

Usmernenie

Ministerstva financií Slovenskej republiky k čerpaniu, účtovaniu a zdaňovaniu nenávratného príspevku zo štrukturálnych fondov z rozpočtu Európskych spoločenských pre súkromný a verejný sektor

Referenti: Ing. Zdenka Kováčová, tel.: 02/59 58 34 09
Ing. Katarína Vallová, tel.: 02/59 58 33 18
Ing. Miriam Majorová, tel.: 02/59 58 33 23

Číslo: MF/002429/2004-72

I. Charakter a účel použitia nenávratných finančných príspevkov poskytovaných zo štrukturálnych fondov

Prostriedky štrukturálnych fondov sú poskytované z rozpočtu Európskych spoločenských na základe rozhodnutia Európskej komisie a vedú sa na osobitnom účte Ministerstva financií Slovenskej republiky v Štátnej pokladnici. Na nakladanie a hospodárenie s prostriedkami štrukturálnych fondov sa vzťahujú príslušné ustanovenia zákona NR SR č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov.

Podľa § 5 odsek 2 zákona č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov sa zaraďujú do príjmov štátneho rozpočtu, tzn. stávajú sa súčasťou štátneho rozpočtu. Nevyhnutným predpokladom poskytnutia prostriedkov zo štrukturálnych fondov Slovenskej republike je podmienka spoluúčasti Slovenskej republiky na financovaní spoločných programov Slovenskej republiky a Európskych spoločenských, t. j. schválené projekty sa spolufinancujú zo štátneho rozpočtu a z vlastných zdrojov konečného prijímateľa/príjemcu pomoci.

Použitie prostriedkov zo štrukturálnych fondov a prostriedkov na spolufinancovanie zo štátneho rozpočtu je účelovo určené. V súlade s § 6 ods. 12 citovaného zákona č. 303/1995 Z. z. na použitie týchto prostriedkov sa v štátnom rozpočte rozpočtujú príslušné výdavky, pričom súčasťou výdavkov príslušnej rozpočtovej kapitoly sú aj prostriedky štátneho rozpočtu určené na financovanie spoločných programov SR a ES zo štrukturálnych fondov (prostriedky na spolufinancovanie). Za hospodárenie s danými prostriedkami je zodpovedný príslušný správca rozpočtovej kapitoly.

Prostriedky zo štrukturálnych fondov a prostriedky na spolufinancovanie zo štátneho rozpočtu sa poskytujú právnickým a fyzickým osobám na základe zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku. Právnická alebo fyzická osoba, ktorej boli poskytnuté prostriedky zo štrukturálnych fondov a zo štátneho rozpočtu, je zodpovedná za hospodárenie s nimi. Porušenie podmienok, za ktorých boli tieto prostriedky poskytnuté, ako i neoprávnené použitie alebo zadržanie týchto prostriedkov sa považuje za porušenie rozpočtovej disciplíny. V prípade preukázaného porušenia rozpočtovej disciplíny príslušné kontrolné orgány ukladajú sankcie – odvod a penále.

Prostriedky zo štrukturálnych fondov a prostriedky na spolufinancovanie zo štátneho rozpočtu sa poskytujú na podporu rozvoja a štrukturálnych zmien regiónov, ktorých vývoj zaostáva, na podporu hospodárskej a spoločenskej premeny oblastí, ktoré čelia štrukturálnym ťažkostiam, na podporu modernizácie politík a systémov vzdelávania, školenia a zamestnanosti.

Účel použitia prostriedkov zo štrukturálnych fondov

Účel použitia prostriedkov je podrobne rozpracovaný v príslušných programových dokumentoch (operačné programy, jednotné programové dokumenty, programové doplnky, programy Iniciatív Spoločenstva) v súlade s nižšie uvedeným zoznamom oblastí intervencie (pozri uvedenú Klasifikáciu oblastí intervencie) štrukturálnych fondov **na základe článku 36 nariadenia Rady č. 1260/1999** ustanovujúceho všeobecné pravidlá o štrukturálnych fondoch a **nariadenia Európskej komisie**

č. 2001/438/ES ustanovujúceho podrobné pravidlá implementácie nariadenia Rady č. 99/1260/ES, pokiaľ ide o systém riadenia kontroly pre pomoc poskytovanú v rámci štrukturálnych fondov, za ktorých vypracovanie sú zodpovedné príslušné rezorty.

Klasifikácia oblastí intervencie

1. Výrobné prostredie

11. Poľnohospodárstvo
 111. Investície do poľnohospodárskych podnikov
 112. Podpora mladých farmárov
 113. Špeciálna poľnohospodárska odborná príprava
 114. Zlepšenie spracovania a uvádzania poľnohospodárskych produktov na trh
12. Lesné hospodárstvo
 121. Investície do lesných podnikov
 122. Zlepšovanie zberu, spracovávaní a uvádzania produktov lesného hospodárstva na trh
 123. Podpora nových trhov a uvádzania produktov lesného hospodárstva na trh
 124. Zriadenie združení majiteľov lesov
 125. Obnovenie výrobného potenciálu lesov poškodeného prírodnými katastrofami a zavádzanie preventívnych nástrojov
 126. Výsadba poľnohospodársky nevyužívanej pôdy
 127. Zlepšovanie a udržiavanie ekologickej stability chránených lesných plôch
 128. Špeciálna odborná príprava pre oblasť lesného hospodárstva
13. Podporovanie prispôsobenia a rozvoja vidieckych oblastí
 1301. Kultivácia pôdy
 1302. Scelovanie pozemkov
 1303. Zriaďovanie služieb pre náhrady a pre poradenstvo pre podnikové riadenia
 1304. Uvádzanie na trh kvalitných poľnohospodárskych produktov
 1305. Základné služby pre vidiecke hospodárstvo a populáciu
 1306. Obnova a rozvoj dedín, ochrana a zachovanie vidieckeho dedičstva
 1307. Diverzifikácia poľnohospodárskych činností a činností blízkych poľnohospodárstvu, s cieľom dosahovania alternatívnych príjmov
 1308. Správa poľnohospodárskych vodných zdrojov
 1309. Rozvoj a zlepšovanie infraštruktúr súvisiacich s rozvojom poľnohospodárstva
 1310. Podporovanie turistického ruchu
 1311. Podporovanie vidieckych remeselných činností súvisiacich s poľnohospodárstvom
 1312. Ochrana životného prostredia v spojení so starostlivosťou o pôdu, lesy a krajinu ako aj so zlepšovaním blaha zvierat

- 1313. Obnovenie výrobného potenciálu poľnohospodárstva poškodeného prírodnými katastrofami a zavádzanie preventívnych nástrojov
- 1314. Finančné inžinierstvo
- 14. Rybné hospodárstvo
 - 141. Úprava objemu rybárskeho úsilia
 - 142. Obnova a modernizácia rybárskej flotily
 - 143. Spracovanie, uvádzanie na trh a podpora odbytu produktov rybného hospodárstva
 - 144. Akvakultúra
 - 145. Zariadenia rybárskych prístavov a ochrana a rozvoj vodných zdrojov
 - 146. Socioekonomické opatrenia a pomoc pri dočasnom prerušení činností a iná finančná kompenzácia
 - 147. Operácie vykonávané členmi združení pre obchod, pobrežný rybolov v malom a vnútrozemský rybolov
 - 148. Opatrenia financované z iných štrukturálnych fondov
- 15. Podpora veľkých podnikov
 - 151. Investície do fyzického kapitálu (závody a ich zariadenie, spolufinancovanie štátnej pomoci)
 - 152. Ekologicky priaznivé technológie, čisté a úsporné energetické technológie
 - 153. Poradenské služby pre obchodnú činnosť (vrátane internacionalizácie, riadenia exportu a životného prostredia a nákupu technológií)
 - 154. Služby pre osoby s účasťou (zdravie a bezpečnosť, poskytovanie starostlivosti rodinným príslušníkom a závislým osobám)
 - 155. Finančné inžinierstvo
- 16. Podpora pre malé a stredné podniky a pre podnikanie remeselníkov
 - 161. Investície do fyzického kapitálu (závody a ich zariadenie, spolufinancovanie štátnej pomoci)
 - 162. Ekologicky priaznivé technológie, čisté a úsporné energetické technológie
 - 163. Poradenské služby pre obchodnú činnosť (informácie, obchodné plánovanie, poradenské služby, marketing, manažment, projektovanie, internacionalizácia, riadenie exportu a životného prostredia a nákup technológií)
 - 164. Spoločne využívané obchodné služby (podnikateľské zástavby, zakladateľské centrá, stimulácia, propagačné služby, zosieťovanie, konferencie, obchodné veľtrhy)
 - 165. Finančné inžinierstvo
 - 166. Služby v dobrovoľníckom/treťom sektore (zabezpečovanie starostlivosti pre závislé osoby, zdravie a bezpečnosť, kultúrne aktivity)
 - 167. Odborná príprava zameraná na malé a stredné podniky a remeslá
- 17. Turistický ruch
 - 171. Investície do fyzického kapitálu (informačné centrá, turistické ubytovanie, stravovanie, technické vybavenie a zariadenia)

- 172. Nehmotné investície (rozvoj a poskytovanie služieb cestovného ruchu, šport, kultúrne aktivity a aktivity pre voľný čas a tradície)
- 173. Spoločné služby pre podniky cestovného ruchu (vrátane propagácie, zosieťovania, konferencií a obchodných veľtrhov)
- 174. Odborná príprava so zameraním na cestovný ruch
- 18. Výskum, technický rozvoj a inovácia
 - 181. Výskumné projekty realizované na univerzitách a výskumných ústavoch
 - 182. Inovácia a prevody technológií, vytváranie sietí a partnerstiev medzi obchodnými a/alebo výskumnými inštitúciami
 - 183. Infraštruktúra VTRI
 - 184. Školenia pre pracovníkov výskumu

2. Ľudské zdroje

- 21. Politika trhu práce
- 22. Sociálna integrácia
- 23. Rozvoj vzdelávania a odbornej prípravy neviazanej na určité odvetvie (osoby, podniky)
- 24. Flexibilita pracovných síl, podnikateľské činnosti, inovácia, informačné a komunikačné technológie (osoby, podniky).
- 25. Pozitívne činnosti na trhu práce pre ženy

3. Základná infraštruktúra

- 31. Dopravná infraštruktúra
 - 311. Železnice
 - 312. Cesty
 - 3121. Štátne cesty
 - 3122. Regionálne/mieste cesty
 - 3123. Cyklistické trasy
 - 313. Diaľnice
 - 314. Letiská
 - 315. Prístavy
 - 316. Vodné cesty
 - 317. Mestská doprava
 - 318. Doprava viacerými dopravnými prostriedkami
 - 319. Inteligentné dopravné systémy
- 32. Infraštruktúra v oblasti telekomunikácií a informačná spoločnosť
 - 321. Základná infraštruktúra
 - 322. Informačná a komunikačná technika (vrátane opatrení v oblasti bezpečnosti a predchádzania rizík pri prenose)
 - 323. Služby a aplikácie pre občanov (zdravie, administratíva, vzdelávanie)

- 324. Služby a aplikácie pre malé a stredné podniky (elektronický obchod a transakcie, vzdelávanie a príprava, zosieťovanie)
 - 33. Energetické infraštruktúry (výroba, dodávka)
 - 331. Elektrická energia, plyn, ropné produkty, tuhé palivo
 - 332. Obnoviteľné energetické zdroje (solárna energia, veterná energia, vodná energia, biomas)
 - 333. Energetická účinnosť, spoločná výroba, energetické riadenie
 - 34. Infraštruktúra životného prostredia (vrátane vody)
 - 341. Ovzdušie
 - 342. Hluk
 - 343. Komunálny a priemyselný odpad (vrátane nemocničného a nebezpečného odpadu)
 - 344. Pitná voda (zber, skladovanie, úprava a distribúcia)
 - 345. Odpadové vody a ich čistenie
 - 35. Územné plánovanie a obnova
 - 351. Úprava a obnova priemyselných a vojenských priestorov
 - 352. Obnova mestských oblastí
 - 353. Ochrana, zlepšovanie a regenerácia prírodného prostredia
 - 354. Zachovávanie a obnovovanie kultúrneho dedičstva
 - 36. Sociálna a zdravotnícka infraštruktúra
- 4. Rôzne**
- 41. Technická pomoc a inovatívne činnosti
 - 42. Príprava, vykonávanie, monitorovanie, publicita
 - 412. Hodnotenie
 - 413. Štúdie
 - 414. Inovatívne činnosti
 - 415. Informovanie verejnosti

II. Účtovanie nenávratných finančných príspevkov poskytovaných zo štrukturálnych fondov pre verejný a súkromný sektor

A/ Účtovanie nenávratného príspevku zo štrukturálnych fondov pre verejný sektor (účtovné jednotky, ktorými sú rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce a VÚC)

Podľa § 5 ods. 2 a § 6 ods. 12 zákona č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov sú finančné prostriedky poskytnuté Slovenskej republike z rozpočtu Európskych spoločenstiev zaradené do príjmov štátneho rozpočtu a v štátnom rozpočte sa rozpočtujú aj príslušné výdavky.

Postup účtovania sa uplatňuje v súlade s Opatrením Ministerstva financií SR z 11. decembra 2003 č. 24 501/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky

platným od 1. 1. 2004. Konkretizácia postupu účtovania bude však závisieť aj od konkrétnych podmienok a účelu čerpania nenávratného finančného príspevku.

Všeobecne sa uplatní postup účtovania podľa jednotlivých typov účtovných jednotiek:

A1/ Rozpočtová organizácia:

	<u>MD</u>	<u>D</u>
1. Príjem nenávratného finančného príspevku (ďalej len NeFP)	235/RK	215
2. Čerpanie NeFP – bežné výdavky	úct. tr. 4	234/RK
3. Čerpanie NeFP – kapitálové výdavky	04x	233/RK

Použité účty:

233 – Výdavkový rozpočtový účet kapitálových výdavkov

234 – Výdavkový rozpočtový účet

235 – Príjmový rozpočtový účet

215 – Zúčtovanie nedaňových príjmov

04x – Obstaranie dlhodobého majetku

A2/ Príspevková organizácia (štátu, obce, VÚC):

1. Priznanie NeFP na bežné výdavky 346 (348) 691		
2. Priznanie NeFP na kapitálové výdavky	346 (348)	916
3. Príjem NeFP (priznanie NeFP sa účtuje súčasne s jej príjmom)	241/RK	346 (348)

Použité účty:

346 – Dotácie a ostatné zúčtovanie so štátnym rozpočtom

241 – Bežný účet

691 – Príspevok na bežné výdavky

916 – Fond reprodukcie

348 – Dotácie a ostatné zúčtovanie s rozpočtom obcí a vyšším územným celkom

A3/ Obce a VÚC:

Podľa § 8 ods. 2 a 26 ods. 1 písm. f) zákona č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov sú prostriedky Európskych spoločenstiev a medzinárodných združení považované za príjmy rozpočtu obce.

	<u>MD</u>	<u>D</u>
1. Príjem NeFP	231	217
2. Čerpanie NeFP	218	231

Obce účtujú na fiktívnom účte príjmov 235 a výdavkov 234 s použitím rozpočtovej klasifikácie.

1a) Príjem NeFP	235/RK	215
2a) Čerpanie NeFP	účt. tr. 4	234/RK

Prevod NeFP z rozpočtu obce a VÚC na jej rozpočtovú organizáciu:

1. Poskytnutie NeFP rozpočtovej organizácii obce	212	231
2. Čerpanie NeFP jej rozpočtovou organizáciou	218	212
3. Vrátenie nepoužitých prostriedkov z vkladového výdavkového účtu rozpočtovej organizácie	231	212

Prevod NeFP z rozpočtu obce a VÚC na jej príspevkovú organizáciu:

1. Poskytnutie NeFP príspevkovej organizácii obce	213	231
	218	234/RK

Čerpanie NeFP rozpočtovou organizáciou obce a VÚC:

1. Príjem NeFP poskytnutého obcou a VÚC	232	211
2. Vrátenie nepoužitého NeFP	211	232
3. Čerpanie NeFP - bežné výdavky	účt. tr. 4	232/RK
4. Čerpanie NeFP - kapitálové výdavky	04x	232/RK

Použité účty:

- 217 - Zúčtovanie príjmov obcí a vyšších územných celkov
- 218 - Zúčtovanie výdavkov obcí a vyšších územných celkov
- 231 - Základný bežný účet
- 211 - Financovanie výdavkov rozpočtových organizácií
- 212 - Poskytnutie prostriedkov na výdavky rozpočtovej organizácie
- 213 - Transfery
- 232 - Vkladový výdavkový rozpočtový účet

B/ Účtovanie nenávratného finančného príspevku v súkromnom sektore (podnikatelia)

B1/ Účtovná jednotka účtujúca v sústave podvojného účtovníctva

Spôsob účtovania nenávratných finančných príspevkov zo štrukturálnych fondov pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva je upravený v § 52 ods. 12 a 13 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002 - 92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupo-
ch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 25167/2003 - 92 nasledovne:

- a) príjem prostriedkov sa účtuje na farchu účtu 221 - Bankové účty a prospech účtu 346 - Dotácie zo štátneho rozpočtu,

- b) použitie prostriedkov sa účtuje na farchu účtu 346 – Dotácie zo štátneho rozpočtu so súvzťažným zápisom v nadväznosti na účel, na ktorý boli prostriedky použité, a to:
1. na obstaranie dlhodobého majetku a obstaranie technického zhodnotenia so súvzťažným zápisom v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období,
 2. na hospodársku činnosť so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti, ak sa dotácia poskytla na úhradu nákladov, a to v časovej a vecnej súvislosti so zaúčtovaním nákladov vynaložených na príslušný účel,
 3. na úhradu úrokov so súvzťažným zápisom v prospech účtu 668 – Ostatné finančné výnosy, a to v časovej a vecnej súvislosti so zaúčtovaním úrokov do finančných nákladov.

V prípadoch, že z rozhodnutia o pridelení nenávratného finančného príspevku zo štrukturálnych fondov sa na pripísanie (platbu) peňazí v prospech podnikateľa vyžaduje preukázanie, že vopred bol obstaraný dlhodobý majetok, účtuje sa podľa § 52 ods. 13 vyššie citovaného opatrenia nasledovne:

- a) obstaranie dlhodobého majetku sa účtuje na farchu účtu účtovej skupiny 04 – Obstaranie majetku so súvzťažným zápisom v prospech záväzku,
- b) nárok na nenávratný príspevok na základe rozhodnutia o pridelení prostriedku sa účtuje na farchu účtu 346 – Dotácie zo štátneho rozpočtu so súvzťažným zápisom v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období.

B2/ Účtovná jednotka účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva

Spôsob účtovania nenávratných finančných príspevkov zo štrukturálnych fondov pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva je upravený opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23586/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky, obsahom vymedzení položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie 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 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 25167/2003-92.

Príjem prostriedkov sa účtuje v peňažnom denníku v prehľade o príjmoch, ktoré neovplyvňujú základ dane a zároveň v knihe záväzkov.

V nadväznosti na účel použitia prostriedkov poskytnutého finančného príspevku, sa pri uzatváraní peňažného denníka účtujú účtovné operácie s ohľadom na vyčíslenie základu dane z príjmov v nadväznosti na § 17 ods. 3 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

III. Zahrnovanie do základu dane z príjmov nenávratných finančných príspevkov z prostriedkov štrukturálnych fondov poskytovaných pre súkromný sektor /vrátane modelových príkladov/

A/ Postup zahrnovania nenávratných finančných príspevkov poskytovaných z prostriedkov štrukturálnych fondov do základu dane z príjmov

S účinnosťou od 1. 1. 2004 bol schválený nový zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, ktorý problematiku zahrnovania dotácií do základu dane rieši v § 17 ods. 1 a v § 19 ods. 2 písm. m), a to v nadväznosti na účtovné predpisy nasledovne:

U daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva – uvedená problematika je upravená v § 56 ods. 12 Opatrenia MF SR č. 23 054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva takto:

1/ prijaté nenávratné finančné príspevky na obstaranie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku (tzv. príspevky na investície) sa zaúčtujú na účte 384 – Výnosy budúcich období. Z tohto účtu sa postupne počas niekoľkých rokov (počas doby odpisovania hmotného majetku) rozpúšťajú do výnosov každoročne v sume zodpovedajúcej výške odpisu z konkrétneho dlhodobého majetku, na obstaranie ktorého bol príspevok poskytnutý, od doby zaradenia tohto majetku do užívania;

Vzhľadom na túto úpravu vyplývajúcu z postupov účtovania, nadväzne zákon o dani z príjmov v § 19 ods. 2 písm. m) uvádza, že ak príspevok (dotácia, podpora) poskytnutý z prostriedkov štátneho rozpočtu (štrukturálnych fondov) je zahrňovaný do príjmov, potom aj výdavok, na úhradu ktorých bol takýto príspevok poskytnutý, je zahrňovaný do daňových výdavkov.

To znamená, že pri odpisovanom dlhodobom majetku obstaranom z príspevku je súčasťou výnosov v každom roku len časť prijatého príspevku, a to vo výške zodpovedajúcej zaúčtovanému odpisu z dlhodobého majetku.

V prípade, že len časť obstarávacej ceny dlhodobého majetku je hradená z prostriedkov štrukturálnych fondov, potom aj v rovnakom pomere sa len časť prijatého príspevku zo zaúčtovaného odpisu zahrnie do výnosov.

Príklad:

Spol. s r. o. „C“ získala v roku 2004 nenávratný finančný príspevok v sume 600 000 Sk na obstaranie poľnohospodárskeho stroja.

a) Účtovný postup, ak účtovné odpisy sa rovnajú daňovým odpisom, je nasledujúci:

Text (1)	MD (2)	D (3)	Suma v Sk (4)	Daňový odpis (5)
1. Príjem príspevku na bankový účet	221	346	600 000	x
2. Rozhodnutie o priznaní príspevku na obstaranie dlhodobého majetku	346	384	600 000	x
3. Obstaranie dlhodobého majetku	042	321	600 000	x
4. Úhrada za obstaranie dlhodobého hmotného majetku	321	221	600 000	x
5. Zaradenie prístroja do užívania	022	042	600 000	x
6a) Odpisy prístroja podľa odpisového plánu (v 1. roku odpisovania)	551	082	150 000	150 000
6b) Rozpúšťanie výnosov budúcich období do výnosov bežného roka vo výške odpisov v 1. roku odpisovania	384	648	150 000	x
7a) Odpisy prístroja podľa odpisového plánu (v 2. až 4. roku odpisovania)	551	082	150 000	150 000
7b) Rozpúšťanie výnosov budúcich období do výnosov bežného roka vo výške odpisov v 2. až 4. roku odpisovania	384	648	150 000	x

- v každom roku sa z prijatého príspevku do základu dane zahrnie len časť tohto príspevku vo výške daňového (účtovného) odpisu.

b) Účtovný postup ak účtovné odpisy sa nerovnajú daňovým odpisom je nasledovný:

Text (1)	MD (2)	D (3)	Suma v Sk (4)	Daňový odpis (5)
1. Príjem príspevku na bankový účet	221	346	600 000	x
2. Rozhodnutie o priznaní príspevku na obstaranie dlhodobého majetku	346	384	600 000	x
3. Obstaranie dlhodobého hmotného majetku	042	321	600 000	x
4. Úhrada za obstaranie dlhodobého hmotného majetku	321	221	600 000	x
5. Zaradenie prístroja do užívania	022	042	600 000	x
6a) Odpisy prístroja podľa odpisového plánu (v 1. roku odpisovania)	551	082	100 000	150 000
6b) Rozpúšťanie výnosov budúcich období do výnosov bežného roka vo výške odpisov v 1. roku odpisovania	384	648	100 000	x
7a) Odpisy prístroja podľa odpisového plánu (v 2. až 4. roku odpisovania)	551	082	100 000	150 000
7b) Rozpúšťanie výnosov budúcich období do výnosov bežného roka vo výške odpisov v 2. až 4. roku odpisovania	384	648	100 000	x

- účtovné odpisy podľa účtovného odpisového plánu sa uplatňujú počas 6 rokov,
- daňové odpisy sa budú uplatňovať 4 roky,
- v 1. až 4. roku odpisovania je daňový odpis vyšší ako účtovný odpis o 50 000 Sk; z tohto dôvodu základ dane o sumu 50 000 Sk je nižší ako výsledok hospodárenia,
- v 5. a 6. roku bude spoločnosť uplatňovať len účtovné odpisy; daňovo je už stroj úplne odpísaný, preto celá suma účtovného odpisu je pripočítateľnou položkou k základu dane (aj napriek tomu, že príslušná časť časovo rozlíšeného príspevku je súčasťou výnosov a tým aj základu dane).

Záver: vplyv nenávratného finančného príspevku poskytnutého na obstaranie dlhodobého majetku (tzv. investičná dotácia) na základ dane z príjmov je vždy nulový, pretože:

- ak účtovné odpisy sa rovnajú daňovým odpisom, potom výška daňového odpisu (150 000) je vo výške príspevku zaúčtovaného – zahrnutého do príjmov (150 000),
- ak účtovné odpisy sa nerovnajú daňovým odpisom, potom výška daňového odpisu v jednotlivých rokoch sa nerovná výške príspevku zahrnutého do základu dane v jednotlivých rokoch, ale za celkovú dobu životnosti majetku – 6 rokov sa do základu dane, t. j. do výdavkov aj do príjmov zahrnie suma 600 000 Sk, teda vplyv na základ dane je neutrálny (nulový). Komplikáciu súvisiacu s rozdielnymi účtovnými a daňovými odpismi môže daňovník (účtovná jednotka) odstrániť tým, že si zvolí účtovné odpisy vo výške daňových odpisov.

2/ prijaté nenávratné finančné príspevky poskytnuté na úhradu prevádzkových výdavkov (tzv. prevádzková dotácia) sa účtujú do výnosov, pričom do nákladov sa zaúčtuje náklad, ktorý sa z tohto príspevku uhradza.

Tieto príspevky (dotácie) v súlade s § 17 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov sú súčasťou výsledku hospodárenia a základu dane z príjmov v súlade s účtovníctvom.

Naviac je táto skutočnosť zdôraznená aj v § 19 ods. 2 písm. m) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého, ak prijatý príspevok (dotácia) je zahrnutý do príjmov (výnosov), potom aj výdavok (náklad) hradený z príspevku je uznaným daňovým výdavkom.

Príklad:

Daňovník obdržal zo štátneho rozpočtu na nákup sadív, osív a hnojív nenávratný finančný príspevok na zakúpenie sadeníc, postrekových látok a hnojiva v sume 200 000 Sk v roku 2004. Prostriedky na stanovený účel je povinný podľa zákona č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách vyčerpať do konca roku 2004, ale daňovník použil len 180 000 Sk, t. j. 20 000 Sk je povinný vrátiť do rozpočtu. Pri zaúčtovaní postupuje nasledovne:

Text	MD	D	Suma v Sk
1. Spotreba sadeníc, hnojiva, postrekových látok	501	321	180 000
2. Príjem príspevku na bankový účet	221	346	200 000
3. Zúčtovanie (čerpanie) príspevku	346	648	180 000
4. Vratka nepoužitého príspevku do rozpočtu	346	221	20 000

Zo spôsobu účtovania prevádzkového príspevku vyplýva neutrálny vplyv na výsledok hospodárenia a základ dane z príjmov.

Záver: vplyv na základ dane z titulu prijatia nenávratného finančného príspevku na úhradu prevádzkových nákladov je neutrálny (nulový), pretože príspevok zahrnutý do výnosov (napr. 100) je vždy vo výške výdavku zahrnutého do daňových výdavkov (100).

U daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva – uvedená problematika nie je riešená v postupoch účtovania, ale od 1. 1. 2004 priamo v § 17 ods. 3 písm. h) zákona o dani z príjmov, a to na rovnakých princípoch ako u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva. To znamená, že:

- **nenávratný finančný príspevok určený na obstaranie hmotného a nehmotného majetku** sa zahrnie do príjmov postupne vo výške odpisov zahrňovaných do daňových výdavkov,
- **nenávratný finančný príspevok určený na úhradu bežných prevádzkových výdavkov** sa zahrnie do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom sa do daňových výdavkov zahrnie výdavok (náklad) hradený z tohto príspevku.

Záver: opäť vplyv nenávratného finančného príspevku na základ dane z príjmov daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva je neutrálny.

Ing. Mária Kompišová, v. r.
generálna riaditeľka sekcie európskych záležitostí

Ing. Branislav Ďurajka, v. r.
generálny riaditeľ sekcie daňovej a colnej