

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/B/2019/36103158107621124

**ÚČTOVÝ ROZVRH A MOŽNOSTI JEHO VYUŽITIA PRI
ZISŤOVANÍ ZÁKLADU DANE Z PRÍJMOV**

Bakalárska práca

2019

Natália Koníčková

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**ÚČTOVÝ ROZVRH A MOŽNOSTI JEHO VYUŽITIA PRI
ZISŤOVANÍ ZÁKLADU DANE Z PRÍJMOV**

Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD.

Bratislava 2019

Natália Koníčková

ABSTRAKT

KONÍČKOVÁ, Natália: *Účtový rozvrh a možnosti jeho využitia pri zisťovaní základu dane z príjmov*. Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Miroslava Vašeková, PhD. – Bratislava: FHI, 2019, počet strán

Cieľom záverečnej práce je poskytnúť informácie o tom, ako sa dá efektívne zostaviť a následne využiť účtový rozvrh účtovnej jednotky pre potreby zisťovania základu dane z príjmov právnických osôb. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 10 tabuliek a 1 prílohu. Prvá kapitola je venovaná súčasnému postaveniu účtovného rozvrhu, rámcovej účtovej osnovy v Slovenskej republike a v zahraničí, teoretickému výkladu o základných pojmoch súvisiacich s daňou z príjmov právnických osôb a súvisom účtovníctva so zisťovaním základu dane z príjmov právnických osôb. Druhá kapitola opisuje základný cieľ a vedľajšie ciele záverečnej práce. Tretia kapitola je venovaná zostaveniu účtovného rozvrhu pre potreby zisťovania základu dane z príjmov a definícia jednotlivých položiek, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov právnickej osoby.

Kľúčové slová: účtový rozvrh, základ dane, daň z príjmov právnických osôb

ABSTRACT

The purpose of the essay work is to provide information on how to effectively compile and afterwards use the accounting schedule for the purpose of determining the corporate income tax base. The essay is divided into 3 chapters. It contains 10 tables and 1 attachment. The first chapter is devoted to the current status of the accounting schedule, the general chart of accounts in the Slovak Republic and abroad, the theoretical explanation of the basic concepts related to corporate income tax and the accounting relationship with the determination of the corporate income tax base. The second chapter describes the basic goal and secondary goals of the essay. The third chapter is dedicated to putting together of the accounting schedule for the purposes of determining the income tax base and reporting the individual items in the corporate income tax return.

Key words: accounting schedule, income tax base, income tax

Obsah

Zoznam použitých skratiek	7
Zoznam tabuliek, schém a obrázkov	8
Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	10
1.1 Vymedzenie pojmov účet, účtová osnova a rámcová účtová osnova.....	10
1.2 Účtový rozvrh účtovnej jednotky	13
1.2.1 Syntetické účty a analytická evidencia.....	14
1.3 Výsledok hospodárenia pred zdanením, základ dane z príjmov právnickej osoby, daň z príjmov a výsledok hospodárenia po zdanení	16
1.4 Účtová osnova a účtový rozvrh v zahraničí.....	22
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	25
3 Výsledky práce a diskusia	26
3.1 Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia a ich zobrazenie v účtovom rozvrhu účtovnej jednotky	28
3.2 Položky odpočítateľné od výsledku hospodárenia pred zdanením a ich zobrazenie v účtovom rozvrhu účtovnej jednotky.....	40
3.3 Aplikácia účtového rozvrhu pri zisťovaní základu dane z príjmov.....	42
Záver.....	43
Zoznam použitej literatúry.....	45
Prílohy	46

Zoznam použitých skratiek

AE – analytická evidencia

AÚ – analytický účet

DPH – daň z pridanej hodnoty

DzPPO – daň z príjmov právnických osôb

P+VH – položky zvyšujúce výsledok hospodárenia

P-VH – položky znižujúce výsledok hospodárenia

RÚO – rámcová účtová osnova

ÚJ – účtovná jednotka

ÚO – účtová osnova

ÚR – účtový rozvrh

VH – výsledok hospodárenia

ZD – základ dane

Zoznam tabuliek, schém a obrázkov

Tabuľka 1: Štruktúra RÚO

Tabuľka 2: Štruktúra francúzskej RÚO

Tabuľka 3: Zobrazenie reprezentačných výdavkov v ÚR

Tabuľka 4: Zobrazenie reklamných predmetov v ÚR

Tabuľka 5: Zobrazenie alkoholických nápojov v ÚR

Tabuľka 6: Zobrazenie výdavkov na osobnú potrebu v ÚR – paušálne výdavky

Tabuľka 7: Zobrazenie odpisov dlhodobého majetku v ÚR

Tabuľka 8: Účtovanie rezerv a daňové hľadisko

Tabuľka 9: Zobrazenie rezerv v ÚR

Tabuľka 10: Zobrazenie výnosov, ktoré súvisia so závislými osobami

Schéma 1: Zaradenie účtov v RÚO

Schéma 2 : Strata

Schéma 3: Zisk

Schéma 4: Štruktúra tvorby analytického účtu v modelovom ÚR

Obrázok 1: Ukážka účtovnej závierky (výkaz ziskov a strát)

Obrázok 2: Ukážka účtovnej závierky (súvaha)

Úvod

Účtovníctvo je dôležitou oblasťou každej účtovnej jednotky, pretože jeho hlavným cieľom je poskytovať verný a pravdivý obraz o činnosti účtovnej jednotky a jej stave. Hlavným cieľom podnikov je dosahovanie zisku a s tým sú spojené príjmy v účtovnej jednotke. V súčasnosti sú podniky zaťažené daňou z príjmov, ktorej základ sa zisťuje mimo systému účtovníctva.

Účtovný rozvrh patrí k základným účtovným záznamom, ktoré musí mať každá účtovná jednotka účtujúca v sústave podvojného účtovníctva. Jeho tvorba je vo veľkej miere internou záležitosťou každej účtovnej jednotky. Od účtovného rozvrhu závisí podrobnosť informácií, ktoré je schopné účtovníctvo poskytovať a to nie len z účtovného ale aj daňového hľadiska.

Záverečná práca je rozdelená do troch kapitol. V prvej kapitole analyzujeme súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí. Objasňujeme definíciu účtovného rozvrhu, rámcovej účtovej osnovy, syntetickej a analytickej evidencie a následne sa venujeme pojmom, ktoré sú dôležité objasniť pri problematike dane z príjmov právnickej osoby.

V druhej kapitole uvádzame ciele záverečnej práce, ktorými sú objasniť dôležitosť účtovného rozvrhu, akým spôsobom sa dá zostaviť účtový rozvrh pre zistenie základu dane z príjmov, definujeme položky, ktoré ovplyvňujú výsledok hospodárenia pred zdanením a tým základ dane z príjmov právnických osôb.

V tretej kapitole sa venujeme výsledkom práce. Objasňujeme položky zvyšujúce výsledok hospodárenia podľa zákona o dani z príjmov a niektoré položky znižujúce výsledok hospodárenia a následne k nim vysvetľujeme analytické účty, ktoré sú súčasťou účtovného rozvrhu, ktorý si vytvorila modelová účtovná jednotka pre potreby zisťovania základu dane z príjmov. V práci sú použité pre lepšiu prehľadnosť tabuľky s položkami ovplyvňujúcimi výsledok hospodárenia.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Cieľom účtovníctva je poskytovať rôzne informácie externým a interným používateľom účtovníctva, ktorí ich potrebujú z rôznych dôvodov. Každý účtovný prípad, ktorý nastane v účtovnej jednotke je potrebné zaznamenať v podvojnóm účtovníctve zápisom, takzvanou predkontáciou, pretože ovplyvní minimálne dve súvahové alebo výsledkové položky, výsledkom čoho sú zmeny alebo pohyby majetku, zdrojov majetku, nákladov a výnosov počas účtovného obdobia. Tieto zmeny a pohyby, inak účtovné prípady zaznamenávame na účtoch. Účet je jedným zo základných metodických prostriedkov účtovníctva. Je zároveň základným nástrojom na zaznamenávanie účtovných prípadov, ich triedenie a zhromažďovanie podľa potrieb účtovnej jednotky. Pomocou účtov je možné sledovať a vyjadriť vplyv jednotlivých účtovných prípadov na jednotlivé druhy majetku, záväzkov, vlastného imania, nákladov a výnosov, ale aj triediť a sumarizovať údaje z účtovných dokladov.

1.1 Vymedzenie pojmov účet, účtová osnova a rámcová účtová osnova

Metodicky chápeme účet ako dvojstranné účtovné pole, na ktorom sa účtuje o rovnakom obsahu. Obsahuje dve strany (polia), na ktorých sa na jednej strane zaznamenávajú prírastky a na druhej strane úbytky podľa charakteru účtu. Schematicky účet znázorňujeme v tvare písmena T. Každá strana účtu má svoje označenie, najčastejšie strana Má dať, ktorá zodpovedá ľavej strane účtu. Tá sa nazýva aj dlžnícka (debetná). Pravá strana účtu sa nazýva aj stranou Dal, inak veriteľská (kreditná) strana.

V podvojnóm účtovníctve sa účtovanie účtovných prípadov riadi zásadou podvojnosti účtovania a ÚJ musí dodržiavať pravidlá účtovania podľa jednotlivých druhov účtov.

Pre každú položku majetku, zdrojov majetku, nákladov a výnosov zostavujeme samostatný účet, na ktorom evidujeme všetky zmeny týkajúce sa tejto položky po celý čas účtovného obdobia podľa účtovných dokladov.

Keďže sa v ÚJ nachádza veľa druhov majetku, zdrojov krytia a počas účtovného obdobia vznikajú rôzne druhy nákladov a výnosov vyplývajúcich z podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, bolo nutné aj z historického hľadiska vytvoriť akýsi zoznam účtov, ktorý by ÚJ uľahčoval prácu so zaznamenávaním účtovných prípadov na účty.

Preto v krajinách, kde je účtovníctvo regulované prostredníctvom úpravy postupov účtovania (týka sa to väčšiny európskych krajín vrátane Slovenskej republiky) sú ÚJ predpisované tzv. účtové osnovy.

Účtová osnova je sústava účtov, ktoré sú usporiadané podľa určitých princípov a na ktorých sa v zmysle platných postupov účtovania účtujú účtovné prípady, ktoré vznikajú v ÚJ. Obsahuje taxatívne určený zoznam účtov, ktoré môže ÚJ použiť pri vedení účtovníctva. Nie je povolené ho dopĺňať ďalšími účtami. Takto pevne stanovenú ÚO používajú napríklad neziskové organizácie, obce a podnikateľské subjekty (družstvá, spoločnosti s ručením obmedzeným).

Pre potreby záverečnej práce budeme uvažovať s podnikateľmi účtujúcimi v sústave podvojného účtovníctva. Pre tieto ÚJ je dôležitý pojem rámcová účtová osnova. RÚO obsahuje určený zoznam účtov, v ktorom má ÚJ určitý rámec pri tvorbe vybraných syntetických účtov. Tieto syntetické účty, ktoré tvorí v závislosti od potrieb ÚJ môže dopĺňať do jednotlivých účtových tried a skupín, ak sa tým zabezpečí zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností v účtovníctve. V Slovenskej republike ÚO pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva upravuje opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len „postupy účtovania“).

RÚO obsahuje súvahové, výsledkové, uzávierkové a podsúvahové účty usporiadané do účtových tried, účtových skupín a syntetických účtov na účtovanie účtovných prípadov. Syntetické účty sú číselne a slovne označené a usporiadané podľa ich ekonomického obsahu do účtových tried a účtových skupín.

Pri triedení účtov sa v RÚO používa dekadický princíp, ktorý syntetické účty rozdeľuje do 10 účtových tried, v ktorej môže byť najviac 10 účtových skupín a v rámci jednej skupiny môže byť najviac 10 syntetických účtov.

Dekadický princíp je veľmi praktický, pretože dovoľuje ÚJ v rámci svojich potrieb pridať alebo vypustiť syntetické účty v rámci účtovej skupiny alebo dokonca aj celé účtové skupiny v rámci účtovej triedy. Na druhej strane je logický, pretože môžeme ľahko vyhľadať syntetický účet, ktorý patrí do konkrétnej účtovej skupiny. Účtové skupiny sú zoskupené v účtových triedach podľa jednotlivých druhov majetku, vlastného imania, záväzkov, nákladov a výnosov.

Schéma 1: Zaradenie účtov v RÚO



zdroj: vlastné spracovanie

Zo schémy 1 vyplýva, že konkrétny účet sa nachádza v príslušnej účtovej skupine, pričom účtovná skupina je zaradená do konkrétnej účtovej triedy.

Tabuľka 1: Štruktúra RÚO

Účtová trieda	Účtové skupiny	Druh účtov, ktorý obsahuje účtová trieda
0 - Dlhodobý majetok	01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09	Súvahové
1 - Zásoby	11, 12, 13, 19	Súvahové
2 - Finančné účty	21, 22, 23, 24, 25, 26, 29	Súvahové
3 - Zúčtovacie vzťahy	31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39	Súvahové
4 - Kapitálové účty a dlhodobé záväzky	41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49	Súvahové
5 - Náklady	50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 59	Výsledkové
6 - Výnosy	60, 61, 62, 64, 65, 66	Výsledkové
7 - Uzávierkové účty a podsúvahové účty	70, 71, 75 až 79	Uzávierkové Podsúvahové
8 a 9 - Vnútroorganizačné účtovníctvo		

zdroj: vlastné spracovanie

Například, účtová trieda 1 – Zásoby obsahuje 4 účtové skupiny 11, 12, 13 a 19 (tabuľka 1). Prírastky, úbytky a zmeny zásob, o ktorých sa účtuje v účtovnej jednotke účtujeme na príslušných účtoch účtovnej triedy 1. Na základe toho, či sa jedná o materiál, zásoby vlastnej výroby a tovaru účtujeme v príslušných skupinách 11, 12, 13. V konkrétnej účtovej skupine sa nachádzajú konkrétne účty, na ktoré účtujeme v závislosti od podstaty účtovného prípadu, ktorý v účtovnej jednotke vznikol.

Účtové triedy 8 a 9 sú vyčlenené pre vnútroorganizačné útvary ÚJ, ktoré potrebujú poskytovať účtovné informácie aj o procesoch realizovaných vo vnútro podnikových útvaroch, napríklad strediská, prevádzky. Čísla a názvy účtov si určí sama účtovná jednotka podľa požiadaviek na poskytovanie informácií. Táto forma vnútroorganizačného účtovníctva sa nazýva dvojkrhová organizácia vnútroorganizačného účtovníctva. Podnik si ju môže vybrať ako jednu z možností vedenia vnútro podnikového účtovníctva. Ďalšou z nich je jednokrhová organizácia vnútroorganizačného účtovníctva, ktorá sa vedie najčastejšie vo forme analytických účtov k výsledkovým účtom, čiže k účtom nákladov a výnosov. Tvorbe analytických účtov k syntetickým účtom sa budeme podrobnejšie venovať v ďalších kapitolách.

1.2 Účtový rozvrh účtovnej jednotky

Účtový rozvrh ÚJ obsahuje zoznam všetkých účtov, ktoré počas účtovného obdobia ÚJ používa na zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov vzťahujúcich sa na majetok, zdroje krytia, náklady a výnosy a výsledok hospodárenia. ÚJ je povinná v účtovom rozvrhu uviesť syntetické účty a analytické účty, ktoré sú potrebné nielen na zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov počas účtovného obdobia, ale aj na zostavenie účtovnej závierky. Preto si do účtovného rozvrhu ÚJ zahrnie:

- syntetické účty,
 - analytické účty,
 - uzávierkové účty
 - účty pre vnútroorganizačné účtovníctvo,
 - podsúvahové účty.
- potrebné na zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov účtovného obdobia
- potrebné na zostavenie účtovnej závierky

Podľa Zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) je ÚJ v súlade s rámcovou účtovou osnovou povinná

zostaviť ÚR, v ktorom uvedie vyššie uvedené účty. Každé účtovné obdobie sa musí preukázať aktuálnym ÚR, respektíve rozvrhom z minulého účtovného obdobia a jeho platnosť sa potvrdzuje vnútorným predpisom ÚJ.

V priebehu účtovného obdobia sa ÚR musí dopĺňať o účty, na ktorých začala ÚJ účtovať a neboli ešte zaradené v ÚR. Na konci účtovného obdobia môže obdobne vyradiť účty, na ktorých sa počas účtovného obdobia neúčtovalo.

ÚR plní úlohu účtovného záznamu a okrem jeho zostavenia vyplýva ÚJ zo zákona o účtovníctve archivovať ho päť rokov po roku, ktorého sa týkal.

1.2.1 Syntetické účty a analytická evidencia

Každá ÚJ je špecifická svojou veľkosťou, predmetom podnikania, rozmanitosťou účtovných prípadov počas účtovného obdobia, druhmi majetku, veľkosťou vlastného imania a požiadavkami používateľov na podrobnosť informácií.

ÚR, ako sme sa už oboznámili, je zoznam účtov, ktoré ÚJ používa na účtovanie počas účtovného obdobia. ÚJ si do svojho ÚR okrem syntetických účtov prevzatých z RÚO môže vytvoriť aj syntetické účty majetku, záväzkov a vlastného imania, ktoré plne nadväzujú na ekonomický obsah účtovej skupiny, v rámci ktorej bol syntetický účet vytvorený. Syntetické účty účtovných tried 5 – Náklady a 6 – Výnosy **sa tvoria nesmú.**

Syntetické účty, či už prevzaté z RÚO alebo vytvorené ÚJ obsahujú obsiahlejšie a súhrnné údaje v peňažných jednotkách o jednotlivých položkách majetku, zdrojov krytia, nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia a pri ich tvorbe sa musí dodržať princíp nadväznosti na ekonomický obsah účtovných skupín a dekadický princíp RÚO. V ÚJ však vznikajú počas účtovného obdobia účtovné prípady, ktoré si vyžadujú podrobnejšiu evidenciu ako evidenciu syntetickú, kde sa nachádzajú na účtoch kumulované údaje. Pre používateľov informácií z účtovníctva je výhodnejšie sa oboznámiť s analytickou evidenciou, ktorá sa tvorí k syntetickým účtom.

Analytická evidencia je súhrn analytických účtov alebo inej formy analytickej evidencie k syntetickému účtu. Oproti syntetickej evidencii (syntetickým účtom) je podrobnejšia a môže mať rôzne formy. Tvorba analytickej evidencie je plne v kompetencii ÚJ a je len na nej, akým spôsobom si analytickú evidenciu vytvorí tak,

aby bola čo najefektívnejšia a najspoľahlivejšia pri zverejňovaní informácií z účtovníctva pre používateľov

Analytická evidencia nadobúda **rôzne formy**. Za formu analytickej evidencie považujeme skladové karty zásob – v ktorých účtovná jednotka zaznamenáva údaje o skladoch, jednotlivých druhoch látok, merných jednotkách..., ďalej mzdové listy podľa jednotlivých zamestnancov, karty dlhodobého majetku. Ak to povaha majetku vyžaduje, vedie sa analytická evidencia aj v jednotkách množstva (napríklad už spomenuté skladové karty, mzdové listy). Súčasťou analytickej evidencie sú analytické účty. Avšak táto forma analytickej evidencie je vedená v peňažných jednotkách.

Najpoužívanejšou formou analytickej evidencie sú **analytické účty** vedené k jednotlivým syntetickým účtom. Analytické účty rozvíjajú obsah syntetických účtov, poskytujú tak informácie aj pre najnižšie úrovne riadenia ÚJ. Na analytických účtoch sa zaznamenávajú účtovné prípady jednostranne (nie podvojne). Peňažné sumy analytických účtov musia zodpovedať príslušným súhrnným peňažným sumám začiatkových stavov, obrátov strany Má dať a strany Dal, konečných zostatkov a konečných stavov syntetických účtov, ku ktorým sa analytické účty vedú. Súlad stavu syntetického účtu s jeho konkrétnymi analytickými účtami je na konci roku kontrolovaný prostredníctvom zostavenia tzv. kontrolnej súpisky analytických účtov. Z toho vyplýva jasná väzba medzi syntetickým účtom a analytickými účtami, ktoré sú k nemu vedené.

Podľa § 4 postupov účtovania pri tvorení analytických účtov musí účtovná jednotka okrem interných potrieb zohľadňovať aj tieto hľadiská:

- členenie majetku podľa doby použiteľnosti na dlhodobý majetok a krátkodobý majetok,
- členenie pohľadávok a záväzkov podľa dohodnutej doby splatnosti a zostatkovej doby splatnosti,
- členenie podľa jednotlivých dlžníkov alebo rovnorodých skupín dlžníkov,
- členenie podľa jednotlivých veriteľov alebo rovnorodých skupín veriteľov,
- členenie podľa jednotlivých mien (v eurách a v cudzej mene),

- členenie podľa položiek účtovnej závierky, a to vrátane požiadaviek na zostavenie poznámok, členenie sa týka aj požiadaviek na zverejňovanie údajov z účtovnej závierky,
- členenie podľa požiadaviek na vyčíslenie základu dane jednotlivých daní,
- členenie pre potreby zúčtovania zdravotného, nemocenského a dôchodkového poistenia, príspevkov na poistenie v nezamestnanosti a príspevku do garančného fondu,
- členenie z hľadiska potrieb finančného riadenia účtovnej jednotky,
- členenie finančných účtov, nákladov a výnosov pre činnosť vykonávanú účtovnou jednotkou na základe výlučného práva, osobitného práva a vo verejnom záujme,
- členenie podľa jednotlivých druhov rezerv a opravných položiek,
- iné hľadiská podľa potrieb účtovnej jednotky.

V ďalších častiach práce budeme podrobnejšie analyzovať tvorbu analytických účtov z hľadiska členenia účtov pre potreby zisťovania základu daní.

1.3 Výsledok hospodárenia pred zdanením, základ dane z príjmov právnickej osoby, daň z príjmov a výsledok hospodárenia po zdanení

ÚJ vyplýva zo zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť a zverejniť účtovnú závierku najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva okrem všeobecných náležitostí obsahuje tieto súčasti: súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky.

Osobitným predpisom je zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), podľa ktorého má každá právnická osoba povinnosť po skončení zdaňovacieho obdobia správne vypočítať a odvieť daň z príjmov právnickej osoby do štátneho rozpočtu na základe daňového priznania k DzPPO. Podľa zákona o dani z príjmov daňovník podáva daňové priznanie do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Podľa odseku 11 § 49 zákona o dani z príjmov je daňovník na účely podania daňového priznania povinný

zostaviť účtovnú závierku, ku koncu zdaňovacieho obdobia a v termíne na podanie daňového priznania ju uložiť.

Ak ÚJ podávala daňové priznanie k 31.12.2018, musela do troch kalendárnych mesiacov – t.j. do 31.3.2019 vypracovať nielen daňové priznanie a na základe neho odvieť vypočítanú daň z príjmov do štátneho rozpočtu, ale mala povinnosť zostaviť a uložiť účtovnú závierku do Registra účtovných závierok v takom istom termíne – t.j. do 31.3.2019.

Prvým krokom k zisteniu základu dane z príjmov je výpočet výsledku hospodárenia pred zdanením. VH je podľa zákona o účtovníctve ocenený výsledný efekt činností ÚJ dosiahnutý v účtovnom období. VH sa v sústave podvojného účtovníctva zisťuje podľa akruálneho princípu – teda porovnaním nákladov a výnosov, bez ohľadu na to, či v súvislosti s nimi došlo k peňažnému toku – k výdavkom alebo príjmom. Môžeme povedať, že v podvojnom účtovníctve podnikateľov nie je primárne dôležitý tok peňažných prostriedkov, ale to, aké náklady na podnikateľskú činnosť vynaložila alebo pri akých nákladoch sa znižuje vlastný kapitál účtovnej jednotky, pričom musí rešpektovať realizačný princíp, čo značí, že výsledok hospodárenia nemôže zlepšovať vykazovaním výnosov, pri ktorých nie je isté, že sa plne zrealizujú. Pri zisťovaní VH pred zdanením za bežné účtovné obdobie sa porovnávajú len tie náklady a výnosy, ktoré s týmto bežným účtovným obdobím aj súvisia.

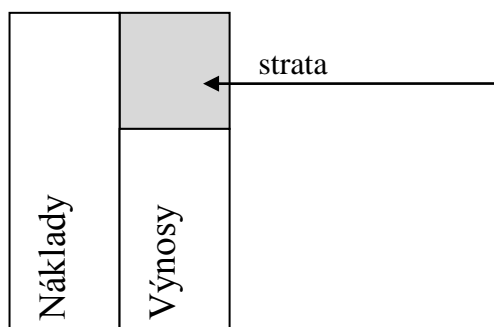
VH pred zdanením sa v ÚJ zisťuje podľa postupov účtovania ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5 okrem účtov účtovej skupiny 59 a účtov vnútroorganizačných výnosov a vnútroorganizačných nákladov.

Účtová skupina 59 – Dane z príjmov a prevodové účty sa do VH pred zdanením **v žiadnom prípade nezahŕňajú.**

VH pred zdanením môže byť:

- strata – vzniká, keď náklady prevyšujú výnosy v bežnom účtovníctve ÚJ,

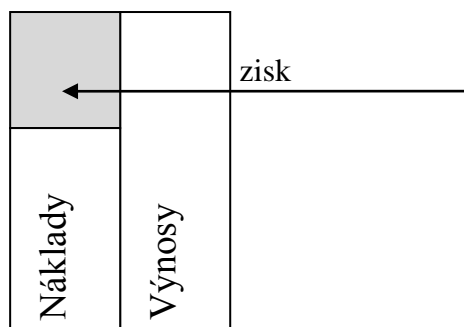
Schéma 2: Strata



zdroj: vlastné spracovanie

- zisk – vzniká vtedy, ak sú výnosy vyššie ako vynaložené náklady.

Schéma 3: Zisk



zdroj: vlastné spracovanie

Podľa zákona o dani z príjmov sa zisťuje **základ dane** u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva (alebo daňová strata) z VH (pred zdanením). Zistený VH sa pri zisťovaní ZD:

- zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa zákona o dani z príjmov zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré do daňových výdavkov boli zahrnuté v nesprávnej výške,
- upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou VH, ale podľa zákona o dani z príjmov sa zahrňované do ZD,
- upraví o sumy, ktoré sú súčasťou VH, ale podľa zákona o dani z príjmov sa nezahrnú do ZD.

VH pred zdanením sa upravuje na ZD **mimo sústavy účtovníctva**. VH pred zdanením, ktorý zisťuje ÚJ z bežného účtovníctva sa musí na ZD doupravovať vyššie uvedenými položkami, pretože zákon o dani z príjmov poníma určité položky nákladov a výnosov odlišne ako zákon o účtovníctve. Zákon o účtovníctve, postupy účtovania a opatrenia k účtovnej závierke nezohľadňujú daňové hľadisko vzniknutých nákladov a výnosov. Napríklad, ÚJ zaúčtuje náklad, ktorý z pohľadu ÚJ súvisí s podnikateľskou činnosťou, ale podľa zákona o dani z príjmov náklad nemôže byť zahrnutý do ZD. Preto pri zisťovaní ZD postupujeme podľa zákona o dani z príjmov.

Daňová strata sa odpočíta od ZD mimo sústavy účtovníctva, po vyššie uvedených úpravách výsledku hospodárenia maximálne do výšky $\frac{1}{4}$ z daňovej straty a zároveň maximálne do výšky základu dane. To znamená, že ÚJ, ktorá dosiahla daňovú stratu si daňové straty z predchádzajúcich období nesmie odpočítať, nemôže dosiahnuť vyššiu daňovú stratu ako dosiahla pred odpočítaním daňových strát z predchádzajúcich období. Daňová strata sa odpočíta rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná.

Daň z príjmov právnickej osoby = základ dane pre násobený aktuálnou sadzbou dane za zdaňovacie obdobie. **Sadzba dane** za zdaňovacie obdobie 2019 (aj 2018) je 21%.

Z účtovného hľadiska sa za DzPPO považuje aj daňová licencia, ktorá bola novelou zákona o dani z príjmov zrušená s účinnosťou od 1.1.2018. Podľa zákona o dani z príjmov bola daňová licencia minimálna daň po odpočítaní úľav na dani a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí, ktorú platil daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní v daňovom priznaní bola nižšia ako výška daňovej licencie ustanovenej pre jednotlivého daňovníka podľa § 46b odseku 2 zákona o dani z príjmov, alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.

Daň z príjmov sa účtuje na účtoch účtovej skupiny 59 a za daň z príjmov považujeme:

- a) splatnú daň z príjmov - účtovná jednotka zaúčtuje splatnú daň z príjmov na ľarchu účtu 591 - Splatná daň z príjmov so súvzťažným zápisom v prospech účtu 341 - Daň z príjmov, vo výške uvedenej v daňovom priznaní k DzPPO, súčasťou ktorej bola daňová licencia do zdaňovacieho obdobia 2017.

- b) daň z príjmov vybraná zrážkou – najmä daň vyberaná z úrokov alebo iných výnosov plynúcich z peňažných prostriedkov bežných a vkladových účtov. Daň vyberaná zrážkou sa účtuje na základe výpisu z bankového účtu na ťarchu účtu 591 v prospech bankového účtu (syntetický účet 221 s prislúchajúcim analytickým účtom).

Aj keď daňová licencia bola počínajúc zdaňovacím obdobím začatým najskôr od 1.1.2018 zrušená a daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok zaplatil daňovú licenciu v rokoch 2015 až 2017, nárok na zápočet kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní si uplatnia títo daňovníci aj po 31. 12.2017. Teda nárok na zápočet daňovej licencie nezaniká ani po jej zrušení v zákone o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2018.

VH po zdanení DzPPO je podľa postupov účtovania účtovný VH, ktorým môže byť účtovný zisk alebo účtovná strata. Zistí sa ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5. To znamená, že do výsledku hospodárenia po zdanení **sa započítavajú** aj náklady účtované na účtoch účtovej skupiny 59.

Výpočet a zobrazenie výsledku hospodárenia **vo výkaze ziskov a strát** (obrázok 1):

- I. Výnosy z hospodárskej činnosti spolu – náklady z hospodárskej činnosti spolu = výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti (+/-),
- II. Výnosy z finančnej činnosti spolu – náklady z finančnej činnosti spolu = výsledok hospodárenia z finančnej činnosti (+/-),
- III. Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (+/-) sa vypočíta ako súčet I +II – vykázaný v riadku 56,
- IV. Daň z príjmov splatná – vykázaná v riadku 57 (súčet Daň z príjmov splatná + Daň z príjmov odložená),
- V. Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení (+/-) sa vypočíta ako rozdiel III. – IV – vykázaný v riadku 61.

Zobrazenie výsledku hospodárenia **v súvahe** (obrázok 2):

V súvahe sa nachádza výsledok hospodárenia po zdanení v riadku 100 na strane pasív, zároveň sa na riadku 133 v časti pasív nachádza už zaúčtovaná daň z príjmu na účte 341.

Obrázok 1: Ukážka účtovnej závierky (výkaz ziskov a strát):

UZPODV14_12		Výkaz ziskov a strát Úč POD 2 - 01		DIČ	IČO	Skutočnosť	
Označenie a	Text b	Číslo riadku c	bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2			
***	Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti (+/-) (r. 29 - r. 45)	55					
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (+/-) (r. 27 + r. 55)	56					
R.	Daň z príjmov (r. 58 + r. 59)	57					
R.1.	Daň z príjmov splatná (591, 595)	58					
2.	Daň z príjmov odložená (+/-) (592)	59					
S.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom (+/- 596)	60					
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení (+/-) (r. 56 - r. 57 - r. 60)	61					

zdroj: portál finančnej správy, dokumenty

Obrázok 2: Ukážka účtovnej závierky (súvaha):

UZPODV14_13		Súvaha Úč POD 1 - 01		DIČ	IČO	Skutočnosť	
Označenie a	STRANA PASÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5			
A.V.	Ostatné fondy zo zisku r. 91 + r. 92	90					
A.V.1.	Štatutárne fondy (423, 42X)	91					
2.	Ostatné fondy (427, 42X)	92					
A.VI.	Oceňovacie rozdiely z precenenia súčet (r. 94 až r. 96)	93					
A.VI.1.	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (+/- 414)	94					
2.	Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastí (+/- 415)	95					
3.	Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení (+/- 416)	96					
A.VII.	Výsledok hospodárenia minulých rokov r. 98 + r. 99	97					
A.VII.1.	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	98					
2.	Neuhrazená strata minulých rokov (-/429)	99					
A.VIII.	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení +/- r. 01 - (r. 81 + r. 85 + r. 86 + r. 87 + r. 90 + r. 93 + r. 97 + r. 101 + r. 141)	100					
B.	Závazky r. 102 + r. 118 + r. 121 + r. 122 + r. 136 + r. 139 + r. 140	101					
B.I.	Dlhodobé záväzky súčet (r. 103 + r. 107 až r. 117)	102					
B.I.1.	Dlhodobé záväzky z obchodného styku súčet (r. 104 až r. 106)	103					
1.a.	Závazky z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 475A, 476A)	104					
1.b.	Závazky z obchodného styku v rámci podielovej účasti okrem záväzkov voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 475A, 476A)	105					

Zdroj: Portál finančnej správy, dokumenty

1.4 Účtová osnova a účtový rozvrh v zahraničí

Slovenská republika je od roku 2004 právoplatným členom Európskej únie. Európska únia sa skladá z 28 krajín, ktoré tvoria integračné zoskupenie a spoločne sa podieľajú na riešení mnohých otázok z rôznych oblastí, ktoré sa týkajú každodenného fungovania. Keďže účtovníctvo je podstatným zdrojom získavania informácií o podnikoch a vzhľadom na fakt, že medzi krajinami je možnosť voľného pohybu kapitálu, to znamená, že podniky môžu svoju podnikateľskú činnosť rozšíriť v podstate v ktorejkoľvek krajine sveta, bolo nevyhnutné aby sa účtovníctvo a finančné vykazovanie podnikov zharmonizovalo na takú úroveň, aby bol schopný používateľ informácií z účtovníctva chápať akúkoľvek informáciu získanú z účtovných výkazov.

Najdôležitejšími medzinárodne ucelenými štandardami sú hlavne Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (ďalej len „IFRS“) a Americké všeobecne uznávané zásady (ďalej len „US GAAP“). Avšak tieto zásady sú zamerané hlavne na účtovnú závierku a vykazovanie. IFRS a US GAAP nepredpisujú účtovú osnovu ani postupy účtovania.

Hlavne krajinám Európskej únie, kde je účtovníctvo regulované prostredníctvom postupov účtovania, sú ÚJ predpisované takzvané ÚO. Každá krajina Európskej únie má opatrenie, ktoré upravuje predpísanú ÚO a postupy účtovania, rozdielne. V podmienkach Slovenskej republiky RÚO pre podnikateľov vymedzuje opatrenie MF o postupoch účtovania.

Pre porovnanie RÚO ako príklad uvedieme sústavu účtov vo Francúzsku. Vo Francúzsku upravuje „Plan Comptable Général“ francúzske všeobecne uznávané účtovné zásady Regulation 99-03 Committee of the Accountancy Regulation. Okrem vymedzenia predmetu účtovníctva, účtovných zásad a metód, účtovnej dokumentácie, definície hlavných pojmov ako súvaha, účtovná závierka, zisk, príjem, postupy účtovania a pravidiel účtovania a názory Conseil National de la Comptabilité upravuje toto francúzske opatrenie aj „sústavu účtov“ – čiže účtovú osnovu.

RÚO v krajinách Európskej únie sú tvorené podobným spôsobom, pretože účtovníctvo je upravované opatreniami a nariadeniami ministerstiev jednotlivých krajín. Rozdiely si všimame najmä v zoradení a názvoch účtov. Každá ÚJ si obdobne vytvára vnútorný predpis – ÚR na základe tých účtov z ÚO, ktoré používa počas účtovného obdobia.

ÚJ, ktoré vykazujú podľa IFRS nemajú predpísanú ÚO, pretože ho samotné IFRS nepredpisujú. Potom je zostavenie ÚR plne v kompetencii ÚJ a vytvára ÚR tak, aby bol v súlade s požiadavkami, ktoré sú zakotvené v IFRS.

V tabuľke 2 uvádzame štruktúru ÚO „chart of accounts“, ktorá sa používa vo Francúzsku. Môžeme vidieť, že ÚO sa delí na tri časti – na „balance sheet“ – čo by sa dalo porovnať so súvahovými účtami podľa RÚO a „profit and loss accounts“ – účty nákladov a výnosov. V každej časti súvahových účtov a účtov nákladov a výnosov sa nachádzajú triedy (classes) a každá trieda má svoje účtové skupiny s názvami. Tu je viditeľný rozdiel medzi názvami a zatriedením účtov v Slovenskej republike a vo Francúzsku.

Tabuľka 2 – Štruktúra francúzskej RÚO

Balance Sheet Accounts					Profit and Loss Accounts		Special Accounts
Class 1	Class 2	Class 3	Class 4	Class 5	Class 6	Class 7	Class 8
Liability Accounts	Asset Accounts	Stocks Accounts	Third-Party Accounts	Financial Accounts	Costs Accounts	Revenues Accounts	Special Accounts
10. Capital and reserves	20. Intangible assets		40. Providers	50. Securities	60. Purchases	70. Finished goods sales	Non '1 to 7' classes
11. Accumulated retained earnings	21. Tangible assets	31. Raw materials	41. Customers	51. Banks and financial organizations	61. External Services	71. Finished goods	
12. Profit or loss for the financial year	22. Assets under concessions	32. Other Materials	42. Employees	52. Treasury tools	62. Other external services	72. Works capitalised (in asset)	
13. Equipment grants	23. Asset under construction	33. Work-in-progress goods	43. Social costs	53. Petty-cash	63. Taxes		
14. Regulated provision		34. Work-in-progress services	44. Tax authority	54. Imprest accounts	64. Employees costs	74. Production grants	
15. Accruals		35. Stocks					
16. Loans and debts							
17. Debts linked to shareholding	27. Other financial assets	37. Reselling Stocks	47. Suspense accounts		67. Exceptional costs	77. Exceptional revenues	

s							
18. Liaison accounts for shareholding companies	28. Assets depreciations		48. Regularisation accounts	58. Internal Transfer	68. Depreciations and accruals	78. Write-back on depreciation and provisions	
	29. Impairments	39. Stocks Depreciation	49. Third-Party accounts Depreciation	59. Financial accounts Depreciation	69. Employees profit-sharing - Earnings Tax	79. Costs transfers	

zdroj: French generally accepted principles, Wikipedia

2 Ciel' práce, metodika práce a metódy skúmania

V trhových podmienkach Slovenskej republiky tvoria základ podnikateľskej sféry hlavne spoločnosti s ručením obmedzeným, ktoré sú povinné v zmysle zákona o účtovníctve účtovať v sústave podvojného účtovníctva. V účtovníctve je ÚR veľmi dôležitým metodickým nástrojom každej ÚJ, ktorá účtuje v sústave podvojného účtovníctva. Málokto ÚJ si však uvedomuje, ako prakticky sa dá zostaviť ÚR tak, aby uľahčoval prácu finančnému oddeleniu podnikov.

V súčasnosti sú firmy zaťažené daňovým bremenom priamych aj nepriamych. Pri priamych daniach (s výnimkou dane zo závislej činnosti) je ÚJ nielen daňovníkom, ale aj platiteľom dane a je zodpovedná za správny výpočet dane a jej odvedenie v správnej výške a zákonom stanovenej lehote podľa právnych predpisov, ktorými sa riadi.

Čiastkovými cieľmi záverečnej práce je analyzovať informácie o účtovom rozvrhu a pojmoch, ktoré sa týkajú dane z príjmov právnických osôb, analyzovať prepojenie účtovníctva a zisťovania základu dane z príjmov.

Obsahom bakalárskej práce bude analýza vplyvu účtového rozvrhu na proces zisťovania základu dane z príjmov ako aj možnosti jeho využitia pre potreby zisťovania informácií pri zdaňovaní daňou z príjmov. V záverečnej práci sa budeme zameriavať nielen na účtový rozvrh, ale vysvetlíme aj prečo niekedy nie je ÚR dostačujúci pre zistenie základu dane z príjmov a naopak, prečo je syntetická a analytická evidencia a jej vytvorenie pre uľahčenie práce zisťovania základu dane.

V práci vytvoríme účtový rozvrh pre modelovú ÚJ, z ktorej sa dajú prevziať informácie pre ÚJ podľa jej osobitných potrieb, pričom využívame prvky syntézy, sústreďujeme sa na súvis medzi účtovníctvom a výpočtom ZD.

V záverečnej práci sme zvolili metódu skúmania vytváranie analytických účtov pre potreby zisťovania základu dane z príjmov, čím analyzujeme možnosti využitia účtového rozvrhu ako dôležitého metodického nástroja ÚJ..

Hlavným cieľom práce je poskytnúť pohľad na to, akým spôsobom sa dá zostaviť účtový rozvrh pre účely zisťovania ZD z príjmov a aké položky nákladov a výnosov ovplyvňujú základ dane z príjmov právnických osôb.

3 Výsledky práce a diskusia

ÚJ majú k dispozícii ÚR, ktorý si vytvárajú podľa rôznych kritérií. Pre potreby záverečnej práce uvažujeme o ÚR ako o nástroji, ktorý má napomôcť k správne vyčísleniu ZD z príjmov.

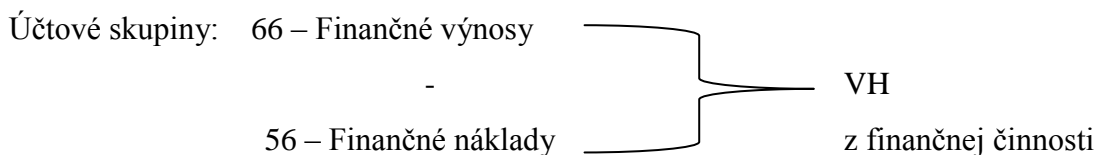
Každá ÚJ si vytvára ÚR, ktorý obsahuje účty, ktoré používa na zaúčtovanie účtovných prípadov počas bežného účtovného obdobia. ÚJ môžu pridávať svoje vlastné syntetické účty v rozmedzí účtovných tried 0 – 4, 7 – 9. ÚJ **nemôžu** do ÚR pridávať vlastné syntetické účty tried 5 a 6.

Podľa zákona o dani z príjmov pri zisťovaní ZD alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Z údajov z bežného účtovníctva vyčíslime **VH pred zdanením** nasledovne:

Účtové skupiny:	60 – Tržby za vlastné výkony a tovar
	61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob
	62 – Aktivácia
	64 – Iné výnosy z hospodárskej činnosti
	65 – Zúčtovanie niektorých položiek z hospodárskej činnosti
	<hr/>
	Výnosy z hospodárskej činnosti
Účtové skupiny:	50 – Spotrebované nákupy
	51 – Služby
	52 – Osobné náklady
	53 – Dane a poplatky
	54 – Iné náklady na hospodársku činnosť
	55 – Odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku
	<hr/>
	Náklady z hospodárskej činnosti

$VH \text{ z hospodárskej činnosti} = \text{Výnosov z hospodárskej činnosti} - \text{Náklady z hospodárskej činnosti.}$



Sčítaním VH z hospodárskej činnosti a VH z finančnej činnosti dostaneme VH pred zdanením.

V súčasnosti sa na vedenie účtovníctva využívajú rôzne účtovné systémy. V Slovenskej republike je medzi podnikateľmi rozšírený účtovný systém Omega od firmy Kros, ktorý ponúka možnosť zostavenia nielen účtovnej závierky, ale aj daňového priznania k DzPPO. Výhodou účtovného systému Omega je načítanie údajov priamo z účtovníctva do daňového priznania, čím ÚJ zabezpečuje úplnosť a presnosť údajov.

Avšak, **VH pred zdanením sa musí upraviť** podľa zákona o dani z príjmov, čoho výsledkom je základ dane alebo daňová strata. Tieto úpravy sa vykonávajú mimo systému účtovníctva.

VH upravíme na ZD alebo daňovú stratu korekciou o:

- a) položky zvyšujúce výsledok hospodárenia,
- b) položky znižujúce výsledok hospodárenia.

P+VH a P-VH predstavujú náklady a výnosy, ktoré zákon o dani z príjmov nepovažuje za daňovo uznané, pričom P+VH predstavujú sumy nákladov, ktoré nemožno podľa zákona o dani z príjmov zahrnúť do daňových výdavkov a P-VH predstavujú sumy výnosov a nákladov, ktoré nemožno zahrnúť do základu dane z príjmov.

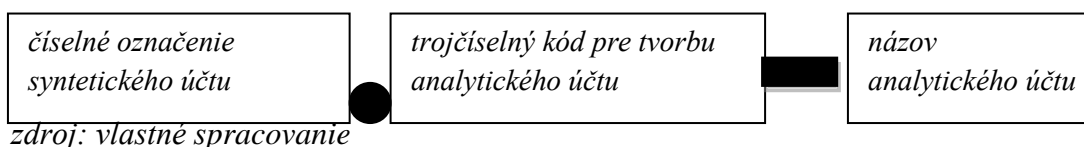
Obe skupiny položiek predstavujú náklady alebo výnosy. Účtovné jednotky si však nemôžu tvoriť syntetické účty, ktoré by presne vyčlenili tie náklady a výnosy, ktoré podľa zákona o dani z príjmov nesmú byť začlenené do základu dane. Na tieto účely si účtovná jednotka vedie analytickú evidenciu v podobe analytických účtov k syntetickým účtom účtovných tried 5 a 6.

ÚJ si v ÚR zvolí analytické účty, ktoré budú slúžiť na vyčíslenie ZD z príjmov. Ak vznikne náklad alebo výnos, ktorý podľa zákona o dani z príjmov nie je daňový náklad (daňový výnos), ÚJ ho zaúčtuje prostredníctvom vytvorených analytických

úctov k príslušným syntetickým účtom. Pri zisťovaní výšky a obsahovej náplne tých nákladov, o sumy ktorých sa bude musieť zvýšiť VH pred zdanením (a tým sa zvýši základ dane z príjmov) alebo tých výnosov, o sumy ktorých sa bude musieť znížiť VH pred zdanením (a tým sa zníži základ dane z príjmov) použije účtový rozvrh.

ÚJ si pritom ÚR tvorí tak, aby z ÚR bolo zrejmé, o ktoré P+VH a P-VH musí upraviť VH pred zdanením a tak vyčísliť ZD z príjmov. Analytické účty v ÚR v záverečnej práci tvoríme podľa schémy 4, ale účtovná jednotka si môže zvoliť aj inú štruktúru tvorby analytických účtov, podľa jej špecifických potrieb, pričom číselné označenie syntetického účtu je ponechané, ak sa netvorí v rámci účtovného rozvrhu syntetické účty.

Schéma 4: Štruktúra tvorby analytického účtu v modelovom ÚR



V prípade určitých položiek, o ktoré bude potrebné upraviť VH pred zdanením, ale v ÚR ich nebude možné začleniť pre tieto účely, ÚJ bude musieť využiť iné spôsoby zisťovania týchto položiek. V tomto prípade môžu napomôcť účtovné knihy, napríklad kniha záväzkov, kniha pohľadávok alebo iné druhy dokumentácie týchto položiek.

3.1 Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia a ich zobrazenie v účtovom rozvrhu účtovnej jednotky

P+VH nazývame tie položky, ktoré sa pripočítajú k VH pred zdanením. Môžeme povedať, že náklady znižujú VH, ale po pripočítaní P+VH zvyšujú ZD (alebo znižujú daňovú stratu).

V účtovej triede 5 sa účtujú náklady ÚJ bez ohľadu na to, ako sú posudzované zákonom o dani z príjmov za daňové výdavky. Preto je nevyhnutné, ak chceme z účtovného rozvrhu vyťažiť čo najviac prosperujúcich informácií vytvárať analytické účty, ktoré nám jednoznačne dokážu určiť sumu tých nákladov, ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa zákona o dani z príjmov. ÚJ si analytické účty vedie hlavne k tým syntetickým účtom, ktoré reprezentujú náklady daňovo uznané respektíve neuznané len do určitej výšky alebo po splnení určitých podmienok (Cenigová, 2016). ÚJ pre potreby

zistovania ZD môže využívať nielen analytické účty, ale napríklad knihu záväzkov, knihu pohľadávok a rôzne iné pomocné knihy, ktoré poskytnú podrobnejšie informácie ako analytické účty.

Podľa § 21 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľnými príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Podľa § 19 zákona o dani z príjmov, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu.

Výdavky na reprezentáciu

Za výdavky (náklady) na reprezentáciu sa považujú materiál, výrobky, tovar, nakupované a vlastné služby použité na reprezentačné účely, výdavky na pohostenie (nákup kávy, minerálok, vody, ovocia pre zamestnancov) a zábavu. Súčasťou nákladov na reprezentáciu je aj DPH (ďalej len „DPH“), ktorú si platiteľ dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nemôže odpočítať pri kúpe tovarov a služieb na reprezentačné účely. Pokiaľ ÚJ poskytne na reprezentačné účely vlastné výrobky, materiál, tovar alebo vlastné služby, platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť z DPH zo sumy nákladov na reprezentáciu, ak pri ich kúpe a výrobe týchto tovarov a služieb bola DPH odpočítaná. (Cenigová, 2016)

→ zobrazenie v ÚR – ÚJ účtuje o reprezentačných výdavkoch na účte 513 – Náklady na reprezentáciu, ku ktorému ÚJ dotvára analytickú evidenciu v podobe analytických účtov uvedených v tabuľke 3.

Tabuľka 3: Zobrazenie reprezentačných výdavkov v ÚR

513 – Náklady na reprezentáciu	
Analytické účty	Vysvetlenie tvorby AÚ
513.110 – Reprezentácia materiál	Trojčíslicia 110, 120, 130 predstavujú účtovné skupiny tých položiek, ktorých sa reprezentačné
513.120 – Reprezentácia vlastná výroba	náklady týkajú spolu s číslom 0, aby sa zachovala štruktúra tvorby analytických účtov,
513.130 – Reprezentácia tovar	ktorú sme zvolili.

513.500 – Pohostenie, občerstvenie, výdavky v reštaurácii	Pre lepšiu prehľadnosť v prehľadoch sme určili trojčíslicie 500 ako časť analytického účtu 513.500.
513.343 – DPH pri reprezentačných nákladoch	Trojčíslicie 343 predstavuje číslo účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty. Na analytickom účte 513.343 sa účtuje o DPH, ktorá je súčasťou nákladov na reprezentačné účely, pretože platiteľ dane si ju podľa zákona o DPH nemá nárok odpočítať.

zdroj: vlastné spracovanie

Reklamné predmety

Podľa § 19 zákona o dani z príjmov sú daňovými výdavkami výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľnosti, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.

ÚJ účtuje o reklamných predmetoch ako o zásobách. Reklamné predmety sú limitované podľa § 21 zákona o dani z príjmov nasledovne:

- za daňové výdavky sa považujú reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17 eur za jeden predmet,
- za reklamné predmety sa nepovažujú:
 1. darčkové reklamné poukážky,
 2. tabakové výrobky okrem daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti,
 3. alkoholické nápoje okrem alkoholických nápojov podľa osobitného predpisu v úhrnnej výške najviac 5 % zo základu dane; nevzťahuje sa na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti.

→ zobrazenie v ÚR: ÚJ účtuje o reklamných výdavkoch na syntetickom účte 501 – Spotreba materiálu a k syntetickému účtu tvorí analytickú evidenciu v podobe analytických účtov v tabuľke 4:

Tabuľka 4: Zobrazenie reklamných predmetov v ÚR

501 – Spotreba materiálu	
Analytické účty	Vysvetlenie tvorby AÚ
501.170 – Reklamné predmety do 17 eur/ks	Trojčíslenie 170 predstavuje časť analytického účtu, na ktorom ÚJ účtuje o reklamných predmetoch, ktorých suma bez DPH za jeden predmet nepresahuje 17 eur. Do tejto kategórie predmetov spadajú napríklad kalendáre, perá, poháre, zapaľovače, kancelárske potreby s logom ÚJ a iné.
501.180 – Darčkové poukážky	Na analytickom účte 501.180 ÚJ účtuje o vydaných darčkových poukážkach. ÚJ si môže zvoliť ďalšie AÚ podľa typov darčkových poukážok.
501.191 – Tabakové výrobky	Na AÚ 501.191 účtuje ÚJ - daňovník, ktorý nemá hlavnú činnosť výrobu tabakových výrobkov bez ohľadu na hodnotu. Tabakové výrobky sú pritom použité ako reklamný predmet, aj keď zákon o dani z príjmov ich nepovažuje za reklamné predmety.

zdroj: vlastné spracovanie

→ zobrazenie alkoholických nápojov v ÚR – ÚJ, ktorá nemá hlavnú činnosť výrobu alkoholických nápojov účtuje o alkoholických nápojoch alternatívne podľa účelu ich použitia (tabuľka 5). V ÚR je potrebné vytvoriť analytickú evidenciu, napríklad v podobe analytických účtov, pretože podľa zákona o dani z príjmov sa za daňový výdavok (náklad) považujú alkoholické nápoje v úhrnej výške najviac 5 % zo základu dane.

Tabuľka 5: Zobrazenie alkoholických nápojov ako reklamných predmetov v ÚR

Analytické účty	Vysvetlenie tvorby AÚ
513.192 – Alkoholické nápoje	Na AÚ 513.192 sa účtuje o alkoholických nápojoch, ktoré boli použité na reprezentačné účely, napríklad pri obchodnom stretnutí. Trojčíslenie 192 je určené pre alkoholické nápoje pri tvorbe ďalších analytických účtov, ak je to potrebné.
501.192 – Alkoholické nápoje	Na AÚ 501.192 sa účtuje o alkoholických nápojoch, ktoré boli použité ako reklamný predmet. Napríklad víno, ktoré balí obchodným partnerom do balíčka na konci roka ako poďakovanie za obchodné vzťahy.

zdroj: vlastné spracovanie

Výdavky na osobnú potrebu daňovníka

Pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov, je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) zákona o dani z príjmov, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov: výdavky (náklady) na obstaranie majetku, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie majetku využívaného aj na súkromné účely môže daňovník uplatniť v daňových výdavkoch buď:

1. vo forme paušálnych výdavkov vo výške 80 %, ak je tento majetok využívaný aj na súkromné účely, alebo
2. v preukázateľnej výške v závislosti od pomeru používania tohto majetku na zabezpečenie zdaniteľného príjmu.

Uvedené sa vzťahuje nielen na odpisovaný hmotný majetok, ale na každý majetok a výdavky súvisiace s jeho používaním. Teda aj na počítače a internet, telefóny, mobily a ich paušály, kamery, fotoaparáty, kosačky, vozíky, bicykle a pod.

Ak sa daňovník rozhodne pre uplatňovanie výdavkov pri majetku, ktorý používa aj na súkromné účely, vo forme paušálnych výdavkov, potom si môže do daňových výdavkov zahrňovať 80 % výdavkov (nákladov) bez ohľadu na skutočnosť, v akom pomere tento majetok skutočne využíva na súkromné účely.

ÚJ môžu vznikáť rôzne výdavky (náklady), ktoré je potrebné prehodnotiť, či vznikli z titulu osobnej potreby daňovníka alebo vznikli v súvislosti s podnikateľskou činnosťou ÚJ.

→ zobrazenie v ÚR – výdavky na osobnú potrebu ÚJ sleduje vo forme analytických účtov vytvorených v ÚR v tabuľke 6:

Tabuľka 6: Zobrazenie výdavkov na osobnú potrebu v ÚR – paušálne výdavky

Telefónne poplatky a internet	
Analytické účty	Vysvetlenie tvorby AÚ
518.100 – Telefónne poplatky	Na AÚ 518.100 a 518.200 sa účtuje o telefónnych poplatkoch a poplatkoch za internet vo výške 80 % zo sumy vtedy, ak je preukázateľné, že daňovník využíva telefón a internet aj na súkromné účely. To znamená, že daňovo uznané sú vo výške 80 %. Daňovníkovi vzniká nárok na odpočet DPH vo výške 80 %, čiže sa výška DPH uznanej na odpočet vzťahuje na výdavky, ktoré sú daňovo uznané.
518.200 - Internet	
518.199 – Telefónne poplatky – osobná potreba	

518.299 – Internet – osobná potreba	Na AÚ 518.199 a 518.299 sa účtuje o zvyšných 20 % zo sumy poplatkov, ktoré nie sú daňovo uznané, pretože sú určené na osobnú potrebu daňovníka. Na tieto účty ÚJ účtuje alternatívne (pretože môže použiť aj iný účet) aj o DPH, ktorú nemožno odpočítať a ktorá súvisí s týmito nákladmi. DPH je daňovým výdavkom iba v tom prípade, ak aj náklad, ku ktorému sa viaže je daňovým výdavkom, čo v tomto prípade nie je.
Pohonné hmoty	
501.300 – Pohonné hmoty 80 % 501.399 – Pohonné hmoty 20 %	Na účte 501.300 účtuje ÚJ o pohonných hmotách vo výške 80 % z celkového preukázaného nákupu pohonných hmôt. Pri nákupe PHM vzniká daňovníkovi nárok na odpočítanie DPH iba do výšky paušálneho výdavku (80 %). DPH sa účtuje na strane MD účtu 343. Na účte 501.399 sa účtuje o daňovo neuznanom výdavku vo výške 20 %. Účtuje sa na tomto účte aj o DPH, ktorá nie je uznaná, pretože súvisí s daňovo neuznaným výdavkom.
Výdavky súvisiace s dlhodobým majetkom	
511.100 – Opravy a udržiavania 511.999 - Opravy – nedaňový výdavok	Na účte 511.999 ÚJ účtuje o opravách a udržiavaní toho majetku, ktorý využíva daňovník okrem podnikateľskej činnosti aj na osobnú potrebu. Môže ísť napríklad o osobný automobil, ktorý daňovník používa aj na osobné účely, ktorý zaradil do majetku spoločnosti a ÚJ sa rozhodla uplatňovať naň paušálne výdavky. 80 % zo sumy opráv sa zaúčtuje na účet 511.100, čo značí, že ide o daňový výdavok a zvyšných 20 % zo sumy sa zaúčtuje na účet 511.999, čo nie je daňový výdavok, vrátane DPH k nej prislúchajúcej.
548.600 – Poistenie 548.699 – Poistenie – nedaňový výdavok	Na účet 548.600 ÚJ účtuje o poistení majetku – čiže áut, stavieb, zodpovednosti za škodu a iných druhov poistenia. Ak sa poistné vzťahuje na majetok, ktorý sa zaradil do majetku a používa sa aj na osobné účely, uplatňuje aj na poistenie paušálne výdavky. Následne o poistení účtuje ako o daňovom výdavku vo výške 80 % na účte 548.600 a o výdavku, ktorý nie je daňový na účte 548.699 vo výške 20 %.

zdroj: vlastné spracovanie

Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odpisovaním sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný alebo evidovaný a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov.

Odpisy nie sú v niektorých špecifických prípadoch daňovými výdavkami:

- pri majetku, na ktoré si daňovník uplatňuje paušálne výdavky (teda je tento majetok používaný aj na osobnú potrebu daňovníka),
- pri majetku poskytnutého na prenájom.

Ak sa ÚJ – daňovník rozhodne uplatňovať výdavky na dlhodobý majetok, ktorý bol obstaraný a zaradený do majetku ÚJ, potom aj odpisy tohto majetku sa budú uplatňovať vo výške 80 % z vypočítaného ročného odpisu bez ohľadu na skutočný pomer používania tohto majetku na súkromné účely.

Pri majetku poskytnutom na prenájom sa do daňových výdavkov prenajímateľa zahrnujú odpisy najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie, a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom iba z časti alebo len časť zdaňovacieho obdobia, výška odpisov zahrňovaných do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku. Okrem informácie o ročnom odpise tohto majetku, treba vedieť aj skutočnú sumu výnosov z prenajímaného majetku.

Tabuľka 7: Zobrazenie odpisov dlhodobého majetku v ÚR:

551 – Odpisy dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku	
Analytické účty	Vysvetlenie tvorby AÚ
551.010 – Odpisy DNM	Na AÚ 551.010 a 551.020 sa účtuje o daňovo uznaných odpisoch dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku. Tvorba AE je ovplyvnená účtovými skupinami 01 – Dlhodobý nehmotný majetok a 02 – Dlhodobý hmotný majetok. Za daňovo uznané odpisy sa považujú odpisy majetku používaného len na podnikateľskú činnosť), 80 % z odpisu majetku, ktorého výdavky sa uplatňujú vo výške paušálnych výdavkov.
551.020 – Odpisy DHM	

Majetok určený sčasti na osobnú potrebu	
551.999 – Daňovo neuznané odpisy	Na účte 551.999 sa bude účtovať odpis vo výške 20 % z celkového odpisu, čo je považované za vyjadrenie osobnej spotreby majetku daňovníka.
Majetok poskytovaný na prenájom	
602.800 – Tržby z prenájmu DM	Na zistenie výšky daňovo uznaného odpisu pri majetku, ktorý je poskytovaný na prenájom potrebuje ÚJ poznať aj výšku výnosu z prenajímaného majetku. Najprv sa z účtu 602.800 zistí výška výnosu, potom sa porovná s účtom 551.800. Pokiaľ sú odpisy na účte 551.800 vyššie ako výnos na účte 602.800, odpisy na účte 551.800 prevyšujúcu výšku výnosov na účte 602.800 sa preúčtujú na účet 551.899 nasledovne: prevyšujúcu sumu ÚJ zaúčtuje na stranu MD účtu 551.899, čím sa zaručí, že táto časť odpisu nie je daňovo uznaná a na stranu D účtu 551.800, pričom sa o túto sumu znížia daňovo uznané odpisy.
551.800 – Odpisy majetku poskytnutého na prenájom	
551.899 – Daňovo neuznané odpisy prenajímaného majetku	

zdroj: vlastné spracovanie

Rezervy

Podľa § 19 postupov účtovania sa rezerva tvorí na základe zásady opatrnosti na riziká a straty. Rezervy na záväzok predstavujúci existujúcu povinnosť ÚJ, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky Ú, pričom ak nie je známa presná výška tohto záväzku ocení sa odhadom v sume dostatočnej na splnenie existujúcej povinnosti, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka pri zohľadnení rizík a neistôt. Záväzok s určitým časovým vymedzením a určito výškou sa neučtuje na účte rezerv, ale na príslušnom účte záväzku.

Pre rezervy sú vytvorené v RÚS syntetické účty v skupine 32 – Záväzky, konkrétny účet 323 – Krátkodobé rezervy a v dlhodobých záväzkoch v skupine 45 – Rezervy, konkrétne účty 451 – Rezervy zákonné a 459 – Ostatné rezervy.

V tabuľke 8 je k jednotlivým účtom uvedená tvorba, použitie, zrušenie, časové hľadisko vyrovnania rezerv a daňové zohľadnenie.

Tabuľka 8: Účtovanie rezerv a daňové hľadisko

Doba vyrovnania rezerv	Syntetické účty	Daňové hľadisko	Tvorba	Použitie	Zrušenie
			MD/D	MD/D	MD/D
Krátkodobé – do 1 roka	323	potreba AE	účty nákladov/323	záväzkový účet/323	323/účty nákladov
Dlhodobé – viac ako 1 rok	451	Daňové	účty nákladov/451	záväzkový účet/451(459)	451(459)/účty
	459	Nedaňové	(459)		nákladov

zdroj: vlastné spracovanie

Z tabuľky 8 vyplýva, že k tvorbe rezerv sa viaže vznik nákladu.

Podľa § 20 zákona o dani z príjmu, rezervami, ktorých tvorba je súčasťou ZD za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú rezervy v poisťovníctve, rezervy vytvárané zdravotnými poisťovňami a rezervy podľa § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého je daňovým výdavkom aj tvorba rezerv účtovaná ako náklad na:

- nevyčerpané dovolenky vrátane poistného a príspevkov, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca,
- lesnú pestovnú činnosť vykonávanú podľa osobitného zákona,
- likvidáciu hlavných banských diel, lomov a odpadov pri banskej činnosti,
- uzavretie, rekultiváciu a monitorovanie skládok,
- nakladanie s odovzdaným elektroodpadom z domácností,
- účelová finančná rezerva podľa osobitného zákona.

ÚJ si môže vytvárať rezervu nielen na vyššie uvedené skutočnosti, ale aj na skutočnosti, ktoré nie sú uvedené v § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov, z čoho vyplýva, že tieto skutočnosti nebudú daňovo uznané a o sumy tvorby rezerv, ktoré nie sú daňovo uznané sa zvýši ZD z príjmov. Môže ísť o tvorbu rezervy na zostavenie a overenie účtovnej závierky audítorom, rezervy na bonusy, skontá a rabaty, rezervy na účtovníctvo spracovávané dodávateľským spôsobom, rezervy na reklamácie, rezervy na zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania, rezervy na odmeny členom dozornej rady a tak ďalej.

Z daňového hľadiska môžu byť rezervy daňovo uznané a neuznané. Z tohto dôvodu je potrebné vytvárať analytickú evidenciu pre zistenie daňovo uznaného

výdavku a daňovo neuznaného výdavku z titulu rezerv. Najpoužívanejším spôsobom je tvorba AE v podobe analytických účtoch. Analytické účty uvádzame v tabuľke 9.

Tabuľka 9: Zobrazenie rezerv v ÚR

Daňovo uznané rezervy	
Krátkodobé rezervy	Dlhodobé rezervy
323.521 – Rezerva na nevyčerpané dovolenky	syntetický účet 451 – Rezervy zákonné Analytické účty k syntetickému účtu 451 tvoria tie ÚJ, ktoré vykonávajú tie činnosti, ku ktorým sa viažu rezervy vymedzené v §20 odseku 9 zákona o dani z príjmov.
323.524 – Rezerva na poistné k nevyčerpaným dovolenkám	
323.100 – Ostatné daňovo uznané rezervy - Na účte 323.100 sa účtuje o ďalších krátkodobých rezervách, ktoré sú daňovo uznané podľa § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov.	
Daňovo neuznané rezervy	
Krátkodobé rezervy	Dlhodobé rezervy
323.999 – Krátkodobé rezervy daňovo neuznané Na účte 323.999 sa účtuje o: rezervách na nevyfakturované dodávky a služby, na prémie, na zľavy, na overenie účtovnej závierky audítorom.	459.999 – Dlhodobé rezervy daňovo neuznané Na účte 459.999 sa účtuje o: rezervách na náklady súvisiace s odstránením znečistenia životného prostredia, na reklamácie, na pokuty a penále, na súdne spory a ostatné.

zdroj: vlastné spracovanie

Podľa tabuľky 9 sa na analytických účtoch 323.521, 323.524 a 323.100 účtuje o rezervách, ktoré sú považované za daňový výdavok už pri ich tvorbe účtovanej v nákladoch. Tvorba AÚ súvisí s účtami 521 – Mzdové náklady a 524 – Zákonné sociálne poistenie, pretože tvorba týchto rezerv sa účtuje na ľarchu účtov 521 a 524 ÚJ si môže zvoliť ďalšie analytické účty, ak sa v ÚJ vyskytne potreba tvoriť rezervu aj z činností uvedených v § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov a ktoré spĺňajú podmienku, že sa predpokladá vyrovnanie záväzku v lehote najviac jeden rok. Na analytických účtoch uvedených v časti daňovo neuznané krátkodobé rezervy sa účtujú tie rezervy, ktoré nie sú považované zákonom o dani z príjmov za daňový výdavok už pri ich tvorbe, ale ich uznateľnosť sa posudzuje až pri použití alebo zrušení rezervy

Analytické účty v tabuľke 9 v časti daňovo uznané dlhodobé rezervy sú tvorené podľa § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov, v ktorom sú vymedzené rezervy, ktoré sú daňovo uznané. Medzi dlhodobé zákonné rezervy, vymedzené v § 20 odseku 9 zákona o dani z príjmov patria rezervy na: lesnú pestovnú činnosť, likvidáciu hlavných banských diel, lomov a odpadov pri banskej činnosti a na rekultiváciu pozemkov dotknutých banskou činnosťou, uzavretie, rekultiváciu a monitorovanie skládok po ich uzavretí, nakladanie s odovzdaným elektroodpadom z domácností, účelová finančná rezerva podľa osobitného zákona (podľa §14 zákona č. 514/2008 Z. z. o nakladaní s odpadom z ťažobného priemyslu v znení neskorších predpisov). Na syntetickom účte 451 – Rezervy zákonné sa účtujú dlhodobé rezervy, ktorých tvorba vyplýva z osobitného predpisu. (Cenigová, 2016).

Na účte 459 – Ostatné rezervy sa účtujú ostatné dlhodobé rezervy, ktorých uznanie za daňový výdavok sa posudzuje až pri použití rezervy alebo pri jej zrušení.

Náklady viažuce sa k záväzkom daňovo uznané až po zaplatení

ÚJ vznikajú v priebehu účtovného obdobia náklady, ktoré sú podľa zákona o dani z príjmov súčasťou základu dane daňovníka len po zaplatení. V takomto prípade ÚJ vzniká náklad, ktorý je daňovo uznaný až po hotovostnej, bezhotovostnej úhrade alebo prostredníctvom vzájomného zápočtu. Ak do konca účtovného obdobia záväzky, ktoré sa viažu k vzniku nákladov podľa § 17 odseku 19 zákona o dani z príjmov nie sú uhradené, tak tieto náklady nie sú daňovo uznané a sú pripočítateľné k VH pred zdanením daňou z príjmov.

Výdavky (náklady), ktoré sú daňovo uznateľnými výdavkami až po zaplatení podľa § 17 odseku 19 zákona o dani z príjmov:

- výdavky na kompenzačné platby,
- výdavky (náklady) na nájomné za prenájom hmotného majetku a nehmotného majetku, odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetu priemyselného vlastníctva, počítačových programov, know-how a tak ďalej,
- výdavky (náklady) na marketingové a iné štúdie a na prieskum trhu,
- odplaty (provízie) za sprostredkovanie u prijímateľa služby,
- výdavky (náklady) vzťahujúce sa k úhrade príjmov v prospech daňovníka nezmluvného štátu,

- výdavky (náklady), na poradenské a právne služby,
- výdavky (náklady) na získanie noriem a certifikátov,
- výdavky (náklady) na sponzorské u sponzora na základe zmluvy o sponzorstve v športe,
- výdavky (náklady) na reklamu.

ÚJ účtujúca v sústave podvojného účtovníctva záväzky eviduje v pomocnej knihe – **knihá záväzkov** (príloha 1). Náklady, ktoré sú súčasťou základu dane len po ich zaplatení je potrebné sledovať v knihe záväzkov, kde sa nachádza presný popis záväzku. Vytvorenie analytických účtov by pre ÚJ nebolo vhodné, pretože z analytických účtov nákladov ÚJ nevie posúdiť, či došlo k úhrade záväzkov, a preto nevie posúdiť daňovú uznateľnosť nákladov podľa zákona o dani z príjmov. Z knihy záväzkov vie ÚJ určiť výšku daňovo uznaného výdavku alebo naopak daňovo neuznaného výdavku, ak vznikol náklad podľa § 17 odseku 19 zákona o dani z príjmov. V tomto prípade tvorba analytických účtov nie je postačujúca pre účely zistenia základu dane z príjmov. Je potrebné, aby ÚJ pracovala pri zisťovaní základu dane z príjmov aj s knihou záväzkov a po odsúhlasení zostatkov na účtoch záväzkov, ÚJ vie určiť, či je daňový výdavok uznaný alebo sa pripočíta k základu dane z príjmov.

Poznámka: výške výdavku, ktorý je daňovo uznaný až po zaplatení záväzku sa rozumie suma záväzku bez dane z pridanej hodnoty.

Opravné položky k pohľadávkam pri riziku nezaplatenia pohľadávok

Opravné položky k pohľadávkam a tvoria k pohľadávkam, pri ktorých sa opodstatnene predpokladá, že ich dlžník úplne alebo čiastočne neuhradí. Účtuje sa o nich na ľarchu účtu 547 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam v prospech účtu 391 – Opravné položky k pohľadávkam. Na účely dane z príjmov sa na AÚ vytvorených k účtu 391 osobitne účtujú zákonné opravné položky, ktoré sú daňovým výdavkom už pri ich tvorbe účtovanej v nákladoch a osobitne ostatné opravné položky, ktoré pri ich tvorbe nie sú považované za daňový výdavok, ale ich uznateľnosť za daňový výdavok sa posudzuje až pri ich zúčtovaní. (Cenigová, 2016)

Podľa § 20 odseku 14 zákona o dani z príjmov sa tvorí opravná položka k pohľadávke, pri ktorej existuje riziko, že ju dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí a

ktorá bola zahrnutá do zdaniteľných príjmov, v závislosti od uplynutia doby splatnosti pohľadávky nasledovne:

- 360 dní – sa zahrnie do výdavkov do výšky 20 % z menovitej hodnoty pohľadávky,
- 720 dní – sa zahrnie do výdavkov do výšky 50 % z menovitej hodnoty pohľadávky,
- 1080 dní – sa zahrnie do výdavkov do výšky 100 % z menovitej hodnoty pohľadávky.

Aby ÚJ zistila výšku daňového výdavku opravnej položky, potrebuje poznať dobu splatnosti pohľadávky a dobu po splatnosti pohľadávky. ÚJ zistí tieto informácie z **knihy pohľadávok** alebo z inej vnútornej evidencie, ktorú si vedie k pohľadávkam. Následne, podľa vyššie uvedeného časového kritéria určí výšku daňového výdavku z opravnej položky k pohľadávkam.

3.2 Položky odpočítateľné od výsledku hospodárenia pred zdanením a ich zobrazenie v účtovom rozvrhu účtovnej jednotky

P-VH sa rozumejú tie položky, ktoré sa odpočítajú od VH pred zdanením a tým sa zníži základ dane z príjmov. P-VH sa zisťujú najčastejšie z vytvorených analytických účtov k účtovej triede 6 – Výnosy.

Položiek, ktoré sa odpočítajú od VH pred zdanením je podstatne menej ako položiek, ktoré sa pripočítavajú k VH pred zdanením. Tieto položky upravuje zákon o dani z príjmov. Medzi najčastejšie vyskytované položky odpočítateľné od VH patria nasledovné položky:

Príjem získaný darovaním

Podľa § 12 ods. 7 písm. b zákona o dani z príjmov nie je predmetom DzPPO príjem získaný darovaním ani príjem získaný na základe samotného darovania hnutelnej alebo nehnuteľnej veci. Predmetom dane sú až príjmy plynúce z využívania darovaných vecí.

→ zobrazenie darov v ÚR: v ÚR si účtovná jednotka vytvorila analytický účet **648.999 – Dary**. Účet 648.999 je potrebný na zistenie výšky položky, ktorá bude odpočítaná od výsledku hospodárenia, a tým sa zníži základ dane.

O daroch účtuje v zmysle postupov účtovania účtovná jednotka nasledovne:

- a) dary v podobe zásob, pohľadávok, peňazí – v prospech účtu 648.999 so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu majetku,
- b) dary v podobe huteľnej alebo nehnuteľnej veci (odpisované) – na ľarchu účtovej skupiny 04 a v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období. Po zaúčtovaní odpisov (551/08x,07x) sa rozpúšťa účet 384 vo výške odpisu nasledovne: na ľarchu účtu 384 a v prospech účtu 648.999.

Úroky zdaňované zrážkou pri zdroji

Podľa § 43 ods. 6 zákona o dani z príjmov daňová povinnosť sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane, čo znamená, že príjem (v tomto prípade úroky pripísané bankou v brutto výške) do základu dane nezahŕňa, čo znamená, že úroky, ktoré sú zdanené zrážkou pri zdroji sú odpočítateľné od VH, čo znižuje základ dane z príjmov.

→ zobrazenie úrokov v ÚR: kreditné úroky, ktoré účtovná jednotka prijala na bankový účet a boli zdanené účtuje v prospech účtu 221 so súvzťažným zápisom na ľarchu analytického **úctu 662.999 – Kreditné úroky nedaňové**, pričom zrážková daň z príjmov sa účtuje na ľarchu účtu 591 so súvzťažným zápisom v prospech účtu 221 – Bankové účty.

Výnosy, ktoré súvisia so závislými osobami

Pre účely DzPPO sa oddelene sledujú výnosy, ktoré súvisia so závislými osobami. Príklad tvorby ÚR pre ÚJ, ktorá má prepojené (závislé) osoby uvádzame v tabuľke 10:

Tabuľka 10: Zobrazenie výnosov, ktoré súvisia so závislými osobami

601.999 – Tržby za vlastné výrobky – závislé osoby	Na týchto AÚ sa sledujú výnosy, ktoré boli zrealizované pre závislú (prepojenú) osobu. Podľa AÚ vie ÚJ zistiť sumu výnosov, ktoré sa musia posúdiť pre
602.999 – Tržby z predaja služieb – závislé osoby	

604.999 – Tržby za tovar – závislé osoby 606.999 – Výnosy zo zákazky – závislé osoby 607.999 – Výnosy z nehnuteľnosti – závislé osoby	vyčíslenia ZD z príjmov a DzPPO.
662.999 – Úroky z pôžičiek	Na AÚ 662.999 sa sledujú úroky z pôžičiek poskytnutých závislým osobám

zdroj: vlastné spracovanie

3.3 Aplikácia účtového rozvrhu pri zisťovaní základu dane z príjmov

Vytvorené analytické účty v podkapitolách 3.1 a 3.2 následne využijeme na zisťovanie ZD z príjmov nasledovným spôsobom:

1. prekontrolujeme správne zaúčtovanie na analytických účtoch, prekontrolujeme knihu záväzkov a knihu pohľadávok,
2. prekontrolujeme, či boli v účtovníctve dodržané všetky účtovné zásady a účtovné metódy,
3. prekontrolujeme konečné zostatky na účtoch nákladov a výnosov,
4. vyčíslime VH pred zdanením,
5. P+VH, ktoré sme si rozčlenili na AÚ alebo zistili z knihy záväzkov pripočítame k VH pred zdanením a tým sa zvýši ZD z príjmov,
6. P-VH, ktoré sme si rozčlenili na AÚ odpočítame k VH pred zdanením a tým sa zníži ZD z príjmov,
7. nasleduje zostavenie daňového priznania k DzPPO.

Záver

Účtový rozvrh je vo veľkej miere vnútornou záležitosťou účtovnej jednotky, aj keď je upravený zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania, ktorej prílohu tvorí rámcová účtová osnova. Účtový rozvrh je možné zostaviť podľa požiadaviek účtovnej jednotky, ale je potrebné sa riadiť postupmi účtovania, kde sú presne vymedzené požiadavky na zostavenie analytických účtov pre rôzne účely. Jedným z účelov je členenie analytických účtov pre potreby zisťovania základu dane z príjmov. V súčasných podmienkach trhovej ekonomiky sú účtovné jednotky – daňovníci povinní vypočítať a odviesť daň z príjmov. V tejto fáze sa v účtovnej jednotke prepájajú dve oblasti – zistený výsledok hospodárenia pred zdanením z účtovníctva a oblasť úpravy základu dane z príjmov podľa zákona z príjmov.

Hlavný cieľ bakalárskej práce sme si stanovili v druhej kapitole, ktorým je zostavenie účtovného rozvrhu pre účely zisťovania základu dane z príjmov a definícia tých položiek nákladov a výnosov, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov. Čiastkové ciele, ktoré sme si stanovili v druhej kapitole sme splnili. V prvom kroku sme zadefinovali pojmy, ktoré sú potrebné na správne pochopenie fungovania účtovného rozvrhu a tým, ako funguje prepojenie účtovníctva s výpočtom základu dane z príjmov.

Ďalej sme sa zamerali na definíciu položiek, ktoré zvyšujú VH pred zdanením a položiek, ktoré znižujú VH pred zdanením a na ich vymedzenie podľa zákona o dani z príjmov. Na základe definície položiek sme vytvorili časť účtovného rozvrhu s vybranými účtami, ktoré vplývajú na výsledok hospodárenia a určili sme tie oblasti, kde účtový rozvrh nie je dostatočný na zistenie položiek, ktoré vplývajú na základ dane, akými sú daňové výdavky uznané až po zaplatení.

Na základe analýzy a vytvorenia časti účtovného rozvrhu, môžeme konštatovať, že hlavný cieľ bol splnený. Vytvorená analytická napomôže účtovnej jednotke pri zisťovaní základu dane z príjmov, pretože keď použije analytický účet, ktorý je vytvorený pre tú položku, ktorá nie je daňovým výdavkom, dokáže s istotou túto položku pripočítať k základu dane a tým vie zefektívniť výpočet dane z príjmov právnickej osoby.

Účtový rozvrh je vytvorený čiastkovo pre zisťovanie základu dane z príjmov právnickej osoby. Ďalšie účty, na ktorých bude účtovná jednotka účtovať prevezme z rámcovej účtovnej osnovy do účtovného rozvrhu na základe iných požiadaviek na

členenie analytickej evidencie podľa postupov účtovania, pretože vytvorené analytické účty v záverečnej práci sú postačujúce na zistenie základu dane.

Záverečnou prácou sme dokázali opodstatnenosť využívania účtového rozvrhu pre účely zisťovania základu dane z príjmov.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie:

1. CENIGOVÁ, A. 2016. *Podvojné účtovníctvo podnikateľov*. 16. vyd. Bratislava : CENIGA, s. r. o. 2016. 704 s. ISBN 978-80-969946-7-0
2. DVOŘÁKOVÁ, D. 2018. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 2018. 284 s. ISBN 9788075528926
3. ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2016. *Účtovníctvo*. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer. 2016. 296 s. ISBN 978-80-816844-4-9

Právne normy:

4. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
5. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
6. Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva
7. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Internetové stránky:

8. <https://podpora.financnasprava.sk/062318-V%C5%A1eobecne-o-da%C5%88ovej-licencii>
9. <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/danove-vydavky-po-zaplateni-2018>
10. https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/Vybrane_ustanovenia/2016/2016_02_25_Informacia_majetok_osobnej_potreby_doplnene.pdf

Prílohy

Príloha 1: Kniha záväzkov

Činnosť:		Evidencia záväzkov		Veriteľ:		Str. č.:	
Por. č.	Doklad č.	Text	Výška platby	Určený deň úhrady	Upomienka č.	Zaplatená suma	
	Zo dňa		€	Priказ dňa		Zo dňa	Dňa
1	2	3	4	5	6	7	8
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
Súčet							

Pokračovanie na strane: