

33/DZPaÚ/2021/MU - Usmernenie k účtovaniu odpisov dlhodobého hmotného majetku pri prerušení ich uplatňovania podľa zákona o dani z príjmov

Z dôvodu zabezpečenia jednotného postupu pri uplatňovaní zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), odbor daňovej metodiky vydáva usmernenie k účtovaniu odpisov dlhodobého hmotného majetku pri prerušení ich uplatňovania podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v účtovných jednotkách účtujúcich podľa opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania v JÚ“).

1. Účtovné a daňové odpisy

V zmysle § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve sa odpisy majetku účtujú na základe odpisového plánu, ktorý je účtovná jednotka povinná zostaviť pre každý odpisovaný dlhodobý hmotný majetok. Ustanovenie § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve umožňuje účtovnej jednotke účtujúcej podľa § 9 ods. 2 zákona o účtovníctve v sústave jednoduchého účtovníctva vo svojom účtovnom odpisovom pláne určiť si odpisy podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon o dani z príjmov, konkrétne § 22 až 29. Odpisy podľa § 22 až 29 zákona o dani z príjmov sú tzv. daňové odpisy. To znamená, že účtovná jednotka účtujúca podľa postupov účtovania v JÚ môže uplatniť v účtovníctve len daňové odpisy, resp. má možnosť určiť si, že účtovné odpisy sa budú rovnať daňovým odpisom. V takom prípade bude mať odpisový plán rovnaký pre účtovné aj daňové odpisy.

Prostredníctvom **účtovných odpisov** sa vyjadruje trvalé zníženie hodnoty majetku (§ 20 ods. 1 postupov účtovania v JÚ). Dlhodobý hmotný majetok sa v zmysle § 20 ods. 4 postupov účtovania v JÚ odpisuje počas predpokladanej doby používania s ohľadom na očakávané používanie majetku a intenzitu jeho využitia alebo technické a morálne zastaranie. Podľa § 20 ods. 8 postupov účtovania v JÚ sa účtovné odpisy dlhodobého hmotného majetku účtujú v knihách dlhodobého majetku.

Daňovým odpisovaním sa v súlade s § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný (alebo evidovaný podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov) a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Postup pri odpisovaní hmotného majetku je určený v § 26 až 28 zákona o dani z príjmov. Podľa § 20 ods. 8 postupov účtovania v JÚ sa daňové odpisy dlhodobého hmotného majetku uvádzajú v knihách dlhodobého majetku a v rámci uzávierkových účtovných operácií ako výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov celkom, v členení na ostatné výdavky [výdavok podľa § 4 ods. 6 písm. e) šiesteho bodu postupov účtovania v JÚ].

V knihách dlhodobého majetku sa podľa § 6 ods. 6 postupov účtovania v JÚ uvádza:

1. názov alebo popis dlhodobého majetku, prípadne jeho číselné označenie,
2. názov alebo popis každej jednotlivéj oddeliteľnej súčasti dlhodobého majetku (podľa prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov) v ocenení podľa § 22 ods. 15 zákona o dani z príjmov, pričom sa uvedie aj dátum a rozsah zmien jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku, údaj o vstupnej cene a zostatkovej hodnote jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku,
3. dátum obstarania a dátum uvedenia do používania,
4. ocenenie dlhodobého majetku podľa § 25 zákona o účtovníctve, odpisový plán účtovných odpisov, ktorý obsahuje sadzbu odpisov, odpisy a účtovnú zostatkovú cenu,
5. vstupná cena dlhodobého majetku podľa § 25 zákona o dani z príjmov, odpisový plán daňových odpisov, ktorý obsahuje odpisovú skupinu, sadzbu daňových odpisov, daňové odpisy, zostatkovú hodnotu podľa zákona o dani z príjmov (daňová zostatková cena),
6. dátum a spôsob vyradenia.

Z knihy dlhodobého hmotného majetku je pri zostavovaní účtovnej závierky dôležitá účtovná zostatková cena, keďže podľa vysvetliviek k výkazu o majetku a záväzkoch sa na riadku 02 výkazu o majetku o záväzkoch vykazujú údaje z knihy dlhodobého hmotného majetku v zostatkových účtovných cenách a dlhodobý hmotný majetok v obstarávaní.

2. Prerušenie odpisovania

Zákon o účtovníctve a ani postupy účtovania v JÚ neumožňujú prerušenie účtovných odpisov. Prerušenie odpisovania upravuje zákon o dani z príjmov v § 22 ods. 9.

Podľa § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov môže daňovník uplatňovanie odpisov hmotného majetku prerušiť, a to len na jedno celé zdaňovacie obdobie alebo viac celých zdaňovacích období; v ďalšom zdaňovacom období daňovník pokračuje v odpisovaní tak, ako by nebolo prerušené, pričom celková doba odpisovania sa predlžuje o dobu prerušenia odpisovania. Prerušenie odpisovania nemôže uplatniť daňovník, ak uplatňuje výdavky podľa § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov; v takom prípade daňovník vedie odpisy len evidenčne a o túto dobu nemôže lehotu určenú na odpisovanie hmotného majetku predĺžiť. Prerušenie odpisovania nemôže uplatniť ani mikrodaňovník, ak uplatňuje odpisy podľa § 26 ods. 13 zákona o dani z príjmov (zároveň upozorňujeme na zmenu viď poznámku).

Daňovník, okrem daňovníka, ktorý uplatňuje úľavu na dani podľa § 30a a 30b zákona o dani z príjmov, je povinný prerušiť uplatňovanie odpisovania hmotného majetku v tom zdaňovacom období,

- a) v ktorom hmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, okrem hmotného majetku poistného a rezervného charakteru nevyhnutného na zabezpečenie prevádzky hmotného majetku v používaní a hmotného majetku podľa § 26 ods. 7 zákona o dani z príjmov poskytnutého na základe zmluvy o výpožičke (§ 659 až 662 Občianskeho zákonníka v znení zákona č. 509/1991 Zb.),
- b) ktoré začína dňom v poradí druhej zmeny zdaňovacieho obdobia z kalendárneho roka na hospodársky rok alebo naopak, ak v poradí k druhej zmene príde počas dvoch po sebe nasledujúcich kalendárnych rokov, a to až do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom od poslednej zmeny zdaňovacieho obdobia uplynie 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov,
- c) v ktorom nedôjde k predĺženiu platnosti povolenia na predčasné užívanie stavby (§ 83 zákona č. 50/1976 Zb. v znení zákona č. 229/1997 Z. z.) alebo k predĺženiu dočasného užívania stavby na skúšobnú prevádzku, (§ 84 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov) a to až do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom stavebný úrad (Zákon č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov) rozhodne o ďalšom predĺžení platnosti povolenia na predčasné užívanie stavby (§ 83 zákona č. 50/1976 Zb. v znení zákona č. 229/1997 Z. z.), o ďalšom predĺžení dočasného užívania stavby na skúšobnú prevádzku (§ 84 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov) alebo vydá kolaudačné rozhodnutie.

Poznámka: Vo väzbe na zmenu vykonanú zákonom č. 416/2020 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 v § 26 zákona o dani z príjmov prišlo k prečíslovaniu pôvodného odseku 13 na odsek 12. Ustanovenie § 26 ods. 12 zákona o dani z príjmov umožňuje mikrodaňovníkovi za zákonom stanovených podmienok uplatniť výhodnejší spôsob odpisovania vymedzeného hmotného majetku.

V súlade s ustanovením § 26 ods. 11 zákona o dani z príjmov prerušenie odpisovania a zmenu prerušenia odpisovania podľa § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov nemožno uplatniť pri výkone daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov a v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, za ktoré bola vykonaná daňová kontrola.

Význam prerušenia odpisovania v účtovníctve

V prípade prerušenia odpisovania sa v peňažnom denníku neúčtujú daňové odpisy. Vzhľadom k tomu, že účtovná jednotka má možnosť určiť si v odpisovom pláne odpisy podľa zákona o dani z príjmov, prerušenie odpisovania má zásadný význam v účtovníctve pri účtovaní účtovných odpisov v knihe dlhodobého majetku. Ak účtovná jednotka využije možnosť podľa § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve, tzn. účtovné odpisy sa rovnajú daňovým odpisom (ÚO = DO), dochádza k prerušeniu účtovných odpisov. Uvedené má vplyv aj na účtovnú zostatkovú cenu. Ak sa **účtovné odpisy rovnajú daňovým odpisom** (ÚO = DO), tak účtovná zostatková cena na konci účtovného obdobia sa rovná daňovej zostatkovej cene, a to aj v prípade prerušenia odpisov. Vo výkaze o majetku

a záväzkoch sa vykáže dlhodobý hmotný majetok podľa odpisového plánu v účtovnej zostatkovej cene, ktorá sa rovná daňovej zostatkovej cene.

Príklad č. 1

Účtovná jednotka účtujúca v jednoduchom účtovníctve obstarala osobný automobil v obstarávacej cene 20 000 eur. Osobný automobil bol zakúpený v septembri 2021 a v tomto mesiaci bol aj zaradený do používania. Predpokladá doba používania tohto majetku je šesť rokov a takáto dlhá by bola aj doba jeho účtovného odpisovania. Podľa zákona o dani z príjmov sa osobný automobil zaraďuje do prvej odpisovej skupiny s dobou odpisovania štyri roky. Účtovná jednotka sa rozhodla pre uplatnenie § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve, v zmysle ktorého bude daňové odpisy tohto osobného automobilu považovať aj za účtovné odpisy. V zdaňovacom období 2022 a 2023 bolo prerušené odpisovanie majetku.

Odpisový plán osobného automobilu:

Názov majetku: Osobný automobil

Vstupná cena: 20 000 €,

Rok a mesiac obstarania: september 2021

Odpisová skupina: 1

Počet rokov odpisovania: 4

Spôsob odpisovania: rovnomerný ak sa daňový odpis (DO) = účtovnému odpisu (ÚO)

Stĺpec	1.	2.	3.	4.
Obdobie	ÚO = DO bez prerušenia odpisov	DZC = ÚZC bez prerušenia odpisov	ÚO = DO pri prerušení odpisovania	DZC = ÚZC pri prerušení odpisovania
rok 2021	1 666,68 €	18 333,32 €	1 666,68 €	18 333,32 €
rok 2022	5 000 €	13 333,32 €	0 €	18 333,32 €
rok 2023	5 000 €	8 333,32 €	0 €	18 333,32 €
rok 2024	5 000 €	3 333,32 €	5 000 €	13 333,32 €
rok 2025	3 333,32 €	0 €	5 000 €	8 333,32 €
rok 2026	0 €		5 000 €	3 333,32 €
rok 2027			3 333,32 €	0 €
rok 2028			0 €	

DZC – daňová zostatková cena, ÚZC – účtovná zostatková cena

V stĺpcoch 1 a 2 sú uvedené hodnoty odpisov a zostatkových cien automobilu v prípade, ak daňové odpisy nie sú prerušené a rovnajú sa účtovným odpisom.

V stĺpcoch 3 a 4 sú uvedené hodnoty odpisov a zostatkových cien automobilu v prípade, ak daňové odpisy sú v rokoch 2022 a 2023 prerušené a rovnajú sa účtovným odpisom.

Účtovné prípady v roku 2021

Č.	Účtovný prípad	doklad	Suma v eur	Účtovná kniha
1.	Nákup osobného automobilu a jeho zaradenie do používania	Faktúra Interný účtovný doklad (zaraďovací protokol)	20 000	Kniha záväzkov – vznik záväzku voči dodávateľovi Kniha dlhodobého majetku
2.	Úhrada za nákup osobného automobilu	Výpis z bankového účtu	20 000	Peňažný denník – VNZD

3.	Odpis osobného automobilu	Interný účtovný doklad	1 666,68	Peňažný denník – účtovné uzávierkové operácie –VOZD v členení ostatný výdavok
----	---------------------------	------------------------	----------	---

Účtovanie odpisov v peňažnom denníku v ďalších rokoch 2022 - 2027

Obdobie	Účtovný prípad	doklad	Suma v eur	Účtovná kniha
2022 - 2023	Odpis osobného automobilu	Interný účtovný doklad	Neúčtuje sa	
2024 - 2027	Odpis osobného automobilu	Interný účtovný doklad	Podľa nového odpisového plánu	Peňažný denník – účtovné uzávierkové operácie – VOZD v členení ostatný výdavok

* VOZD – výdavok ovplyvňujúci základ dane z príjmov, resp. výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržiavanie príjmov

**VNZD – výdavok neovplyvňujúci základ dane z príjmov

Vykázanie zostatkových cien automobilu na r. 02 výkazu o majetku a záväzkoch za jednotlivé roky je uvedené v tabuľke:

Účtovná závierka za rok	ÚZC automobilu vykázaná na riadku 02
2021	18 333
2022	18 333
2023	18 333
2024	13 333
2025	8 333
2026	3 333
2027	-

V prípade, ak **sa účtovné odpisy nerovnajú daňovým odpisom** (ÚO ≠ DO), tzn. účtovná jednotka nevyužila možnosť ustanovenú v § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve, tak účtovná zostatková cena sa nerovná daňovej zostatkovej cene, a to ani v prípade prerušenia odpisovania. V tomto prípade sa účtovné odpisovanie nepreruší. Vo výkaze o majetku a záväzkoch sa vykáže dlhodobý hmotný majetok podľa odpisového plánu v účtovnej zostatkovej cene, ktorá sa nerovná daňovej zostatkovej cene.

Príklad č. 2

Vychádzame z príkladu č. 1, s tým rozdielom, že účtovná jednotka neuplatnila § 28 ods. 3 zákona o účtovníctve a daňové odpisy sa nerovnajú účtovným odpisom (DO ≠ ÚO).

Odpisový plán osobného automobilu:

Názov majetku: Osobný automobil

Vstupná cena: 20 000 €,

Rok a mesiac obstarania: september 2021

Odpisová skupina: 1

Počet rokov odpisovania na účely dane z príjmov: 4

Spôsob odpisovania: rovnomerný ak sa daňový odpis (DO) ≠ účtovnému odpisu (ÚO)

Účtovná jednotka si zostavila účtovný odpisový plán na 6 rokov, v ktorom sú vyčíslené mesačné účtovné odpisy. Pre zjednodušenie v nižšie uvedenej tabuľke uvádzame účtovné odpisy v sume za rok.

Stĺpec	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Obdobie	Ročné daňové odpisy bez prerušenia odpisov	DZC bez prerušenia odpisov	Ročné daňové odpisy pri prerušení odpisovania	DZC pri prerušení odpisovania	Ročné účtovné odpisy	ÚZC
rok 2021	1 666,68 €	18 333,32 €	1 666,68 €	18 333,32 €	1 112 €	18 888 €
rok 2022	5 000 €	13 333,32 €	0 €	18 333,32 €	3 336 €	15 552 €
rok 2023	5 000 €	8 333,32 €	0 €	18 333,32 €	3 336 €	12 216 €
rok 2024	5 000 €	3 333,32 €	5 000 €	13 333,32 €	3 336 €	8 880 €
rok 2025	3 333,32 €	0 €	5 000 €	8 333,32 €	3 336 €	5 544 €
rok 2026	0 €		5 000 €	3 333,32 €	3 336 €	2 208 €
rok 2027			3 333,32 €	0 €	2 208 €	0 €
rok 2028			0 €		0 €	

Mesačný účtovný odpis predstavuje 277,78 eur. Výška účtovného mesačného odpisu podľa interného predpisu účtovnej jednotky sa zaokrúhľuje matematicky na celé eurá 278 € (ročný odpis 278 x 12).

V stĺpcoch 1,2,3 a 4 sú uvedené hodnoty daňových odpisov a daňových zostatkových cien.

V stĺpcoch 5,6 sú uvedené hodnoty účtovných odpisov a účtovných zostatkových cien, ktoré sa prerušením daňových odpisov nemenia.

Účtovné prípady v roku 2021 a zároveň účtovanie daňových odpisov v peňažnom denníku v rokoch 2022 až 2027 je rovnaké ako v príklade č. 1. Rozdiel sa v príklade č. 2 prejaví vo vykázaní účtovnej zostatkovej ceny vo výkaze o majetku a záväzkoch.

Vykázanie zostatkových cien automobilu na r. 02 výkazu o majetku a záväzkoch za jednotlivé roky je uvedené v tabuľke:

Účtovná závierka za rok	ÚZC automobilu vykázaná na riadku 02
2021	18 888
2022	15 552
2023	12 216
2024	8 880
2025	5 544
2026	2 208
2027	-

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
september 2021