

Metodické usmernenie k zahrnovaniu kurzových rozdielov do základu dane z príjmov podľa § 17 ods. 17 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Podľa § 4 ods. 7 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) je účtovná jednotka povinná viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku v peňažných jednotkách meny euro. V prípade pohľadávok a záväzkov, podielov, cenných papierov, derivátov, cenín a peňažných prostriedkov, ak sú vyjadrené v cudzej mene, je účtovná jednotka povinná účtovať v eurách aj v cudzej mene; táto povinnosť platí aj pri opravných položkách, rezervách a technických rezervách, ak majetok a záväzky, ktorých sa týkajú, sú vyjadrené v cudzej mene.

Prepočet majetku a záväzkov v cudzej mene na eurá ustanovuje § 24 zákona o účtovníctve a v nadväznosti na toto ustanovenie aj § 24 Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúci v sústave podvojného účtovníctva. V súlade s § 24 ods. 2 zákona o účtovníctve, ak zákon o účtovníctve neustanovuje inak, účtovná jednotka prepočítava majetok a záväzky vyjadrené v cudzej mene na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska (ďalej len „referenčný kurz“)

- a) v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu alebo v iný deň, ak to ustanovuje osobitný predpis,
- b) v deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- c) v deň, ktorým je rozhodný deň, ku ktorému sa preberá majetok a záväzky od zahraničnej zanikajúcej právnickej osoby.

Podľa § 17 ods. 17 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) účinného od 01. 01. 2014 kurzové rozdiely vznikajúce v účtovníctve z dôvodu nezrealizovaného inkasa pohľadávok alebo neuhradených platieb záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa zahrňujú do základu dane daňovníka v zdaňovacom období, v ktorom o nich účtuje, ak sa nerozhodne zahrňovať ich do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k inkasu alebo odpisu pohľadávky, platbe alebo odpisu záväzku. V zdaňovacom období, v ktorom sa daňovník rozhodne zahrňovať kurzové rozdiely do základu dane v súlade s účtovníctvom, je povinný zahrnúť do základu dane aj kurzové rozdiely vyčíslené v účtovníctve nezahrnuté do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Právny nástupca daňovníka zaniknutého zrušením bez likvidácie môže pokračovať v postupe nezahrňovania kurzových rozdielov vznikajúcich v účtovníctve do základu dane, ak právnym nástupcom je novozaložená obchodná spoločnosť alebo ak tento postup už uplatňoval aj daňovník, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zaniknutého zrušením bez likvidácie. Skutočnosť o osobitnom spôsobe zahrňovania a ukončenia zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane **vyznačí daňovník v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie.**

V súlade s uvedeným ustanovením počnúc 01. 01. 2014 už daňovník **nedoručuje správcovi dane oznámenie** o nezahrňovaní, resp. ukončení nezahrňovania kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom, ale uvedené skutočnosti vyznačí v daňovom priznaní k dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie (zmena bola vykonaná zákonom č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony).

Možnosť vyznačiť uplatňovanie alebo ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane je zapracovaná už v tlačive daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby č. MF/20231/2013-721 (ďalej len „daňové priznanie“) na strane 1 v I. časti – Údaje o daňovníkovi, a to len pre prípady, keď sa daňovník so zdaňovacím obdobím hospodársky rok, ktorý začal v roku 2013 a končí v roku 2014, rozhodne ukončí uplatňovanie osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane, pričom **do konca kalendárneho roku 2013 nedoručil správcovi dane oznámenie** o tejto skutočnosti.

Daňovník so zdaňovacím obdobím, ktorým je kalendárny rok 2013 alebo hospodársky rok, ktorý začal v roku 2013 a končí v roku 2014 uplatňujúci v tomto zdaňovacom období prvý krát osobitný spôsob zahrnovania kurzových rozdielov do základu dane, bol povinný postupovať v súlade s § 17 ods. 17 ZDP účinným do 31. 12. 2013, t. j. doručiť správcovi dane oznámenie o tejto skutočnosti pred začatím zdaňovacieho obdobia.

Daňovník so zdaňovacím obdobím, ktorým je kalendárny rok 2013, ktorý sa v priebehu tohto zdaňovacieho obdobia rozhodol ukončiť uplatňovanie osobitného spôsobu zahrnovania kurzových rozdielov do základu dane, bol povinný doručiť správcovi dane oznámenie o tejto skutočnosti v priebehu zdaňovacieho obdobia, tzn. do 31. 12. 2013.

Poznámka:

Ak daňovník v uvedených prípadoch oznámil správcovi dane skutočnosť o osobitnom spôsobe zahrnovania kurzových rozdielov do základu dane v súlade s § 17 ods. 17 ZDP účinným do 31. 12. 2013 a rovnakú skutočnosť vyznačil aj v tlačive daňového priznania, uvedený postup sa nepovažuje za nedostatok podaného daňového priznania.

Príklad

Daňovníkovi so zdaňovacím obdobím hospodársky rok, ktorý začal 01. 03. 2012 a skončil 28. 02. 2013 (ďalej len „zdaňovacie obdobie 2012/2013“), vznikol v septembri 2012 záväzok za služby poskytnuté zahraničným dodávateľom v čiastke 3 000 USD. Záväzok bol ocenený referenčným kurzom, platným v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu 1,2896 USD/EUR. Do dňa zostavenia ročnej účtovnej závierky, t. j. do 28. 02. 2013 záväzok nebol uhradený. Referenčný kurz k 28. 02. 2013 bol 1,3129 USD/EUR. Nasledujúce zdaňovacie obdobie začalo 01. 03. 2013 a skončilo 28. 02. 2014 (ďalej len „zdaňovacie obdobie 2013/2014“). Daňovník zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) ZDP, tzn. účtuje v sústave podvojného účtovníctva.

Pokračovanie príkladu - situácia 1

Skutočnosť o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom daňovník písomne oznámil správcovi dane pred začatím zdaňovacieho obdobia 2012/2013, t. j. do 29. 02. 2012. Oznámenie o ukončení nezahrnovania kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom do 31. 12. 2013 správcovi dane nedoručil a uvedenú skutočnosť nevyznačil ani v tlačive daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014.

K úhrade záväzku došlo v januári 2014. Referenčný kurz platný v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu bol 1,3587 USD/EUR.

Zdaňovacie obdobie 2012/2013:

Účtovanie:

	Účtovný prípad	Prepočet USD na EUR, výpočet kurzového rozdielu	Suma	Účtovná súvzťažnosť	
				MD	D
9/2012	Vznik záväzku za poskytnuté služby	Kurz ECB = 1,2896 USD/EUR 3 000 USD/1,2896 = 2 326,30 EUR	3 000 USD 2 326,30 EUR	518	321
28.02.2013	Kurzový rozdiel	Kurz ECB = 1,3129 USD/EUR 2 326,30 EUR – (3 000 USD/1,3129) = 2 326,30 – 2 285,02 = 41,28 EUR	41,28 EUR	321	663

Úprava základu dane:

Daňovník na základe písomného oznámenia doručeného správcovi dane kurzové rozdiely do základu dane za zdaňovacie obdobie 2012/2013 nezahrnul, tzn., že pri zisťovaní základu dane **kurzový rozdiel** zaúčtovaný na účte 663 **vo výške 41,28 EUR odpočítal od výsledku hospodárenia** na r. 240 daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012/2013.

Zdaňovacie obdobie 2013/2014:

Účtovanie:

	Účtovný prípad	Prepočet USD na EUR, výpočet kurzového rozdielu	Suma	Účtovná súvzťažnosť	
				MD	D
1/2014	Úhrada záväzku	Kurz ECB = 1,3587 USD/EUR 3 000 USD/1,3587 = 2 207,99 EUR	3 000 USD 2 207,99 EUR	321	221
1/2014	Kurzový rozdiel	Kurz ECB = 1,3587 USD/EUR 2 285,02 EUR – (3 000 USD/1,3587) = 2 285,02 – 2 207,99 = 77,03 EUR	77,03 EUR	321	663

Úprava základu dane:

Aj keď daňovník v tlačive daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014 nevyznačil, že ukončuje osobitný spôsob zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane a do 31. 12. 2013 nedoručil správcovi dane ani oznámenie o tejto skutočnosti, úhrada záväzku je dôvodom na zahrnutie kurzových rozdielov súvisiacich s uhradeným záväzkom (zaúčtovaných nielen v príslušnom, ale aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach) do základu dane bez ohľadu na skutočnosť, či daňovník uplatňuje postup podľa § 17 ods. 17 ZDP. V nadväznosti na uvedené, **kurzový rozdiel zaúčtovaný** v zdaňovacom období 2013/2014 **pri úhrade záväzku** na účte 663 **vo výške 77,03 EUR je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom** a **kurzový zisk** zaúčtovaný k 28. 02. 2013 **vo výške 41,28 EUR pripočítal daňovník k výsledku hospodárenia** na r. 160 daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014.

Pokračovanie príkladu - situácia 2

Daňovník doručil správcovi dane oznámenie o nezahrňovaní kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom pred začatím zdaňovacieho obdobia 2012/2013. Oznámenie o ukončení nezahrňovania kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom do 31. 12. 2013 správcovi dane nedoručil, v tlačive daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014 však vyznačil ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane. Záväzok do konca zdaňovacieho obdobia 2013/2014 nebol uhradený. Referenčný kurz k 28. 02. 2014 bol 1,3813 USD/EUR.

Zdaňovacie obdobie 2012/2013:

Účtovanie v účtovnom období 2012/2013 je zhodné s účtovaním v situácii č. 1.

Úprava základu dane:

Daňovník na základe písomného oznámenia doručeného správcovi dane kurzové rozdiely do základu dane za zdaňovacie obdobie 2012/2013 nezahrnul, tzn., že pri zisťovaní základu dane **kurzový rozdiel zaúčtovaný** na účte 663 **vo výške 41,28 EUR odpočítal od výsledku hospodárenia** na r. 240 daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012/2013.

Zdaňovacie obdobie 2013/2014:

Účtovanie:

	Účtovný prípad	Výpočet kurzového rozdielu	Suma	Účtovná súvzťažnosť	
				MD	D
28.02.2014	Kurzový rozdiel	Kurz ECB = 1,3813 USD/EUR 2 285,02 EUR – (3 000 USD/1,3813) = 2 285,02 – 2 171,87 = 113,15 EUR	113,15 EUR	321	663

Úprava základu dane:

Nakoľko daňovník v tlačive daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014 vyznačil ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane, kurzový rozdiel zaúčtovaný na účte 663 vo výške 113,15 EUR ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka za zdaňovacie obdobie 2013/2014 je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom. Podľa druhej vety § 17 ods. 17 ZDP v zdaňovacom období, v ktorom sa daňovník rozhodne zahrňovať kurzové rozdiely do základu dane v súlade

s účtovníctvom, je povinný zahrnúť do základu dane aj kurzové rozdiely vyčíslené v účtovníctve nezahnuté do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, tzn. **základ dane zvýšil o kurzový zisk zaúčtovaný** k 28. 02. 2013 **vo výške 41,28 EUR** (prípochitatelná položka k výsledku hospodárenia na r. 160 daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013/2014).

Pokračovanie príkladu - situácia 3

Daňovník nedoručil správcovi dane oznámenie o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom pred začatím zdaňovacieho obdobia 2012/2013 ani pred začatím zdaňovacieho obdobia 2013/2014. K úhrade záväzku došlo v januári 2014. Referenčný kurz v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu bol 1,3587 USD/EUR.

Zdaňovacie obdobie 2012/2013:

Účtovanie v účtovnom období 2012/2013 je **zhodné s účtovaním v situácii č. 1.**

Úprava základu dane:

Nakoľko daňovník pred začatím zdaňovacieho obdobia 2012/2013, t. j. do 29. 02. 2012 nedoručil správcovi dane písomné oznámenie o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom, pri zisťovaní základu dane výsledok hospodárenia o zaúčtovaný kurzový rozdiel neupravil, **kurzový rozdiel je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom.**

Zdaňovacie obdobie 2013/2014:

Účtovanie:

	Účtovný prípad	Prepočet USD na EUR, výpočet kurzového rozdielu	Suma	Účtovná súvzťažnosť	
				MD	D
1/2014	Úhrada záväzku	Kurz ECB = 1,3587 USD/EUR 3 000 USD/1,3587 = 2 207,99 EUR	3 000 USD 2 207,99 EUR	321	221
1/2014	Kurzový rozdiel	Kurz ECB = 1,3587 USD/EUR 2 285,02 EUR – (3 000 USD/1,3587) = 2 285,02 – 2 207,99 = 77,03 EUR	77,03 EUR	321	663

Úprava základu dane:

Nakoľko daňovník pred začatím zdaňovacieho obdobia 2013/2014, t. j. do 28. 02. 2013 nedoručil správcovi dane písomné oznámenie o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom, pri zisťovaní základu dane výsledok hospodárenia o zaúčtovaný kurzový rozdiel neupravil, **kurzový rozdiel je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom.**

Pokračovanie príkladu - situácia 4:

Daňovník nedoručil správcovi dane oznámenie o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane v súlade s účtovníctvom pred začatím zdaňovacieho obdobia 2012/2013 ani pred začatím zdaňovacieho obdobia 2013/2014. K úhrade záväzku do konca zdaňovacieho obdobia 2013/2014 nedošlo. Referenčný kurz k 28. 02. 2014 bol 1,3813 USD/EUR.

Zdaňovacie obdobie 2012/2013:

Postup daňovníka v zdaňovacom období 2012/2013 je rovnaký ako **v situácii 3.**

Zdaňovacie obdobie 2013/2014:

Účtovanie:

	Účtovný prípad	Výpočet kurzového rozdielu	Suma	Účtovná súvzťažnosť	
				MD	D
28.02.2014	Kurzový rozdiel	Kurz ECB = 1,3813 USD/EUR 2 285,02 EUR – (3 000 USD/1,3813) = 2 285,02 – 2 171,87 = 113,15 EUR	113,15 EUR	321	663

Úprava základu dane:

Nakoľko daňovník pred začatím zdaňovacieho obdobia 2013/2014, t. j. do 28. 02. 2013 nedoručil správcovi dane písomné oznámenie o nezahrnutí kurzových rozdielov do základu dane, pri zisťovaní základu dane výsledok hospodárenia o zaúčtovaný kurzový rozdiel neupravuje, **kurzový rozdiel je súčasťou základu dane v súlade s účtovníctvom.**

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