

Metodický pokyn

k opravám chýb minulých účtovných období podľa § 17 ods. 15 a 29 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom od 1. januára 2014

Obsah:

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Zisťovanie základu dane v nadväznosti na § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov
2. oddiel Zisťovanie základu dane podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov

Úvodné ustanovenie

V súlade s § 14 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), sa základ dane právnickej osoby zistí podľa § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov. Pri zisťovaní základu dane sa podľa § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov u daňovníka, ktorý účtuje v systave podvojného účtovníctva, vychádza z výsledku hospodárenia.

Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov je základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) **pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti** zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. k) zákona o dani z príjmov daňovou stratou je rozdiel, o ktorý daňové výdavky prevyšujú zdaniteľné príjmy **pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti** zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Pri zisťovaní daňovej straty sa v súlade s § 17 ods. 22 zákona o dani z príjmov postupuje rovnako, ako pri zisťovaní základu dane.

1. oddiel Zisťovanie základu dane v nadväznosti na § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov

Pri zisťovaní základu dane z príjmov sa uplatňuje hlavne zásada rešpektovania vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. V nadväznosti na dodržanie tejto podmienky sa v zmysle § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov opravy chýb minulých účtovných období zahrnujú do základu dane toho zdaňovacieho obdobia, s ktorým vecne a časovo súvisia.

Zákonom č. 659/2004 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť 01. 01. 2005, bola do § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov doplnená druhá veta týkajúca sa opravy chýb z minulých účtovných období, ktorá bola upravená ďalšou novelou zákona o dani z príjmov - zákonom č. 534/2005 Z. z. s účinnosťou od 15. 12. 2005. V nadväznosti na uvedené úpravy zákona, opravy chýb minulých účtovných období, ak ide o náklady (výdavky) uznané za daňový výdavok alebo o výnosy (príjmy) zahrňované do zdaniteľných príjmov, sa zahrnujú do základu dane toho zdaňovacieho obdobia, s ktorým vecne a časovo súvisia, bez ohľadu na to, či sa účtujú do nákladov, výnosov alebo na účet nerozdelený zisk minulých rokov.

Podľa § 5 ods. 1 Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva (ďalej len „postupy účtovania v PÚ“) opravy nevýznamných nákladov a nevýznamných výnosov sa účtujú ako účtovné prípady bežného účtovného obdobia na príslušných účtoch nákladov alebo výnosov z hospodárskej činnosti účtovnej jednotky. Na účte 428 - *Nerozdelený zisk minulých rokov* alebo na účte 429 - *Neuhradená strata minulých rokov* sa v zmysle § 59 ods. 13 postupov účtovania v PÚ účtujú okrem iných skutočností aj významné opravy chýb minulých účtovných období. Opravy chýb minulých účtovných období sa účtujú v tom účtovnom období, v ktorom boli zistené v závislosti od významnosti zistených chýb stanovenej v účtovníctve daňovníka.

Opravy chýb minulých účtovných období bez ohľadu na spôsob ich účtovania (do nákladov, výnosov, resp. na účtoch 428 alebo 429) sa zahrnujú do základu dane v tom zdaňovacom období, s ktorým časovo a vecne súvisia, napriek skutočnosti, že sú súčasťou výsledku hospodárenia v účtovnom období, v ktorom sa oprava vykonala.

Na základe uvedenej skutočnosti po zaúčtovaní opravy chýb minulých účtovných období vzniká daňovníkovi povinnosť podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, s ktorým výnosy zahrňované do základu dane a daňové výdavky súvisia, s výnimkou uvedenou v § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov.

Příklad č. 1:

Spoločnosť v roku 2010 nezaúčtovala vystavenú odberateľskú faktúru za predaj výrobkov zákazníkovi v sume 600 €. Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len daňové priznanie) za rok 2010 predložila daňovému úradu dňa 31. 03. 2011. Uvedenú chybu zistila v máji v roku 2014, po schválení účtovnej závierky za rok 2010.

V súlade s postupmi účtovania v PÚ zaúčtovala faktúru do výnosov na účet 601 – Tržby za vlastné výrobky, v máji 2014. Na základe internej smernice účtovnej jednotky k postupom účtovania predmetná suma predstavovala nevýznamnú chybu.

Opravu chyby, ktorá bola zaúčtovaná v roku 2014 a predstavovala výnos, ktorý vecne a časovo súvisí so zdaňovacím obdobím roku 2010, spoločnosť zahrnie do základu dane za zdaňovacie obdobie roka 2010 v súlade s § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov podaním dodatočného daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len „dodatočné daňové priznanie“) za rok 2010. Daňovník nemôže uplatniť postup podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov, pretože základ dane v roku 2010 bol z dôvodu nezaúčtovania výnosu v správnej výške nižší, ako v skutočnosti mal byť.

Podanie dodatočného daňového priznania daňovník musí posúdiť aj v nadväznosti na § 16 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Daňovník, ktorý zistil, že jeho daň za zdaňovacie obdobie roku 2010 mala byť vyššia, je podľa § 16 ods. 2 daňového poriadku povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roku 2010. Povinnosť podať dodatočné daňové priznanie má podľa § 16 ods. 3 písm. c) daňového poriadku aj ten daňovník, ktorý zistil, že jeho daňová strata za zdaňovacie obdobie roku 2010 mala byť nižšia ako bola uvedená v daňovom priznaní. Možnosť podať dodatočné daňové priznanie má daňovník v prípadoch uvedených v § 16 ods. 4 daňového poriadku.

2. oddiel Zisťovanie základu dane podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov

Podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov (do 31. 12. 2009 § 17 ods. 31), ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie výnosy (príjmy), ako mu vyplýva z osobitného predpisu (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, ďalej len „zákon o účtovníctve“) alebo v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia nižšie náklady (výdavky), ako mu vyplýva z osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) a z tohto dôvodu vykázal vyšší základ dane a odvedol vyššiu daň, úprava výsledku hospodárenia alebo nerozdeleného zisku minulých rokov alebo neuhradenej straty minulých rokov v nasledujúcich účtovných obdobiach už nebude mať vplyv na výšku základu dane a daňovej povinnosti. Ak sa daňovník rozhodne pre takýto postup v príslušnom zdaňovacom období, neuplatní sa úprava základu dane podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov a daňovník nie je povinný podať dodatočné daňové priznanie. To znamená, že oprava chýb v účtovníctve bude zároveň súčasťou základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom sa oprava chyby v účtovníctve vykonala.

Zákonom č. 60/2009 Z. z., ktorým sa menil a doplňal zákon o dani z príjmov bol s účinnosťou od 01. 03. 2009 do § 17 doplnený nový ods. 31. Na základe prechodného ustanovenia § 52g ods. 4 zákona o dani z príjmov sa uvedené ustanovenie prvýkrát uplatnilo pri zisťovaní základu dane za zdaňovacie obdobie končiace po 28. 02. 2009. Ďalšou novelou zákona o dani z príjmov - zákonom č. 504/2009 Z. z. bol s účinnosťou od 01. 01. 2010 v § 17 ods. 31 označený ako ods. 29.

Zákonom č. 463/2013 Z. z. s účinnosťou od 01. 01. 2014 bola do § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov na záver doplnená veta, podľa ktorej daňovník môže postup uvedený v § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov uplatniť len vtedy, ak za príslušné zdaňovacie obdobie nezaniklo právo na vyrubenie dane podľa § 69 daňového poriadku.

Z uvedeného vyplýva, že ak daňovník v zdaňovacích obdobiach, ktorých sa oprava chýb minulých účtovných období týka, vykázal vyšší základ dane a odvedol vyššiu daň, môže sa rozhodnúť, či podá dodatočné daňové priznanie alebo do základu dane zahrnie v zdaňovacom období aj opravy chýb zaúčtované v účtovníctve a dodatočné daňové priznanie nepodá.

Príklad č. 2:

Daňovník v roku 2014 zistil, že zaúčtoval dodávateľskú faktúru za opravu budovy používanej na podnikanie na účet 511 - Opravy a udržiavanie v roku 2011 v sume nižšej o 900,- eur oproti sume uvedenej na faktúre. Opravu chyby v sume 900,- eur zaúčtoval na účet 511 - Opravy a udržiavanie v roku 2014. Na základe internej smernice k postupom účtovania predmetná suma predstavuje pre účtovnú jednotku nevýznamnú chybu. Daň uvedenú v daňovom priznaní za rok 2011 odvedol do štátneho rozpočtu.

Podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov daňovník sa v tomto prípade môže rozhodnúť:

- a) či upraví (zniži) základ dane o sumu 900,- eur za zdaňovacie obdobie roku 2011 a podá dodatočné daňové priznanie v súlade s § 16 daňového poriadku alebo
- b) sumu vo výške 900,- eur zahrnie do základu dane v roku 2014, v ktorom chybu zistil, v súlade s vykázaným výsledkom hospodárenia.

Príklad č. 3:

Daňovník v roku 2014 zistil, že pri predaji časti budovy v roku 2012 používanej na podnikanie, zaúčtoval výnos z jej predaja v sume vyššej o 10 000 eur oproti sume uvedenej v zmluve. Podľa internej smernice k postupom účtovania predmetná suma predstavuje významnú chybu. Opravu chyby v sume 10 000 eur zaúčtoval na účet 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov v roku 2014. Daň uvedenú v daňovom priznaní za rok 2012 odvedol do štátneho rozpočtu v lehote na podanie daňového priznania.

Podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov sa daňovník v roku 2014 môže rozhodnúť ako bude po zaúčtovaní opravy chyby postupovať:

- a) či upraví (zniži) základ dane o sumu 10 000 eur za zdaňovacie obdobie roka 2012 a podá dodatočné daňové priznanie za tento rok alebo
- b) sumu 10 000 eur zahrnie do základu dane v roku 2014, v ktorom chybu zistil. Vzhľadom k tomu, že uvedená suma nie je súčasťou výsledku hospodárenia, je účtovaná na účet 428, zniží výsledok hospodárenia o túto sumu na riadku 290 daňového priznania..

Ustanovenie § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov upravuje prípady, kedy daňovník z dôvodu chyby pri účtovaní nákladov a výnosov vykázal vyšší základ dane a odvedol vyššiu daň. Predmetné ustanovenie zákona o dani z príjmov jednoznačne neuvádza, že tento postup sa uplatní aj v prípade nesprávneho vykázaní daňovej straty. Vzhľadom k tomu, že pri zisťovaní daňovej straty sa v súlade s § 17 ods. 22 zákona o dani z príjmov postupuje rovnako ako pri zisťovaní základu dane, postup je identický, tzn. ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia vyššie výnosy (príjmy), ako mu vyplýva z osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) alebo v príslušnom zdaňovacom období zahrnul do výsledku hospodárenia nižšie náklady (výdavky), ako mu vyplýva zo zákona o účtovníctve a z toho dôvodu vykázal nižšiu daňovú stratu, môže pri úprave výsledku hospodárenia alebo nerozdeleného výsledku minulých rokov alebo neuhradenej straty minulých rokov a daňovej straty postupovať podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov.

Ak sa daňovník v príslušnom zdaňovacom období rozhodne pre postup podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov, neuplatní sa úprava daňovej straty podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov, t. j. podaním dodatočného daňového priznania. Uvedený postup vyplýva aj zo záverov zo zasadnutia Komisie pre zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z príjmov konanej na MF SR dňa 26. 01. 2011.

Ak sa daňovník v príslušnom zdaňovacom období rozhodne, že nebude postupovať podľa § 17 ods. 29 zákona o dani z príjmov, postupuje podľa § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov a opravu nákladov alebo výnosov zahrnie

do základu dane podaním dodatočného daňového priznania za to zdaňovacie obdobie, s ktorým chyba časovo a vecne súvisí. V zmysle § 16 ods. 4 daňového poriadku je daňovník oprávnený podať dodatočné daňové priznanie, ak zistí, že daň uvedená v podanom daňovom priznaní má byť nižšia alebo ak zistí, že daňová strata je vyššia, ako bola uvedená v daňovom priznaní.

Upozornenie:

V zmysle § 16 ods. 4 daňového poriadku je daňovník oprávnený podať dodatočné daňové priznanie, ak zistí, že daň uvedená v podanom daňovom priznaní má byť nižšia alebo ak zistí, že daňová strata je vyššia, ako bola uvedená v daňovom priznaní. Daňový poriadok účinný do 31. 12. 2012 stanovoval v citovanom ustanovení aj lehotu na podanie dodatočného daňového priznania. Táto lehota je s účinnosťou od 01. 01. 2013 (zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa daňový poriadok) uvedená v ustanovení § 16 ods. 5 daňového poriadku.

Podľa § 16 ods. 5 daňového poriadku, ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie podľa odseku 4 v posledný rok lehoty podľa § 69 ods. 1, 2 a 5, táto lehota sa predĺži a uplynie v nasledujúcom kalendárnom roku posledným dňom mesiaca, ktorý sa svojím označením zhoduje s mesiacom, v ktorom bolo podané dodatočné daňové priznanie; v tejto predĺženej lehote daňový subjekt nemôže podať dodatočné daňové priznanie. V zmysle tejto právnej úpravy daňový subjekt je oprávnený podať dodatočné daňové priznanie v lehote na zánik práva vyrubiť daň, ktorú upravuje ustanovenie § 69 ods. 1, 2 a 5 daňového poriadku. Keďže vo väčšine prípadov dochádza podaním dodatočného daňového priznania k uplatneniu vrátenia dane, daňový poriadok upravuje predĺženie lehoty na zánik práva vyrubiť daň, aby správca dane mohol preveriť skutočnosti uvedené v dodatočnom daňovom priznaní, ktoré bolo podané v posledný rok prekluzívnej lehoty.

Príklad č. 4:

Daňovník pri predaji časti budovy v roku 2011 používanej na dosiahnutie zdaniteľných príjmov zaúčtoval zostatkovú cenu predanej časti budovy na účet 541 – Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku v nižšej sume o 15 000 eur oproti alikvotnej časti zostatkovej ceny prislúchajúcej k predanej časti budovy. Podľa internej smernice k postupom účtovania predmetná suma predstavuje významnú chybu. Chybu v sume 15 000 eur zistil v roku 2014, ktorú zaúčtoval na účet 428 - Nerozdelený zisk minulých rokov v roku 2014. V daňovom priznaní za rok 2011 uviedol na riadku 400 daňovú stratu.

Daňovník sa aj v tomto prípade môže po zaúčtovaní opravy chyby v roku 2014 rozhodnúť, ako bude postupovať:

- a) či upraví (zvýši) daňovú stratu o sumu 15 000 eur za zdaňovacie obdobie roka 2011 a podá za tento rok dodatočné daňové priznanie v súlade s § 17 ods. 15 zákona o dani z príjmov a § 16 ods. 4 písm. d) daňového poriadku, alebo*
- b) sumu 15 000 eur zahrnie do základu dane za zdaňovacie obdobie roka 2014 a dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roka 2011 podávať nebude. Vzhľadom k tomu, že uvedená suma nie je súčasťou výsledku hospodárenia, je účtovaná na účet 428, zníži výsledok hospodárenia o sumu 15 000 eur na riadku 290 daňového priznania.*

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Jún 2014*