

Usmernenie č. 4/DzPaÚ/2019/MU

k príspevkom na rekreáciu s riešenými praktickými príkladmi

Finančné riaditeľstvo SR vydáva usmernenie k posúdeniu zdanieľnosti príspevkov na rekreáciu a ich uplatnenia do daňových výdavkov (nákladov) v súlade s ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“).

V súlade s § 5 ods. 7 písm. b) ZDP účinným od 1.1.2019, okrem príjmov oslobodených od dane podľa § 9 ZDP sú od dane oslobodené aj príjmy poskytnuté ako suma príspevku na rekreáciu poskytnutého zamestnávateľom zamestnancovi podľa § 152a zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákonník práce“).

Príspevky na rekreáciu zamestnancov poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom (§ 152a Zákonníka práce) sú daňovým výdavkom zamestnávateľa v zmysle § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu ZDP.

V súlade s § 152a ods. 1 Zákonníka práce zamestnávateľ, ktorý zamestnáva viac ako 49 zamestnancov, poskytne zamestnancovi, ktorého pracovný pomer u zamestnávateľa trvá nepretržite najmenej 24 mesiacov, na jeho žiadosť príspevok na rekreáciu v sume 55 % oprávnených výdavkov, najviac však v sume 275 € za kalendárny rok.

U zamestnávateľa s počtom zamestnancov 49 a menej platia tie isté podmienky pre poskytnutie príspevku na rekreáciu ako u zamestnávateľa, zamestnávajúceho 50 a viac zamestnancov. Ak takýto zamestnanec požiada zamestnávateľa o príspevok na rekreáciu, ku dňu začatia rekreácie musí spĺňať podmienku nepretržitého trvania pracovného pomeru u tohto zamestnávateľa najmenej 24 mesiacov, a zamestnávateľ mu môže (nemá povinnosť) vyhovieť. Aj napriek tomu, že zamestnávateľ s počtom zamestnancov 49 a menej poskytuje príspevok na rekreáciu zamestnanca na báze vlastného rozhodnutia, dobrovoľnosti, výdavky preukázateľne vynaložené na príspevok na rekreáciu si môže uplatniť do daňových výdavkov (v sume 55 % oprávnených výdavkov, max. 275 € za kalendárny rok).

Nárok na príspevok na rekreáciu za splnenia ustanovených podmienok majú aj zamestnanci, ktorí sú na materskej dovolenke, rodičovskej dovolenke. Zamestnanci, ktorí sú napr. dlhodobo uvoľnení na výkon verejnej funkcie (napr. starosta, primátor), nárok na príspevok na rekreáciu nemajú. Rovnako nárok na príspevok na rekreáciu nemá zamestnanec vykonávajúci prácu na základe dohody o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru.

Ak zamestnanec pracuje u dvoch zamestnávateľov súčasne a u oboch spĺňa ustanovené podmienky na poskytnutie príspevku na rekreáciu, môže si tento príspevok uplatniť len u jedného z nich. Pokiaľ by zamestnancovi bol príspevok na rekreáciu poskytnutý od dvoch zamestnávateľov, potom jeden príspevok je uplatnený v rozpore s ustanovením § 152a Zákonníka práce a preto naň nemožno uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

U zamestnanca, ktorý má dohodnutý pracovný pomer na kratší pracovný čas, sa najvyššia suma príspevku na rekreáciu za kalendárny rok, t. j. 275 €, zníži v pomere zodpovedajúcom kratšiemu pracovnému času.

Príklad č. 1

Dvaja zamestnanci požiadali zamestnávateľa o príspevok na rekreáciu. Obidvaja k žiadosti priložili účtovný doklad s označením zamestnanca na sumu 100 €. V akých sumách bude zamestnancom vyplatený príspevok, ak jeden z týchto zamestnancov pracuje na kratší pracovný čas (polovičný úväzok)?

Zamestnávateľ obidvom zamestnancom vypláti 55 % z oprávnených výdavkov, t. j. po 55 €. Zamestnancovi, ktorý pracuje na kratší pracovný čas (polovičný úväzok), kráti len najvyššiu sumu príspevku, t. j. sumu 275 €. Ak by v tomto kalendárnom roku zamestnanec, ktorý pracuje na kratší pracovný čas, za nezmenených podmienok, znova požiadal o príspevok na rekreáciu (požiadal by zamestnávateľa doplatiť príspevok do max. sumy), potom by mu zamestnávateľ mohol v súlade s § 152a Zákonníka práce, doplatiť príspevok na rekreáciu

max. do sumy 137,50 € (137,50 € = najvyššia suma príspevku znížená v pomere zodpovedajúcom kratšiemu pracovnému času). Zamestnávateľ príspevok na rekreáciu podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodí od dane a uvedie ho aj na mzdovom liste zamestnanca [§ 39 ods. 2 písm. f) bod 3 ZDP].

Ak zamestnávateľ za ustanovených podmienok vyplatí zamestnancovi príspevok na rekreáciu a podmienky na výplatu príspevku sa v priebehu roka zmenia, nie je dôvod, aby zamestnanec vrátil poskytnutý príspevok na rekreáciu, pri ktorom boli splnené všetky ustanovené podmienky.

V súlade s § 152a ods. 6 Zákonníka práce, ak nebol príspevok na rekreáciu poskytnutý prostredníctvom rekreačného poukazu, zamestnanec preukáže zamestnávateľovi oprávnené výdavky najneskôr do 30 dní odo dňa skončenia rekreácie predložením účtovných dokladov, ktorých súčasťou musí byť označenie zamestnanca.

Príklad č. 2

Zamestnanec bol v januári 2019 na týždennej rekreácii, za čo zaplatil 650 €. Dňa 10.3.2019 požiadal zamestnávateľa o príspevok na rekreáciu, ktorý mu bol vyplatený v najbližšej výplate v sume 275 €. Možno tento príspevok na rekreáciu oslobodiť od dane v súlade s § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a zahrnúť do daňových výdavkov zamestnávateľa?

Od dane z príjmov fyzickej osoby sú oslobodené tie príspevky na rekreáciu, ktoré zamestnávateľ poskytne zamestnancovi podľa § 152a Zákonníka práce. Aj napriek tomu, že § 152a ods. 6 Zákonníka práce ustanovuje tridsaťdňovú lehotu, v ktorej má zamestnanec preukázať zamestnávateľovi oprávnené výdavky, možno tento príspevok považovať za príspevok na rekreáciu poskytnutý podľa § 152a Zákonníka práce. Znamená to, že zamestnávateľ tento príspevok oslobodí u zamestnanca od dane z príjmov podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a do daňových výdavkov (nákladov) si v súlade s § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP uplatní 55 % oprávnených výdavkov, čo je suma 275 €.

Účtovná jednotka o skutočnostiach, ktoré sú predmetom jeho účtovníctva účtuje na základe účtovného dokladu, ktorého všeobecné náležitosti sú vymedzené v § 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), pričom neurčuje formu účtovného dokladu. Zamestnávateľ v nadväznosti na požiadavky § 152a Zákonníka práce pri účtovaní oprávnených nákladov príspevku na rekreáciu zamestnanca má vyžadovať, aby zamestnanec predložil taký doklad, ktorým preukáže splnenie požadovaných podmienok. Základnými informáciami sú identifikácia poskytovateľa rekreačného pobytu na jednej strane a na druhej identifikačné údaje zamestnanca, pre ktorého je doklad vystavený. Súčasťou dokladu je aj uvedenie osôb, ktoré spolu so zamestnancom sa zúčastnili rekreačného pobytu, aby zamestnávateľ mohol posúdiť, či je nárok na preplatenie v súlade so Zákonníkom práce. Rovnako dôležité je, aby doklad obsahoval popis poskytnutých služieb, časové vymedzenie poskytnutého rekreačného pobytu, a tiež informácie o cene, o dátume úhrady za pobyt a samotné číslo dokladu jeho vystavovateľa.

Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o výmene a doplnení zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v § 8 ustanovuje povinné údaje, ktoré musia byť na pokladničnom doklade uvedené. Jedným z takýchto údajov je aj písm. o) cit. ustanovenia, podľa ktorého pokladničný doklad musí obsahovať ďalšie údaje, ktorých uvedenie vyplýva z osobitného predpisu. Uvedené ustanovenie je možné využiť aj z pohľadu a potreby iných právnych predpisov (napr. aj v prípade potreby preukázania nároku na príspevok na rekreáciu podľa § 152a Zákonníka práce).

Pokiaľ súčasťou dokladu z elektronickej registračnej pokladnice nie je označenie zamestnanca, tento doklad slúži ako doklad o úhrade, ku ktorému zamestnanec priloží ďalší doklad s označením zamestnanca preukazujúci oprávnené výdavky, napr. hotelový účet, faktúru a pod. Za účtovný doklad nemožno považovať voucher vyhotovený portálom sprostredkujúcim ubytovanie, ktorý je v tomto prípade považovaný za objednávku, ktorou sa objednáva ubytovanie, napriek skutočnosti, že za služby uvedené na vochery zaplatí. Účtovným dokladom, na účely aplikácie § 152a Zákonníka práce by mal byť „výúčtovací“ doklad vystavený priamo ubytovacím zariadením, čo zároveň potvrdzuje zamestnávateľovi, že rekreácia bola uskutočnená. Ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP nemožno aplikovať na príspevok na rekreáciu, ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi príspevok na základe predloženého účtovného dokladu bez označenia zamestnanca.

Ustanovenie § 152a ods. 4 Zákonníka práce vymedzuje výdavky zamestnanca, ktoré môže zamestnávateľ na účely vyplatenia príspevku na rekreáciu považovať za oprávnené, napr. preukázané výdavky zamestnanca na služby cestovného ruchu spojené s ubytovaním najmenej na dve prenocovania na území SR. Službou cestovného ruchu je nielen ubytovanie, ale okrem iného aj stravovacie (pohostinské) služby, služby cestovných kancelárií a cestovných agentúr, sprievodcovské služby, prepravné služby (cestná doprava, železničná doprava, letecká doprava, doprava po vode, lanovky a vleky), informačné služby, športovo – rekreačné služby, kúpeľné a zdravotné služby, wellness služby, služby cestovného poistenia. Podmienkou však je, aby tieto výdavky súviseli s ubytovaním najmenej na dve prenocovania a súčasťou účtovného dokladu musí byť označenie zamestnanca.

Pod pojmom „prenocovanie“ sa podľa zákona č. 91/2010 Z. z. o podpore cestovného ruchu v znení neskorších predpisov rozumie prenocovanie fyzickej osoby v zariadení prevádzkovanom ekonomickým subjektom poskytujúcim služby prechodného ubytovania, za ktoré odviezol obci miestnu daň za ubytovanie. Ubytovacie zariadenie je definované ako budova, priestor alebo plocha, v ktorom sa verejnosti celoročne poskytuje za úhradu prechodné ubytovanie a s ním spojené služby. Ubytovacie zariadenie je aj sezónne ubytovacie zariadenie poskytujúce ubytovanie a s ním spojené služby najviac deväť mesiacov v roku. Tieto základné pojmy sú zadefinované vo Vyhláske Ministerstva hospodárstva SR z 26. júna 2008, ktorou sa ustanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaraďovaní do kategórií a tried, ktorá je ustanovená podľa § 30 ods. 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov. Kategorizácia sa vzťahuje na ubytovacie zariadenia, ktoré prevádzkujú podnikatelia poskytujúci ubytovanie a s ním spojené služby na základe živnostenského oprávnenia. Z uvedeného vyplýva, že za oprávnené výdavky nemožno považovať úhrady vykonané na základe účtovného dokladu, ktorý zamestnancovi vystavila osoba, ktorá nemá živnostenské oprávnenie.

Ak zamestnanec k žiadosti o príspevok na rekreáciu priloží účtovný doklad znejúci na jeho meno, na ktorom cestovná kancelária alebo ubytovacie zariadenie uviedlo výdavky na rekreáciu napr.: ubytovanie, strava, miestny poplatok, reštaurácia, parkovanie, potom tieto úhrady zamestnanca možno považovať za oprávnené výdavky podľa § 152a Zákonníka práce. Rovnako to platí aj v prípade predloženia účtovného dokladu znejúceho na meno zamestnanca vystaveného ubytovacím zariadením, na ktorom bude uvedený pobytový balík obsahujúci ubytovanie najmenej na dve prenocovania, stravovacie služby a okrem uvedeného iné služby súvisiace s touto rekreáciou (napr. parkovanie, wellness, skipas, reštaurácia).

Oprávnenými výdavkami sú aj preukázané výdavky zamestnanca, na organizované viacdenné aktivity a zotavovacie podujatia počas školských prázdnin na území SR pre dieťa zamestnanca, navštevujúce základnú školu alebo niektorý z prvých štyroch ročníkov gymnázia s osemročným vzdelávacím programom. Ministerstvo školstva, vedy, výskum a športu SR zverejňuje na svojom webovom sídle termíny školských prázdnin počas školského vyučovania na tri po sebe nasledujúce školské roky. Ak by zamestnanec predložil zamestnávateľovi preukázané výdavky zamestnanca na detský tábor pre svoje dieťa, ktorého sa dieťa zúčastnilo na prelome obdobia školského roku a školských prázdnin, potom za oprávnené výdavky zamestnanca na účely uplatnenia príspevku na rekreáciu možno považovať len pomernú časť úhrady, ktorá zodpovedá obdobiu školských prázdnin.

Oprávnenými výdavkami sú aj preukázané výdavky zamestnanca na manžela (manželku), vlastné dieťa, dieťa zverené zamestnancovi do náhradnej starostlivosti pred rozhodnutím súdu o osvojení a inú osobu žijúcu so zamestnancom v spoločnej domácnosti, ktorí sa so zamestnancom zúčastňujú na rekreácii. Znamená to, že ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP možno aplikovať aj na príspevok na rekreáciu, ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi príspevok na základe účtovného dokladu s označením zamestnanca, z ktorého je zrejmé, že na rekreácii bol aj s inými osobami, na ktoré si uplatňuje príspevok na rekreáciu. Rovnako spoločnú účasť na rekreácii týchto oprávnených osôb preukazuje zamestnanec účtovným dokladom, súčasťou ktorého je aj uvedenie osôb, ktoré sa spolu so zamestnancom zúčastnili rekreačného pobytu, aby zamestnávateľ mohol posúdiť, či vznikol nárok na príspevok na rekreáciu v súlade so Zákonníkom práce (súčasťou takéhoto dokladu sa akceptuje napr. aj potvrdenie vystavené ubytovacím zariadením, v ktorom ubytovacie zariadenie potvrdí účasť na rekreácii týchto osôb).

Zamestnanec k žiadosti o príspevok na rekreáciu prikladá kópiu účtovného dokladu a originál predloží zamestnávateľovi len k nahliadnutiu, ak ho zamestnávateľ oň požiada.

Podľa § 37 zákona č. 582/2004 z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 582/2004 Z. z.“) je predmetom dane za ubytovanie odplatné prechodné ubytovanie podľa § 754 až 759 Občianskeho zákonníka v ubytovacom zariadení uvedenom v citovanom ustanovení zákona č. 582/2004 Z. z. Podľa § 38 citovaného zákona je daňovníkom tá fyzická osoba, ktorá sa v ubytovacom zariadení odplatne prechodne ubytuje. Základom dane je podľa § 39 citovaného zákona počet prenocovaní. Definíciu prenocovania zákon č. 582/2004 Z. z. nepreberá z iného právneho predpisu, ani neuvádza svoju vlastnú. Definícia prenocovania uvedená v zákone č. 91/2010 Z. z. s podmienkou „...za ktoré odviezol obci miestnu daň za ubytovanie“ je podľa nášho názoru splnená aj v prípade, ak obec daň za ubytovanie neustanovila (daň za ubytovanie je fakultatívna daň), t. j. priamo sa vylučuje nutnosť splnenia tejto podmienky, ak táto daň na území obce neexistuje. Všetky povinnosti ohľadom evidencie daňovníkov, zúčtovanie a odvodu dane za ubytovanie sú v zákone č. 582/2004 Z. z. nastavené na platiteľa dane, t. j. na prevádzkovateľa ubytovacieho zariadenia. Daňovník nemá dôvod ani povinnosť skúmať splnenie náležitostí k dani za ubytovanie ustanovené vo všeobecne záväznom nariadení obce.

V § 43 zákona č. 582/2004 Z. z. je uvedené splnomocnenie, čo môže obec ustanoviť vo všeobecne záväznom nariadení k dani za ubytovanie; okrem iného môže ustanoviť aj „náležitosti potvrdenia o zaplatení dane“. Ak obec neustanoví náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia sa musí riadiť ustanoveniami zákona o účtovníctve, t. j. musí vystaviť potvrdenie o prijatej sume za daň za ubytovanie a účtovať o nej. A naopak, ak obec ustanoví náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, musí prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia dodržať tieto náležitosti a to súčasne tak, aby toto potvrdenie bolo aj účtovným dokladom.

Znamená to, že zamestnávateľ nemá dôvod ani povinnosť skúmať zaplatenie miestnej dane za ubytovanie, ak zamestnanec preukáže oprávnené výdavky účtovným dokladom znejúcim na neho, v ktorom nie je uvedené zaplatenie tejto dane.

Priklad č. 3

Zamestnanec k žiadosti o príspevok na rekreáciu priloží doklad z elektronickej registračnej pokladnice na sumu 450 € bez označenia zamestnanca a potvrdenie, v ktorom mu ubytovacie zariadenie potvrdilo účasť na tomto rekreačnom pobyte v apartmáne a zároveň potvrdilo, že za zamestnanca bola odvedená daň z ubytovania. Môže zamestnávateľ aplikovať ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP, ak zamestnancovi na základe takýchto dokladov poskytne príspevok na rekreáciu vo výške 55 % zo 450 €?

V súlade s § 152a Zákonníka práce zamestnanec preukazuje oprávnené výdavky účtovným dokladom, ktorého súčasťou musí byť označenia zamestnanca. Za označenie zamestnanca možno akceptovať aj priložené potvrdenie vystavené ubytovacím zariadením a preto zamestnávateľ môže príspevok na rekreáciu oslobodiť od dane [§ 5 ods. 7 písm. b) ZDP].

Priklad č. 4

Možno na účely poskytnutia príspevku na rekreáciu podľa § 152a Zákonníka práce považovať za účtovný doklad príjmový pokladničný doklad, na ktorom je uvedené meno zamestnanca a ostatné náležitosti o trvaní pobytu?

Príjmový pokladničný doklad, ktorý obsahuje všetky ustanovené náležitosti podľa § 10 zákona o účtovníctve je účtovným dokladom a preto je akceptovateľný aj v prípade poskytnutia príspevku na rekreáciu podľa § 152a Zákonníka práce.

Priklad č. 5

Zamestnávateľ podľa vnútropodnikovej smernice každoročne zamestnancom poskytuje 200 € preddavok na rekreáciu, ktorý do konca roka je potrebné predložiť k vyúčtovaniu. Zamestnancom, ktorí podajú žiadosť o príspevok na rekreáciu, ku ktorej priložia ustanovené doklady, doplatí zamestnávateľ príspevok na rekreáciu do sumy predstavujúcej 55 % z oprávnených výdavkov, maximálne do sumy 275 €. Môže zamestnávateľ preddavok 200 € a doplatok, max. 75 € oslobodiť od dane?

Podľa ustanovení Zákonníka práce môže zamestnávateľ medzi výplatnými termínmi poskytovať preddavok na mzdu v dohodnutých termínoch. Rovnako môže zamestnávateľ poskytovať zamestnancovi aj preddavok na rekreáciu v dohodnutých termínoch. Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi preddavok na rekreáciu, o tomto preddavku síce účtuje, ale zúčtuje ho až v momente vyúčtovania so zamestnancom, t. j. v momente, keď zamestnanec predloží zamestnávateľovi príslušné doklady preukazujúce použitie poskytnutého preddavku na určený účel. Znamená to, že preddavok na rekreáciu v čase poskytnutia zamestnancovi nezdaní. Zamestnávateľ v čase vyúčtovania preddavku, t. j. najneskôr do konca roka posúdi, či sú splnené všetky

ustanovené podmienky v § 152a Zákonníka práce. Ak sú splnené všetky ustanovené podmienky, potom príspevok na rekreáciu za kalendárny rok (preddavok + doplatok, max. 275 €) predstavuje pre zamestnanca príjem oslobodený od dane [§ 5 ods. 7 písm. b) ZDP] a pre zamestnávateľa daňový výdavok (náklad) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP. Ak však ustanovené podmienky nie sú splnené, preddavok na rekreáciu v sume 200 € zamestnancovi zdani, a to najneskôr v decembrovej výplate, u zamestnávateľa nepôjde o daňový výdavok (náklad) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP, mohlo by ísť o daňový výdavok (náklad) podľa § 19 ods. 1 ZDP ale len v prípade, ak sú splnené ustanovené podmienky.

Príklad č. 6

Zamestnanec k žiadosti o príspevok na rekreáciu priložil dva doklady, a to hotelový účet s označením zamestnanca, z ktorého je zrejmé, že ubytovacie zariadenie zamestnancovi vyúčtovalo sumu 600 €, pričom 400 € zamestnanec zaplatil ako preddavok pred uskutočnením rekreácie zo svojho bankového účtu a doplatok 200 € zaplatil v hotovosti v ubytovacom zariadení, ktorý preukázal dokladom z elektronickej registračnej pokladnice. Možno takéto doklady akceptovať ako účtovné doklady spĺňajúce ustanovené podmienky v § 152a Zákonníka práce?

Pokiaľ hotelový účet s označením zamestnanca a doklad z elektronickej registračnej pokladnice obsahuje všetky náležitosti účtovného dokladu (§ 10 zákona o účtovníctve), potom tieto doklady spĺňajú ustanovené podmienky v § 152a Zákonníka práce. Zamestnanec týmito dokladmi však nepreukázal úhradu zálohovej platby, t. j. či zálohová platba bola hradená osobou, ktorá o príspevok na rekreáciu žiadala. Preto je potrebné, aby zamestnanec zálohovú platbu preukázal, napr. výpisom z uskutočnenej transakcie, ktorého súčasťou bude aj označenie zamestnanca.

Príklad č. 7

Zamestnanec k žiadosti o príspevok na rekreáciu priložil účtovný doklad, na ktorom je uvedené len meno a priezvisko zamestnanca. Oprávnené výdavky na rekreáciu zaplatil zamestnanec kamarát, čo zamestnanec preukázal výpisom bankového účtu s označením jeho kamaráta a čestné prehlásenie, že kamarátovi tieto oprávnené výdavky vyplatil. Je potrebné, aby na účtovnom doklade bola uvedená presnejšia identifikácia zamestnanca (trvalý pobyt, číslo občianskeho preukazu)? Možno čestné prehlásenie zamestnanca považovať za preukazný účtovný doklad?

Povinnou náležitosťou účtovného dokladu je okrem iného aj označenie účastníkov a podľa § 152a Zákonníka práce súčasťou účtovného dokladu musí byť označenie zamestnanca. Ak na účtovnom doklade je uvedené len meno a priezvisko zamestnanca, je to na účely § 152a Zákonníka práce postačujúce. Pokiaľ oprávnené výdavky na rekreáciu za zamestnanca uhradza iná osoba, napr. kamarát zamestnanca, potom čestné prehlásenie zamestnanca o úhrade týchto výdavkov nemožno považovať za preukazný účtovný doklad.

V súlade s § 152a ods. 2 Zákonníka práce zamestnávateľ môže príspevok na rekreáciu poskytnúť zamestnancovi prostredníctvom rekreačného poukazu podľa osobitného predpisu. Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi príspevok na rekreáciu vo forme rekreačného poukazu povinnosťou zamestnávateľa je evidovať dátum začatia rekreácie a skutočné použitie (čerpanie) poukazu zamestnancom. Zamestnávateľ je povinný preveriť splnenie ustanovených podmienok v § 152a Zákonníka práce a to z dôvodu, aby mohol poskytnutý príspevok na rekreáciu podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodiť od dane a považovať za daňový výdavok (náklad). Pokiaľ zamestnávateľ nemá k dispozícii informácie o splnení všetkých podmienok ustanovených v § 152a Zákonníka práce, zamestnanec ich poskytne zamestnávateľovi, napr. predložením preukazných dokladov (napr. aj účtovnými dokladmi, ktorých súčasťou je označenie zamestnanca a oprávnených osôb).

Rovnako môže zamestnávateľ poskytnúť prostredníctvom rekreačného poukazu príspevok (§ 152a Zákonníka práce) aj na organizované viacdenné aktivity a zotavovacie podujatia počas školských prázdnin na území SR pre dieťa zamestnanca, ak by boli splnené ustanovené podmienky podľa osobitných predpisov.

Príklad č. 8

Zamestnávateľ sa rozhodne pre elektronické rekreačné poukazy a preto uzatvoril zmluvu so spoločnosťou XXX. Zamestnancom, ktorí požiadali o príspevok na rekreáciu, v marci 2019 vydá rekreačné poukazy formou nabíjateľných kariet na sumu 500 €. Podľa zmluvne dohodnutých podmienok spoločnosť XXX bude zamestnávateľovi fakturovať tie sumy, ktoré budú z rekreačných poukazov čerpané. Zamestnávateľ zamestnancovi prispeje na rekreáciu za splnenia ustanovených podmienok podľa § 152a Zákonníka práce 55 % z celkovej úhrady, max. 275 €

a zostávajúcu sumu zamestnancovi zrazí zo mzdy v najbližšom výplatnom termíne po ukončení rekreácie. Ako postupuje zamestnávateľ, ak zamestnanec v apríli 2019 absolvuje rekreačný pobyt, za ktorý rekreačným poukazom zaplatí 400 €?

Zamestnávateľ v tomto prípade zamestnancovi v mesiaci poskytnutia rekreačného poukazu sumu 500 € nezdaní. Zamestnávateľ preverí splnenie ustanovených podmienok v § 152a Zákonníka práce k prvému dňu začatia rekreácie. Zamestnanec podľa zmluvne dohodnutých podmienok môže rekreačným poukazom hradiť len oprávnené výdavky ustanovené v § 152a Zákonníka práce, preto zamestnávateľ podľa § 152a zamestnancovi príspeje na rekreáciu 55 % zo uhradenej sumy 400 €, t. j. 220 €. Príspevok zamestnávateľa 220 € je podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodený od dane a zamestnávateľ ho uvedie aj na mzdovom liste. Zostávajúca suma do 400 €, ktorú zamestnanec z rekreačného poukazu čerpal (180 €), zamestnávateľ zrazí zamestnancovi zo mzdy v najbližšom výplatnom termíne. Na základe fakturovanej sumy od spoločnosti XXX zamestnávateľ záúčtuje:

- 55 % zo 400 € (220 €) do nákladov na účet 527 – Záonné sociálne náklady, táto suma bude aj daňovým výdavkom (nákladom) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP,
- 45 % zo 400 € (180 €) ako pohľadávku voči zamestnancovi na účet 335 – Pohľadávky voči zamestnancom, ktorú zúčtuje so záväzkom zo mzdy (ako zrážku zo mzdy).

Zamestnávateľ poskytne zamestnancovi príspevok na rekreáciu po predložení účtovných dokladov v najbližšom výplatnom termíne určenom u zamestnávateľa na výplatu mzdy, ak sa zamestnávateľ nedohodne so zamestnancom inak. Ak nebol príspevok na rekreáciu poskytnutý prostredníctvom rekreačného poukazu, na žiadosť zamestnanca sa príspevok na rekreáciu, ktorá začala v jednom kalendárnom roku a nepretržite trvá v nasledujúcom kalendárnom roku, bude považovať za príspevok na rekreáciu za kalendárny rok, v ktorom rekreácia začala.

Príklad č. 9

Rekreácia začala od 2.1.2019 a trvala do 6.1.2019. Zamestnanec za rekreáciu zaplatil predavok 28.12.2018 vo výške 110 € a doplatok vo výške 60 € bol uhradený v posledný deň rekreácie 6.1.2019. Ide o daňovo uznaný náklad vo výške 170 € v roku 2019? Úhm príspevkov na rekreáciu sa uvedie do potvrdenia o zdaniteľnom príjme za rok 2019?

Zamestnanec má nárok na príspevok na rekreáciu v sume 55 % z oprávnených výdavkov, ktoré musí zamestnávateľovi preukázať ustanovenými dokladmi (obidva doklady musia byť účtovnými dokladmi s označením zamestnanca na sumy 110 € a 60 €). Príspevok v sume 93,50 € (55 % zo 170 €), je od dane oslobodený podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a zamestnávateľ túto sumu zamestnancovi uvedie do potvrdenia o zdaniteľných príjmoch (§ 39 ods. 5 ZDP) za rok 2019. Uvedená suma je u zamestnávateľa daňovým výdavkom (nákladom) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP za rok 2019.

Príklad č. 10

Rekreácia začala od 28.12.2018 a trvala do 6.1.2019. Zamestnanec za rekreáciu predavok zaplatil 28.12.2018 vo výške 50 € a doplatok vo výške 60 € bol uhradený v deň skončenia rekreácie 6.1.2019. Môže zamestnávateľ príspevok na rekreáciu poskytnutý zamestnancovi v sume 60,50 € oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a považovať ho za daňový výdavok (náklad)?

Podľa § 52zt ZDP ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP v znení účinnom od 1.1.2019 sa použije na rekreácie podľa § 152a Zákonníka práce, ktoré začínajú po 31.12.2018, preto príspevok na rekreáciu v tomto prípade nemožno oslobodiť od dane. Príspevok na rekreáciu v sume 60,50 €, ktorý je u zamestnanca zdaniteľný príjem, môže byť daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 1 ZDP len ak sú splnené ustanovené podmienky. Ak by bol poskytnutý aj príspevok zo sociálneho fondu na rekreáciu, bol by u zamestnanca zdaniteľným príjmom a u zamestnávateľa by nebol daňovým výdavkom (nákladom) podľa ZDP.

To či sa budú a kedy rekreačné poukazy zúčtovávať, závisí od vopred dohodnutých zmluvných podmienok medzi zamestnávateľom a spoločnosťou, od ktorej bude zamestnávateľ rekreačné poukazy obstarávať. Rovnako to platí aj pri posúdení zdaniteľnosti príjmu pre zamestnanca v prípade nabíjania rekreačných poukazov a možnosti čerpania týchto prostriedkov, resp. nevyčerpanie týchto prostriedkov do konca kalendárneho roka.

Príklad č. 11

Zamestnanec požiadal o príspevok na rekreáciu zamestnávateľa, ktorému predložil tri účtovné doklady o zaplatení ubytovania a stravy, ktorých súčasťou je aj označenie zamestnanca. Zamestnanec absolvoval rekreáciu v Tatrách štyri dni, pričom každú noc spal v inom hotelovom zariadení. Ide v danom prípade o oprávnené výdavky, pri ktorých má nárok na príspevok na rekreáciu?

Podľa § 152a Zákonníka práce má ísť o ubytovanie najmenej na dve prenocovania, ale nie je tam väzba na jedno ubytovacie zariadenie. Ani z definície prenocovania nevyplýva, že má ísť o dve za sebou idúce prenocovania v jednom ubytovacom zariadení. Vzhľadom na to ide o preukazné oprávnené výdavky, pri ktorých zamestnancovi vzniká nárok na príspevok na rekreáciu.

Príklad č. 12

Zamestnávateľ nakúpil rekreačné poukazy formou nabitej karty na sumu 275 € a to pre zamestnancov splňajúcich podmienku doby trvania pracovného pomeru. Má zamestnávateľ povinnosť ďalej skúmať, či zamestnanec vynaložil prostriedky na oprávnené výdavky (min. 2 prenocovania v SR) a v minimálnom rozsahu 500 €? Je povinnosť preukázať oprávnené výdavky účtovným dokladom? Odovzdanie rekreačného poukazu je daňovým výdavkom zamestnávateľa, bez ohľadu na to, či zamestnanec príspevok vyčerpal čiastočne alebo vôbec nevyčerpal alebo nepoužil na oprávnené výdavky?

Zamestnávateľ, ktorý poskytne zamestnancom rekreačné poukazy je povinný preveriť splnenie ustanovených podmienok v § 152a Zákonníka práce a to z dôvodu, aby mohol poskytnutý príspevok na rekreáciu podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodiť od dane a považovať za daňový výdavok (náklad). Pokiaľ zamestnávateľ nemá k dispozícii informácie o splnení všetkých podmienok ustanovených v § 152a Zákonníka práce, zamestnanec ich poskytne zamestnávateľovi, napr. predložením preukazných dokladov (napr. účtovné doklady, ktorých súčasťou je označenie zamestnanca a oprávnených osôb). Daňovým výdavkom (nákladom) zamestnávateľa nie je odovzdanie rekreačného poukazu, nakoľko zamestnávateľ splnenie podmienok na poskytnutie príspevku na rekreáciu posudzuje až ku dňu začatia rekreácie. Z uvedeného vyplýva, že príspevok na rekreáciu môže byť u zamestnávateľa daňovým výdavkom (nákladom) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP, až po posúdení splnenia ustanovených podmienok.

Príklad č. 13

Spoločnosť poskytuje ubytovanie vo vlastných rekreačných zariadeniach pre účely rekreácie výhradne vlastným zamestnancom a ich rodinným príslušníkom. V Obchodnom registri má zapísaný predmet podnikania: ubytovacie služby v ubytovacích zariadeniach s prevádzkovaním pohostinských činností v týchto zariadeniach, v chatovej osade, v kempingoch. Za pobyt v uvedených rekreačných zariadeniach platí zamestnanec ceny podľa platného interného cenníka a daň z ubytovania. Môže zamestnávateľ poskytnúť príspevok na rekreáciu podľa § 152a Zákonníka práce zamestnancovi aj vo vlastnom rekreačnom zariadení? Bude tento výdavok uznaný ako oprávnený výdavok zamestnávateľa?

Ak vlastné rekreačné zariadenie bude spĺňať podmienky ustanovené v § 2 písm. d) zákona č. 91/2010 Z. z. o podpore cestovného ruchu v znení neskorších predpisov, potom výdavky na rekreáciu po splnení podmienok ustanovených v § 152a Zákonníka práce budú u zamestnávateľa daňovým výdavkom (nákladom) podľa § 19 ods. 2 písm. c) piaty bod ZDP.

Ak nebudú splnené všetky vyššie uvedené podmienky, zamestnávateľ bude postupovať podľa § 21 ods. 1 písm. f) ZDP, daňovým výdavkom nebudú výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov.

Príklad č. 14

Ako má zamestnávateľ uplatniť v daňových výdavkoch 55 % oprávnených výdavkov pri príspevku na rekreáciu v prípade, ak zamestnávateľ využije rekreačné poukazy?

U zamestnávateľa náklady na rekreácie vo výške a za podmienok ustanovených pre zamestnancov podľa § 152a Zákonníka práce sa účtujú na účet 527 – Záonné sociálne náklady v momente keď bude poukaz v rekreačnom zariadení zamestnancom použitý. Súvzťažný účet závisí od konkrétneho spôsobu vydania rekreačného poukazu a dohodnutých podmienok – môže to byť napr. účet 213 – Ceniny, 335 – Pohľadávky voči zamestnancom alebo aj iný záväzkový účet vyplývajúci z obchodno-záväzkových vzťahov.

Daňovým výdavkom v zmysle § 19 ods. 2 písm. w) ZDP sú výdavky (náklady) na rekreáciu daňovníka s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý vykonáva túto

činnosť nepretržite najmenej 24 mesiacov, v rozsahu, vo výške a za podmienok, ktoré sú ustanovené pre zamestnancov v § 152a Zákonníka práce, ak daňovníkovi nebol poskytnutý príspevok na rekreáciu podľa 152a Zákonníka práce v súvislosti s výkonom závislej činnosti. Ustanovenie § 19 ods. 2 písm. w) ZDP sa v zmysle prechodného ustanovenia § 52zt ZDP použije na rekreácie podľa § 152a ZDP, ktoré začínajú po 31. decembri 2018.

Znamená to, že aj daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP si do daňových výdavkov môže uplatniť výdavky (náklady) preukázateľne vynaložené na rekreáciu daňovníka (za predpokladu, že rekreácia začala po 31.12.2018).

Preukázateľne vynaložené výdavky (náklady) na rekreáciu si daňovník s uvedenými príjmami môže uplatniť do daňových výdavkov v rozsahu, vo výške a za podmienok, ktoré sú ustanovené pre zamestnancov v § 152a Zákonníka práce, pričom okrem podmienok ustanovených v § 152a Zákonníka práce daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP musí súčasne splniť aj ďalšie dve podmienky ustanovené v § 19 ods. 2 písm. w.) ZDP, a to:

- ku dňu začatia rekreácie musí vykonávať činnosť, z ktorej mu plynú príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP nepretržite najmenej 24 mesiacov,
- nebol mu poskytnutý príspevok na rekreáciu podľa § 152a Zákonníka práce v súvislosti s výkonom závislej činnosti.

Príklad č. 15

Daňovníčka prevádzkovaním živnosti (nejde o živnosť so sezónnym charakterom), ktorú vykonáva od roku 2014, pozastavila zo zdravotných dôvodov na obdobie od 1.8.2018 do 31.7.2019. Okrem pozastavenej živnosti nevykonáva žiadnu inú z činností, z ktorých by jej plynuli príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP. V septembri 2019 je daňovníčka na rekreácii, ktorá trvá od 1.9.2019 do 15.9.2019 a zaplatí za ňu 900 €.

Pozastavenie podnikania a jeho neobnovenie do lehoty na podanie daňového priznania sa v zmysle § 17 ods. 9 ZDP považuje za skončenie podnikania. Daňovníčka pozastavila živnosť v roku 2018 a obnovila ju až po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie roka 2018, t. j. v zmysle § 17 ods. 9 ZDP skončila podnikanie. Keďže ku dňu začatia rekreácie nevykonáva živnosť, nepretržite aspoň 24 mesiacov, výdavky na rekreáciu, na ktorej bola v septembri, si do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. w) ZDP uplatniť nemôže.

Výdavky (náklady) preukázateľne vynaložené na rekreáciu daňovníka je možné uplatniť do daňových výdavkov v rovnakej výške aká je ustanovená pre zamestnancov v § 152a Zákonníka práce, t. j. vo výške 55 % z oprávnených výdavkov vymedzených v § 152a ods. 4 a 5 Zákonníka práce (bližšie na str. 3 tohto usmernenia), najviac však vo výške 275 € za zdaňovacie obdobie.

Daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP si môže výdavky (náklady) na rekreáciu uplatniť do daňových výdavkov dvoma spôsobmi, a to prostredníctvom,

- účtovného dokladu znejúceho na meno daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP (daňový výdavok na rekreáciu daňovníka, je výdavkom vynaloženým na osobnú spotrebu daňovníka, nie je preto nevyhnutné, aby účtovný doklad v tomto prípade obsahoval IČO, resp. DIČ daňovníka) preukazujúceho vynaloženie oprávnených výdavkov (nákladov) podľa § 152a ods. 4 a 5 Zákonníka práce,
- rekreačného poukazu podľa osobitného predpisu vydaného pre tohto daňovníka.

Príklad č. 16

Daňovník, ktorý prevádzkuje živnosť od roku 2010, bol od 30.12.2019 do 2.1.2020 na rekreácii. V posledný deň pobytu 2.1.2020 za rekreáciu zaplatil 600 €. Daňovník v roku 2019 nebol zamestnancom.

55 % zo sumy oprávnených výdavkov podľa § 152a Zákonníka práce predstavuje 330 € (55 % zo sumy 600 €), výdavky (náklady) na rekreáciu je však možné uplatniť do daňových výdavkov najviac vo výške, ktorá je ustanovená pre zamestnancov v § 152a Zákonníka práce, čo je 275 €. Znamená to, že do daňových výdavkov si živnostník uplatní výdavky na rekreáciu v sume 275 €, pričom v závislosti od rozhodnutia daňovníka pôjde buď o daňový výdavok, ktorý bude súčasťou jeho základu dane za zdaňovacie obdobie roka 2019, v ktorom

rekreácia začala, alebo tento daňový výdavok bude súčasťou základu dane daňovníka za zdaňovacie obdobie roka 2020, v ktorom daňovník za rekreáciu zaplatil.

Problematika bola riešená v spolupráci s MF SR.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Marec 2019*