

ANALÝZA PROBLÉMOV ÚČTOVANIA A ZDAŇOVANIA MANKA A ŠKODY DLHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU SLOVENSKÝCH PODNIKATEĽOV

Analysis of issues of accounting and taxation shortage and damage tangible property of the Slovak entrepreneurs

Sylvia Kastlerová, Mária Vépyová

Pri analýze dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podnikateľa je významné jeho členenie na odpisovaný, ktorý rokmi používania znižuje svoju hodnotu a neodpisovaný (umelecké diela a zbierky, pozemky), ktorého hodnota sa v rámci podnikateľskej činnosti neznižuje, v niektorých ekonomických obdobiach podnikateľskej činnosti sa aj zvyšuje.

Dlhodobý hmotný majetok odpisovaný sa rokmi využívania v rámci podnikateľskej činnosti stáva neužitočným, nepoužiteľným, nevýkonným, nemoderným, z hľadiska ekonomického úžitku už nie je schopný prispievať k prínosu finančných prostriedkov pre podnikateľa. Postupné znižovanie hodnoty dlhodobého hmotného majetku je opotrebenie. Opotrebený dlhodobý hmotný majetok, ktorý je úplne odpísaný účtovne aj daňovo, t. j. jeho zostatková cena účtovná a daňová je rovná nule, môže účtovná jednotka vyradiť z obchodného majetku.

V rámci podnikateľskej praxe môže nastať situácia, že dlhodobý hmotný majetok je nevyhnutné vyradiť z obchodného majetku ešte pred jeho úplným odpísaním, napríklad v dôsledku **manka a škody**. Manko je rozdiel medzi nižším skutočným fyzickým stavom a vyšším účtovným stavom dlhodobého hmotného majetku. Škodou je neodstrániteľné poškodenie alebo zničenie majetku. Z hľadiska účtovného, aj daňového sa aj krádež posudzuje ako manko a škoda.

V podvojnóm účtovníctve podnikateľa pri vyradení dlhodobého hmotného majetku v dôsledku manka alebo škody sa musí zostatková cena, od mesiaca, kedy nastalo manko a škoda po dôslednej analýze zníženia stavu dlhodobého hmotného majetku, zaúčtovať v účtovnej zostatkovej cene:

- do nákladov na ťarchu účtu 582 – Škody, ak bola škoda spôsobená živelnými pohromami, alebo
- ako pohľadávka voči hmotne zodpovednej osobe na ťarchu účtu 335 – Ostatné pohľadávky voči zamestnancom, 378 – Ostatné pohľadávky, v prípade, ak bolo manko a škoda zavinené konkrétnou osobou, alebo
- do nákladov na ťarchu účtu 549 – Manká a škody, ak páchatel bol neznámy a to v účtovnom období, keď táto skutočnosť bola potvrdená políciou,

a súvzťažne v prospech príslušného účtu 082 – Oprávky k samostatným hnutelným veciam a súborom hnutelných vecí.

Z daňového hľadiska pri vyradení dlhodobého hmotného majetku z obchodného majetku podnikateľa v dôsledku škody sa rozlišujú:

- škody spôsobené živelnými pohromami alebo neznámym páchatelom, t. j. nezavinené daňovníkom,
- ostatné škody zavinené daňovníkom.

Podľa zákona o **dani z príjmov** zostatková cena dlhodobého hmotného majetku vyradeného v dôsledku daňovníkom nezavinenej škody, t. j. škody, ktorú daňovník nemohol svojim konaním ovplyvniť, nemohol jej zabrániť, ani ju odvrátiť, je daňovým výdavkom v plnom rozsahu, konkrétne, ak ide o škody:

- vzniknuté v dôsledku živeľnej pohromy (požiar, výbuch, blesk, víchrica s rýchlou nad 75 km/hodinu, povodeň, záplava, krupobitie, zosuv pôdy, skál a lavín, zemetrasenie),
- spôsobené neznámym páchatelom, a to v zdaňovacom období, v ktorom bola táto skutočnosť potvrdená políciou.

Podľa zákona o dani z príjmov zostatková cena dlhodobého hmotného majetku vyradeného v dôsledku ostatnej škody zavinenej daňovníkom (neodbornou manipuláciou, nedbanlivosťou) sa považuje za daňový výdavok len do výšky prípadnej prijatej náhrady zahrnutej do základu dane z príjmov, a to vrátane príjmu z predaja vyradeného dlhodobého hmotného majetku.

Po vzniku manka a škody možno uplatniť a zaúčtovať nárok na náhradu voči poisťovni ako pohľadávku voči poisťovni na ťarchu účtu 378 – Iné pohľadávky a súvzťažne v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti, pri účtovaní je nutné zohľadniť časovú a vecnú súvislosť vzniku výnosov (tržieb), tržby vznikajú v tom účtovnom období, keď bolo políciou potvrdené, že páchatel bol neznámy a daňovník nemohol svojim konaním túto skutočnosť ovplyvniť, alebo jej zabrániť. Nárok na náhradu škody voči poisťovni je predmetom dane z príjmov.

Platiteľ **dane z pridanej hodnoty** uplatní odpočítanie dane z pridanej hodnoty z ceny všetkého dlhodobého hmotného majetku, ktorý používa na dodávky tovarov a služieb. Z tohto majetku pri škode spôsobenej živeľnou pohromou daňová povinnosť dane s pridanej hodnoty nevzniká. V prípade manka a škody vzniká daňová povinnosť dane z pridanej hodnoty, čo účtujeme v účtovnej jednotke v prospech účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty a súvzťažne na ťarchu účtu 335 – Ostatné pohľadávky voči zamestnancom, 378 – Ostatné pohľadávky, alebo 549 – Manká a škody. Zo zisteného manka a škody na neodpisovanom dlhodobom hmotnom majetku musí platiteľ odvieť daň z pridanej hodnoty zo základu dane z pridanej hodnoty, ktorým je ocenenie pri nadobudnutí majetku.

V prípade krádeže odpisovaného dlhodobého hmotného majetku, pri ktorom platiteľ odpočítal daň z pridanej hodnoty, je povinný odvieť daň z pridanej hodnoty z odcudzeného majetku, avšak je potrebné zobrať do úvahy odpisy vykonané do krádeže. Platiteľ zníži obstarávaciu alebo zostatkovú cenu odpisovaného dlhodobého hmotného majetku o pomernú časť dane z pridanej hodnoty (ďalej DPH) zodpovedajúcu odpisom, resp. oprávkam [3] § 53 ods. 5. Teda platiteľovi DPH pri krádeži dlhodobého hmotného majetku vzniká daňová povinnosť zo zostatkovej ceny odpisovaného majetku. Pri výpočte zostatkovej ceny môže dôjsť k rozdielom, pretože podľa zvoleného spôsobu odpisovania (zrýchlené, alebo rovnomerné odpisovanie) môže mať platiteľ DPH pri tom istom majetku rozdielnu zostatkovú cenu dlhodobého majetku. Problém vidíme aj v legislatívnej úprave zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorý jednoznačne nedefinuje, či DPH pri odpisovanom majetku platiteľ zníži o pomernú časť dane z pridanej hodnoty zodpovedajúcu odpisom účtovným alebo v zmysle zákona o dani z príjmov. Touto nejednoznačnosťou môže dôjsť k významným rozdielom, nakoľko účtovné odpisy sa účtujú mesačne, a tým sa zostatková cena dlhodobého hmotného majetku mení mesačne, daňové odpisy sa evidujú ročne, a tým sa zostatková cena majetku mení ročne. Z uvedeného je možné domnievať sa, že keď definícia odpisovaného majetku sa v zákone o dani z pridanej hodnoty odvoláva na zákon o dani z príjmov, tak zákonodarca uvažoval o daňových odpisoch a v nadväznosti na to aj o zostatkovej cene daňovej. V tomto prípade vzniká problém pre platiteľa DPH, ktorý pri výpočte základu dane využil v zákone

o dani z príjmov legislatívne upravené prerušenie daňového odpisovania hmotného majetku (i na niekoľko zdaňovacích období), a to bez udania dôvodu daňovníka, potom by platiteľ i po niekoľkých rokoch používania dlhodobého hmotného majetku na účely podnikania, odviezol daňovú povinnosť DPH vo výške odpočítanej dane pri obstaraní a uvedení do užívania. Toto považujeme za nelogické a tento spôsob by nespĺňal kritéria reálneho znižovania hodnoty odpisovaného dlhodobého hmotného majetku počas doby používania a vyčíslenia reálneho ocenenia majetku. Naopak, v praxi existuje odborný názor, že základom dane pre výpočet daňovej povinnosti DPH pri krádeži má byť zostatková cena zistená v účtovníctve, ktorá bude pravdivo, verne a spravodlivo vyjadrovať opotrebenie dlhodobého majetku, táto zostatková cena aj správne vykáže základ dane a percentuálnu daňovú povinnosť v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie, čím je zabezpečená i prepojenosť účtovníctva a daní pre účely interných a externých auditov a analýz. Z naznačeného však môže vzniknúť aj polemika, viažuca sa na reálne opotrebenie dlhodobého hmotného majetku zobrahané v účtovníctve: ak účtovná jednotka bude uvažovať o nadmernom vyťažení dlhodobého hmotného majetku, a preto jeho odpísanie pre účtovné potreby stanoví v odpisovom pláne napríklad do 15-tich mesiacov (pre daňové účely však zákon o dani z príjmov upravuje odpisovanie napríklad na 6 zdaňovacích období), tak už v 16-tom mesiaci je účtovná zostatková cena tohto majetku rovná nule, a zostatková cena pre účely zistenie základu dane z príjmov by bola znížená len o 1 daňový odpis.

Analyzovaná problematika manka a škody je účtovným a daňovým problémom slovenských podnikateľov z dôvodu legislatívnej nejednoznačnosti zisťovania zostatkovej ceny odpisovaného dlhodobého hmotného majetku ako základu dane DPH na výpočet a odvod daňovej povinnosti pri krádeži. Pre podnikateľov by bolo vhodné v záujme predchádzania pokút, penále z dôvodu nesprávneho určenia zostatkovej ceny ako základu dane DPH túto problematiku legislatívne upresniť v zákone o dani pridanej hodnoty.

Abstrakt

V podvojnóm účtovníctve podnikateľa pri vyradení dlhodobého hmotného majetku v dôsledku manka alebo škody sa musí účtovná zostatková cena po dôslednej analýze zaúčtovať na príslušný účet. Typ zodpovednosti za manko a škodu ovplyvní výsledok hospodárenia a podľa zákona o dani z príjmov aj základ dane z príjmov. Platiteľovi DPH pri krádeži vzniká daňová povinnosť zo zostatkovej ceny odpisovaného majetku. Pri výpočte zostatkovej ceny môže dôjsť k významným rozdielom, lebo legislatívna úprava zákona o DPH jednoznačne nedefinuje, či pri výpočte zostatkovej ceny ako základu DPH má platiteľ vychádzať z účtovnej zostatkovej ceny alebo zo zostatkovej ceny v zmysle zákona o dani z príjmov, preto pre podnikateľov by bolo vhodné v záujme predchádzania pokút, penále z dôvodu nesprávneho určenia základu DPH túto problematiku legislatívne upresniť.

Kľúčové slová: dlhodobý hmotný majetok, manka a škody, hmotná zodpovednosť, zostatková cena, základ dane

Summary

In double-entry accounting for the disposal of tangible fixed assets due shortage or damage must be carrying amount after careful analysis accounted for the account. Type of liability for shortage and damage will affect the economic outcome of management and according to the Law on Income Tax and tax base revenue. VAT in the theft of tax liability arises from the residual value of depreciation of assets. In calculating the residual value may be significant differences, since the legislative change of VAT law does not define clearly whether in

calculating the residual value as a base of VAT, taxpayer uses the account residual value or the residual value in terms of the Income Tax Act, therefore, for entrepreneurs by was appropriate in order to avoid fines, penalties due to incorrect determination base on this subject for legislation.

Key words: tangible assets, shortages and damages, material responsibility, residual value, tax base

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
- [2] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
- [3] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- [4] <http://www.finance.gov>; www.mf.sk, www.drsr.sk

Kontakt

Sylvia Kastlerová, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska 1/b, 852 35 Bratislava, tel: +421 2 67295766 kastlero@euba.sk

Mária Vépyová, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska 1/b, 852 35 Bratislava, tel: +421 2 67295766 vepyova@euba.sk