

TECHNICKÉ ZHODNOTENIE Z ÚČTOVNÉHO A DAŇOVÉHO HĽADISKA

Technical upgrade from accounting and tax point of view

Mária Vépyová, Sylvia Kastlerová

Podľa § 33 postupov účtovania dlhodobým nehmotným majetkom a dlhodobým hmotným majetkom sú na účely účtovania

- majetok a technické zhodnotenie podľa § 32 ods.2 písm. c) uvedené do užívania. Uvedením do užívania sa rozumie zabezpečenie všetkých technických funkcií tohto majetku potrebných na jeho užívanie a splnenie povinností podľa osobitných predpisov.
- technické zhodnotenie majetku.

Technickým zhodnotením hmotného majetku a nehmotného majetku sa na účely zákona o dani z príjmov (§29) rozumie výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom majetku a nehmotnom majetku 30 000 Sk v úhrne za zdaňovacie (t.j. účtovné) obdobie.

Za technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku sa považuje aj:

- technické zhodnotenie neprevyšujúce v úhrne za zdaňovacie (účtovné) obdobie 30 000 Sk, ak sa daňovník rozhodne takéto výdavky považovať za výdavky na technické zhodnotenie. V tomto prípade sa takéto výdavky odpisujú ako súčasť vstupnej ceny, zvýšenej vstupnej ceny alebo zvýšenej zostatkovej ceny hmotného majetku a nehmotného majetku;
- technické zhodnotenie v sume vyššej ako 30 000 Sk za zdaňovacie (účtovné) obdobie vykonané na dlhodobom hmotnom majetku, ktorého obstarávacia cena bola 30 000 Sk a menej. Takéto technické zhodnotenie sa pripočíta k obstarávacej cene dlhodobého hmotného majetku a uplatní sa ročný odpis vypočítaný podľa § 26 z. o dani z príjmov.

Rekonštrukciou sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie také zásahy do hmotného majetku, ktoré majú za následok zmenu jeho účelu použitia, kvalitatívnu zmenu jeho výkonnosti alebo technických parametrov. Za zmenu technických parametrov nemožno považovať zámenu použitého materiálu pri dodržaní jeho porovnateľných vlastností.

Modernizáciou sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie rozšírenie vybavenosti alebo použiteľnosti hmotného majetku a nehmotného majetku o také súčasti, ktoré pôvodný majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú súčasť majetku. Za neoddeliteľnú súčasť tohto majetku sa považujú samostatné veci, ktoré sú určené na spoločné použitie s hlavnou vecou a spolu s ňou tvoria jeden majetkový celok.

Pre porovnanie uvádzame znenie § 13 postupov účtovania, ktorý vymedzuje, že dlhodobým hmotným majetkom (ods.4) podľa

- písm. b) sú samostatné huteľné veci a súbory huteľných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení vyššom ako je suma ustanovená v zákone o dani z príjmov,

písm. e) je technické zhodnotenie, ak nie je súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku;

Súčasne, v § 13 ods. 5 postupov účtovania sa za dlhodobý majetok považuje aj príslušenstvo, napr. prídavné alebo výmenné zariadenia, ktorú sú súčasťou jeho ocenenia a evidencie. Príslušenstvo je súčasťou dodávky hlavnej veci alebo sa k hlavnej veci priradí dodatočne. Pritom platí podľa ods. 6 a 7 citovanej normy, že tento hmotný majetok, ktorého ocenenie sa:

- rovná sume podľa z. o dani z príjmov alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého hmotného majetku, ak doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok,
- sa rovná sume podľa z. o dani z alebo je nižšie, s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, ktorý nebol zaradený do dlhodobého hmotného majetku, sa účtuje ako o zásobách.

Z uvedeného porovnania vyplýva, že modernizácia znamená, že v niektorých prípadoch ide rozšírenie(doplnenie) súboru hnutelných vecí, ale rozšírenie súboru hnutelných vecí bude znamenať vždy modernizáciu. Tento záver v konečnom dôsledku bude mať vplyv na odpisovanie (vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane).

Technické zhodnotenie dlhodobého nehmotného majetku sa odpíše takým spôsobom ako dlhodobý nehmotný majetok, ku ktorému sa vzťahuje.

Technické zhodnotenie dlhodobého hmotného majetku sa odpisuje pre potreby reálneho zobrazenia opotrebenia príslušného majetku podľa odpisového plánu (po zvážení rozsahu technického zhodnotenia). Základom pre vyjadrenie odpisovej základne je správne zobrazenie obstarávacej (vstupnej) ceny takéhoto majetku, ktoré je ovplyvnené prijatými zásadami uvedenými v interných smerniciach každej účtovnej jednotky (t.j. účtovanie o technickom zhodnotení do 30 000 Sk na jednotlivom druhu odpisovaného hmotného majetku v danom účtovnom/zdaňovacom období). Zo strany účtovných jednotiek však môže ísť aj o viacnásobné uskutočnenie technického zhodnotenia v 2 alebo viacerých obdobiach do 30 000 Sk, pritom však podľa interných smerníc toto nebude súčasťou obstarávacej ceny (pokiaľ nejde o jeho vykonanie v roku obstarania daného majetku), ale budú ovplyvnené náklady v daných účtovných/zdaňovacích obdobiach, využijúc znenie § 21 postupov účtovania ods. 3), podľa ktorého ocenenie jednotlivého dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku sa zvýši o náklady na dokončené technické zhodnotenie, ak náklady v úhrne za účtovné obdobie sú vyššie ako suma uvedená v z. o dani z príjmov a technické zhodnotenie je v tomto účtovnom období uvedené do užívania. Náklady neprevyšujúce uvedenú sumu sa môžu účtovať ako

- a) technické zhodnotenie,
- b) služby, ak ide o dlhodobý nehmotný majetok,
- c) náklady na hospodársku činnosť, ak ide o dlhodobý hmotný majetok.

§ 21 ods. 4) postupov účtovania uvádza možnosť vykonať technické zhodnotenie vykonané na prenajatom majetku: Ak sa technické zhodnotenie podľa zmluvy bude odpisovať v účtovníctve nájomcu, ocenenie majetku u prenajímateľa sa nezvýši.

Obstaranie dlhodobého hmotného majetku sa účtuje na účte 042 (§ 35 postupov účtovania) obstarávaný dlhodobý hmotný majetok ako aj jeho technické zhodnotenie do času jeho uvedenia do užívania vrátane nákladov súvisiacich s jeho obstaraním, najmä na

- prípravu a zabezpečenie výstavby dlhodobého hmotného majetku, napríklad odvody za dočasné odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu, náklady na poskytnutie záruky v súvislosti s obstaraním, a to do času uvedenia dlhodobého majetku do užívania,
- prieskumné, geologické, geodetické a projektové práce, a to vrátane variantných riešení, umelecké diela tvoriace súčasť stavebných objektov, náhrady na odstránenie ekonomickej ujmy poľnohospodárskych organizácií, odvody za trvalé odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu, odvody za dočasné odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu pre zariadenie staveniska, otvárký nových lomov, pieskovní a hlinísk, technickú rekultiváciu, technické zhodnotenie, dopravné, montážne práce a clo,

- zabezpečovacie a konzervačné práce, alebo udržiavacie a dekonzervačné práce, ak sa zastavia práce na obstarávaní dlhodobého hmotného majetku, a ďalšie.

Náklady súvisiace s prípravou a zabezpečením výstavby, ktoré vznikli po uvedení obstaraného hmotného majetku do užívania už nie sú súčasťou OC majetku resp. jeho technického zhodnotenia, ako ani náklady na opravy a udržiavanie dlhodobého hmotného majetku, pričom opravami sa odstraňuje čiastočné fyzické opotrebovanie alebo poškodenie za účelom uvedenia do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu. Uvedením do prevádzkyschopného stavu sa rozumie vykonanie opravy aj s použitím iných než pôvodných materiálov, náhradných dielcov, súčastí alebo technológií, ak nedôjde k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku a ani k zmene účelu použitia.

Pre účely vykonania dôslednej kontroly (či už externej alebo internej) je nevyhnutná znalosť technických parametrov pôvodných druhov majetku, na ktorých sa bude vykonávať oprava alebo technické zhodnotenie (tj. pôvodné pôdorysné rozmery, resp. zabudovaných predmetov napr. v obvodových múroch budovy – elektrické vedenia, existencia okien apod.) či už v zmluvách o vykonaní spomínaných prác pre správne zobrazenie majetku alebo nákladov).

Na účte 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku sa podľa § 35 ods. 3 účtujú aj náklady vynaložené na technické zhodnotenie dlhodobého hmotného majetku, ktorý má účtovná jednotka v nájme alebo bude mať v nájme na základe písomnej zmluvy a toto technické zhodnotenie sa bude odpisovať.

Technické zhodnotenie vykonané na prenajatom majetku a odpisované nájomcom sa odpíše v priebehu nájmu (§ 41 postupov účtovania).

Zostatková cena technického zhodnotenia pri predčasnom skončení nájmu sa účtuje takto:

- a) v účtovníctve nájomcu do nákladov na ľarchu účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku ako mimoriadny odpis,
- b) ak sa nájomca s prenajímateľom dohodnú o odplatnom prevode technického zhodnotenia, účtuje sa o takomto prevode v účtovníctve nájomcu ako o predaji dlhodobého hmotného majetku.

Technické zhodnotenie prenajatého dlhodobého majetku odpisované nájomcom sa účtuje na účte, na ktorom by sa tento majetok účtoval, ak by bol nájomca jeho vlastníkom.

Daňovými výdavkami (§ 21 ods. 1 písm. g) nie sú výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

Odpisovanie technicky zhodnoteného majetku pre daňové účely je riešené v § 26-28 zákona o dani z príjmov.

Podľa z. o dani z príjmov (§ 17 ods. 22) je súčasťou základu dane nepeňažný príjem prenajímateľa, ktorý je vlastníkom prenajatej veci, a to vo výške výdavkov vynaložených nájomcom, po predchádzajúcom písomnom súhlase prenajímateľa, na technické zhodnotenie tejto veci nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve a neuhradených prenajímateľom, a to v zdaňovacom období, v ktorom

- a) bolo technické zhodnotenie uvedené do užívania, ak o hodnotu technického zhodnotenia vlastník zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu tohto majetku,
- b) došlo k skončeniu nájmu; nepeňažný príjem sa určí vo výške zostatkovej ceny, ktorú by malo technické zhodnotenie pri použití rovnomerného odpisovania (§ 27).

Daňovými výdavkami podľa § 19 zákona o dani z príjmov sú okrem iných

- a) odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až 29),

b) zostatková cena (§ 25 ods. 3) hmotného majetku a nehmotného majetku pri jeho vyradení predajom alebo likvidáciou alebo pomerná časť zostatkovej ceny vzťahujúca sa na predanú alebo likvidovanú časť majetku; zostatková cena likvidovaného stavebného objektu alebo jeho časti v súvislosti s výstavbou nového stavebného objektu alebo technickým zhodnotením stavby sa zahrnie do obstarávacej ceny,

Odpisovaním sa na účely tohto zákona (§ 22 ods. 1) rozumie postupné zahrnovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný alebo evidovaný podľa § 6 ods. 11 a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Postup pri odpisovaní hmotného majetku je určený v § 26 až 28 a nehmotného majetku v odseku 8, ak nejde o hmotný majetok a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania podľa § 23.

Hmotným majetkom (§ 22 ods. 2 písm. e/)odpisovaným na účely tohto zákona je iný majetok podľa odseku 6.

Ods. 6) uvádza, že iným majetkom na účely tohto zákona sú

- c) technické zhodnotenie nehnuteľnej kultúrnej pamiatky vyššie ako 30 000 Sk,
- d) technické zhodnotenie prenajatého majetku vyššie ako 30 000 Sk vykonané a odpisované nájomcom,
- e) technické zhodnotenie plne odpísaného hmotného majetku vyššie ako 30 000 Sk,
- f) technické zhodnotenie hmotného majetku obstarávaného formou finančného prenájmu.

Nehmotným majetkom na účely zákona o dani z príjmov (§ 22 ods. 7) je aj technické zhodnotenie plne odpísaného nehmotného majetku vyššie ako 30 000 Sk.

Hmotný majetok a nehmotný majetok odpisuje podľa § 24 ods. 1 daňovník, ktorý má k tomuto majetku vlastnícke právo. Hmotný majetok a nehmotný majetok odpisuje aj daňovník, ktorý nemá vlastnícke právo k tomuto majetku, ak účtuje alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11.

Technické zhodnotenie prenajatého hmotného majetku uhradené nájomcom môže odpisovať nájomca na základe písomnej zmluvy s vlastníkom, ak vlastník nezvýšil vstupnú cenu hmotného majetku o tieto výdavky. Pri odpisovaní technického zhodnotenia postupuje nájomca spôsobom ustanoveným pre hmotný majetok. Nájomca zaradí technické zhodnotenie do odpisovej skupiny, v ktorej je zaradený prenajatý hmotný majetok. Rovnakým spôsobom sa odpisuje iný majetok uvedený v § 22 ods. 6 písm. e).

Pre uplatnenie internej aj externej kontroly je nevyhnutné oboznámiť sa s podmienkami prenájmu v lízingovej zmluve; ak možnosť vykonať technické zhodnotenie nájomcom nie je zahrnutá priamo v lízingovej zmluve, musí byť spísaný dodatok k tejto zmluve, podľa ktorého je možné posúdiť výdavky na technické zhodnotenie (financovanie, odpisovanie, zdaňovanie a pod.).

§ 25

Súčasťou vstupnej ceny je technické zhodnotenie v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do užívania, pričom pri zrýchlenom odpisovaní technické zhodnotenie zvyšuje aj zostatkovú cenu.

Technické zhodnotenie pri použití zrýchleného spôsobu odpisovania podľa § 28 na účely výpočtu ročnej výšky odpisu a priradenia ročného koeficientu zvyšuje zostatkovú cenu; to neplatí, ak bolo technické zhodnotenie vykonané v prvom roku odpisovania.

V § 26 ods. 5) z. o dani z príjmov sa uvádza, že pri vykonaní technického zhodnotenia sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu podľa § 27 alebo § 28.

Pri rovnomernom odpisovaní podľa § 27 (OC/ k) výpočtom sa skutočne aj pre daňové účely preukáže predĺženie doby odpisovania o 1 zdaňovacie obdobie. Predĺženie doby odpisovania pre daňové účely pri zrýchlenom odpisovaní dlhodobého hmotného majetku (§28) sa nepreukáže.

Príspevok bol riešený v rámci projektu IG: Analýza a možnosti zosúladenia účtovných a daňových informácií v Slovenskej republike po vstupe do Európskej únie v nadväznosti na nadnárodnú úpravu.

Abstrakt

Technické zhodnotenie je zložitou problematikou tak z účtovného aj daňového hľadiska. Technické zhodnotenie miestami v závislosti od rozhodnutia účtovných jednotiek môže ovplyvniť buď výšku majetku alebo nákladov, čím sa bezprostredne ovplyvní výsledok hospodárenia (základ dane z príjmov).

Kľúčová slova: technické zhodnotenie, opravy, základ dane

Summary

Technical upgrade is a complex of problem from accounting and tax point of view. Depends on decision of an accounting entity technical upgrade has direct influence on business result determined by the sum of assets or costs.

Key words: Technical upgrade, repairs, business result

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v zn. nesk. predpisov
- [2] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
- [3] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Úplné znenie Opatrenie č.23 054/2002-92 v znení opatrenia MF/26670/2005-74 z 14. decembra 2005 v znení nesk. predpisov

Kontakt

Vépyová Mária, Ing., PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemská cesta 1/B, Bratislava, tel.: +421 2 672 95 766, email: vepyova@euba.sk

Kastlerová Sylvia, Ing., PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemská cesta 1/B, Bratislava, tel.: +421 2 672 95 775, email: kastlero@euba.sk