

14/DZPaU/2022/MU - Usmernenie k aplikácii § 5 ods. 7 písm. o) zákona o dani z príjmov

S účinnosťou od 01.01.2022 sa v § 5 ods. 7 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) rozširuje okruh príjmov zo závislej činnosti oslobodených od dane z príjmov. Finančné riaditeľstvo SR vydáva usmernenie k aplikácii tohto ustanovenia.

V súlade s § 5 ods. 7 písm. o) ZDP v znení účinnom od 01.01.2022 príjmom oslobodeným od dane je nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi v úhrnej sume najviac 500 € za zdaňovacie obdobie od všetkých zamestnávateľov, ak tento zákon neustanovuje inak a zamestnávateľom vynaložené prostriedky na toto nepeňažné plnenie nie sú uplatnené ako výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov [§ 2 písm. i) ZDP]; do základu dane (čiastkového základu dane) sa zahrnie len plnenie nad takto ustanovenú sumu.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zcc ZDP ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP sa použije až na nepeňažné plnenie poskytnuté a zúčtované zamestnancom po 31.12.2021.

Za splnenia podmienok ustanovených v § 5 ods. 7 písm. o) ZDP možno od dane z príjmov oslobodiť nepeňažné plnenie v úhrnej sume najviac 500 € za zdaňovacie obdobie od všetkých zamestnávateľov, ak ZDP v § 5 ods. 7 alebo v § 9 neustanovuje inak. Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi nepeňažné plnenie, ktorého oslobodenie od dane špecificky upravuje niektoré z ustanovení ZDP, potom toto nepeňažné plnenie je oslobodené od dane podľa tohto špecifického ustanovenia a nie je možné uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP. Znamená to, že ak zamestnávateľ, napr. zabezpečí pre svojich zamestnancov ubytovanie, potom takéto nepeňažné plnenie oslobodí od dane v súlade s § 5 ods. 7 písm. n) ZDP a nie je možné na toto nepeňažné plnenie aplikovať ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, a to ani na hodnotu nepeňažného plnenia, alebo jeho časti, ak zamestnávateľ vynaložené prostriedky na zabezpečenie tohto ubytovania neuplatní ako výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

Obdobne oslobodenie nepeňažného plnenia vo forme stravy poskytovanej zamestnávateľom zamestnancovi na spotrebu na pracovisku alebo stravovacími poukázkami špecificky upravuje ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP, a preto ani na takéto nepeňažné plnenie nie je možné uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

Príklad č. 1

Zamestnávateľ, ktorého predmetom činnosti je poľnohospodárska výroba, poskytol svojmu zamestnancovi nepeňažné plnenie formou produktov vlastnej výroby, ktorého hodnota predstavuje 300 €. Môže zamestnávateľ na uvedenú sumu aplikovať § 5 ods. 7 písm. o) ZDP?

Oslobodenie nepeňažného plnenia poskytnutého zamestnancovi vo forme vlastných produktov od zamestnávateľa, ktorého prevažná činnosť je poľnohospodárska výroba, je špecificky vymedzené v § 5 ods. 7 písm. k) ZDP, preto zamestnávateľ toto nepeňažné plnenie oslobodí od dane v súlade s týmto špecifickým ustanovením, t. j. nepeňažné plnenie oslobodí od dane vo výške 200 € a do základu dane zamestnanca zahrnie plnenie nad takto ustanovenú sumu, t. j. zamestnancovi zdaní 100 €. V tomto prípade nie je možné aplikovať ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

Poznámka: Zamestnávateľ môže ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP aplikovať aj na naturálnu mzdu poskytnutú zamestnancovi v súlade s osobitným predpisom, ak v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia vylúči z daňových výdavkov hodnotu naturálnej mzdy, na ktorú oslobodenie aplikuje. Rovnaký postup platí aj v prípade poskytnutia príspevkov na doplnkové dôchodkové sporenie, ktoré platí zamestnávateľ za zamestnanca podľa osobitného predpisu, ak ich zamestnávateľ vylúči z daňových výdavkov [§ 19 ods. 3 písm. l) alebo 19 ods. 1 ZDP].

V súlade s § 2 písm. c) ZDP sa na účely tohto zákona príjmom rozumie peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak.

V súlade s § 5 ods. 7 písm. o) ZDP možno oslobodiť od dane z príjmov nepeňažné plnenie len vtedy, ak zamestnávateľ:

- v zdaňovacom období, v ktorom poskytol zamestnancovi nepeňažné plnenie, aj vynaložil prostriedky na toto nepeňažné plnenie, resp. mu v tomto zdaňovacom období vznikli súvisiace výdavky (náklady) s týmto nepeňažným plnením a
- vynaložené prostriedky na nepeňažné plnenie a súvisiace výdavky (náklady) s týmto nepeňažným plnením sú výdavkami (nákladmi) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľného príjmu a
- vynaložené prostriedky na nepeňažné plnenie a súvisiace výdavky (náklady) s týmto nepeňažným plnením zamestnávateľ v zdaňovacom období, v ktorom poskytne nepeňažné plnenie zamestnancovi, vylúči z daňových výdavkov.

K oslobodeniu príjmov podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP sa vyžaduje, aby výdavky (náklady) vynaložené na nepeňažné plnenie, resp. výdavky (náklady) súvisiace s týmto nepeňažným plnením, bez ohľadu na to, či ide o daňový výdavok určený priamo v príslušnom ustanovení ZDP [napr. výdavky (náklady) spojené s vlastným parkoviskom zamestnávateľa] alebo ide o výdavok (náklad), ktorý sa stáva daňovým výdavkom až po splnení podmienok podľa § 19 ods. 1 ZDP (tzn. zamestnanecký benefit), neboli uplatnené v daňových výdavkoch zamestnávateľa, tzn. prvotne zamestnávateľovi vznikne daňový výdavok, ale z dôvodu uplatnenia oslobodenia, ho vylúči zo základu dane.

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.

V súlade s § 19 ods. 1 ZDP výdavky (náklady) vynaložené zamestnávateľom vo vzťahu k zamestnancovi na tzv. zamestnanecké benefity je možné zahrnúť do daňových výdavkov aj vtedy, ak presahujú limity stanovené osobitnými predpismi, ak takéto vyššie nároky predstavujú pre zamestnanca zdaniteľný príjem zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) ZDP a vyplývajú z kolektívnej zmluvy, z interného predpisu zamestnávateľa alebo z pracovnej alebo inej zmluvy uzatvorenej medzi zamestnávateľom a zamestnancom.

Ak zamestnávateľovi vzniká v súvislosti s oslobodeným nepeňažným plnením viacero druhov výdavkov (nákladov), je na jeho rozhodnutí, ktoré výdavky (náklady) vylúči z daňových výdavkov. Aby bolo možné nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, je zamestnávateľ povinný z daňových výdavkov vylúčiť výdavky (náklady) súvisiace s oslobodeným nepeňažným plnením vo výške oslobodeného nepeňažného plnenia.

Ak zamestnávateľovi vznikli výdavky (náklady) na nepeňažné plnenie v jednom zdaňovacom období a v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia mu vzniknú výdavky (náklady) súvisiace s týmto nepeňažným plnením v nižšej výške, ako boli výdavky (náklady) na nepeňažné plnenie, je možné aj v tomto prípade nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, ale zamestnávateľ je povinný z daňových výdavkov vylúčiť tieto výdavky (náklady) súvisiace s oslobodeným nepeňažným plnením.

Ak v príslušnom zdaňovacom období zamestnávateľovi nevzniknú žiadne výdavky (náklady) v súvislosti s oslobodeným nepeňažným plnením, na takéto nepeňažné plnenie nie je možné uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, pretože nie je splnená podmienka vylúčenia vynaložených prostriedkov na nepeňažné plnenia z daňových výdavkov.

Ak by nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi bolo obstarané z prostriedkov, ktoré predstavujú nedaňové výdavky podľa § 21 ZDP alebo zo zdrojov, o ktorých sa neúčtuje na ľarchu nákladov, zamestnávateľ nemôže na takéto nepeňažné plnenie uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, pretože nie je splnená podmienka vylúčenia výdavkov (nákladov) z daňových výdavkov. Napríklad, zamestnávateľ, ktorý poskytne zamestnancovi motorové vozidlo len na súkromné účely, na takéto nepeňažné plnenie nemôže aplikovať § 5 ods. 7 písm. o) ZDP,

nakoľko výdavky (náklady) súvisiace s prevádzkou motorového vozidla poskytnutého na súkromné účely nie sú daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 1 písm. i) ZDP, tzn. v uvedenom prípade takéto výdavky (náklady) nie sú daňovými výdavkami od počiatku. Daňovým výdavkom by mohli byť v prípade, ak by súkromné použitie bolo dohodnuté so zamestnancom ako zamestnanecký benefit podľa § 19 ods. 1 ZDP. V takom prípade by sa zamestnávateľ mohol rozhodnúť, či zamestnanecký benefit uplatní v daňových výdavkoch podľa § 19 ods. 1 ZDP a jeho hodnotu zdaní zamestnancovi v súlade s § 35 ZDP alebo vynaložené prostriedky na súkromné účely vylúči z daňových výdavkov a hodnotu nepeňažného plnenia poskytnutého zamestnancovi oslobodí od dane v súlade s § 5 ods. 7 písm. o) ZDP. Rovnako postupuje aj zamestnávateľ, ktorý je daňovníkom nezaloženým alebo nezriadeným na podnikanie.

Pokiaľ by zamestnancovi plynulo zdaniteľné nepeňažné plnenie z dôvodu používania motorového vozidla zamestnávateľa, poskytnutého na používanie na služobné a súkromné účely, zamestnávateľ má možnosť aj na takéto nepeňažné plnenie aplikovať oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, ak výdavky (náklady) vynaložené na nepeňažné plnenie, resp. výdavky (náklady) súvisiace s týmto nepeňažným plnením, neuplatní v daňových výdavkoch zamestnávateľa.

V súlade s § 21 ods. 2 písm. d) ZDP daňovým výdavkom je povinný prídelať do sociálneho fondu podľa zákona č. 152/1994 Z. z. o sociálnom fonde v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o sociálnom fonde“). V súlade s § 5 ods. 1 tohto zákona povinný prídelať podľa § 3 ods. 1 písm. a) a ďalší prídelať podľa § 3 ods. 1 písm. b) do fondu u zamestnávateľa, ktorého predmet činnosti je zameraný na dosiahnutie zisku, je súčasťou daňových výdavkov zamestnávateľa podľa § 19 ZDP. Daňovým výdavkom nie je tvorba sociálneho fondu z ďalších zdrojov fondu podľa § 3 ods. 1 písm. c) zákona o sociálnom fonde.

Daňovým výdavkom nie je čerpanie sociálneho fondu, tzn. samotné vyplatenie príspevku zo sociálneho fondu na nepeňažné plnenie.

Ak by nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi, bolo obstarané z prostriedkov sociálneho fondu vytvoreného v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia, zamestnávateľ môže na takéto nepeňažné plnenie uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP len v prípade, ak v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia vylúči z daňových výdavkov tvorbu sociálneho fondu vo výške tohto nepeňažného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že zamestnávateľ môže na poskytnuté nepeňažné plnenie uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP len v prípade, ak v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia tvoril sociálny fond podľa § 3 ods. 1 písm. a) a b) zákona o sociálnom fonde, ktorého tvorba je daňovým výdavkom.

Poznámka: V prípade, ak by v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia bol sociálny fond tvorený, napr. zo zisku, o ktorom nie je účtované v nákladoch, zamestnávateľ nemôže uplatniť na takto poskytnuté nepeňažné plnenie oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, nakoľko nie je splnená podmienka vylúčenia výdavkov (nákladov) vynaložených na nepeňažné plnenie z daňových výdavkov.

Příklad č. 2

Zamestnávateľ v roku 2022 priebežne tvorí sociálny fond ako úhrn povinného prídelať vo výške 1 % z ustanoveného základu. Uvedená tvorba je daňovým výdavkom zamestnávateľa. Podľa kolektívnej zmluvy, zo sociálneho fondu zakúpi zamestnancovi desať poukazov (permanenka na plaváreň) v úhrnnej hodnote 300 €. Môže zamestnávateľ hodnotu poukazov oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP?

Zamestnávateľ môže na takéto nepeňažné plnenie uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP len v prípade, ak v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia vylúči z daňových výdavkov tvorbu sociálneho fondu vo výške tohto nepeňažného plnenia. Ustanovenie § 5 ods. 7 písm. d) ZDP síce špecificky upravuje oslobodenie poskytnutia športového zariadenia zamestnávateľa, ale v prípade poskytnutia permanentky na plaváreň ide o inú formu využitia športu, na ktorú nemožno špecifické ustanovenie § 5 ods. 7 písm. d) ZDP aplikovať, a preto v danom prípade možno nepeňažné plnenie oslobodiť v súlade s § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

Poznámka: Ak zamestnávateľ poskytuje zamestnancom poukaz (kartu), za ktorý zamestnanec získa tovar alebo službu u vopred určeného dodávateľa (použitie poukazu je od začiatku limitované na vybraný okruh dodávateľov tovaru alebo službu), resp. vopred vymedzenú, potom na takéto nepeňažné plnenie môže zamestnávateľ uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP. Uvedené neplatí, ak by zamestnávateľ poskytol zamestnancom poukaz (kartu), ako platobný nástroj, t. j. zamestnanec by mal možnosť poukaz uplatniť na akýkoľvek tovar alebo službu, a to u ktoréhokoľvek dodávateľa.

Zamestnávateľ môže uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP aj na tzv. benefity poskytnuté vo forme životného alebo úrazového poistenia, ak v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia (zamestnávateľ s poisťovateľom uzatvoril poisťnú zmluvu a je povinný platiť dohodnuté poistné za zamestnanca, ktorý je poistený), vylúči z daňových výdavkov tvorbu sociálneho fondu vo výške tohto nepeňažného plnenia.

Pokiaľ zamestnávateľ poskytne nepeňažné plnenie pre viacerých zamestnancov alebo len určitému okruhu zamestnancov, potom rozpočítanie celkových výdavkov (nákladov) zamestnávateľa medzi jednotlivých zamestnancov je v kompetencii zamestnávateľa a malo by byť vopred dohodnuté so zamestnancami.

Príklad č. 3

Zamestnávateľ podľa kolektívnej zmluvy každoročne pre svojich zamestnancov usporiada vianočný večierok, pričom hodnota občerstvenia poskytnutá zamestnancom počas vianočného večierka, bude rozpočítaná pomernou časťou na všetkých zamestnancov, ktorí sa večierka zúčastnia. Môže zamestnávateľ na hodnotu občerstvenia, rozpočítanú na zamestnanca zúčastneného sa večierka aplikovať oslobodenie od dane z príjmov podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP?

Keďže zamestnávateľ má poskytnutie občerstvenia na vianočnom večierku vopred upravené v kolektívnej zmluve ako tzv. zamestnanecký benefit, vynaložené prostriedky na nákup občerstvenia možno považovať za daňové výdavky zamestnávateľa v súlade s § 19 ods. 1 ZDP. Je iba na zamestnávateľovi, či hodnotu občerstvenia zamestnancovi zdaniť a výdavky na zabezpečenie občerstvenia budú daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 1 ZDP alebo vynaložené prostriedky na zabezpečenie občerstvenia vylúči z daňových výdavkov a hodnotu nepeňažného plnenia poskytnutého zamestnancovi oslobodí od dane v súlade s § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

Príklad č. 4

Zamestnávateľ poskytoval počas celého roka 2021 a aj od januára 2022 poskytuje svojim zamestnancom a aj iným osobám parkovacie miesta umiestnené na vlastnom parkovisku. Iné osoby za jedno parkovacie miesto hradili v roku 2021 zamestnávateľovi 50 € mesačne, v roku 2022 naďalej hradia 50 € mesačne. Zamestnanci využívajú parkovacie miesta bezodplatne. V roku 2021 zamestnávateľ mesačne zdaňoval zamestnancom hodnotu nepeňažného plnenia v sume 50 € [nepeňažné plnenie ocenené v súlade s § 2 písm. c) ZDP]. Môže zamestnávateľ od 01.01.2022 toto nepeňažné plnenie zamestnanca oslobodiť od dane, ak výdavky (náklady) na výstavbu tohto parkoviska boli v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach zahrnuté do daňových výdavkov (parkovisko bude v roku 2022 už plne odpísané) a výdavky (náklady), ktoré vzniknú v súvislosti s prevádzkou parkoviska, napr. výdavky (náklady) na jeho osvetlenie a čistenie, zamestnávateľ nezahrne vo výške zodpovedajúcej sume oslobodeného nepeňažného plnenia do daňových výdavkov?

Vzhľadom na znenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, hodnota nepeňažného plnenia poskytnutá vo forme parkovacieho miesta je pre zamestnanca od 01.01.2022 príjmom oslobodeným od dane, a to z dôvodu, že zamestnávateľ vynaložené prostriedky na prevádzku parkoviska, tzn. výdavky (náklady) na osvetlenie a čistenie parkoviska, ktoré súvisia s týmto nepeňažným plnením, neuplatní v zdaňovacom období 2022 do daňových výdavkov v hodnote nepeňažného plnenia (500 €). Rozdiel, o ktorý skutočné náklady na prevádzku parkoviska prevyšujú oslobodenú sumu nepeňažného plnenia u zamestnanca, je daňovým výdavkom.

Podľa úpravy v § 19 ods. 2 písm. t) ZDP sú daňovými výdavkami 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.

Ak zamestnávateľ uplatňuje postup podľa § 19 ods. 2 písm. t) prvý bod ZDP, z daňových výdavkov vylučuje 20 % výdavkov (nákladov) na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie majetku z dôvodu jeho využívania aj na súkromné účely, zamestnancovi plynie v súvislosti so súkromným využívaním majetku zdaniteľný nepeňažný príjem, ktorý zamestnávateľ ocení v súlade s § 2 písm. c) ZDP, t. j. cenou bežne používanou v mieste a v čase plnenia. Ak sa zamestnávateľ rozhodne na takéto nepeňažné plnenie uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, a suma výdavkov (nákladov) vylúčených z daňových výdavkov

vo výške 20 % je nižšia ako je hodnota nepeňažného plnenia oslobodená od dane, potom zamestnávateľ z daňových výdavkov vylúči aj rozdiel medzi hodnotou oslobodeného nepeňažného plnenia zamestnanca a hodnotou vylúčenou z daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP.

Príklad č. 5

Zamestnávateľ, ktorý podniká v oblasti stavebníctva, používa na svoju činnosť stavebné mechanizmy. Jeden z týchto mechanizmov v priebehu roka 2022 bezodplatne poskytne zamestnancovi aj na súkromné použitie. Tento hmotný majetok bol plne odpísaný k 31.12.2021. V priebehu roka 2022 vznikli zamestnávateľovi náklady súvisiace s používaním tohto mechanizmu (napr. náklady na opravu a údržbu). Keďže stavebný mechanizmus je využívaný aj na súkromné účely, zamestnávateľ v súlade s § 19 ods. 2 písm. t) ZDP uplatní daňové výdavky vo forme paušálnych výdavkov. Môže zamestnávateľ aplikovať v tomto prípade § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, ak zamestnancovi v súvislosti so súkromným využívaním stavebného mechanizmu plynie nepeňažný príjem vo výške 500 € [hodnota zodpovedajúca oceneniu podľa § 2 písm. c) ZDP]?

a) *náklady súvisiace s používaním stavebného mechanizmu predstavujú sumu 3 000 €.*

Zamestnávateľ podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP vylúči z daňových výdavkov 600 € (20 % z 3 000 €), a preto na nepeňažné plnenie v hodnote 500 € môže uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

b) *náklady súvisiace s používaním stavebného mechanizmu predstavujú sumu 2 000 €.*

Zamestnávateľ podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP vylúči z daňových výdavkov 400 € (20 % z 2 000 €). Zamestnávateľ na nepeňažné plnenie v hodnote 500 € uplatní oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, ak z daňových výdavkov vylúči aj rozdiel medzi hodnotou oslobodeného nepeňažného plnenia zamestnanca a hodnotou vylúčenou z daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, tzn. vylúči aj sumu 100 €. Celkovo z daňových výdavkov bude vylúčená suma 500 €.

Poznámka: Keďže v uvedenom prípade je suma vylúčených výdavkov (nákladov) podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP nižšia ako výška nepeňažného plnenia poskytnutého zamestnancovi, zamestnávateľ môže postupovať aj takým spôsobom, že zamestnancovi podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP oslobodí nepeňažné plnenie len vo výške 400 € [20 % vylúčených výdavkov (nákladov) podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP] a 100 € bude zdaniteľným príjmom zamestnanca.

Nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi možno oslobodiť v úhrnej sume najviac 500 € za zdaňovacie obdobie od všetkých zamestnávateľov. Keďže ZDP neukladá zamestnancovi ani zamestnávateľovi oznamovaciu povinnosť v súvislosti s oslobodením nepeňažného plnenia podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, zamestnávateľ nemusí mať v priebehu zdaňovacieho obdobia vedomosť o výške príjmov oslobodených od dane podľa tohto ustanovenia inými zamestnávateľmi. Ak by viacerí zamestnávatelia poskytli zamestnancovi nepeňažné plnenie, pri ktorom by aplikovali ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP a pôjde o úhrnnú hodnotu vyššiu ako 500 €, potom zamestnávateľ až pri ročnom zúčtovaní preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti prihladne na tieto príjmy, t. j. na príjmy oslobodené od dane, pri ktorých neboli splnené podmienky na oslobodenie (§ 38 ods. 4 ZDP) alebo zamestnanec si ich sám zahrnie do úhrnu zdaniteľných príjmov v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby. Úhrnnú sumu príjmov oslobodených od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP za celé zdaňovacie obdobie zamestnávateľ uvedie na samostatnom riadku v potvrdení o zdaniteľných príjmoch podľa § 39 ods. 5 ZDP.

Oslobodenie od dane sa uplatní aj u zamestnanca zamestnávateľa, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie.

V súlade s § 13 ods. 1 písm. a) ZDP u daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie sú od dane z príjmov oslobodené príjmy (výnosy) plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom. Z dôvodu zachovania neutrálneho vplyvu na základ dane sa u týchto daňovníkov zo základu dane vylučujú výdavky (náklady), ktoré súvisia s oslobodenými príjmami v nadväznosti na § 21 ods. 1 písm. j) ZDP.

V súlade s princípom vylučovania výdavkov (nákladov) spojených s hlavnou (oslobodenou) činnosťou zo základu dane, je možné aj na nepeňažné plnenia, ktoré nie sú špecificky vymedzené v iných ustanoveniach ZDP ako príjem oslobodený od dane, poskytnuté zamestnávateľom - daňovníkom nezaloženým alebo nezriadeným na podnikanie, aplikovať ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP.

Pokiaľ ide o daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie, ktorým je právnická osoba, v § 5 ods. 7 písm. o) ZDP nie je ustanovená výnimka, na základe ktorej by sa uvedené ustanovenie nemalo vzťahovať na nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi zamestnávateľom, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie. Tieto právnické osoby sú daňovníkmi dane z príjmov právnickej osoby podľa § 12 ZDP, a ako také zisťujú základ dane podľa § 17 až 29 ZDP. V nadväznosti na uvedené, ak zamestnávateľ nezaložený alebo nezriadený na podnikanie poskytne zamestnancovi nepeňažné plnenie, ustanovenie § 5 ods. 7 písm. o) ZDP aplikuje rovnako ako daňovník, ktorým je fyzická alebo právnická osoba zriadená na podnikanie, t. j. výdavky (náklady) vynaložené na nepeňažné plnenie sú daňovým výdavkom priamo vymedzeným v ZDP alebo sú zamestnaneckým benefitom podľa § 19 ods. 1 ZDP a z dôvodu uplatnenia oslobodenia podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP zamestnávateľ takto vynaložené výdavky (náklady) na nepeňažné plnenie v zdaňovacom období poskytnutia nepeňažného plnenia nezahŕňa do daňových výdavkov, nakoľko pri zisťovaní základu dane postupuje osobitným spôsobom.

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