný platiť DPH, ak zákon o DPH neustanovuje inak.

Odberateľ je povinný opraviť odpočítanú DPH pri úplnom alebo čiastočne nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby v zmysle § 53b zákona o DPH.

Zmeny od 01.01.2023

Zákonom č. 516/2022 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH (ďalej len „novela zákona o DPH“), sa s účinnosťou od 01.01.2023 upravila povinnosť opraviť odpočítanú DPH podľa § 53b zákona o DPH a tiež sa upravil § 25a zákona o DPH.

Od 01.01.2023 sa v **§ 53b** zákona o DPH zaviedla **povinnosť odberateľa** vykonať opravu odpočítanej DPH z kúpených tovarov a služieb, v cene ktorých bola DPH uplatnená, ak sčasti alebo úplne neuhradil záväzok do 100 dní po jeho splatnosti.

Podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH je platiteľ povinný opraviť odpočítanú DPH, ak

- úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby, z ktorého je osobou povinnou platiť DPH dodávateľ podľa § 69 ods. 1, v rozsahu, v akom za dodanie tohto tovaru alebo služby nezaplatil, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 100 dní odo dňa splatnosti záväzku, alebo
- nebol povinný opraviť odpočítanú DPH podľa písmena a) a po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil odpočítanie DPH, nastane skutočnosť podľa § 25a ods. 2 písm. b), c) alebo písm. f) a platiteľ dostal

opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a), a to v tom zdaňovacom období, v ktorom dostal tento doklad, a to v rozsahu, v akom za dodanie tovaru alebo služby nezaplatil.

V súvislosti s touto zmenou bol upravený aj § 25a zákona o DPH, podľa ktorého **dodávateľ môže opraviť základ DPH**, ak mu odberateľ úplne alebo sčasti nezaplatí za dodanie tovaru alebo služby a jeho pohľadávka sa na účely zákona o DPH stane nevymožiteľnou. Podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2023 sa stáva pohľadávka nevymožiteľnou aj v prípade, ak uplynulo 150 dní od splatnosti pohľadávky za dodanie tovaru alebo služby, v rozsahu, v akom nebola zaplatená, a táto pohľadávka

1. nie je viac ako 1 000 eur vrátane DPH a platiteľ preukáže, že vykonal akýkoľvek úkon, ktorý smeruje k získaniu úhrady pohľadávky,
2. je viac ako 1 000 eur vrátane DPH a platiteľ preukáže, že sa domáha zaplatenia pohľadávky žalobou na súde okrem rozhodcovského súdu, alebo
3. je viac ako 1 000 eur vrátane DPH a platiteľ preukáže, že je vymáhaná v exekučnom konaní podľa osobitného predpisu.

Podľa § 85km ods. 2 zákona o DPH sa ustanovenie § 25a ods. 2 písm. a) v znení účinnom od 01.01.2023 uplatní na pohľadávky za dodanie tovaru alebo služby, pri ktorých 150 dní od splatnosti uplynulo po 31.12.2022. Ďalší postup na novú úpravu účinnú od 01.01.2023 je ustanovený v § 85km ods. 3 až 7 zákona o DPH.

Účtovné doklady, na základe ktorých sa účtujú skutočnosti vyplývajúce z § 53b a § 25a zákona o DPH

Ak je **odberateľ** povinný v zmysle § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH opraviť odpočítanú DPH (tzn. ak vznikne odberateľovi povinnosť opraviť odpočítanú DPH z dôvodu, že uplynulo 100 dní odo dňa splatnosti záväzku) účtuje o tejto povinnosti **na základe interného dokladu**.

Dodávateľ je povinný vyhotoviť opravný doklad podľa § 25a ods. 7 zákona o DPH, ak odberateľ bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou a

- a) platiteľ využil možnosť opraviť základ DPH podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH (ďalej v texte aj „opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH“) alebo
- b) platiteľ bol povinný vykonať opravu zníženého základu DPH podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH (ďalej v texte aj „opravný doklad k § 25a ods. 6 zákona o DPH“).

Poznámka:

Podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH platiteľ môže vykonať opravu základu DPH podľa odseku 1 najviac vo výške, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za dodanie tovaru alebo služby. Rozdiel medzi pôvodným základom DPH a opraveným základom DPH a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie najskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2; pôvodný základ DPH sa nemôže znížiť o sumu, ktorú platiteľ prijal v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby po tom, ako sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2.

Podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH, ak po znížení základu DPH podľa odseku 3 platiteľ prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou podľa odseku 2 akúkoľvek platbu, je platiteľ povinný vykonať opravu zníženého základu DPH, a to vo výške zodpovedajúcej prijatej platbe; ak platiteľ postúpi pohľadávku inej osobe, považuje sa to, že prijal platbu vo výške nevymožiteľnej pohľadávky podľa odseku 2. Platiteľ vykoná opravu zníženého základu DPH v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom túto platbu prijal.

Tieto opravné doklady vystavené v zmysle § 25a zákona o DPH nie sú opravnou faktúrou (§ 71 ods. 2 zákona o DPH).

Podľa § 25a ods. 8 zákona o DPH sa povinnosť vyhotoviť opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH a opravný doklad k § 25a ods. 6 zákona o DPH nevzťahuje na prípady, ak sa pohľadávka stala nevymožiteľnou u odberateľa - právnickej osoby, ktorá zanikla bez právneho nástupcu a u odberateľa - fyzickej osoby, ktorá zomrela.

Podmienky pre uplatnenie § 25a a § 53b zákona o DPH, definíciu nevymožiteľnej pohľadávky na tento účel, ako aj ďalšie súvislosti podľa zákona o DPH upravuje Metodický pokyn č. 6/DPH/2023/MP k oprave odpočítanej dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby podľa § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, vydaný v marci 2023.

2. Účtovanie v nadväznosti na § 25a a § 53b zákona o DPH

V postupoch účtovania je v § 52 ods. 11 ustanovený spôsob účtovania DPH v súvislosti s úpravou podľa § 25a a 53b zákona o DPH. Podľa tohto ustanovenia sa na účte 343 – Daň z pridanej hodnoty účtuje zníženie DPH, ak po vzniku daňovej povinnosti odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby a jeho pohľadávka z tohto dodania sa stala nevymožiteľná (podľa § 25a zákona o DPH) so súvzťažným zápisom na účet pohľadávok. Na účte 343 – Daň z pridanej hodnoty sa účtuje oprava odpočítanej DPH pri nevymožiteľnej pohľadávke (podľa § 53b zákona o DPH) so súvzťažným zápisom na účet záväzkov. To znamená, že zníženie DPH sa účtuje len súvahovo, bez vplyvu na výsledok hospodárenia. V zmysle § 4 ods. 1 postupov účtovania je potrebné dôsledné vytvorenie analytických účtov k účtu pohľadávok, záväzkov a aj k účtu dane z pridanej hodnoty tak, aby z účtovania bolo zrejmé, že ide o skutočnosti vyplývajúce z § 25a a § 53b zákona o DPH.

V nadväznosti na novelu zákona o DPH účinnú od 01.01.2023 sa súvzťažnosti ustanovené v § 52 ods. 11 postupov účtovania nemenia, je však prípustné pri účtovaní zníženia DPH (u dodávateľa) a opravy odpočítanej DPH (u odberateľa) namiesto súvzťažného účtu pohľadávok, resp. záväzkov použiť analytický účet k účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty, pričom aj v tomto prípade ide o tzv. zúčtovací účet ku skutočnostiam vyplývajúcim z § 25a a § 53b zákona o DPH.

Prehľad účtovných súvzťažností súvisiacich s § 25a a § 53b zákona o DPH, ak k pohľadávke nie je vytvorená opravná položka:

| P.č. | Účtovný prípad | DODÁVATEĽ | | ODBERATEĽ | |
|------|--|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| | | MD | D | MD | D |
| 1. | Splnenie dodávky (faktúra za dodanie) | | | | |
| | a) cena | 311 AÚ1 | | | 321 AÚ1 |
| | b) cena bez DPH | | 6XX | 5XX, 1XX, 0XX | |
| | c) DPH | | 343 AÚ1 | 343 AÚ1 | |
| 2. | Oprava odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH (interný doklad alebo opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH) | - | - | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4* | 343 AÚ2 |
| | Zníženie DPH podľa § 25a zákona o DPH (opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH) | 343 AÚ2 | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4* | - | - |
| 3. | Inkaso, resp. čiastočné inkaso pohľadávky/úhrada, resp. čiastočná úhrada záväzku (výpis z bankového účtu) | 221 | 311 AÚ1 | 321 AÚ1 | 221 |
| 4. | Oprava zníženého základu DPH a DPH z dôvodu inkasa/opravy opravenej odpočítanej DPH (opravný doklad k § 25a ods. 6 zákona o DPH) | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4 | 343 AÚ3 | 343 AÚ3 | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4 |
| 5. | Odpis zostatku pohľadávky/zánik zostatku záväzku (interný doklad) | 546 | 311 AÚ1 | 321 AÚ1 | 648 |
| 6. | Zúčtovanie prípadných zostatkov analytických účtov súvisiacich s § 25a a 53b zákona o DPH (interný doklad) | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4 | 648 | 548 | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4 |

* Je možné použiť aj účet 343 AÚ4, ktorý predstavuje zúčtovací účet k zníženiu základu DPH podľa § 25a zákona o DPH, resp. zúčtovací účet k oprave odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

Použité analytické účty:

U dodávateľa:

311 AÚ1 – Pohľadávka voči odberateľovi z titulu splnenia dodávky

343 AÚ1 – DPH z dodávky (daňová povinnosť)

311 AÚ2 alebo 343 AÚ4 – Zúčtovanie zníženia základu DPH podľa § 25a zákona o DPH

343 AÚ2 – Zníženie (oprava) základu DPH podľa § 25a zákona o DPH

343 AÚ3 – Oprava zníženého (opraveného) základu DPH podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH

U odberateľa:

321 AÚ1 – Záväzok voči dodávateľovi z titulu splnenia dodávky

343 AÚ1 – DPH na odpočítanie

321 AÚ2 alebo 343 AÚ4 – Zúčtovanie opravy odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

343 AÚ2 – Oprava odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

343 AÚ3 – Oprava opravenej odpočítanej DPH podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH

V súvislosti s pohľadávkami je nutné pripomenúť účtovanie opravnej položky k pohľadávkam v zmysle § 18 a § 57 ods. 1 postupov účtovania:

- opravná položka k pohľadávke sa tvorí najmä k pohľadávke, pri ktorej je opodstatnené predpokladať, že ju dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí, k spornej pohľadávke voči dlžníkovi, s ktorým sa vedie spor o jej uznanie (§ 18 ods. 7 postupov účtovania);
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa posudzuje opodstatnenosť účtovania tvorby opravnej položky a trvania opodstatnenosti existencie a sumy už vytvorenej opravnej položky k majetku. Posudzuje sa potreba účtovania upravujúcich závierkových účtovných prípadov podľa § 2a ods. 1 písm. b), napríklad v prípade vyhlásenia konkurzu alebo reštrukturalizácie na niektorého z odberateľov, ktoré sa uskutočnilo po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorým sa spravidla potvrdí, že znehodnotenie pohľadávok existovalo už ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (§ 18 ods. 9 postupov účtovania);
- tvorba opravnej položky k pohľadávke sa účtuje na ľarchu účtu 547 – Tvorba a zúčtovanie opravnej položky k pohľadávke so súvzťažným zápisom v prospech účtu 391 – Opravné položky k pohľadávkam (§ 18 ods. 10 postupov účtovania);
- zúčtovanie opravnej položky sa účtuje z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva alebo z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku:
 - zúčtovanie opravnej položky z dôvodu vyradenia majetku z účtovníctva, sa účtuje na ľarchu vecne príslušného súvahového účtu opravných položiek so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu majetku (§ 18 ods. 13 postupov účtovania);
 - zúčtovanie opravnej položky z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku sa účtuje na ľarchu vecne príslušného súvahového účtu opravnej položky so súvzťažným zápisom v prospech účtu 547 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam (§ 18 ods. 14 postupov účtovania).

Vzhľadom k tomu, že sa menovitá hodnota pohľadávky pri znížení základu DPH a DPH nemení, nemajú skutočnosti súvisiace s uplatnením § 25a zákona o DPH vplyv na účtovanie opravnej položky.

Prehľad účtovných súvzťažností súvisiacich s § 25a a 53b zákona o DPH, ak k pohľadávke je vytvorená opravná položka:

| P.č. | Účtovný prípad | DODÁVATEĽ | | ODBERATEĽ | |
|------|--|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| | | MD | D | MD | D |
| 1. | Splnenie dodávky (faktúra za dodanie) | | | | |
| | a) cena | 311 AÚ1 | | | 321 AÚ1 |
| | b) cena bez DPH | | 6XX | 5XX, 1XX, 0XX | |
| | c) DPH | | 343 AÚ1 | 343 AÚ1 | |
| 2. | Tvorba opravnej položky k pohľadávke (interný doklad) | 547 | 391 | - | - |
| 3. | Oprava odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH (interný doklad alebo opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH od dodávateľa) | - | - | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4* | 343 AÚ2 |
| | Zníženie DPH podľa § 25a zákona o DPH (opravný doklad k § 25a ods. 3 zákona o DPH) | 343 AÚ2 | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4* | - | - |
| 4. | Inkaso, resp. čiastočné inkaso pohľadávky/úhrada, resp. čiastočná úhrada záväzku (výpis z bankového účtu) | 221 | 311 AÚ1 | 321 AÚ1 | 221 |
| 5. | Oprava zníženého základu DPH a DPH z dôvodu inkasa/opravy opravenej odpočítanej DPH (opravný doklad k § 25a ods. 6 zákona o DPH) | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4 | 343 AÚ3 | 343 AÚ3 | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4 |
| 6. | Odpis zostatku pohľadávky / záväzku (interný doklad) | 546 | 311 AÚ1 | 321 AÚ1 | 648 |

| | | | | | |
|----|--|-----------------------------|-----|-----|-----------------------------|
| 7. | Zúčtovanie prípadných zostatkov analytických účtov súvisiacich s § 25a a § 53b zákona o DPH (interný doklad) | 311 AÚ2 alebo 343 AÚ4 | 648 | 548 | 321 AÚ2 alebo 343 AÚ4 |
|----|--|-----------------------------|-----|-----|-----------------------------|

* Je možné použiť aj účet 343 AÚ4, ktorý predstavuje zúčtovací účet k zníženiu základu DPH podľa § 25a zákona o DPH, resp. zúčtovací účet k oprave odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

3. Vplyv skutočností podľa § 25a a § 53b zákona o DPH na základ dane z príjmov u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva

Obchodné záväzkové vzťahy medzi podnikateľmi spadajú do rozsahu pôsobnosti zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“). Ak niektoré otázky nemožno riešiť podľa ustanovení Obchodného zákonníka, riešia sa podľa predpisov občianskeho práva. V súlade s vymedzením podnikateľa v § 2 ods. 2 Obchodného zákonníka, podnikateľom je aj osoba zapísaná v obchodnom registri, tzn. aj obchodná spoločnosť.

Záväzkové právo je predmetom úpravy Obchodného zákonníka, ako aj zákona č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“). Podľa § 324 Obchodného zákonníka záväzok zanikne, ak sa veriteľovi splní. Podľa § 559 Občianskeho zákonníka dlh zanikne jeho splnením. Peňažný záväzok zaniká spravidla zaplatením, alebo inou formou v zmysle dohody zmluvných strán (napr. započítaním, atď.).

Podľa § 25 ods. 1 písm. c) zákona o účtovníctve sa pohľadávka a záväzok pri ich vzniku oceňujú menovitou hodnotou. V súlade s § 25 ods. 6 zákona o účtovníctve menovitou hodnotou je suma, na ktorú pohľadávka alebo záväzok znejú, tzn. suma vrátane DPH.

Z vyššie popísaných postupov účtovania vyplýva, že účtovanie o znížení podľa § 25a zákona o DPH a účtovanie o oprave odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH má zúčtovací charakter, tzn. počas trvania pohľadávky dodávateľa sa nemení menovitá hodnota tejto pohľadávky a rovnako počas trvania záväzku odberateľa sa nemení menovitá hodnota tohto záväzku. Uvedené platí počas celej doby trvania záväzku (pohľadávky), tzn. do zaplatenia alebo čiastočného zaplatenia záväzku (inkasa alebo čiastočného inkasa pohľadávky), resp. až do zániku záväzku (pohľadávky) z iných dôvodov než zaplatenie.

Ak do okamihu zániku záväzku (pohľadávky) nedôjde k jeho zaplateniu (recipročne k inkasu pohľadávky), avšak záväzok (pohľadávka) zanikne z iných dôvodov než zaplatenie (napr. z dôvodu upustenia od vymáhania pohľadávky veriteľom), v tom zdaňovacom období, v ktorom záväzok (pohľadávka) zanikne, odberateľ vysporiada zostatok na zúčtovacom účte k oprave odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH na ťarchu nákladového účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť a dodávateľ vysporiada zostatok na zúčtovacom účte k zníženiu základu DPH podľa § 25a zákona o DPH v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy na hospodársku činnosť. Vysporiadanie zostatkov na zúčtovacích účtoch k § 53b a § 25a zákona o DPH na ťarchu nákladov (účet 548) alebo v prospech výnosov (účet 648) je súčasťou základu dane vo výške, v ktorej ovplyvňuje výsledok hospodárenia.

3.1 Z pohľadu dodávateľa

Daňovník, ktorý je účtovnou jednotkou, tvorí k pohľadávke, pri ktorej je opodstatnené predpokladať, že ju dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí alebo je sporná, opravnú položku na ťarchu nákladov (pozri 2. časť tohto usmernenia). Takto zaučtovaný náklad je daňovým výdavkom po splnení podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov.

Podľa § 19 ods. 3 písm. f) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je tvorba opravných položiek podľa § 20, a to za podmienok ustanovených zákonom o dani z príjmov, pričom daňovo uznané opravné položky sú taxatívne vymenované v § 20 ods. 2 písm. a) až h).

V prípade daňového výdavku na tvorbu opravnej položky k nepremičanej pohľadávke podľa § 20 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov musia byť súčasne splnené nasledovné podmienky:

- daňovník účtoval o tvorbe opravnej položky k pohľadávke v dostatočnej výške (§ 20 ods. 3 zákona o dani z príjmov),
- pohľadávka je nepremičaná (§ 20 ods. 3 zákona o dani z príjmov),

- Pohľadávka sa na účely zákona o dani z príjmov považuje k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia za nepremlčanú, ak v príslušnom zdaňovacom období bola aspoň jeden kalendárny deň nepremlčaná.
- pohľadávka je riziková, tzn. že existuje riziko, že dlžník pohľadávku úplne alebo čiastočne nezaplatí (§ 20 ods. 14 zákona o dani z príjmov),
 - pohľadávka bola zahrnutá do zdaniteľných príjmov (§ 20 ods. 14 zákona o dani z príjmov),
(Poznámka: Ak ide o daňovníka, ktorý vykonáva obchodnú činnosť spočívajúcu v poskytovaní spotrebiteľských úverov, daňovým výdavkom je tvorba opravnej položky aj na časť pohľadávky vzťahujúcu sa na istinu a úrok zahrnutý do príjmov zo spotrebiteľského úveru.)
 - výška daňového výdavku je limitovaná stanoveným percentom z menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatenej časti v závislosti od počtu dní uplynutých od splatnosti pohľadávky [§ 20 ods. 14 písm. a) až c) zákona o dani z príjmov]
 - o ak od splatnosti pohľadávky k dátumu účtovania o tvorbe opravnej položky k tejto pohľadávke uplynula doba dlhšia ako 360 dní, do daňových výdavkov sa zahrnie tvorba opravnej položky najviac do výšky 20 % menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatenej časti,
 - o ak od splatnosti pohľadávky k dátumu účtovania o tvorbe opravnej položky k tejto pohľadávke uplynula doba dlhšia ako 720 dní, do daňových výdavkov sa zahrnie tvorba opravnej položky najviac do výšky 50 % menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatenej časti,
 - o ak od splatnosti pohľadávky k dátumu účtovania o tvorbe opravnej položky k tejto pohľadávke uplynula doba dlhšia ako 1080 dní, do daňových výdavkov sa zahrnie tvorba opravnej položky najviac do výšky 100 % menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej nesplatenej časti,
 - pohľadávka nie je nadobudnutá postúpením a nie je možné ju započítať so splatnými záväzkami voči dlžníkovi (§ 20 ods. 15 zákona o dani z príjmov).

Dôvodom zániku pohľadávky môže byť aj jej postúpenie (cesia). V takom prípade záväzok dlžníka stále trvá, ale je povinný plniť ho inému veriteľovi. Podmienky pre uplatnenie daňového výdavku pri postúpení pohľadávky ocenennej menovitou hodnotou ustanovuje § 19 ods. 3 písm. h) zákona o dani z príjmov.

K zániku pohľadávky môže dôjsť aj z iných dôvodov než inkaso, či postúpenie. V takom prípade daňovník natrvalo vyraduje pohľadávku zo svojho majetku a účtuje o odpise pohľadávky. Odpis pohľadávky je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. h), alebo § 19 ods. 2 písm. r), alebo § 19 ods. 3 písm. t) zákona o dani z príjmov pri splnení podmienok ustanovených zákonom.

Daňovník, ktorý pri zisťovaní základu dane vychádza z § 17 ods. 1 písm. b) a c) zákona o dani z príjmov, je povinný vykonať úpravy základu dane podľa § 17 ods. 28, ak dochádza k odpisu pohľadávky, k postúpeniu pohľadávky alebo k čiastočnému inkasu pohľadávky v prípade, že k predmetnej pohľadávke v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach uplatnil v daňových výdavkoch tvorbu opravnej položky.

Vo všetkých z menovaných ustanovení zákona o dani z príjmov sa používa pojem „menovitá hodnota pohľadávky“. V súvislosti s týmto pojmom je zámerom tohto usmernenia vysvetliť u daňovníka v pozícii dodávateľa - platiteľa DPH vplyv účtovania o oprave základu DPH podľa § 25a zákona o DPH na jeho základ dane z príjmov právnickej osoby.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že v prípade pohľadávky ocenennej menovitou hodnotou sa na účely uplatnenia daňového výdavku podľa zákona o dani z príjmov za menovitou hodnotu pohľadávky považuje plná menovitá hodnota pohľadávky, ktorou bola pohľadávka ocenená pri jej vzniku, resp. nezinkasovaná časť menovitej hodnoty tejto pohľadávky (ak došlo k čiastočnému inkasu) bez ohľadu na účtovanie o oprave základu DPH podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že sa pohľadávka považuje na účely zákona o DPH za nevymožiteľnú. Účtovanie o oprave základu DPH a DPH u dodávateľa má len zúčtovací charakter a nemení menovitou hodnotu pohľadávky, dodávateľ má právo inkasovať plnú menovitou hodnotu pohľadávky, ktorou bola pohľadávka ocenená pri jej vzniku.

Pohľadávka, ktorá sa na účely zákona o DPH označuje ako nevymožiteľná [§ 25a ods. 1 písm. a) body 1 až 3 zákona o DPH], nie je na účely zákona o účtovníctve a zákona o dani z príjmov považovaná za nevymožiteľnú. Na účely zákona o dani z príjmov sa naďalej v súvislosti s pohľadávkou používajú podmienky explicitne určené pre daňový výdavok

- na tvorbu opravnej položky k nepremlčanej rizikovej pohľadávke podľa § 20 ods. 2 písm. b) a nadväzujúcich ustanovení zákona o dani z príjmov,

- pri odpise pohľadávky podľa § 19 ods. 2 písm. h), r) a § 19 ods. 3 písm. t) zákona o dani z príjmov,
- pri postúpení pohľadávky ocenej menovitou hodnotou podľa § 19 ods. 3 písm. h) zákona o dani z príjmov.

3.2 Z pohľadu odberateľa

Daňovník, ktorý je účtovnou jednotkou, vykazuje záväzok až do momentu jeho zániku. Pri vzniku záväzku tento oceňuje menovitou hodnotou (suma v rátane DPH), pričom účtovanie o oprave odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH má len zúčtovací charakter a nemení menovitou hodnotu záväzku.

Zákon o dani z príjmov postihuje daňovníka, ak záväzok prislúchajúci k daňovému výdavku, neuhradí riadne a včas, a to osobitnou úpravou základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov. Daňovník, okrem daňovníka podľa osobitného predpisu a daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz, základ dane z príjmov, pri zisťovaní ktorého vychádza z § 17 ods. 1 písm. b) a c) zákona o dani z príjmov, upraví o výšku záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), ktorý je podľa § 19 daňovým výdavkom, a to aj k výdavku (nákladu) prislúchajúceho k odpisovanému a neodpisovanému majetku, zásobám, finančnému majetku a inému majetku, pri ktorom vzniká výdavok (náklad) pri jeho zaradení alebo vyradení zo spotreby alebo z používania, alebo neuhradenej časti takéhoto záväzku, ako aj o výšku záväzku účtovaného ako zníženie výnosu (príjmu) tak, aby zvýšenie základu dane z príjmov, ak od dohodnutej lehoty splatnosti záväzku, ktorú na účely tohto ustanovenia nie je možné predĺžiť, uplynula doba dlhšia ako

- 360 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 20 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti,
- 720 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 50 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti,
- 1 080 dní, predstavovalo v úhrne najmenej 100 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že na účely úpravy základu dane z príjmov podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov sa za nezaplatený záväzok odberateľa považuje plná menovitá hodnota záväzku, ktorou bol záväzok ocenený pri jeho vzniku, resp. nezaplatená časť menovitej hodnoty tohto záväzku (ak došlo k čiastočnej úhrade) bez ohľadu na účtovanie o oprave odpočítanej DPH na osobitnom analytickom účte k účtu záväzkov. Opravou odpočítanej DPH podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH nezaničí odberateľovi peňažný záväzok (alebo časť záväzku) voči veriteľovi zaplatiť za prevzatý tovar alebo prijatú službu.

Ak dochádza k zániku záväzku z iných dôvodov než jeho zaplatenie a daňovník počas trvania tohto záväzku vykonával úpravy základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov (z dôvodu nezaplatenia tohto záväzku), daňovník vykoná úpravu základu dane podľa § 17 ods. 32 v závislosti od dôvodu zániku záväzku.

Ak záväzok zaniká napríklad z dôvodu jeho odpisu, tak daňovník zníži základ dane v súlade s § 17 ods. 32 písm. b) zákona o dani z príjmov o výšku záväzku, o ktorú v minulých zdaňovacích obdobiach zvýšil základ dane podľa § 17 ods. 27, a to najviac do výšky zaúčtovaného výnosu v tom zdaňovacom období, v ktorom o výnose účtuje.

4. Príklady k zisteniu základu dane z príjmov daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva v nadväznosti na účtovanie o skutočnostiach podľa § 25a a § 53b zákona o DPH

V nižšie uvádzaných príkladoch vychádzame z predpokladu, že splnenie dodávky, ktorá je predmetom fakturácie, je u dodávateľa zdaniteľným príjmom podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov a recipročne u odberateľa prijaté plnenie je daňovým výdavkom podľa § 2 písm. i) a § 19 a nasl. ustanovení zákona o dani z príjmov jednorazovo, alebo pri zúčtovaní do spotreby alebo prostredníctvom daňových odpisov.

Príklad č. 1

Bez tvorby opravnej položky k pohľadávke + odpis pohľadávky a odpis záväzku

- Pohľadávka dodávateľa za splnenú dodávku v menovitej hodnote 120 eur, z toho základ DPH 100 eur + DPH 20 eur.
Záväzok odberateľa za prijaté plnenie v menovitej hodnote 120 eur, z toho základ DPH 100 eur + DPH 20 eur.*
- Odberateľ svoj záväzok nezaplatil, pričom uplynulo 100 dní od splatnosti, preto je povinný opraviť odpočítanú DPH v zmysle § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH.*
- Pohľadávka sa v zmysle § 25a zákona o DPH po 150 dňoch od jej splatnosti stala nevymožiteľnou, dodávateľ vystavil doklad o oprave základu DPH a DPH v plnej výške 120 eur a účtuje sa o znížení DPH.*

4. Dodávateľ sa rozhodol upustiť od vymáhania pohľadávky a účtovať o jej odpise. Odberateľ zaúčtuje zánik záväzku z dôvodu odpisu.
5. Zúčtovanie na zúčtovacom účte ku skutočnostiam vyplývajúcim z § 25a a 53b zákona o DPH.

| P.č. | Účtovný prípad | Suma | Dodávateľ | | Odberateľ | |
|------|---|------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| | | | MD | D | MD | D |
| 1. | Splnenie dodávky (faktúra za dodanie) | | | | | |
| | a) cena | 120 | 311.100 | | | 321.100 |
| | b) cena bez DPH | 100 | | 6xx | 0xx, 1xx, 5xx | |
| | c) DPH | 20 | | 343.100 | 343.100 | |
| 2. | Oprava odpočítanej DPH (interný doklad) | 20 | - | - | 321.200 alebo 343.200 | 343.300 |
| 3. | Zníženie dane (doklad o oprave základu DPH a DPH) | 20 | 343.300 | 311.200 alebo 343.200 | - | - |
| 4. | Odpis pohľadávky/zánik záväzku | 120 | 546 | 311.100 | 321.100 | 648 |
| 5. | Zúčtovanie AÚ | 20 | 311.200 alebo 343.200 | 648 | 548 | 321.200 alebo 343.200 |

Analytické účty u dodávateľa:

311.100 – Pohľadávka voči odberateľovi z titulu splnenia dodávky

343.100 – DPH z dodávky (daňová povinnosť)

311.200 alebo 343.200 – Zúčtovanie zníženia základu DPH podľa § 25a zákona o DPH

343.300 – Zníženie základu DPH podľa § 25a zákona o DPH

Analytické účty u odberateľa:

321.100 – Záväzok voči dodávateľovi z titulu splnenia dodávky

343.100 – DPH na odpočítanie

321.200 alebo 343.200 – Zúčtovanie opravy odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

343.300 – Oprava odpočítanej DPH podľa § 53b zákona o DPH

Posúdenie vplyvu jednotlivých účtovných prípadov na základ dane z príjmov:

1. Dodávateľ zahmie do zdaniteľných príjmov podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov zaúčtovaný výnos zo splnenia dodávky (100 eur).

Ak odberateľ účtuje o vzniku nákladu, zaúčtovaný náklad (100 eur) zahmie do daňových výdavkov v súlade s podmienkami, ktoré zákon o dani z príjmov určuje pre tento konkrétny druh nákladu. V závislosti od charakteru prijatej dodávky odberateľovi môže vzniknúť daňový výdavok zo spotreby prijatej dodávky alebo z opotrebovania prijatej dodávky až postupne počas viacerých zdaňovacích období.

2. Menovitá hodnota záväzku dodávateľa v súvislosti s účtovaním o oprave odpočítanej DPH podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH sa nemení. Menovitá hodnota záväzku po účtovaní v súvislosti s § 53b zákona o DPH ostáva vo výške 120 eur.

Ak záväzok bude po splatnosti viac ako 360 dní, daňovník má povinnosť zvýšiť základ dane podľa § 17 ods. 27 písm. a) zákona o dani z príjmov najmenej o 20 % menovitej hodnoty tohto záväzku, čo v danom prípade znamená zvýšenie základu dane najmenej o 24 eur (20 % zo 120 eur). V ďalších zdaňovacích obdobiach daňovník zvyšuje základ dane v súlade s § 17 ods. 27 písm. b) a následne v súlade s § 17 ods. 27 písm. c) zákona o dani z príjmov.

3. Menovitá hodnota pohľadávky dodávateľa v súvislosti s účtovaním o oprave základu DPH podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH sa nemení. Menovitá hodnota pohľadávky po účtovaní v súvislosti s § 25a zákona o DPH ostáva vo výške 120 eur.

4. Dodávateľ:

Náklad účtovaný z dôvodu odpisu pohľadávky u dodávateľa vo výške jej plnej menovitej hodnoty (120 eur) je daňovým výdavkom len po splnení podmienok ustanovených v § 19 ods. 2 písm. h) alebo § 19 ods. 2 písm. r) alebo § 19 ods. 3 písm. t) zákona o dani z príjmov. Zákon o dani z príjmov ustanovuje vlastné kritériá, pri splnení

ktorých sa pohľadávka považuje za nevymožiteľnú, a teda možno jej hodnotu uplatniť v daňových výdavkoch, pričom tieto kritériá sú odlišné od definície nevymožiteľnej pohľadávky na účely zákona o DPH.

Odberateľ:

Výnos účtovaný z dôvodu odpisu záväzku odberateľa (120 eur) je jeho zdaniteľným príjmom, pokiaľ nespĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 13 ods. 1 písm. d) alebo písm. f) zákona o dani z príjmov. Ak daňovník v priebehu trvania záväzku počas jednotlivých zdaňovacích období vykonával v súvislosti s týmto záväzkom úpravu základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, tak v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k odpisu záväzku, vykoná úpravu základu dane podľa § 17 ods. 32 písm. b). Tzn., že mimoučtovne zníži základ dane o tú časť z menovitej hodnoty záväzku, o ktorú v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach zvyšoval základ dane v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, avšak najviac do výšky zaúčtovaného výnosu.

5. Zúčtovanie zostatkov na AÚ

- u dodávateľa v prospech výnosov (648) – zaúčtovaný výnos je súčasťou jeho zdaniteľných príjmov v takej výške, v akej ovplyvňuje výsledok hospodárenia,
- u odberateľa na ľarchu nákladov (548) - zaúčtovaný náklad je daňovým výdavkom v takej výške, v akej ovplyvňuje výsledok hospodárenia.

Príklad č. 2

S tvorbou opravnej položky k pohľadávke + odpis pohľadávky a odpis záväzku

1. Pohľadávka dodávateľa za splnenú dodávku v menovitej hodnote 120 eur, z toho základ DPH 100 eur + DPH 20 eur.
Záväzok odberateľa za prijaté plnenie v menovitej hodnote 120 eur, z toho základ DPH 100 eur + DPH 20 eur.
2. K pohľadávke dodávateľa je tvorená opravná položka vo výške 100 % jej menovitej hodnoty.
3. Odberateľ svoj záväzok nezaplatil, pričom uplynulo 100 dní od splatnosti, preto je povinný opraviť odpočítanú DPH v zmysle § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH.
4. Pohľadávka sa v zmysle § 25a zákona o DPH stala po 150 dňoch od jej splatnosti nevymožiteľnou, dodávateľ vystavil doklad o oprave základu DPH a DPH v plnej výške 120 eur a účtuje sa o znížení DPH.
5. Dodávateľ sa rozhodol upustiť od vymáhania pohľadávky a účtovať o jej odpise. Keďže bola vytvorená opravná položka k pohľadávke, vyradenie pohľadávky z dôvodu jej odpisu sa účtuje súvahovo. Odberateľ zaúčtuje zánik záväzku z dôvodu odpisu.
6. Zúčtovanie na zúčtovacom účte ku skutočnostiam vyplývajúcim z § 25a a 53b zákona o DPH.

| P.č. | Účtovný prípad | Suma | Dodávateľ | | Odberateľ | |
|------|---|------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| | | | MD | D | MD | D |
| 1. | Splnenie dodávky (faktúra za dodanie) | | | | | |
| | a) cena | 120 | 311.100 | | | 321.100 |
| | b) cena bez DPH | 100 | | 6xx | 0xx, 1xx, 5xx | |
| | c) DPH | 20 | | 343.100 | 343.100 | |
| 2. | Tvorba opravnej položky | 120 | 547 | 391 | - | - |
| 3. | Oprava odpočítanej DPH | 20 | - | - | 321.100 alebo 343.200 | 343.300 |
| 4. | Zníženie dane (doklad o oprave základu DPH a DPH) | 20 | 343.300 | 311.200 alebo 343.200 | - | - |
| 5. | Odpis pohľadávky / zánik záväzku | 120 | 391 | 311.100 | 321.100 | 648 |
| 6. | Zúčtovanie AÚ | 20 | 311.200 alebo 343.200 | 648 | 548 | 321.200 alebo 343.200 |

Analytické účty sú použité rovnaké ako v príklade č. 1.

Posúdenie vplyvu jednotlivých účtovných prípadov na základ dane z príjmov:

1. Dodávateľ zahnie do zdaniteľných príjmov podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov zaúčtovaný výnos zo splnenia dodávky (100 eur).
Ak odberateľ účtuje o vzniku nákladu, zaúčtovaný náklad (100 eur) zahnie do daňových výdavkov v súlade s podmienkami, ktoré zákon o dani z príjmov určuje pre tento konkrétny druh nákladu. V závislosti od

charakteru prijatej dodávky odberateľovi môže vzniknúť daňový výdavok zo spotreby prijatej dodávky alebo z opotrebovania prijatej dodávky až postupne počas viacerých zdaňovacích období.

2. Zaúčtovaný náklad na tvorbu opravnej položky k pohľadávke je daňovým výdavkom len po splnení podmienok podľa § 19 ods. 3 písm. f) a nadväzujúcich ust. zákona o dani z príjmov. Menovitá hodnota pohľadávky je vo výške 120 eur.

3. Menovitá hodnota záväzku dodávateľa (120 eur) sa v súvislosti s účtovaním o oprave odpočítanej DPH podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH nemení. Menovitá hodnota záväzku po účtovaní v súvislosti s § 53b zákona o DPH ostáva vo výške 120 eur.

Ak napr. záväzok bude po splatnosti viac ako 360 dní, daňovník má povinnosť zvýšiť základ dane najmenej o 20 % menovitej hodnoty tohto záväzku, čo v danom prípade znamená zvýšenie základu dane najmenej o 24 eur (20 % zo 120 eur). V ďalších zdaňovacích obdobiach daňovník zvyšuje základ dane v súlade s § 17 ods. 27 písm. b) a následne v súlade s § 17 ods. 27 písm. c) zákona o dani z príjmov.

4. Na účely zákona o dani z príjmov sa menovitá hodnota pohľadávky dodávateľa v súvislosti s účtovaním o oprave základu DPH podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH nemení. Menovitá hodnota pohľadávky po účtovaní v súvislosti s § 25a zákona o DPH ostáva vo výške 120 eur.

5. Dodávateľ:

Pri odpise pohľadávky dodávateľa z dôvodu upustenia od jej vymáhania, ak v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach bola tvorba opravnej položky k predmetnej pohľadávke daňovým výdavkom, je daňovník povinný vykonať úpravu základu dane podľa § 17 ods. 28 písm. b) zákona o dani z príjmov. Táto úprava pozostáva z dvoch krokov:

a. zvýšenie základu dane o sumu opravnej položky, ktorej tvorba bola v minulosti uznaná za daňový výdavok podľa § 19 ods. 3 písm. f) zákona o dani z príjmov a súčasne

b. zníženie základu dane o daňový výdavok na odpis pohľadávky podľa § 19 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov. Konkrétna suma zníženia základu dane sa odvíja od splnenia kritéria nepremlčania pohľadávky (§ 20 ods. 3 zákona o dani z príjmov), od splnenia ďalších podmienok podľa § 19 ods. 2 písm. r) zákona o dani z príjmov, napr. od počtu dní uplynutých od splatnosti pohľadávky k dátumu odpisu tejto pohľadávky, atď.

Odberateľ:

Výnos účtovaný z dôvodu odpisu záväzku odberateľa (120 eur) je jeho zdaniteľným príjmom, pokiaľ nespĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 13 ods. 1 písm. d) alebo písm. f) zákona o dani z príjmov. Ak daňovník v priebehu trvania záväzku počas jednotlivých zdaňovacích období vykonával v súvislosti s týmto záväzkom úpravu základu dane podľa § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, tak v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k odpisu záväzku, vykoná úpravu základu dane podľa § 17 ods. 32 písm. b). Tzn., že mimoúčtovne zníži základ dane o tú časť z menovitej hodnoty záväzku, o ktorú v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach zvyšoval základ dane v súlade s § 17 ods. 27 zákona o dani z príjmov, avšak najviac do výšky zaúčtovaného výnosu.

6. Zúčtovanie zostatkov na AÚ

- u dodávateľa v prospech výnosov (648) – zaúčtovaný výnos je súčasťou jeho zdaniteľných príjmov v takej výške, v akej ovplyvňuje výsledok hospodárenia,
- u odberateľa na ľarchu nákladov (548) – zaúčtovaný náklad je daňovým výdavkom v takej výške, v akej ovplyvňuje výsledok hospodárenia.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR
Máj 2024