



Finančné riaditeľstvo SR

8/DZPaU/2023/I

Informácia

o novele zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (Zákon č. 60/2023 Z. z., ktorým sa dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov)

Národná rada Slovenskej republiky dňa 08.02.2023 schválila zákon č. 60/2023 Z. z., ktorým sa dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 60/2023 Z. z.“). Týmto zákonom sa v čl. I s účinnosťou od **15.03.2023** dopĺňa nový bod v ustanovení **§ 19 ods. 2 písm. c)** zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Podľa doplneného bodu 10 v § 19 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom zamestnávateľa sú výdavky (náklady) na prevádzku vlastných materských škôl^{86b)} a zariadení starostlivosti o deti do troch rokov veku dieťaťa^{86c)}.

Materskou školou sa podľa poznámky pod čiarou k odkazu 86b rozumie materská škola podľa § 28 zákona č. 245/2008 Z. z. o výchove a vzdelávaní (školský zákon) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „školský zákon“). Materská škola sa zriaďuje spravidla pri počte desať detí. Najvyšší počet detí v triede sa odvíja od veku detí, napr. v triede pre deti vo veku 2 roky až 6 rokov je najvyšší počet detí v triede ustanovený na 21. Najvyšší počet detí v triede sa môže zvýšiť pri splnení dôvodov a požiadaviek podľa § 28 ods. 10 školského zákona.

Zariadením starostlivosti o deti do troch rokov veku dieťaťa sa podľa poznámky pod čiarou k odkazu 86c rozumie zariadenie podľa § 32b zákona č. 448/2008 Z. z. o sociálnych službách a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov. V zariadení starostlivosti o deti do troch rokov veku dieťaťa sa poskytuje služba na podporu zosúladovania rodinného života a pracovného života poskytovaním starostlivosti o dieťa do troch rokov veku (ďalej len „jasle“).

Zmena sa vzťahuje na výdavky (náklady) zamestnávateľa na prevádzku **vlastných materských škôl** alebo **vlastných jaslí**, tzn. zamestnávateľ je zriaďovateľom materskej školy alebo jaslí.

Aplikácia tejto legislatívnej zmeny nie je upravená prechodným ustanovením. Nakoľko legislatívna zmena nadobúda účinnosť od 15.03.2023, vzťahuje sa na výdavky (náklady) zamestnávateľa vzniknuté odo dňa účinnosti (vrátane). To znamená, že napr. u zamestnávateľa, ktorý je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva podľa opatrenia MF SR zo dňa 16.12.2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „PU v PU“), sa zmena uplatní pri nákladoch, pri ktorých deň uskutočnenia účtovného prípadu podľa § 2 PU v PU nastane najskôr 15.03.2023.

Do nadobudnutia účinnosti zákona č. 60/2023 Z. z. (do 14.03.2023 vrátane) zamestnávateľ postupuje pri uplatňovaní daňových výdavkov na prevádzku materských škôl alebo jaslí podľa § 21 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov.

Podľa § 21 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady) prevyšujúce príjmy (výnosy) v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou podľa § 17 ods. 3 písm. e) (strata z prevádzky vlastného stravovacieho zariadenia zamestnávateľa), pričom výdavky (náklady) a príjmy (výnosy) sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia.

Výdavky (náklady) zamestnávateľa na prevádzku vlastných materských škôl alebo vlastných jaslí vzniknuté pred dňom účinnosti zákona č. 60/2023 Z. z., vstupujú do úhrnu výdavkov (nákladov) zamestnávateľa za všetky zariadenia na uspokojovanie potrieb zamestnancov a tento úhrn výdavkov (nákladov) je daňovým výdavkom

v limitovanej výške, t. j. do výšky úhrnu príjmov (výnosov) zo všetkých zariadení na uspokojovanie potrieb zamestnancov.

Zákomom č. 60/2023 Z. z. bola ustanovená špeciálna legislatívna úprava pre daňové výdavky na prevádzku vlastných materských škôl alebo prevádzku vlastných jasí, v dôsledku čoho sa odo dňa nadobudnutia účinnosti legislatívnej zmeny predmetné daňové výdavky neposudzujú podľa § 21 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov, a preto nie je ich výška limitovaná výškou úhrnu príjmov (výnosov) z prevádzky zariadení.

Daňové výdavky zamestnávateľa podľa § 19 ods. 2 písm. c) bodu 10 zákona o dani z príjmov musia spĺňať aj všeobecné podmienky daňového výdavku podľa § 2 písm. i). Do úhrnu daňových výdavkov zariadenia na uspokojovanie potrieb zamestnancov podľa § 21 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov patria aj odpisy dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku. Zákomom č. 60/2023 Z. z. nedošlo k zmene vecného rozsahu výdavkov (nákladov) pri zariadeniach, ktorými sú vlastné materské školy alebo vlastné jasle zamestnávateľa, a teda daňovými výdavkami na prevádzku vlastných materských škôl alebo vlastných jasí zamestnávateľa sú aj daňové výdavky na odpisy dlhodobého hmotného majetku alebo dlhodobého nehmotného majetku, tzn. daňové odpisy podľa § 19 ods. 3 písm. a) v nadväznosti na § 22 až § 29 zákona o dani z príjmov, ako aj náklady na účtovné odpisy tzv. drobného dlhodobého hmotného a drobného nehmotného majetku, ktoré sú daňovým výdavkom v zaúčtovanej výške v súlade s § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Daňové výdavky na odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov musia spĺňať podmienky podľa § 22 až § 29. Jednou z týchto podmienok je podmienka vyplývajúca z § 22 ods. 11 zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorej daňovník môže uplatniť odpis vo výške vypočítaného ročného odpisu z hmotného majetku účtovaného alebo evidovaného podľa § 6 ods. 11 k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.

Vzhľadom na uvedené, zamestnávateľ zahnie do daňových výdavkov na prevádzku vlastnej materskej školy alebo vlastných jasí aj daňové odpisy hmotného majetku podľa § 19 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, a to vo výške pripadajúcej na celé zdaňovacie obdobie zamestnávateľa. V prípade, že zamestnávateľ uviedol do užívania hmotný majetok používaný vo vlastnej materskej škole alebo vo vlastných jasliach v priebehu zdaňovacieho obdobia, výšku ročného daňového odpisu v prvom roku odpisovania upraví v súlade s § 27 ods. 2 alebo § 28 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov v závislosti od počtu mesiacov od zaradenia majetku do užívania do konca zdaňovacieho obdobia.

Záverom poznamenávame, že § 5 ods. 7 písm. d) zákona o dani z príjmov nebol zákonom č. 60/2023 Z. z. zmenený. Tzn., že príjem zamestnanca zo závislej činnosti za použitie rekreačného, zdravotníckeho, vzdelávacieho, predškolského, telovýchovného alebo športového zariadenia poskytnutého zamestnávateľom zamestnancovi je oslobodený od dane a uvádza sa samostatne na mzdových listoch tak ako každý iný druh oslobodeného príjmu plynúceho zo závislej činnosti.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
Marec 2023