

12/DZPaU/2022/MP - Metodický pokyn k zdaniteľnosti príjmu zamestnanca plynúceho za použitie náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce zamestnanca a k zahrnutiu výdavkov na tento príjem do daňových výdavkov zamestnávateľa podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v zn.n.p.

Obsah:

Úvod

1. diel Legislatívny rámec podľa Zákonníka práce
2. diel Zdaniteľnosť príjmu zamestnanca
3. diel Daňové výdavky zamestnávateľa
4. diel Poskytovanie iných pracovných prostriedkov
5. diel Praktické príklady

Záver

Úvod

Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup pri posúdení zdaniteľnosti príjmu zamestnanca plynúceho v súvislosti s používaním náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce zamestnanca a uplatnení výdavku na tento príjem do daňových výdavkov zamestnávateľa podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“).

1. diel Legislatívny rámec podľa Zákonníka práce

V súlade s § 145 ods. 2 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákonník práce“), za podmienok dohodnutých v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve poskytuje zamestnávateľ zamestnancovi **náhrady** za používanie vlastného náradia, vlastného zariadenia a vlastných predmetov potrebných na výkon práce, ak ich využíva s jeho súhlasom.

O nárokovú náhradu podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce pôjde len vtedy, ak podmienky na jej poskytnutie sú dohodnuté v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve (napr. aj dodatkom k pracovnej zmluve). V ostatných prípadoch pôjde o náhradu, ktorú zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi z titulu používania vlastného náradia, zariadenia alebo predmetov potrebných na výkon práce mimo rámca § 145 ods. 2 Zákonníka práce, t. j. ak by tieto podmienky neboli dohodnuté v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve, ale zamestnávateľ by ich mal upravené len vo vnútornom predpise, s ktorým je zamestnanec oboznámený, potom by neboli splnené podmienky podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce a náhrada by nebola poskytnutá podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce. Výkonom práce podľa tohto ustanovenia sa rozumie práca zamestnanca, ktorý je fyzickou osobou, ktorá v pracovnom pomere, a ak to ustanovuje osobitný predpis aj v obdobných vzťahoch, vykonáva pre zamestnávateľa závislú prácu (§ 1 ods. 2, § 11 Zákonníka práce).

Ustanovenie § 145 ods. 2 Zákonníka práce primerane použijú aj zamestnávateľa, ktorí postupujú podľa zákona č. 315/2001 Z. z. o Hasičskom a záchrannom zbore v znení neskorších predpisov alebo zákona č. 55/2017 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Ustanovenie § 145 ods. 2 Zákonníka práce nepoužijú zamestnávateľa, ktorí postupujú podľa iných osobitných predpisov, ktorými sú, napr. zákon č. 73/1998 Z. z. o štátnej službe príslušníkov Policajného zboru, Slovenskej informačnej služby, Zboru väzenskej a justičnej stráže Slovenskej republiky a Železničnej polície v znení neskorších predpisov, zákon č. 281/2015 Z. z. o štátnej službe profesionálnych vojakov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Znamená to, že ak by uvádzaný zamestnávateľ poskytol zamestnancovi náhradu za používanie, napr. vlastného náradia, nešlo by o nárokovú náhradu

podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce, a to ani vtedy, ak by podmienky boli dohodnuté v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve (pre zamestnanca je to zdaniteľný príjem).

V súlade s **§ 52 ods. 8 písm. c)** Zákonníka práce, zamestnávateľ prijme pri domáckej práci alebo telepráci vhodné opatrenia, najmä **uhrádza** za podmienok podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce **preukázateľne zvýšené výdavky** zamestnanca spojené s používaním vlastného náradia, vlastného zariadenia a vlastných predmetov potrebných na výkon domáckej práce alebo telepráce.

Pri domáckej práci alebo telepráci je špeciálna úprava v § 52 ods. 8 písm. c) Zákonníka práce, v zmysle ktorej zamestnávateľ uhrádza zamestnancovi za podmienok podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce preukázateľne zvýšené výdavky zamestnanca spojené s používaním vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon domáckej práce alebo telepráce. Ide o výdavky zamestnanca, ktoré:

- sú vyššie v porovnaní s bežnými výdavkami,
- vie zamestnanec preukázať,
- súvisia s používaním vlastného náradia, zariadenia a vlastných predmetov, t. j. nie na nákup samotného zariadenia.

Ak sa práca, ktorá by mohla byť vykonávaná na pracovisku zamestnávateľa, vykonáva pravidelne v rozsahu ustanoveného týždenného pracovného času alebo jeho časti z domácnosti zamestnanca, ide o **domácku prácu** alebo **teleprácu**, ak sa práca vykonáva s použitím informačných technológií, pri ktorých dochádza pravidelne k elektronickému prenosu dát na diaľku (§ 52 ods. 1 Zákonníka práce).

O domácku prácu alebo teleprácu ide vtedy, ak sa práca vykonávaná na pracovisku zamestnávateľa prenáša do domácnosti zamestnanca. Nie je to práca, ktorá sa na pracovisku nedá vykonávať, resp. jej povaha je výlučne terénna (el. revízie, lesné práce). O domácku prácu alebo teleprácu ide vtedy, ak ide o pravidelnosť výkonu práce mimo pracoviska zamestnávateľa, napr. práca z domácnosti sa vykonáva v dohodnutom rozsahu, ktorý je časťou určeného týždenného pracovného času [zamestnanec štyri dni v týždni vykonáva prácu na pracovisku a jeden deň vykonáva prácu z domácnosti, t. j. v tomto prípade sa práca v rozsahu 20 % pracovného času vykonáva z domácnosti; ide o určitý pravidelný vzorec správania sa v podobe striedania miesta výkonu práce na pracovisku zamestnávateľa a mimo neho (z domácnosti)].

Za domácku prácu alebo teleprácu sa v súlade s § 52 ods. 2 Zákonníka práce nepovažuje práca, ktorú zamestnanec vykonáva príležitostne alebo za mimoriadnych okolností so súhlasom zamestnávateľa alebo po dohode s ním z domácnosti zamestnanca za predpokladu, že druh práce, ktorý zamestnanec vykonáva podľa pracovnej zmluvy, to umožňuje (ďalej len „**príležitostná práca z domu**“).

Príležitostná práca z domu má skôr charakter náhodnosti, z času na čas, niekedy, nepredvídanosti dôvodov. Mimoriadne okolnosti predstavujú situáciu, ktorá vznikla náhodne, neplánovane, kedy sa výkon práce z domácnosti povolí alebo umožní podľa danej situácie. Táto situácia jednorazovo vznikne a skončí sa. O príležitostnú prácu pôjde vtedy, ak zamestnancovi, napr. ochore dieťa a požiada zamestnávateľa, aby s ním mohol zostať doma a robiť z domu, alebo kvôli nepriaznivým poveternostným podmienkam požiada zamestnávateľa o výkon práce z domu. V súčasnosti do príležitostnej práce z domu patrí aj práca z domu vykonávaná počas obdobia pandémie Covid-19, tam platí však aj špeciálne ustanovenie § 250b Zákonníka práce (naviazané na mimoriadnu situáciu, núdzový stav, výnimočný stav a dva mesiace po ich skončení).

Poznámka: Podľa § 250b ods. 2 Zákonníka práce počas účinnosti opatrenia za predchádzanie vzniku a šíreniu prenosných ochorení alebo opatrenia pri ohrození verejného zdravia nariadených príslušným orgánom podľa osobitného predpisu:

- a) zamestnávateľ je oprávnený nariadiť výkon práce z domácnosti zamestnanca, ak to dohodnutý druh práce umožňuje,
- b) zamestnanec má právo na vykonávanie práce zo svojej domácnosti, ak to dohodnutý druh práce umožňuje a na strane zamestnávateľa nie sú vážne prevádzkové dôvody, ktoré neumožňujú výkon práce z domácnosti.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že špeciálne ustanovenie § 52 ods. 8 Zákonníka práce sa nepoužije pri príležitostnej práci z domu (platí však všeobecné ustanovenie § 145 ods. 2 ZDP, podľa ktorého zamestnávateľ môže za splnenia ustanovených podmienok poskytnúť náhradu za používanie vlastného náradia, vlastného zariadenia a vlastných predmetov potrebných na výkon práce).

2. diel Zdaniteľnosť príjmu zamestnanca

V súlade s § 5 ods. 5 písm. f) ZDP predmetom dane nie je náhrada za používanie vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce podľa § 145 Zákonníka práce (ďalej len „náhrada“), ak výška náhrady je určená na základe kalkulácie skutočných výdavkov.

Poznámka: V § 145 ods. 1 Zákonníka práce sú vymedzené náhrady týkajúce sa cestovných náhrad, ktoré sú za ustanovených podmienok vylúčené z predmetu dane podľa § 5 ods. 5 písm. a) ZDP.

ZDP bližšie nešpecifikuje pojmy „vlastné náradie“, „vlastné zariadenie“ alebo „vlastné predmety“, pri používaní ktorých vzniká nárok na náhradu, preto odporúčame zamestnávateľovi, aby si ich vymedzil vo vnútornom predpise (napr. vlastným náradím zamestnanca, ktoré používa na výkon práce je počítač, skener, tlačiareň a telefón alebo vlastným zariadením zamestnanca, ktoré používa na výkon práce je stolička, stôl, atď.).

Ak zamestnanec so súhlasom zamestnávateľa používa na výkon práce vlastné náradie, zariadenie alebo predmety potrebné na výkon práce a zamestnávateľ za ich používanie poskytne zamestnancovi náhradu, pričom podmienky na poskytnutie náhrady sú vopred dohodnuté v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve, potom ide o nárokovú náhradu podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce, ktorú možno podľa ZDP vylúčiť z predmetu dane len vtedy, ak výška náhrady je určená na základe kalkulácie skutočných výdavkov zamestnanca.

ZDP bližšie nešpecifikuje, ktoré ukazovatele je potrebné zohľadniť pri kalkulácii, ale ustanovuje, že náhrada sa vypočíta na základe kalkulácie skutočných výdavkov zamestnanca. Vzhľadom na to, zamestnanec predkladá zamestnávateľovi také doklady (údaje), z ktorých bude zrejmé, že ide o výdavky, ktoré zamestnanec skutočne vynaložil v súvislosti s používaním vlastného náradia, zariadenia, alebo predmetov potrebných na výkon práce.

Kalkulácia slúži zamestnávateľovi ako podklad k určeniu výšky náhrady. Suma skutočných výdavkov zamestnanca vynaložených v súvislosti s používaním vlastného náradia, zariadenia alebo predmetov je rozhodujúcim ukazovateľom, na základe ktorého zamestnávateľ určí pre zamestnanca náhradu za dané obdobie, pričom zamestnávateľ pri kalkulácii zohľadňuje aj iné ukazovatele, napr. predpokladanú dobu používania daného náradia podľa zamestnávateľa, obdobie, atď. (bližšie pozri 5. diel, príklad č. 1 a 2).

Do kalkulácie skutočných výdavkov možno započítať aj súvisiace výdavky s používaním vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce, ak ich zamestnanec preukáže. Napr. zvýšené výdavky zamestnanca za elektrickú energiu súvisiace s používaním vlastného náradia počas výkonu prác z domu, môže zamestnanec preukázať aj dokladom (údajmi) o priemernej spotrebe elektrickej energie za prevádzku používaného náradia (napr. spotreba v kWh), dokladom o platbe za spotrebovanú elektrickú energiu (zistenie ceny elektrickej energie za kWh), evidenciou o počte hodín používania vlastného náradia počas dňa (dohodnutý čas vykonávania prác z domu, počas ktorého používa vlastné náradie).

Rovnaký postup platí aj pri posúdení skutočných výdavkov zamestnanca na určenie výšky náhrady za internet alebo telekomunikačné služby.

Z pohľadu aplikácie § 5 ods. 5 písm. f) ZDP nie je rozhodujúce to, či zamestnanec vlastné náradie, zariadenie alebo predmety používa pri výkone práce na pracovisku alebo pri výkone domáckej práce, telepráce, resp. príležitostnej práce z domu. Pre vylúčenie tohto plnenia z predmetu dane je podstatné to, aby takéto výdavky zamestnanca boli zahrnuté do kalkulácie, na základe ktorej zamestnávateľ vypočítal zamestnancovi náhradu za používanie vlastného náradia, zariadenia alebo predmetov potrebných na výkon práce.

Ak by zamestnanec na výkon práce používal vlastný telefón, na ktorom má neobmedzené hovory, tzv. paušál, za čo mesačne platí rovnakú sumu, potom by nedošlo k zvýšeniu výdavkov na telefónne hovory, pretože zamestnanec stále platí rovnako, bez ohľadu na rozsah hovorov. Úhrada zvýšených výdavkov by prišla do úvahy vtedy, ak by zamestnanec vedel preukázať, že z dôvodu výkonu práce si tento paušál musel v porovnaní s existujúcim stavom navýšiť.

Ak zamestnávateľ zamestnancovi mesačne poskytuje náhradu za používanie vlastného počítača, ktorá je v súlade s § 5 ods. 5 písm. f) ZDP vylúčená z predmetu dane a zamestnanec so súhlasom zamestnávateľa zakúpi, napr. novú softvérovú licenciu, ktorú bude využívať len pri výkone domácej práce (nie na súkromné účely), potom zamestnancovi vzniknú zvýšené výdavky spojené s používaním vlastného počítača pri výkone domácej práce. V danom prípade zamestnávateľ môže použiť špeciálnu úpravu § 52 ods. 8 písm. c) Zákonníka práce, v zmysle ktorej zamestnancovi uhradí nákup novej softvérovej licencie. Náhradu za používanie vlastného počítača, vrátane preukázaných výdavkov zamestnanca za nákup softvérovej licencie, možno za splnenia podmienok ustanovených v § 145 Zákonníka práce vylúčiť z predmetu dane v súlade s § 5 ods. 5 písm. f) ZDP.

Poznámka: Ak by zamestnávateľ uhradil zamestnancovi preukázané výdavky vynaložené na novú softvérovú licenciu, pričom by tieto výdavky zamestnanec za zamestnávateľa vynaložil zo svojho tak, ako by ich vynaložil priamo zamestnávateľ, potom by zamestnávateľ mal možnosť na túto sumu aplikovať § 5 ods. 5 písm. c) ZDP (vlastníkom softvérovej licencie by bol zamestnávateľ).

Ustanovenie § 52 ods. 8 písm. c) Zákonníka práce nerieši situáciu zvýšených výdavkov zamestnanca v prípade používania náradia alebo zariadenia zamestnávateľa, resp. predmetov zamestnávateľa, ktoré zamestnávateľ poskytol zamestnancovi na výkon domácej práce (bližšie pozri 5. diel, príklad č. 3).

Pokiaľ by zamestnávateľ uhradil zamestnancovi preukázateľne zvýšené výdavky súvisiace s používaním služobného náradia, služobného zariadenia a služobných predmetov potrebných na výkon domácej práce, ktoré zamestnávateľ zamestnancovi poskytol na výkon tejto práce (nejde o majetok zamestnanca, ale ide o majetok zamestnávateľa, ktorý zamestnanec v domácnosti používa na výkon svojej práce), potom na takéto úhrady nemožno aplikovať § 5 ods. 5 písm. f) ZDP, ale zamestnávateľ postupuje v súlade s § 5 ods. 5 písm. c) ZDP. Sumu, ktorou zamestnávateľ uhradí zamestnancovi preukázané výdavky, ktoré zamestnanec za zamestnávateľa vynaložil zo svojho tak, akoby ich vynaložil priamo zamestnávateľ, vylúči z predmetu dane v súlade s § 5 ods. 5 písm. c) ZDP.

V súlade s § 5 ods. 6 ZDP, predmetom dane nie sú plnenia podľa § 5 ods. 5 písm. f) ZDP, ktoré zamestnávateľ paušalizoval za podmienok, že pri výpočte paušálnej sumy vychádzal z priemerných podmienok rozhodujúcich na poskytovanie týchto plnení, pričom ich výška bola určená na základe preukázanej kalkulácie skutočných výdavkov. Ak sa zmenia podmienky, podľa ktorých sa paušálna suma určila, zamestnávateľ je povinný túto sumu preskúmať a upraviť (bližšie pozri 5. diel, príklad č. 5).

Zamestnávateľ, ktorý paušalizuje náhradu, zisťuje priemerné podmienky na poskytnutie tejto náhrady, napr. z predložených dokladov, ktorými zamestnanec preukáže skutočné výdavky vynaložené v súvislosti s používaním vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce za určité uplynulé obdobie (mesiace, štvrtrok, polrok).

Zamestnávateľ v prípade poskytnutia náhrady za používanie vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce, individuálne vyhodnocuje konkrétne situácie.

3. diel Daňové výdavky zamestnávateľa

V súlade s § 2 písm. i) ZDP daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov) alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 ZDP, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon okrem výdavku (nákladu) vynaloženého zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5

ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom, alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

Podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v ZDP sú výdavky (náklady) zamestnávateľa na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené na mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi.

V súlade s § 19 ods. 2 písm. t) ZDP daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v ZDP sú výdavky (náklady) na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie majetku, okrem výdavkov na osobnú potrebu podľa § 21 ods. 1 písm. i), výdavkov súvisiacich s nehnuteľnosťami a zamestnávateľa, ktorý uplatňuje postup podľa § 5 ods. 3 písm. a), a to

1. vo forme paušálnych výdavkov vo výške 80 %, ak je tento majetok využívaný aj na súkromné účely, alebo
2. v preukázateľnej výške v závislosti od pomeru používania tohto majetku na zabezpečenie zdaniteľného príjmu. Pri odpisovaní takéhoto majetku daňovník uplatňuje odpisy podľa § 24 ods. 8 ZDP a do výdavkov (nákladov) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľného príjmu zahŕňa ročný odpis v rovnakej percentuálnej výške, v akej uplatňuje výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP.

Pre uznanie výdavkov (nákladov) vynaložených v súvislosti s používaním vlastného náradia, vlastného zariadenia a vlastných predmetov potrebných na výkon domácej práce, telepráce alebo príležitostnej práce z domu zamestnanca do daňových výdavkov zamestnávateľa musia byť splnené predovšetkým základné podmienky daňového výdavku vymedzené v § 2 písm. i) ZDP, t. j. musí byť preukázané, že uvedené výdavky (náklady) zamestnávateľa v súvislosti s prácou zamestnancov skutočne vznikli, musí ísť o výdavky (náklady) preukázateľne vynaložené so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov a taktiež musia byť správne zaúčtované z hľadiska vecnej a časovej súvislosti.

Ak zamestnávateľ bude poskytovať zamestnancovi náhradu spĺňajúcu ustanovenia § 5 ods. 5 písm. f) ZDP za používanie vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce, táto náhrada bude daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP. Pre uplatnenie tohto daňového výdavku zamestnávateľa nie je rozhodujúce to, či zamestnanec používal vlastné náradie, zariadenie alebo predmety pri výkone práce na pracovisku, alebo pri výkone domácej práce, telepráce, resp. príležitostnej práce z domu.

Aj v prípade, ak bude zamestnávateľ paušalizovať náhradu podľa § 5 ods. 6 ZDP, budú tieto náhrady daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP.

Pri domácej práci alebo telepráci je špeciálna úprava v § 52 ods. 8 písm. c) Zákonníka práce, podľa ktorej zamestnávateľ uhradza zamestnancovi zvýšené výdavky v súvislosti s používaním vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce. Ak zamestnávateľ uhradí zamestnancovi zvýšené výdavky v súlade s § 52 ods. 8 písm. c) Zákonníka práce, tieto sú daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP bez ohľadu na to, či ich zamestnávateľ uhradí zamestnancovi v plnej sume alebo ich zahrnie do kalkulácie, na základe ktorej určí zamestnancovi náhradu.

Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi služobné náradie, služobné zariadenie a služobné predmety potrebné na výkon domácej práce, budú preukázateľné zvýšené výdavky spojené s ich používaním daňovo uznané podľa podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 a § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, ak to dohodol vo vnútornom predpise, v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve.

4. diel Poskytovanie iných pracovných prostriedkov

Zamestnávateľ môže zamestnancom vykonávajúcim domácku prácu, teleprácu alebo príležitostnú domácku prácu poskytovať aj hygienické prostriedky alebo pracovné pomôcky (napr. perá, kancelársky papier, kalendár) alebo

sumu, ktorou zamestnávateľ uhradí zamestnancovi preukázané výdavky vynaložené na tieto účely. Takéto plnenie možno za ustanovených podmienok vylúčiť z predmetu dane v súlade s § 5 ods. 5 písm. b) ZDP.

Výdavky (náklady) na obstaranie pracovných pomôcok budú u zamestnávateľa daňovým výdavkom podľa § 2 písm. i) a § 19 ZDP.

Výdavky (náklady) na hygienické vybavenie pracovísk budú u zamestnávateľa daňovým výdavkom podľa § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. c) prvý bod ZDP.

5. diel Praktické príklady

Príklad č. 1

Zamestnanec vykonávajúci práce pre zamestnávateľa, ktorého predmetom činnosti je výrub a orezávanie stromov, na výkon práce používa vlastnú motorovú pílu, ktorú zakúpil v roku 2021 za 850 € (doklad o kúpe predložil zamestnávateľovi). Podmienky na poskytnutie náhrady podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce za používanie vlastnej píly na výkon práce, sú pre všetkých zamestnancov určené v Kolektívnej zmluve. Zamestnávateľ individuálne vyhodnocuje vynaložené výdavky zamestnancov a ukazovateľa, ktoré používa pri kalkulácii. U tohto zamestnanca zohľadňuje počet hodín používania vlastnej píly počas výkonu práce ako aj predpokladanú dobu používania píly, ktorú stanovuje zamestnávateľ podľa odporúčaní špecialistov v danej oblasti. Ak zamestnanec odpracuje priemerný počet pracovných dní v mesiaci, počas ktorých bude používať pri výkone práce vlastnú motorovú pílu, potom mu podľa kalkulácie preukázaných výdavkov patrí náhrada/mesiac za používanie vlastnej motorovej píly v sume 17,71 € (hodnota píly 850 € / predpokladaná doba používania píly 4 roky / počet mesiacov v roku 12). Môže zamestnávateľ takto vypočítanú náhradu vylúčiť z predmetu dane a bude uvedená náhrada daňovým výdavkom zamestnávateľa?

Kedže zamestnávateľ postupoval v súlade s § 145 ods. 2 Zákonníka práce a výšku náhrady určil na základe kalkulácie skutočných výdavkov zamestnanca, pri ktorej zohľadnil aj iné rozhodujúce ukazovatele, ktoré sú vopred určené v Kolektívnej zmluve, náhradu vylúči z predmetu dane v súlade s § 5 ods. 5 písm. f) v nadväznosti na § 5 ods. 6 ZDP. Na poskytnutie náhrady podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce, ktorú možno v súlade s § 5 ods. 5 písm. f) ZDP vylúčiť z predmetu dane, nemá vplyv to, či zamestnanec pri výkone práce používa nové alebo staršie náradie.

Výdavok (náklad) na náhradu za používanie vlastnej motorovej píly zamestnancovi, bude daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP.

Príklad č. 2

Zamestnanci, ktorí vykonávajú domácku prácu, na výkon tejto práce používajú vlastný počítač (podmienky si dohodli v pracovnej zmluve). Niektorí zamestnanci predložili zamestnávateľovi doklady o kúpe počítača alebo aj iné doklady, ktorými preukázali úhrady za používané programy (softvérová licencia). Zamestnávateľ individuálne vyhodnotil preukázateľne vynaložené výdavky zamestnancov a rozsah využiteľnosti počítača na služobné a súkromné účely (zamestnanci, pri domácej práci, budú vlastný počítač používať na služobné účely cca na 50 %). Zamestnávateľ do náhrady nezahmul výdavky súvisiace so zvýšenou spotrebou elektrickej energie. Zamestnávateľ všetkým zamestnancom určil náhradu, a to tak, že zamestnancom, ktorí predložili skutočné výdavky, určil náhradu na základe kalkulácie skutočných výdavkov, pri ktorej zohľadnil využitie počítača na 50 %, predpokladanú dobu používania, poplatok za licenciu, obdobie. Zamestnancom, ktorí nepredložili preukazné doklady, určil pevne stanovenú náhradu, ktorá nezodpovedá náhrade určenej na základe kalkulácie. Môže zamestnávateľ takto určené náhrady pre všetkých zamestnancov vylúčiť z predmetu dane a pôjde o daňovo uznané výdavky u zamestnávateľa?

Na takto vypočítanú náhradu za používanie vlastného počítača možno aplikovať § 5 ods. 5 písm. f) v nadväznosti na § 5 ods. 6 ZDP len u tých zamestnancov, ktorí zamestnávateľovi preukázali skutočné výdavky vynaložené v súvislosti s používaním vlastného počítača. Náhrada u týchto zamestnancov je vylúčená z predmetu dane pokiaľ sa podmienky na výpočet náhrady nezmenia. Ďalším zamestnancom, ktorí skutočné výdavky súvisiace s používaním vlastného počítača zamestnávateľovi nepreukázali, zamestnávateľ zdaní náhradu v súlade s § 35 ZDP.

Výdavky (náklady) na náhrady za používanie vlastného počítača vo vyššie uvedených prípadoch budú u zamestnávateľa daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP, ak boli splnené podmienky ustanovené v § 145 ods. 2 Zákonníka práce.

Príklad č. 3

V januári 2021 sa zamestnávateľ so zamestnancami dohodol, že v čase mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu budú príležitostne vykonávať prácu z domu (§ 250b Zákonníka práce). Podmienky na výkon tejto práce zamestnávateľ upravil vo vnútornom predpise, s ktorými zamestnanci súhlasili. Zamestnávateľ na výkon príležitostnej práce z domu poskytol zamestnancom služobné technické a programové vybavenie, ktoré zamestnanci využívali len na služobné účely a po ukončení tejto práce z domu v roku 2021, majú povinnosť toto vybavenie vrátiť späť zamestnávateľovi. Vzhľadom k tomu, že zamestnanci mali zvýšené výdavky spojené s používaním služobného zariadenia, zamestnávateľ im poskytol jednorazovú náhradu. Okrem uvedeného, zamestnávateľ v januári 2021 zakúpil kancelárske kreslá a stolíky pod počítač, ktoré zamestnancom poskytol na využívanie počas výkonu práce z domu. Po skončení výkonu práce z domu v roku 2021, zamestnávateľ od zamestnancov nepožadoval ich vrátenie a vlastníctvo k týmto hnuiteľným veciam previedol na jednotlivých zamestnancov. Plynie zamestnancovi z tohto titulu zdaniteľný príjem? Pôjde u zamestnávateľa o daňový výdavok, ak vo vnútornom predpise má zamestnávateľ určené, že zamestnanec použije služobné technické a programové vybavenie výlučne na služobné účely?

Poskytnutím služobného technického a programového vybavenia, ktoré zamestnanci využívajú len na služobné účely, zamestnancovi zdaniteľný príjem neplyní. Technické a programové vybavenie, ktoré zamestnávateľ poskytol zamestnancom na vykonávanie práce z domu, ktoré po ukončení práce vráti zamestnávateľovi, sú daňovým výdavkom zamestnávateľa pri obstaraní, ak ide o majetok, ktorý nespĺňa hranicu pre odpisovaný hmotný a nehmotný majetok. Ak ide o dlhodobý odpisovaný majetok, daňovým výdavkom budú odpisy tohto majetku a nakoľko sa majetok využíva len na služobné účely, nedochádza u zamestnávateľa ku kráteniu výdavkov (nákladov) podľa § 19 ods. 2 písm. t) a § 24 ods. 8 ZDP.

Jednorazová náhrada poskytnutá zamestnancom z dôvodu zvýšených výdavkov spojených s používaním služobného vybavenia, ak zamestnanec zvýšené výdavky zamestnávateľovi nepreukázal, je pre zamestnanca zdaniteľným príjmom a v takomto prípade nie je možné na túto náhradu aplikovať § 5 ods. 5 písm. f) alebo písm. c) ZDP. U zamestnávateľa bude poskytnutá náhrada daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 1 ZDP, ak bola poskytnutá v súlade s vnútorným predpisom (kolektívnou zmluvou, pracovnou zmluvou).

Pokiaľ by jednorazová náhrada predstavovala sumu, ktorou by zamestnávateľ uhradil zamestnancovi preukázané výdavky, ktoré zamestnanec za zamestnávateľa vynaložil v súvislosti s používaním služobného vybavenia zo svojho tak, akoby ich vynaložil priamo zamestnávateľ, potom pôjde o príjem vylúčený z predmetu dane [§ 5 ods. 5 písm. c) ZDP] a daňový výdavok zamestnávateľa podľa § 2 písm. i) ZDP.

Po ukončení príležitostnej práce z domu v roku 2021 zamestnávateľ prevedie vlastníctvo k týmto hnuiteľným veciam (kreslá a stolíky pod počítač, ktoré zamestnanci používali na služobné účely počas výkonu práce z domu) na jednotlivých zamestnancov. Z tohto titulu zamestnancom plyní nepeňažné zdaniteľné plnenie podľa § 5 ods. 1 a 2 ZDP, pri ocenení ktorého zamestnávateľ postupuje v súlade s § 2 písm. c) ZDP, a takéto plnenie zdaní v súlade s § 35 ZDP. Ak poskytnutie uvedené plnenie bude dohodnuté vo vnútornom predpise, v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve, bude u zamestnávateľa daňovo uznaným výdavkom podľa podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 ZDP.

Upozornenie: Pokiaľ by sa zamestnávateľ rozhodol poskytovať náhradu zamestnancovi z dôvodu zvýšených výdavkov na vykurovanie, osvetlenie alebo spotrebu vody, ktoré zamestnancovi vznikajú s využívaním vlastných bytových priestorov, nepôjde o nárokovú náhradu v súlade s § 145 ods. 2 Zákonníka práce, nakoľko byt zamestnanca nemožno považovať za náradie, zariadenie alebo predmet, ktorý zamestnanec potrebuje na výkon práce. Takáto náhrada predstavuje pre zamestnanca zdaniteľný príjem. Ak poskytnutie uvedenej náhrady bude dohodnuté vo vnútornom predpise, v kolektívnej zmluve alebo v pracovnej zmluve, bude u zamestnávateľa daňovo uznaným výdavkom podľa podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 ZDP.

Príklad č. 4

Z dôvodu mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu musia zamestnanci pracovať z domu. Keďže zamestnávateľ podniká v oblasti poskytovania IT služieb, títo zamestnanci potrebujú na to, aby mohli poskytovať služby pre klientov cez internet zo svojho domu, zariadenie tzv. pevnej IP adresy. Doklad za poskytnutie služby - zariadenie pevnej IP adresy je vystavený na meno zamestnanca (nie na spoločnosť) a zamestnanec požiada zamestnávateľa o jeho preplatenie. Zamestnávateľ preplatí zamestnancovi vyššie uvedené výdavky, pričom nepostupuje podľa § 145 Zákonníka práce. Je možné takto vzniknutý výdavok (náklad)

zamestnávateľa považovať za daňový výdavok v zmysle ZDP? Plynie zamestnancovi zdaniteľný príjem, ak IP adresu používa aj na súkromné účely?

Úhradu zvýšených výdavkov nemožno vylúčiť z predmetu dane, nakoľko zamestnávateľ nepostupoval v súlade s § 145 Zákonníka práce. V danom prípade je to pre zamestnanca zdaniteľný príjem, z ktorého zamestnávateľ zrazí preddavok na daň v súlade s § 35 ZDP.

Výdavok (náklad) zamestnávateľa na preplatenie výdavku zamestnanca za zriadenie pevnej IP adresy je možné považovať za daňový výdavok zamestnávateľa, ak sú splnené podmienky podľa § 19 ods. 1 ZDP (ide o zdaniteľný príjem zo závislej činnosti a poskytnutie tohto plnenia vyplýva z pracovnej zmluvy alebo kolektívnej zmluvy alebo z vnútorného predpisu).

Príklad č. 5

Zamestnanci na výkon práce z domu používajú svoje vlastné počítače sedem hodín denne. Podmienky na poskytnutie náhrady podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce za používanie vlastného počítača na výkon práce, sú pre všetkých zamestnancov určené v Kolektívnej zmluve. Zamestnávateľ poskytne zamestnancom len náhradu za vynaložené výdavky zamestnanca na elektrickú energiu súvisiacu s používaním vlastného počítača počas výkonu práce z domu za vopred splnených podmienok. Vybraní zamestnanci preukázali výdavky na energiu dokladom o priemernej spotrebe elektrickej energie za prevádzku používaného počítača a buď prefotené štítky z počítača, s typom, modelom a spotrebou alebo doklady od výrobcu počítača, na základe ktorých zamestnávateľ vypočítal náhradu za spotrebovanú elektrickú energiu daného počítača (1,45 €, 1,50 €, 1,55 €). Vzhľadom na to, že ide o zamestnávateľa, ktorý zamestnáva stovky zamestnancov, rozhodol sa uvedenú náhradu paušalizovať pre všetkých zamestnancov. Každému zamestnancovi, ktorý odpracuje priemerný počet pracovných dní v mesiaci, počas ktorých bude používať pri výkone práce vlastný počítač, poskytne paušalizovanú náhradu za spotrebovanú elektrickú energiu 1,50 €, ktorú vypočítal z dokladov predložených vybranými zamestnancami. Môže zamestnávateľ takto vypočítanú náhradu vylúčiť z predmetu dane a bude uvedená náhrada daňovým výdavkom zamestnávateľa?

Náhradu za vynaložené výdavky zamestnanca na elektrickú energiu súvisiacu s používaním vlastného počítača počas výkonu práce z domu, poskytovanú podľa § 145 ods. 2 Zákonníka práce, ktorú zamestnávateľ vypočíta na základe kalkulácie skutočných výdavkov vybraných zamestnancov, možno v danom prípade podľa § 5 ods. 5 písm. f) ZDP vylúčiť z predmetu dane.

Takto určená náhrada je u zamestnávateľa daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesty bod ZDP, lebo sú splnené podmienky ustanovené v § 145 ods. 2 Zákonníka práce.

Záver

Metodický pokyn bol vypracovaný v spolupráci s Ministerstvom financií Slovenskej republiky a Ministerstvom práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky.

Vypracoval: *Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica*
Odbor daňovej metodiky
Máj 2022