

## Dane a účtovníctvo v praxi 4/2026

Odborný mesačník; ročník XXXI.

Vydáva: Wolters Kluwer SR s. r. o.,  
Mlynské nivy 48, 821 09 Bratislava,  
tel.: (02) 58 10 20 10, IČO: 31348262

**Odborná redaktorka:**  
Martina Uhrinová

**Redakčná rada:**  
Ing. Ondrej Baláž,  
Ing. Emília Rybárová

**Predplatné a distribúcia:**  
Ing. Andrea Fazekášová Medovarská  
tel.: (02) 58 10 20 31  
**e-mail:** casopisy@wolterskluwer.sk,  
**internet:** www.wolterskluwer.sk

**Adresa redakcie:**  
Mlynské nivy 48,  
821 09 Bratislava,  
tel.: (02) 58 10 20 16,  
e-mail:  
daneauctovnictvo@wolterskluwer.com

Nevyžiadané rukopisy nevraciamе.  
Pre tlač a akékoľvek šírenie je povolené  
len so súhlasom redakcie.

Za správnosť údajov uvedených  
v článkoch zodpovedajú ich autori.  
Články obsahujú názory ich autorov,  
pričom tieto môžu byť odlišné  
od názorov redakcie a redakčnej rady.

Objednávky predplatného  
automaticky predlžujeme na ďalší rok.  
Prípadné zrušenie odberu  
uskutočnite písomne vždy  
dva mesiace pred ukončením  
obdobia predplatného.  
Ročné predplatné (12 čísiel) je cena  
195,57 € vrátane DPH (16,30 €/1 číslo),  
poštovného, balného a online verzie  
časopisu Dane a účtovníctvo v praxi  
na www.dauc.sk

**Sadzba:** Forma, s. r. o., Bratislava

**Návrh obálky:** sueweb.sk

**Periodicita:** mesačník

**Tlač:** Stredná odborná škola  
polygrafická, Bratislava,  
www.polygraficka.sk

Zadané do tlače: 27. 3. 2026

© Wolters Kluwer SR s. r. o., 2026

EV 1065/08 (tlačené vydanie)  
EV 16/22/EPP (online)  
ISSN 1335-7034 (tlačené vydanie)  
ISSN 1338-175X (online)



Časopis je dostupný  
aj v systéme ASPI.

# OBSAH

## 4/2026

### DAŇ Z PRÍJMOV

- 2 JUDr. Michal Želonka  
**Dividendy a zrážková daň**
- 10 Ing. Filip Stovíček, PhD.  
**Daňová uznateľnosť výdavkov podľa zákona o dani z príjmov – interpretačné problémy a aplikačná prax**
- 18 Ing. Filip Stovíček, PhD.  
**Výdavky uznávané len pri splnení osobitných podmienok**
- 23 Ing. Filip Stovíček, PhD.  
**Výdavky na zamestnancov a benefity**

### POISTNÉ, ODVODY A MZDY

- 31 Ing. Iveta Matlovičová  
**Dôležité osobné prekážky v práci podľa novely Zákonníka práce**

### PODVOJNÉ ÚČTOVNÍCTVO

- 42 Ing. Ján Mintál  
**Barter a jeho účtovanie**

### PROBLÉMY Z PRAXE

- 48 Ing. Ivana Glazelová  
**Závislá práca a švarc systém**
- 53 Ing. Ivana Glazelová  
**Kontrola znakov závislej práce zo strany inšpektorátu práce**

### PORADŇA

- 56 **Otázky a odpovede**

# DIVIDENDY A ZRÁŽKOVÁ DAŇ

JUDr. Michal Želonka

**Dividendy pôsobia ako najjednoduchší spôsob, ako si spoločník „vyberie“ zisk zo spoločnosti. V praxi však práve pri dividendách vznikajú chyby, ktoré sú zbytočné a pritom drahé: raz sa použije nesprávny daňový režim, inokedy sa zle určí, z akého obdobia sa zisk rozdeľuje, a veľmi často sa podcení dokumentácia pri vyplácaní do zahraničia. Tento článok je postavený na jednej hlavnej myšlienke – pri dividendách často nerozhoduje len to, kedy boli vyplatené, ale najmä to, za aké obdobie bol zisk vytvorený a schválený na rozdelenie, a kto je príjemcom. Cieľom je dať čitateľovi mapu, vďaka ktorej si vie svoj prípad zaradiť bez toho, aby sa utopil v sadzbách a výnimkách.**

**D**ividendy sa v podnikateľskom prostredí stali skoro až kultúrnym pojmom. Často sa o nich hovorí ako o „odmene spoločníka“, „výbere zisku“, prípadne ako o alternatíve k mzde, keď chce niekto znížiť administratívu alebo optimalizovať celkové zaťaženie. Takéto skratky však zakrývajú to, čo je na dividendách podstatné – **dividenda je právny a daňový následok toho, že spoločnosť dosiahla zisk, tento zisk bol riadne vykázany a následne bol rozhodnutím príslušného orgánu rozdelený medzi spoločníkov.** Je to teda „koniec príbehu“ jedného účtovného obdobia, nie len „ďalšia platba“ spoločníkovi.

Prvá príčina, prečo dividendy nie sú len lacnejšia výplata, **je ich odlišná povaha od príjmov zo závislej činnosti.** Mzda alebo odmena za výkon funkcie je platba za prácu, za službu, za konkrétny výkon v prospech spoločnosti. Dividenda je naproti tomu **podiel na výsledku hospodárenia** – nie odmena za konkrétnu činnosť v danom mesiaci, ale rozdelenie toho, čo spoločnosti po zdanení a po spl-

není zákonných a účtovných podmienok zostalo.

Ak sa tieto svety zamiešajú, **vznikajú dve riziká naraz.** Na jednej strane **riziko nesprávnej daňovej kvalifikácie** (a tým aj nesprávnej zrážky alebo odvodu), na druhej strane **riziko, že sa spoločnosť bude snažiť nahradiť odmeňovanie za prácu dividendami v situácii, kde to nedáva ani právny, ani ekonomický zmysel.**

Druhá príčina je časová os. **Dividendou sa dá vyplatiť len to, čo je skutočne ziskom po zdanení a čo je možné rozdeliť.** V praxi sa z toho často stáva konflikt dvoch predstáv, a to, že spoločník vníma dividendu ako flexibilný „výber peňazí“, kým právny a daňový rámec ju vníma ako viazanú distribúciu konkrétného zisku. Keď sa potom vypláca viacero období naraz alebo sa do jedného rozhodnutia „nahádzu“ staršie zisky bez jasného rozpisu, veľmi rýchlo sa stratí kontrola nad tým, aký režim a sadzba sa mali použiť.

Tretia príčina je **rozdielnosť režimov podľa toho, kto dividendu prijíma.** To isté vyplatenie

zisku sa môže správať odlišne, ak je príjemcom:

- fyzická osoba rezident,
- fyzická osoba nerezident,
- slovenská právnická osoba alebo
- zahraničný subjekt.

Pri cezhraničných výplatách sa k tomu pridá ešte **vrstva medzinárodného zdanenia a administratívne dôkazy** (rezidenčné potvrdenia, preukazovanie postavenia príjemcu), ktoré môžu byť v praxi rozhodujúcejšie, než samotná sadzba. Práve tu sa ukazuje, že dividenda nie je „jednoduchá“, ale skôr „rozumiteľná, ak sa držíš správnej mapy“.

## Pojmy a rozlíšenie

Na začiatok je užitočné oddeliť jazyk praxe od jazyka práva a daní. V praxi sa slovom „dividenda“ označí takmer každá platba spoločníkovi, ktorá nepôsobí ako mzda. **Z hľadiska práva a dane z príjmov je však dividenda (podiel na zisku) konkrétny typ plnenia, ktorý vyplýva z rozdelenia zisku spoločnosti.** Inak povedané – dividenda je podiel spoločníka na zisku, ktorý spoločnosť vytvorila a ktorý sa rozhodla

rozdeliť. Ak spoločnosť spoločníkovi vyplatí peniaze z iného dôvodu, hoci aj „zo svojich peňazí“, nemusí to byť dividenda a už vôbec to nemusí mať rovnaký daňový režim.

**Prvou hranicou je rozlíšenie dividendy od mzdy alebo odmeny za výkon funkcie.**

- **Mzda** je protiplnenie za prácu v režime pracovnoprávného vzťahu.
- **Odmena** konateľa alebo člena orgánu spoločnosti je protiplnenie za výkon funkcie (manažérsky alebo riadiaci výkon), ktorý má svoju vlastnú právnu kvalifikáciu a spravidla aj vlastné odvodové a daňové dôsledky.
- **Dividenda** naproti tomu nie je protiplnenie za výkon, ale podiel na výsledku hospodárenia.

Táto hranica je dôležitá aj psychologicky, keďže, ak si niekto povie, že si nebude vyplácať odmenu, ale dividendu, mal by si uvedomiť, že v právnom svete tým nemeňte len názov platby, ale mení jej podstatu. A ak sa podstata nezmení, ale **zmení sa len nálepka, vzniká riziko prekvalifikovania alebo spochybnenia.**

**Druhou hranicou je rozlíšenie dividendy od vyrovnacieho podielu.**

**Vyrovnaní podiel** sa typicky spája so situáciou, keď **účasť spoločníka v spoločnosti zaniká a dochádza k vysporiadaniu.** Nejde teda o „rozdelenie zisku medzi existujúcich spoločníkov“, ale o vyrovnanie hodnoty účasti podľa prísluš-

ných pravidiel. Aj keď sa vyrovnací podiel môže v praxi vyplácať z prostriedkov spoločnosti podobne ako dividenda, jeho právna povaha je iná, a preto môže byť iný aj daňový režim a iná dokumentácia, ktorú treba mať v poriadku.

**Tretou hranicou je rozlíšenie dividendy od podielu na likvidačnom zostatku.**

**Likvidačný zostatok je plnenie, ktoré prichádza na rad pri likvidácii spoločnosti** – teda pri jej „zániku v kontrolovanom režime“. Je to **vysporiadanie majetku po uspokojení veriteľov**, nie distribúcia bežne dosiahnutého a rozdeleného zisku. Z ekonomického hľadiska môže likvidačný zostatok pôsobiť ako „posledná dividenda“, ale právne ide o úplne iný príbeh. A práve preto je častou chybou, keď sa likvidačné vysporiadanie dokumentačne a daňovo ošetrí len ako „výplata zisku“.

**Štvrtou hranicou je rozlíšenie dividendy od rôznych „platieb spoločníkovi“, ktoré sa v praxi robia z pohodlnosti alebo nepozornosti.**

Môže ísť napríklad o:

- vrátenie pôžičky,
- vyplatenie úrokov,
- úhradu nákladov spoločníka,
- preplatenie faktúry spoločníkovej živnosti, alebo
- dokonca o neformálne vyberanie peňazí bez jasného dôvodu.

Každé z týchto plnení má vlastnú právnu kvalifikáciu a vlastné daňové dôsledky. Ak sa to zjednoduší vetou „to sú moje peniaze, veď som spoločník“, výsledkom býva chaos v účtovníctve

a následne aj v daňovej obrane, keď sa treba postaviť pred kontrolu a vysvetliť, prečo bola určitá suma vyplatená práve takto.

**Kľúčové je preto mať pri každej výplате spoločníkovi v hlavě tri otázky:**

- Prvou je otázka z akého právneho dôvodu sa suma vypláca.
- Druhou je otázka, či ak ide o dividendu, z akého obdobia pochádza zisk, ktorý sa rozdeľuje.
- Tretou je otázka, kto je spoločník z daňového hľadiska (fyzická/právnická osoba, rezident/nerezident), pretože od toho sa bude odvíjať mechanika zdanenia a dokumentácia.

Ak tieto tri otázky sedia, dividendy sa prestanú javiť ako **riziková „optimalizácia“** a začnú fungovať ako **predvídateľný nástroj.**

Pri dividendách je najväčší zdroj omylov v tom, že si ľudia zafixujú rok výplaty (napríklad „vyplácame v roku 2026“), a až následne riešia, akú daň treba zraziť.

Daňová logika je však nastavená opačne – najprv sa musí určiť, z akého účtovného/zdaňovacieho obdobia pochádza zisk, ktorý sa rozdeľuje, až potom sa dá bezpečne určiť sadzba a režim zdanenia. Túto zásadu v praxi opakuje aj odborné poradenstvo a metodické materiály, keďže sadzba dane sa viaže na obdobie, z ktorého vychádza zisk, nielen na dátum, kedy peniaze opustia účet spoločnosti.

### Zisk za aké obdobie verzus výplata kedy

Toto pravidlo sa javí ako samozrejmosť, kým nepríde reálna situácia.

*Napríklad: Spoločnosť má nerozdelené zisky z viacerých rokov a v jednom roku sa rozhodne vyplatiť dividendy „naraz“. Vtedy vzniknú tri typické chyby. Prvá chyba je, že sa všetko zdaní jednou sadzbou, hoci časť vyplácanej sumy patrí k inému obdobiu. Druhá chyba je, že sa v rozhodnutí o rozdelení zisku alebo v účtovných podkladoch neurčí presne, aký zisk sa rozdeľuje (napríklad sa uvedie len „rozdelenie zisku“, bez uvedenia, či ide o zisk bežného roka, alebo aj o nerozdelené zisky minulých rokov). Tretia chyba je, že sa síce „papierovo“ určí rozdelenie zisku, ale výplata prebehne tak, že sa v praxi nedá preukázať, ktorá časť vyplatenej sumy patrí ku ktorému roku zisku.*

Aby sa tomu dalo vyhnúť, je dobré myslieť na dividendy ako na dve naviazané udalosti. **Prvou udalosťou** je korporátne a účtovné rozhodnutie, schválenie účtovnej závierky a rozhodnutie o tom, z ktorého zisku sa bude vyplácať. **Druhou udalosťou** je samotná platba. Z hľadiska dane je rozhodujúce, aby bolo z týchto udalostí jasné, že vyplácané sumy sú skutočne podielom na zisku „za konkrétne obdobie“ – a aby sa pri každej časti výplaty vedel priradiť správny režim.

Práve preto má prax veľký dôraz na to, aby spoločnosť doká-

zala pri výplate dividend odpovedať na jednoduchú otázku:

- Vyplácame zisk za rok 2024? Za rok 2025? Alebo nerozdelené zisky za viac rokov?

V roku 2025 vydalo Finančné riaditeľstvo SR informatívny materiál k povinnostiam platiť pri výplate dividend fyzickej osobe – rezidentovi SR, kde výslovne odlišuje režim podľa toho, či ide o zisk vykázaný za obdobie začínajúce najskeôr 1. 1. 2024 (uvádza 10 %) alebo o zisk za obdobia od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2023 (uvádza 7 %).

Toto rozlišovanie sa v popularizačných textoch často zjednodušuje do jedinej vety „dividendy sú 7 %“, lenže taká veta je nebezpečná, **ak spoločnosť vypláca viacero období**. Napríklad zdroje pre podnikateľskú prax uvádzajú, že zisk vykázaný za rok 2024 sa pri výplate zdaňuje 10 % zrážkou, zatiaľ čo zisk za rok 2025 sa má zdaňovať 7 % zrážkou (a zisk za rok 2023 opäť 7 %). Z praktického hľadiska to znamená, že v roku 2026 môže jedna spoločnosť vyplácať dividendy, ktoré budú v rámci jedného „balíka“ podliehať rôznym sadzbám – ale iba vtedy, ak ide o rozličné roky zisku.

Najjednoduchší spôsob, ako túto os udržať v poriadku je pracovať s konceptom „tranzitívnej stopy“. Ak sa v rozhodnutí o rozdelení zisku presne uvedie, že sa rozdeľuje napríklad zisk za rok 2024 vo výške X a nerozdelený zisk za roky 2019 až 2023 vo výške Y, a ak sa takto rozdelené sumy aj v účtovníctve a vo výplate držia oddelene (alebo aspoň preukázateľne rozpisujú), potom je priradenie sadzby a re-

žimu relatívne priamočiare. Ak sa však vyplatí jedna suma, spoločnosť si sama vytvára problém, a to, že neskôr bude ťažké presvedčivo vysvetliť, prečo použila konkrétnu sadzbu práve na celý vyplatený objem.

K tomu sa pridáva ešte **jeden praktický moment – výplata dividend sa často realizuje v splátkach**. Aj vtedy musí byť jasné, či splátky patria k rovnakému zisku, alebo sa v čase prelínajú rôzne roky zisku. Metodika FR SR upozorňuje aj na to, že **ak sa podiely na zisku vyplácajú po častiach, zrážka sa uplatní z každej vyplatej časti samostatne** (čo je logické), a oznamovanie sa viaže na mesiac výplaty. V praxi to ešte zvyšuje význam presnej „identifikácie“ toho, čo sa vlastne v danom mesiaci vypláca.

### Režimy zdanenia dividend v slovenskej praxi

Keď sa povie, že dividend sa zdaňuje zrážkovou daňou, mnohí si predstavia jednoduchý obraz, že spoločnosť zrazí daň, spoločník dostane čistú sumu a tým je všetko hotové. Tento obraz je vo veľkej časti bežných situácií správny, ale iba za predpokladu, že sme si predtým odpovedali na otázky z tretej časti:

- **Z akého obdobia pochádza zisk?**
- **Kto je príjemca?**
- **Je výplata tuzemská alebo cezhraničná?**

Za „štandardný“ sa dá považovať scenár, keď slovenská obchodná spoločnosť vypláca podiel na zisku fyzickej osobe – rezidentovi SR. V takom prípade



je platiteľom dane spravidla vyplácajúca spoločnosť, základom dane je vyplatený príjem neznížený o výdavky a spoločnosť má povinnosť daň zraziť a odvieť správcovi dane v zákonnej lehote. Finančné riaditeľstvo SR to v informatívnom materiáli formuluje úplne priamo: „Platiteľom dane je obchodná spoločnosť, ktorá podiely na zisku vypláca“ a zrazenú daň odvádza správcovi dane typicky do 15. dňa nasledujúceho mesiaca.

**Pre príjemcu** (fyzickú osobu) je **klúčová praktická veta, že pri tomto type dividend ide typicky o „konečné“ vysporiadanie.** Uvedený materiál Finančnej správy výslovne uvádza, že daň vybraná zrážkou zrazená a odvedená platiteľom sa u fyzických osôb považuje za vysporiadanú daňovú povinnosť a tieto príjmy sa do daňového priznania už neuvádzajú. To je presne ten moment, prečo dividendy pôsobia „jednoducho“ – ale iba vtedy, keď sa nezmýli režim, sadzba alebo kvalifikácia plnenia.

**Z hľadiska firmy** je však „zrážka“ viac než len technické zníženie vyplácanej sumy. **Je to daňový proces, ktorý má tri vrstvy:**

- Prvou je samotné zrazenie dane z konkrétne vyplácanej sumy (a pri čiastkových výplatách z každej časti samostatne).
- Druhou je odvod dane v predpísanej lehote.
- Treťou je oznamovacia povinnosť, teda povinnosť informovať správcu dane o zrazení a odvedení dane v rovnakej lehote.

Finančná správa to opäť uvádza explicitne: „*platiteľ dane má povinnosť poslať oznámenie o zrazení a odvedení dane vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 11, a ak sa vypláca po častiach, oznamovanie sa robí samostatne za každý mesiac, v ktorom bola časť dividend vyplatená.*“

Toto je dôležité z dôvodu, že dividendy sa často vyplácajú v čase, keď spoločnosť zároveň rieši závierku, výplaty, cash-flow a niekedy aj ďalšie transakcie v skupine. Ak sa podcení oznamovanie alebo sa daň odvedie oneskorene, problém vznikne aj vtedy, keď je sadzba správna. Preto sa pri dividendách oplatí pracovať s jednoduchým interným pravidlom, a to, že **výplata dividend nie je len bankový prevod, ale proces:**

„výplata – zrážka – odvod – oznámenie“,

ktorý treba mať zosúladený s tým, z ktorého obdobia je zisk.

Ďalšou často prehliadanou vecou je, že **aj keď sa zrážková daň javí ako „jedna sadzba“, v skutočnosti sa sadzba odvíja od právnej kategórie príjmu a od obdobia, z ktorého zisk pochádza.** Finančná správa má k sadzbám dane vyberanej zrážkou vlastný prehľad a pri dividendách (typovo ako príjmy zdaňované podľa § 43) uvádza 7 % sadzbu pre relevantné kategórie príjmov, pričom metodické materiály zároveň upozorňujú na osobitnú 10 % sadzbu pre zisk vykázaný za obdobie začínajúce najskôr 1. 1. 2024 (v režime, ktorý riešia pri výplate v roku 2025). Prakticky to znamená, že „zrážková daň“ nie je synonymom „vždy 7 %“,

ale skôr synonymom mechaniky zdanenia, v ktorej sa sadzba dosadí až po určení správneho obdobia zisku.

**Ak je príjemcom právnická osoba, alebo ak ide o výplatu do zahraničia, pribúdajú ďalšie vrstvy** (rezidencia, zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, dokazovanie postavenia príjemcu). V tomto bode je však pre čitateľa dôležité hlavne to, aby pochopil, že v typickom tuземskom scenári fyzickej osoby je zrážka často „konečná“, ale iba vtedy, keď je správne určené obdobie zisku, správne určený príjemca a firma zvládne aj odvod a oznamovanie.

## Scenáre podľa príjemcu

Keď sa v spoločnosti rozhodne o rozdelení zisku, prvé otázky väčšinou bývajú, že koľko sa vyplatí, kedy sa vyplatí, či sa to dá rozdeliť v splátkach. Práve tu vzniká veľká časť praktických omylov, pretože podnikatelia si prirodzene prenášajú skúsenosť z najtypickejšieho scenára „slovenská s. r. o. vypláca slovenskému spoločníkovi – fyzickej osobe“, ktorý naozaj často pôsobí hladko. Lenže stačí, aby príjemca bol právnická osoba, alebo aby spoločník zmenil rezidenciu, a zrazu sa mení požiadavka na dokumenty, zodpovednosť platiteľa, aj to, či je zrážka naozaj konečná.

## Najprv scenár fyzickej osoby – rezidenta SR

Slovenská obchodná spoločnosť vypláca dividendy fyzickej osobe, ktorá je daňovým rezidentom SR. Tu je mechanika

## DAŇ Z PRÍJMOV

typicky nastavená tak, že **vyplácajúca spoločnosť je platiteľom dane, zrazí daň pri výplate a odvedie ju správcovi dane**, pričom u príjemcu sa tým spravidla daňová povinnosť považuje za vysporiadanú. Praktické riziko v tomto scenári nebýva v tom, že by niekto „zabudol“, že sa zráža daň, ale v tom, že sa zráža nesprávna sadzba (najmä, ak sa vypláca zisk z viacerých období) alebo sa zrazí daň z plnenia, ktoré dividendou vôbec nie je (napríklad ide o vyrovnací podiel, likvidačný zostatok alebo inú platbu spoločníkovi). Práve preto bolo také dôležité upratať pojmy v druhej časti – ak sa pomýli kvalifikácia plnenia, celá ďalšia „dividendová logika“ padá.

### Druhý scenár je fyzická osoba – nerezident SR

Ide o situáciu, keď slovenská spoločnosť vypláca dividendu do zahraničia. Na prvý pohľad to môže vyzeráť identicky, keďže stále ide o dividendu, stále ide o podiel na zisku, stále ide o výplatu zo slovenskej spoločnosti. V skutočnosti však do hry vstupujú **dve vrstvy**, ktoré menia praktickú náročnosť:

- **Prvou je vrstva rezidencie** – vyplácajúca spoločnosť musí vedieť, či príjemca je alebo nie je rezident SR, a pri nerezidentovi často rieši, či a ako sa uplatní medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, prípadne aký režim sa použije, keď príjemca relevantné dokumenty nepredloží.
- **Druhou je vrstva dôkazov** – pri nerezidentovi sa zrazu ukáže, že daňový výsledok nie je len o sadzbe, ale aj

o tom, či je spoločnosť schopná preukázať správnosť svojho postupu. V praxi je preto dôležité, aby tento scenár nebol riešený „na poslednú chvíľu“ v deň výplaty. Ak sa totiž dokumenty (najmä potvrdenia o daňovej rezidencii a podobne) riešia ex post, firma si často sama zvyšuje riziko, že zvolí konzervatívny postup so zrážkou podľa vnútroštátneho režimu a až následne sa bude komplikovane riešiť, čo s tým ďalej.

### Tretí scenár je právnická osoba ako príjemca dividendy

V podnikateľskej praxi ide často o **holdingovú spoločnosť**, o „medzičlánok“ v skupine, alebo o situáciu, keď spoločníkom slovenskej s. r. o. je iná s. r. o. Táto situácia býva citlivá nie preto, že by dividendy pre právnické osoby automaticky znamenali vyššiu daň ale preto, že takmer vždy sa s nimi spája ďalší krok – **holding dividendy buď reinvestuje, alebo ich ďalej vypláca fyzickým osobám, alebo nimi financuje skupinu**. A práve reťazenie platieb zvyšuje význam toho, aby bolo jasné, kto je v skutočnosti príjemcom ekonomického prospechu, ako sa jednotlivé výplaty dokumentujú a či sa pri každom kroku drží správny režim. V praxi tu vzniká riziko najmä vtedy, keď sa spoločnosti správajú ako keby „dividenda je vždy len zrážka a vybavené“, a pritom sa ignorujú osobitosti právnických osôb, ich účtovné a daňové väzby a najmä to, že režim u príjemcu môže byť odlišný od režimu u fyzickej osoby.

### Štvrtý scenár, ktorý je čoraz bežnejší, je „zmena statusu príjemcu v čase“

Spoločník bol rezident SR, ale medzičasom sa presťahoval. Alebo spoločníkom bola fyzická osoba a následne sa urobila reorganizácia vlastníckej štruktúry, takže pri výplate v danom roku už prijíma dividendu právnická osoba.

Pri dividendách je tento moment dôležitý, pretože sa prirodzene miešajú tri časové osi:

- obdobie, za ktoré vznikol zisk,
- obdobie, kedy bolo rozhodnuté o rozdelení zisku, a
- moment, keď sa dividendu vypláca konkrétnej osobe.

**Ak sa príjemca medzičasom zmení** (rezidenciou, právnou formou alebo vlastníckou štruktúrou), **treba to zachytiť v dokumentoch a procesoch** tak, aby postup platiteľa obstál. V praxi totiž kontrola nerieši „pocit firmy“, že postupovala správne, ale to, či má firma v rukách dôkazy a či sú jej kroky konzistentné.

### Časovanie a dokumentácia

Ak by sa dividendy dali zhrnúť do jednej praktickej poučky, bola by to táto: dividendu je taká „čistá“, ako čistá je jej stopa. To znamená, že nestačí mať dobrý úmysel, nestačí ani mať správnu sadzbu „v hlave“. Potrebne sú zosúladené tri vrstvy:

- korporátne rozhodnutia,
- účtovné zachytenie a
- bankovú realitu.

Ak sa tieto vrstvy rozídu, dividendy sa z príjemnej a predví-

dateľnej distribúcie zisku zmenia na tému, ktorá sa pri kontrole vysvetľuje ťažko, a často už len opravne.

**Prvou vrstvou je korporátna vrstva, teda rozhodnutie o tom, že zisk sa rozdeľuje, a z ktorého obdobia sa rozdeľuje.** Prakticky tu ide o dve základné veci:

- schválenie účtovnej závierky a
- rozhodnutie o rozdelení výsledku hospodárenia.

Aj keď si podnikatelia často myslia, že „zisk je zisk“, daňovo je kritické, aby bolo v rozhodnutí jasné, či sa rozdeľuje zisk za konkrétne účtovné obdobie, alebo sa rozdeľuje aj nerozdeliteľný zisk minulých rokov. V okamihu, keď spoločnosť vypláca viac období naraz, musí byť schopná spätne preukázať, ktorá časť výplaty patrí ku ktorému roku zisku. Ak v rozhodnutí stojí len jedna suma bez priradenia k obdobiam, spoločnosť si sama vytvára zónu neistoty: bude ťažšie odôvodniť, prečo použila určitú sadzbu na celý objem, a ešte ťažšie bude odôvodniť, prečo sa zrážalo práve tak a nie inak.

**Druhou vrstvou je účtovná vrstva, ktorá je pri dividendách často prehliadaná, pritom je v praxi rozhodujúca.** Účtovníctvo je totiž „pamäť“ spoločnosti – nie v zmysle internej logiky, ale v zmysle dôkazov. Ak má spoločnosť nerozdelené zisky z viacerých rokov, mala by mať v účtovníctve takú evidenciu, ktorá umožní rozlíšiť, čo je zisk bežného roka a čo je nerozdeliteľný zisk minulých rokov. V okamihu, keď sa rozhodne vyplácať, musí sa tento prí-

beh preklopiť aj do účtovných zápisov tak, aby sa dali prečítať rovnako – čo sa schválilo na rozdelenie, v akej výške a z akého obdobia. Ak účtovníctvo nedokáže oddeliť tieto vrstvy, často sa potom v praxi „zjednoduší“ aj daň, keďže sa použije jedna sadzba, jedna zrážka, jedno oznámenie – a firma dúfa, že to prejde. Problém je, že pri dividendách sa kontrola typicky pozera na súlad:

rozhodnutie – účtovníctvo – výplata.

**Tretou vrstvou je realita výplaty, teda bankové prevody a ich štruktúra.** Aj keď spoločnosť urobí všetko správne na papieri, stále môže spraviť chybu v exekúcii. Napríklad vyplatí jednu sumu v jednej platbe, aj keď rozhodnutie hovorí o dvoch „balíkoch“ zisku z rôznych období. Alebo vypláca v splátkach, pričom v praxi nie je jasné, či splátky patria k rovnakému zisku alebo sa v čase prelínajú. Pri splátkach je obzvlášť dôležité, aby spoločnosť mala interné pravidlo, ktoré zabráni „miešaniu“ období. Inak sa môže stať, že prvé splátky sa zrážajú jednou sadzbou a ďalšie splátky zrazu inou – nie preto, že by to tak malo byť, ale preto, že sa v priebehu roka zmenilo chápanie toho, čo sa vlastne vypláca.

**S časovaním súvisí aj praktický moment oznamovania a odvodu zrážkovej dane.** Výplata dividend nie je jednorazová udalosť v zmysle „poslali sme peniaze“. Je to proces, v ktorom platiteľ dane zrazí daň, odvedie ju a podá oznámenie v príslušných lehotách. **Pri výplate v splátkach sa tento proces**

**opakuje podľa toho, v ktorom mesiaci bola vyplatená konkrétna časť.** To je dôležité aj organizačne, ak firma vypláca dividendy v niekoľkých mesiacoch, nesmie to administratívne „zlievať“ do jedného momentu. Každá výplata má svoju vlastnú zrážku, vlastný odvod a vlastné oznámenie, a práve tu vznikajú chyby, ktoré sú zbytočné aj vtedy, keď je sadzba správna.

Samostatnou kapitolou dokumentácie je situácia, keď sa vypláca do zahraničia alebo keď sa príjemca v čase mení. **V takom prípade sa „stopa“ rozširuje aj o dôkazy k rezidencii a postaveniu príjemcu.** Praktická skúsenosť hovorí, že spoločnosti, ktoré si tieto dokumenty vyžadujú a archivujú ešte pred výplatom, majú neskôr omnoho jednoduchšiu pozíciu – nielen pri kontrole, ale aj pri internom vysvetľovaní:

- Prečo sa uplatnila taká či oná sadzba?
- Prečo sa zrážalo alebo nezrážalo?
- Prečo sa postupovalo práve týmto spôsobom?

Na záver tejto časti sa hodí jedna „mechanická“ pomôcka, ktorú možno napísať aj do interného HR/finance postupu, a to, že pri dividendách sa vždy oplatí udržať konzistenciu medzi tromi vetami.

**Prvá veta je veta z rozhodnutia:** „Rozdeľujeme zisk za obdobie X vo výške Y.“

**Druhá veta je veta z účtovníctva:** „Zachytili sme záväzok vyplatiť dividendy z tohto konkrétneho zisku.“



**Tretia veta je veta z banky:** „Vyplatili sme presne to, čo sme schválili, a vieme to priradiť k obdobiu.“

Ak tieto tri vety sedia, dividendy sú spravidla administratívne aj daňovo pokojná téma. Ak nevidia, firma si vyrába sporový priestor tam, kde ho vôbec nepotrebuje.

### Najčastejšie chyby, ktoré sa pri dividendách opakujú

Najčastejšia chyba pri dividendách nebyva v neznalosti, ale v rutine. Firma má zisk, spoločníci chcú peniaze, účtovníctvo to „nejako“ zaučtuje, banka to „nejako“ pošle, a až potom sa rieši, či bola zrážka správna. Kým ide o jediný rok zisku a jediného slovenského spoločníka – fyzickú osobu, môže to prejsť bez problémov. Lenže **dividendy majú tú vlastnosť, že akonáhle sa objaví druhé obdobie zisku, druhý typ príjemcu alebo druhý štát, rutinný postup začne produkovať systematické chyby.** A tie sú nepríjemné práve preto, že sa im dá ľahko predísť.

**Prvou chybou je „jedna suma, jeden rok, jedna sadzba“** aj vtedy, keď ide o viac období. Spoločnosť vypláca v jednom roku zisk z viacerých rokov, ale celú sumu zdaní jednou sadzbou, lebo v rozhodnutí o rozdelení zisku nie je rozpis, alebo preto, že sa rozpis stratil medzi rozhodnutím, účtovníctvom a výplacou.

*Napríklad: V praxi to vzniká tak, že valné zhromaždenie schválilo rozdelenie zisku a zároveň „aj niečo z minulosti“, no v texte rozhodnutia sa to uvedie jednou vetou bez rozlíšenia. Účtovníctvo potom síce vie, že existuje nerozdelený zisk minulých rokov, ale pri výplate sa pošle jedna suma a použije sa jedna sadzba. Problém sa objaví až neskôr – keď niekto položí otázku, prečo sa na celý objem použila sadzba, ktorá zodpovedá len jednej časti vyplácaného zisku.*

**Druhou chybou je nejasný právny dôvod plnenia.** Mnohé firmy používajú slovo „dividenda“ na všetko, čo ide spoločníkovi, ale práve pri kontrolách je podstatné, aby sa dalo preukázať, že išlo skutočne o podiel na zisku. Ak sa vypláca vyrovnací podiel, likvidačný zostatok, alebo ak sa spoločníkovi preplácajú náklady či vyplácajú úroky z pôžičky, ide o iné režimy. Keď sa však v účtovníctve alebo v bankových prevodoch zjednodušene označí všetko ako „dividenda“, vznikne dôkazná medzera: daňový režim sa použije podľa predstavy, nie podľa kvalifikácie.

*Napríklad: V praxi sa to deje aj tak, že spoločnosť má v zmluvách so spoločníkom rôzne vzťahy naraz – spoločník je zároveň konateľ, zároveň dodávateľ, zároveň veriteľ z pôžičky – a jednotlivé plnenia sa potom miešajú.*

**Tretou chybou je „dividenda ako pravidelný príjem“ bez rešpektu k formálnym krokom.** Zisk sa dá rozdeliť až po splnení korporátnych a účtov-

ných predpokladov. Ak sa však spoločníkovi „posielajú peniaze“ priebežne počas roka a až spätne sa to chce „prekryť“ rozhodnutím o rozdelení zisku, firma si sama vytvára problém. Niekedy sa tieto platby označia ako preddavky na dividendy, inokedy ako pôžičky, inokedy sa to nechá otvorené. Spätne vysvetľovanie býva ťažké, pretože kontrola sa bude pýtať: aký bol dôvod v momente výplaty a či bol tento dôvod vôbec možný. Aj keď sa dá v niektorých situáciách pracovať s preddavkami na podiely na zisku, musí to byť právne a účtovne ošetrené, nie len „veríme, že zisk bude“.

**Štvrtou chybou je podcenenie oznamovania a procesnej stránky zrážkovej dane.** V typickom tuzemskom scenári je zrážková daň mechanicky jasná, a práve preto sa často administratívne podcení. Firma síce zrazí správnu daň, ale zmešká odvod, alebo zmešká oznámenie, alebo sa popletú mesiace pri výplate po častiach. Vzniká tak problém, ktorý nie je o sadzbe, ale o procese. A tento problém je zbytočný, pretože **dividendy sú spravidla plánovateľná udalosť – nie náhodný výdavok, ktorý prekvapí účtovníctvo.**

**Piatou chybou je cezhraničná výplata bez dokumentov.** Pri výplate nerezidentovi sa často začne riešiť rezidencia a „papierovanie“ až v momente, keď už spoločník čaká na peniaze. Spoločnosť potom stojí pred nepríjemnou voľbou:

- buď vyplatí bez toho, aby mala doklady, alebo
- zrazí daň konzervatívne a následne sa bude riešiť, či sa daľa uplatniť zmluva o zame-



dzení dvojitého zdanenia, a čo s tým ďalej.

Ak sa do toho pridá ešte skupinová štruktúra (napríklad zahraničný holding), vzniká ďalšia vrstva: kto je skutočným príjemcom a aké dokumenty sú potrebné. Firmy často chybujú nie preto, že by nechceli postupovať správne, ale preto, že tento proces nemajú vopred nastavený a riešia ho v krízovom režime.

Šiestou chybou je zmena rezidencie spoločníka „bez dopadu“. Veľmi typické je, že človek sa presťahuje do zahraničia, ale spoločnosť ho stále vníma ako slovenského spoločníka a vyplatí mu dividendu rovnako ako predtým. Pri zmene rezidencie však treba riešiť, či je príjemca nerezident, či sa uplatní zmluva, či treba potvrdenie o rezidencii a či sa zmení aj spôsob vykazovania. Najmä v rokoch, keď spoločnosť vypláca zisk z viacerých období, sa tento scenár stáva veľmi citlivým, keďže sa mieša časová os zisku s časovou osou rezidencie príjemcu a zrazu nestačí jeden „automatický“ postup.

Siedmou chybou je „dôkazná stopa“ slabšia než samotný výpočet. V mnohých kontrolách totiž nejde o to, že by firma nevedela matematicky zrátať daň. Ide o to, že firma nevie preukázať, z ktorého zisku sa vypláca, že rozhodnutie o rozdelení zisku bolo v správnom rozsahu, že výplata korešpondovala s rozhodnutím a že sa správne priradili sadzby. Ak je dokumentácia čistá, kontrola býva vecná. Ak dokumentácia chýba alebo je rozporuplná, kontrola

začne spochybňovať aj to, čo by inak bolo banálne.

## Praktické príklady

### Príklad č. 1:

*Prvý modelový príbeh je spoločnosť, ktorá v jednom roku vypláca zisky z viacerých rokov. Predstavme si spoločnosť, ktorá mala v rokoch 2019 až 2023 stabilný zisk, no dividendy nevyplácala, pretože reinvestovala. V roku 2026 sa spoločníci rozhodnú urobiť „cash-out“ a vyplatiť časť nerozdelených ziskov minulých rokov a zároveň aj zisk za rok 2024.*

*Ekonomicky je to jednoduché: firma má peniaze, spoločníci ich chcú. Daňovo však nastáva moment, keď treba rozlíšiť, čo je výplata zo ziskov 2019 až 2023 a čo je výplata zo zisku 2024, pretože práve tieto „balíky“ môžu mať odlišný režim/sadzbu. Ak firma vyplatí jednu sumu bez rozpisu, riskuje, že použije jednu sadzbu na všetko a neskôr nebude vedieť preukázať, prečo to bolo správne. Ak však rozdelenie urobí s jasným rozpisom a aj pri výplate vie preukázať, ktorá časť patrí ku ktorému obdobiu, problém sa v princípe vyparí.*

### Príklad č. 2:

*Druhý modelový príbeh je spoločník, ktorý zmenil rezidenciu. Spoločník bol roky slovenským rezidentom, no v roku 2025 sa presťahoval do zahraničia a stal sa daňovým nerezidentom SR. Spoločnosť to „neprežila“ ako právnu udalosť, lebo spoločník ostal v Obchodnom registri SR zapísaný rovnako, len sa zmenila jeho adresa. V roku*

*2026 sa mu vypláca dividendy zo zisku za rok 2024.*

*Firma postupuje ako predtým, zrazí daň ako pri rezidentovi a výplatu vybaví. Problém je, že z hľadiska dane už nejde o rezidentský scenár. Firma mala najprv vyriešiť otázku rezidencie, dokumentovať ju, a až potom nastaviť postup pri zrážke a oznamovaní. V praxi sa tento scenár niekedy rieši konzervatívne – zrážkou podľa vnútroštátneho režimu – a následne sa príjemca snaží riešiť svoje vysporiadanie v štáte rezidencie. Lenže to už je komplikovanejší príbeh a často vzniká aj pocit „zdanili ma dvakrát“, ktorý je síce riešiteľný, ale administratívne ťažkopádny.*

### Príklad č. 3:

*Tretí modelový príbeh je holding ako príjemca a následné „pretekánie“ dividend. Slovenská operatívna spoločnosť vyplatí dividendu slovenskej holdingovej s. r. o., ktorá vlastní 100 % podiel. Holding následne vypláca dividendy fyzickým osobám – skutočným vlastníkom skupiny.*

*Ak sa na tento proces pozrieme povrchne, vyzerá to ako dva jednoduché kroky. Ak sa naň pozrieme dôkazne, vidíme dva samostatné daňové príbehy, ktoré musia byť každý zvlášť čisté: prvý krok je výplata medzi právnickými osobami (s vlastným režimom), druhý krok je výplata fyzickým osobám (s mechanikou zrážky a prípadne s rozlišovaním období zisku). V praxi sa chyba urobí najmä vtedy, keď sa obdobia zisku premiešajú. Operatívna spoločnosť vypláca zisk z viacerých rokov a holding potom vypláca ďalej „bez rozpisu“. Výsledkom je, že na úrovni fyzických osôb sa použije*

jedna sadzba a v účtovnom príbehu sa stratí, ktorý zisk sa vlastne dostal k finálnym vlastníkom.

### Príklad č. 4:

Štortý modelový príbeh je „plnenie spoločníkovi, ktoré nie je dividendou, ale všetci ho tak volajú“. Spoločník je zároveň konateľ a zároveň veriteľ spoločnosti, pretože jej v minulos-

ti požičal peniaze. Spoločnosť mu v jednom roku pošle väčšiu sumu a do poznámky dá „dividenda“. Účtovníctvo tú sumu následne zaúčtuje ako výplatu podielu na zisku a zrazí sa zrážková daň.

V realite však išlo o vrátenie pôžičky (a možno aj úrok). Zrazu máš nesprávne zdanený príjem a záro-

veň rozbitú dokumentáciu: bankový prevod hovorí jedno, zmluvy hovoria druhé, účtovníctvo tretie. Tento scenár je častejší, než sa zdá, najmä v malých firmách, kde jeden človek plní viac rolí a firemné a osobné financie sa ľahko „zlejú“. Prevencia je pritom jednoduchá: ešte pred výplatom si firma musí ujasniť titul plnenia a podľa toho nastaviť účtovanie aj daňový režim. ■

# DAŇOVÁ UZNATEĽNOSŤ VÝDAVKOV PODĽA ZÁKONA O DANI Z PRÍJMOV – INTERPRETAČNÉ PROBLÉMY A APLIKAČNÁ PRAX

Ing. Filip  
Stoviček, PhD.

Správne posúdenie daňovej uznateľnosti výdavkov patrí medzi základné otázky pri určovaní základu dane z príjmov podnikateľských subjektov. Napriek relatívne stručnej zákonnej definícii daňového výdavku vzniká v aplikačnej praxi množstvo interpretačných problémov, ktoré často vedú k sporom medzi daňovými subjektmi a správcom dane. Cieľom článku je analyzovať základné princípy daňovej uznateľnosti výdavkov podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej len „ZDP“), identifikovať najčastejšie sporné situácie v podnikateľskej praxi a poukázať na význam judikatúry pri výklade jednotlivých ustanovení zákona. Osobitná pozornosť je venovaná otázkam preukázateľnosti výdavkov, ich súvislosti s podnikateľskou činnosťou a dokumentácii výdavkov počas daňovej kontroly.

Jednou zo základných otázok pri určovaní základu dane z príjmov je **posúdenie, ktoré výdavky možno považovať za daňovo uznateľné**. Výdavky podnikateľských subjektov majú priamy vplyv na výšku základu dane, a tým aj na výslednú daňovú povinnosť. V slovenskom právnom poriadku je problematika daňovej uznateľnosti výdavkov upravená predovšetkým v ZDP. Tento zákon vychádza zo základného princípu, podľa ktorého možno za

daňový výdavok považovať len taký výdavok, ktorý bol vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

Hoci ide o pomerne jednoduchú definíciu, jej praktická aplikácia je často komplikovaná. Podnikateľské aktivity majú veľmi rôznorodý charakter a jednotlivé výdavky môžu mať rôznu mieru súvislosti s podnikateľskou činnosťou. V praxi preto často vznikajú spory medzi daňový-

mi subjektmi a správcom dane. **Správca dane môže spochybniť daňovú uznateľnosť výdavku najmä v prípadoch, keď:**

- výdavok nie je dostatočne preukázaný,
- existujú pochybnosti o jeho reálnom vynaložení,
- výdavok má charakter osobnej spotreby,
- výdavok nesúvisí priamo s podnikateľskou činnosťou.

Významnú úlohu pri interpretácii ZDP zohráva aj judikatúra

súdob. Rozhodnutia správnych súdob často poskytujú dôležité metodické usmernenia pre správcu dane aj pre podnikateľské subjekty.

## Základná definícia daňového výdavku

Každý systém dane z príjmov stojí na elementárnej otázke: ktoré výdavky možno považovať za také, ktoré oprávnené znižujú príjem podliehajúci zdaneniu. Hoci sa táto otázka môže na prvý pohľad javiť ako technická, v skutočnosti ide o jedno z najpraktickejších a zároveň najspornejších miest daňového práva. Práve pri posudzovaní výdavkov sa stretáva účtovné hľadisko na hospodárenie podniku s právnym pohľadom na základ dane. V podnikateľskej realite vzniká veľké množstvo nákladov, ktoré sú z hľadiska fungovania firmy úplne prirodzené. Nie všetky však musia byť automaticky uznané aj na daňové účely. Medzi účtovným a daňovým hľadiskom totiž neexistuje úplná totožnosť. **Účtovníctvo sleduje verné zachytenie hospodárskej reality, zatiaľ čo daňové právo pracuje s vlastnými pravidlami, ktoré určujú, ktoré výdavky možno uplatniť pri zisťovaní základu dane.** Táto odlišnosť je zdrojom viacerých praktických problémov a vysvetľuje, prečo je výklad pojmu daňového výdavku taký významný.

Základná definícia daňového výdavku vychádza z myšlienky, že uznať možno len taký výdavok, ktorý slúži na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov, bol vynaložený daňovníkom preukáza-

teľne a je zachytený v účtovníctve alebo v zákonom predpokladanej evidencii. Táto definícia v sebe spája vecný aj formálny rozmer.

Vecný rozmer spočíva v hospodárskom účele výdavku. **Nestačí, že podnikateľ niečo kúpil alebo zaplatil; rozhodujúce je, prečo to urobil a aký vzťah má daný náklad k jeho príjmom.** Formálny rozmer je zase spojený s dokazovaním a evidovaním výdavku. **Výdavok musí byť identifikovateľný, doložený a správne zachytený tak, aby bolo možné overiť jeho výšku, časové zaradenie aj súvislosť s podnikateľskou činnosťou.** Z tejto definície možno odvodiť tri základné predpoklady daňovej uznateľnosti:

1. Výdavok musí byť skutočný a preukázaný.
2. Výdavok musí existovať jeho racionálna väzba na zdaniteľné príjmy.
3. Výdavok musí byť správne zaúčtovaný alebo zaevidovaný.

Až splnenie všetkých týchto predpokladov vytvára priestor na to, aby mohol byť konkrétny náklad uznaný na daňové účely.

## Preukázateľnosť výdavku

Spomedzi všetkých predpokladov daňovej uznateľnosti má práve preukázateľnosť v praktickom živote podnikateľa osobitné postavenie. Dôvod je jednoduchý. Kým otázka súvislosti výdavku s podnikateľskou činnosťou býva často predmetom právneho a ekonomického posudzovania, otázka preukázateľnosti býva prvým a naj-

tvrdším filtrom. **Ak daňovník nevie presvedčivo preukázať, že výdavok skutočne vznikol a v akej podobe vznikol, ďalšia úvaha o jeho daňovej uznateľnosti sa v podstate stáva bezpredmetnou.** Nestačí teda, aby podnikateľ tvrdil, že určitý náklad vynaložil. Musí byť schopný toto tvrdenie podložiť spôsobom, ktorý obstojí aj pri neskoršom preverovaní.

Na prvý pohľad môže táto požiadavka pôsobiť samozrejme. V účtovnej a podnikateľskej praxi sa predsa bežne pracuje s faktúrami, pokladničnými dokladmi, bankovými výpismi a internými účtovnými záznamami. Skutočný význam preukázateľnosti je však podstatne širší. Nejde iba o formálnu existenciu listiny, ale o schopnosť doložiť celý skutkový príbeh výdavku. Inými slovami, **daňovník by mal vedieť ukázať, čo bolo predmetom plnenia, kto ho poskytol, kedy bolo poskytnuté, v akom rozsahu bolo poskytnuté, prečo bolo obstarané a akým spôsobom súviselo s jeho vlastnou činnosťou.** Až vtedy možno hovoriť o dôkazne pevnom základe.

Preukázateľnosť teda nemožno redukovať na otázku, **či existuje účtovný doklad.** Samotná faktúra je iba záznamom o tom, že niekto niečo fakturoval. Ešte sama osebe však neodpovedá na otázku, či deklarované plnenie bolo reálne poskytnuté, či bolo poskytnuté v rozsahu uvedenom na doklade a či bolo poskytnuté práve tomu subjektu, ktorý si výdavok uplatňuje. Rozdiel medzi formálnym a materiálnym preukázaním je v daňovej praxi zásadný. Formál-



ne možno mať všetky doklady v poriadku, no ak z nich nevyplýva reálny obsah transakcie, dôkazná situácia zostáva slabá.

Tento rozdiel sa najvýraznejšie prejavuje pri porovnaní jednoduchých a zložitejších hospodárskych operácií. Pri obstaraní tovaru alebo materiálu je dôkazný reťazec spravidla pomerne čitateľný. Existuje objednávka alebo kúpna dohoda, faktúra, dodací list, skladový príjem, následný výdaj do spotreby alebo predaj konečnému zákazníkovi. Jednotlivé kroky na seba naväzujú a vytvárajú logický celok. Ak podnikateľ nakúpi napríklad suroviny na výrobu, ich existencia a využitie sa zvyčajne prejaví aj v skladovej evidencii, vo výrobnom procese a napokon vo výnosoch z predaja výrobkov. Preukazovanie takéhoto nákladu je preto vo väčšine prípadov relatívne priamočiare.

Úplne iná situácia nastáva **pri nehmotných plneniach**. Práve tam býva preukázateľnosť najcitlivejšia. Ak podnikateľ uplatňuje výdavky na poradenstvo, marketing, manažérske služby, školenia, analýzy, strategické konzultácie, coaching alebo rôzne tvorivé a intelektuálne činnosti, dôkazná hodnota samotnej faktúry býva obmedzená. Z formulácií ako „poradenské služby“, „marketingová podpora“ alebo „manažérske činnosti“ totiž často nemožno presne zistiť, čo sa pod nimi v skutočnosti skrýva. **Čím abstraktnejšie je označenie služby, tým väčší priestor vzniká pre pochybnosti.**

Práve preto treba preukázateľnosť vnímať ako súbor viacerých dôkazných vrstiev.

**Prvou vrstvou sú formálne dôkazy.** Sem patria účtovné doklady, zmluvy, objednávky, cenové ponuky, bankové výpisy, interné schvaľovacie dokumenty a ďalšie písomnosti, ktoré potvrdzujú, že došlo k určitej transakcii a že bola zachytená v účtovníctve.

**Druhou vrstvou sú vecné dôkazy.** Tie majú omnoho väčší význam pri dokazovaní skutočného obsahu plnenia. Môžu mať podobu odovzdanej štúdie, prezentácie, reklamného výstupu, analytického materiálu, záznamu zo školenia, preberacieho protokolu, technickej dokumentácie, pracovného výstupu alebo e-mailovej komunikácie, z ktorej je zrejmé, čo bolo riešené a aký výsledok bolo potrebné dosiahnuť.

**A napokon treťou vrstvou býva vnútorná logika transakcie** – teda odpoveď na otázku, prečo podnikateľ službu alebo tovar potreboval a ako ju využil vo vlastnej činnosti.

Preukázateľnosť preto nemožno chápať izolovane od ekonomického a organizačného kontextu. Výdavok je dôkazne presvedčivý vtedy, keď nielen formálne existuje, ale zároveň zapadá do podnikateľského príbehu daňovníka.

***Praktický príklad:** Ak si výrobná spoločnosť objedná technickú analýzu výrobného procesu, možno prirodzene očakávať, že takýto výdavok bude mať miesto v jej prevádzke.*

*Ak si však tá istá spoločnosť objedná veľmi neurčité „strategické poradenstvo“ za vysokú sumu*

*bez akéhokoľvek zjavného výstupu, bude musieť jeho potrebu a rozsah vysvetľovať omnoho dôkladnejšie. Daňová kontrola totiž nehodnotí len papierovú existenciu dokladu, ale aj jeho vierohodnosť v kontexte celej podnikateľskej reality.*

Dôležitou súčasťou preukázateľnosti je aj identifikácia osoby alebo subjektu, ktorý plnenie poskytol. V podnikateľskej praxi sa niekedy podceňuje, že **nestačí vedieť, komu bola zaplatená faktúra.** Podnikateľ by mal vedieť preukázať aj to, **kto konkrétne plnenie vykonal alebo zabezpečil**, najmä ak ide o odborné alebo rozsahovo významné služby. Táto otázka je dôležitá hlavne pri subdodávateľských reťazcoch, externých konzultantoch a plneniach, pri ktorých nie je výsledok fyzicky uchopiteľný. Ak nevie podnikateľ rozumne vysvetliť, kto službu poskytol a ako bola dodaná, jeho dôkazná pozícia sa oslabuje.

Samostatnú rovinu predstavuje **rozsah plnenia**. Ani tu totiž nemusí byť účtovný doklad sám osebe postačujúci. **Faktúra môže obsahovať cenu, ale nemusí dostatočne vypovedať o tom, čo všetko bolo v tejto cene zahrnuté.** Pri jednoduchých nákupoch to obvykle neprekáža, pretože rozsah je zrejмый z povahy tovaru. Pri službách však môže byť situácia odlišná. Ak je na faktúre uvedená suma za „mesačné poradenské služby“, z takého označenia nie je zrejmé, koľko hodín bolo odpracovaných, aké témy sa riešili, kto sa na poskytovaní služby podieľal a aký bol konkrétny výsledok.

Čím vyššia cena, tým presnejšie by mal byť rozsah plnenia zdokumentovaný.

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že dôkazná povinnosť nemá absolútne jednotnú podobu pri každom náklade. Nie je rozumné požadovať rovnakú mieru dokumentácie pri kúpe kancelárskeho papiera ako pri obstaraní zložitej podnikateľskej analýzy za desaťtisíce eur. Sila dôkazov by mala byť primeraná rizikovosti a povahe konkrétneho výdavku. Pri bežných prevádzkových nákladoch postačuje štandardná účtovná dokumentácia. Pri nákladoch neobvyklých, významných, jednorazových alebo nehmotných je však prirodzené očakávať dôkaznú výbavu širšieho rozsahu.

Prakticky to znamená, že podnik by mal pri významnejších nákladoch myslieť na dokazovanie už v okamihu ich vzniku, nie až dodatočne pri kontrole. Ak sa zmluva uzatvára neurčito, bez konkrétneho vymedzenia plnenia, ak sa výstupy zo služby nepreberajú a ak sa komunikácia nearchivuje, vzniká dôkazné oslabenie, ktoré sa už späť veľmi ťažko napravuje. Mnohé daňové spory nevznikajú preto, že by plnenie neexistovalo, ale preto, že podnikateľ nevie po čase preukázať jeho obsah, rozsah alebo praktické využitie. To je zásadný rozdiel. Daňové právo často nesankcionuje samotné vynaloženie výdavku, ale zlyhanie v jeho dokazovaní.

Osobitný význam má **preukázateľnosť aj z hľadiska časového odstupu**. Výdavok, ktorý sa v okamihu svojho vzniku javí podnikateľovi úplne samo-

zrejmy, môže byť o dva alebo tri roky neskôr veľmi ťažko rekonštruovateľný. Ľudia vo firme sa zmenia, e-maily sa stratia, interné dôvody obstarania služby sa zabudnú a zostane len formálny doklad. Práve preto by dokumentácia nemala byť vnímaná ako zbytočný formalizmus, ale ako forma podnikovej pamäte. Dobrý dôkazný systém chráni firmu pred tým, aby v budúcnosti nedokázala vysvetliť vlastné rozhodnutia.

Preukázateľnosť výdavku je preto oveľa viac než technická požiadavka na existenciu účtovného dokladu. Je to schopnosť podnikateľa obhájiť realitu konkrétnej hospodárskej operácie v celej jej šírke. Zahŕňa preukázanie samotného vzniku nákladu, jeho výšky, predmetu, rozsahu, dodávateľa, účelu aj väzby na vlastnú činnosť. Práve v tomto širšom zmysle sa ukazuje, že ide o základnú podmienku daňovej uznateľnosti. Ak nie je splnená, ostatné úvahy o vecnej súvislosti či správnom zaúčtovaní strácajú pevný základ.

### ➤ Príklady z praxe

*Predstavme si spoločnosť, ktorá si objedná marketingovú kampanь na podporu nového produktu. Ak má k dispozícii iba faktúru s označením „marketingové služby“, jej dôkazná situácia bude pomerne slabá. Ak však k tejto faktúre existuje zmluva, v ktorej je opísaný predmet kampane, mediaplán, grafické návrhy, schválenie kampane, výstupy zo sociálnych sietí, report o zásahu cieľovej skupiny a interné vyhodnotenie, z ktorého vyplý-*

*va, že kampanь smerovala ku konkrétnemu produktu a bola súčasťou obchodnej stratégie, ide už o úplne inú úroveň preukázania. V oboch prípadoch pritom môže ísť o ten istý hospodársky výdavok. Rozdiel je v tom, či podnikateľ vie presvedčivo doložiť jeho skutočný obsah.*

*Rovnako možno uvažovať pri poradenskej službe. Jedna firma bude mať len všeobecnú faktúru za „konzultačné služby“, druhá okrem nej aj zápisy zo stretnutí, vypracované stanoviská, pripomienky k interným procesom, návrhy riešení a rozhodnutia vedenia, ktoré z týchto výstupov vychádzajú. Kým v prvom prípade bude preukázateľnosť otázná, v druhom prípade sa vytvára oveľa pevnejší základ pre obhajobu daňovej uznateľnosti.*

## Vzťah výdavku k zdaniteľným príjmom

Vzťah k zdaniteľným príjmom predstavuje najzákladnejšiu podstatu daňového výdavku. Daňové právo nepracuje s logikou, podľa ktorej by sa uznával každý náklad, ktorý podnikateľ považuje za užitočný alebo rozumný. **Uznáva len tie náklady, ktoré možno vecne spojiť s dosahovaním, zabezpečením alebo udrzaním príjmov**, ktoré podliehajú dani. Ide teda o materiálny test, ktorý núti pozerať sa na výdavok nielen ako na účtovnú položku, ale ako na nástroj podnikateľskej činnosti.

V praxi je táto podmienka mimoriadne významná, pretože práve pri nej sa rozhoduje o osude mnohých hraničných nákla-

## DAŇ Z PRÍJMOV

dov. Náklady na marketing, poradenstvo, vzdelávanie, reprezentáciu, prenájmy, technické zabezpečenie či služby v rámci skupiny spoločností nebývajú sporné preto, že by neexistovali, ale preto, že sa pri nich vedie spor o ich podnikateľský účel a reálnu väzbu na príjmy. Výklad tejto podmienky je preto rozhodujúci nielen pre daňové kontroly, ale aj pre každodenné interné rozhodovanie firiem.

Ak sa hovorí, že výdavok musí byť vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov, nejde o tri úplne oddelené kategórie, ale o tri pohľady na podnikateľský účel nákladu. Výdavok môže slúžiť na priamu tvorbu príjmu, môže vytvárať podmienky na to, aby sa príjem dosahoval aj v budúcnosti, alebo môže chrániť už existujúci zdroj príjmov pred oslabením či stratou. Všetky tri situácie spája to, že výdavok má vecnú funkciu vo vzťahu k podnikaniu a nie je vynaložený iba z osobných, spotrebných alebo inak nepodnikateľských dôvodov.

Táto podmienka v sebe nesie dôležitý odkaz: daňovo významný nie je akýkoľvek výdavok, ale len taký, **ktorý má z hľadiska podnikania racionálny a obhájitelný cieľ**. Nestačí preto len preukázať, že firma niečo zaplatila. Musí byť zároveň zrejmé, prečo to zaplatila a akú úlohu mal daný náklad zohrať v jej ekonomickej činnosti. Inak povedané, daňové právo sa nepýta len „či“, ale aj „načo“.

Práve preto je vzťah výdavku k príjmom materiálnej jadrom daňovej uznateľnosti. Kým do-

klady a evidencia odpovedajú na otázku formy, táto podmienka odpovedá na otázku obsahu. Až keď je zrejmé, že výdavok má podnikateľský účel vo vzťahu k zdaniteľným príjmom, možno pokračovať v jeho ďalšom posudzovaní.

V niektorých prípadoch je vzťah výdavku k príjmu bezprostredný a zjavný. Ide najmä o tie situácie, keď výdavok vstupuje priamo do procesu tvorby konkrétneho výnosu.

**Typickým príkladom** je nákup tovaru na ďalší predaj, nákup surovín na výrobu, mzda pracovníka podieľajúceho sa na výrobe, prepravné pri dodávke tovaru zákazníkovi alebo provízia za sprostredkovanie konkrétneho obchodu. Pri takýchto nákladoch býva väzba na príjem pomerne ľahko uchopiteľná. Existuje totiž priamy hospodársky sled: bez vynaloženia daného nákladu by buď nebolo možné dosiahnuť príjem vôbec, alebo by nebolo možné dosiahnuť ho v konkrétnej podobe.

Tento typ väzby je v daňovej praxi spravidla najmenej problematický, pretože sa dá dobre doložiť obchodnými a účtovnými dokladmi a často je zrejmý už z povahy činnosti daňovníka. Ani pri priamej väzbe však nemožno rezignovať na opatrnosť. To, že určitý druh nákladu býva bežne spájaný s tvorbou príjmov, ešte neznamená, že každý konkrétny výdavok v tejto kategórii bude automaticky uznateľný. Aj tu treba skúmať, či konkrétny náklad skutočne súvisel s podnikaním toho daňovníka, ktorý si ho uplatňuje, a či nejde o náklad, ktorého

formálne označenie iba navonok vzbudzuje dojem podnikateľskej súvislosti.

**Významnejšou a zároveň spornejšou oblasťou je nepriama väzba výdavku na príjem.** V podnikaní totiž existuje rozsiahla skupina nákladov, ktoré síce nevytvárajú výnos priamo, ale vytvárajú podmienky, bez ktorých by podnikanie nebolo možné, nebolo by stabilné alebo by bolo vystavené neprimeraným rizikám. Práve tieto výdavky slúžia na zabezpečenie alebo udržanie príjmov.

Do tejto skupiny patria napríklad:

- náklady na nájom kancelárií,
- energie,
- administratívne služby,
- účtovníctvo,
- právnu podporu,
- informačné technológie,
- servis zariadení,
- poistenie,
- odborné školenia zamestnancov,
- marketing,
- bezpečnostné opatrenia či interné kontrolné systémy.

Každý z týchto nákladov **plní určitú podpornú funkciu v podnikateľskom organizme**. Hoci nemožno povedať, že by jeden konkrétny výdavok automaticky vytváral konkrétnu tržbu, možno rozumne obhájiť, že bez neho by podnikateľská činnosť nebola vykonávaná riadne, efektívne alebo bezpečne. Práve pri nepriamych nákladoch sa najvýraznejšie ukazuje, že medzi výdavkom a príjmom nemusí existovať mechanická, okamžitá a číselne presne uchopiteľná návratnosť. Podnikanie totiž nie je matematický model,



v ktorom by každý jeden náklad mal svoju samostatnú a okamžitú merateľnú odmenu. Podnikateľ často vynakladá náklady v očakávaní budúceho prínosu, na ochranu existujúcej činnosti alebo na vytvorenie podmienok pre jej ďalší rozvoj. Daňové právo túto realitu rešpektuje, pokiaľ je takýto účel rozumne a objektívne obhájiteľný.

Dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu ako tri roviny jedného testu. Pri výklade tejto podmienky je užitočné rozlišovať medzi tromi funkciami výdavku.

**Prvou je dosiahnutie príjmu.** Sem patria náklady smerujúce k samotnej tvorbe výnosu, teda výdavky, ktoré pomáhajú získať zákazníka, dodať tovar alebo službu a zrealizovať obchod.

**Druhou funkciou je zabezpečenie príjmu.** Tu ide o náklady, ktoré vytvárajú predpoklady pre budúce príjmy, napríklad investície do organizácie predaja, budovania distribučnej siete, právnej ochrany alebo personálneho zabezpečenia činnosti.

**Treťou funkciou je udržanie príjmu.** Sem možno zaradiť náklady, ktoré chránia existujúci podnikateľský model, dobré meno, technickú spôsobilosť prevádzky, zákaznícke vzťahy alebo kontinuitu poskytovaných služieb. Tieto tri roviny nemožno oddeľovať príliš rigidne.

V praxi sa často prelínajú. Jeden a ten istý náklad môže v sebe spájať prvok zabezpečenia aj udržania príjmu. Napríklad investícia do modernizácie informačného systému môže súčasne zlepšiť budúci predaj aj chrániť

existujúcu prevádzku pred výpadkami. Dôležité je, že všetky tieto funkcie sú z hľadiska daňového práva legitímne, pokiaľ ich možno vecne spojiť s podnikateľskou činnosťou daňovníka.

### ➤ Príklady z praxe

*Obchodná spoločnosť nakúpi elektroniku na ďalší predaj. Tovar prijme na sklad, následne ho predáva zákazníkovi a dosahuje z neho tržby. V tomto prípade je vzťah medzi výdavkom na obstaranie tovaru a zdaniteľnými príjmami z jeho predaja bezprostredný. Ide o klasický príklad priamej väzby.*

*Spoločnosť prevádzkujúca internetový obchod investuje do ochrany svojho servera, zálohovania dát a kybernetickej bezpečnosti. Tieto náklady nevytvárajú samostatný predajný výnos, ale chránia platformu, cez ktorú spoločnosť svoje príjmy dosahuje. Vzťah k zdaniteľným príjmom je preto nepriamy, no z pohľadu podnikania nepochybný.*

*Firma uvedie na trh nový produkt a investuje do jeho propagácie. Kampaň sama osebe neprienesie okamžite očakávaný objem predaja. To však ešte neznamená, že reklamné náklady nemali vzťah k zdaniteľným príjmom. Ak bolo zjavné, že cieľom kampane bolo podporiť predaj nového produktu a osloviť zákazníkov, podnikateľský účel nákladu zostáva zachovaný, aj keď sa ekonomický efekt prejaví až neskôr alebo v menšom rozsahu.*

*Podnikateľ kúpi notebook, ktorý používa prevažne na vedenie firmy, komunikáciu s klientmi a spracovanie účtovných dokladov.*

*V takom prípade možno väzbu na príjmy obhájiť. Ak by však išlo o zariadenie obstarané predovšetkým pre súkromnú potrebu a podnikateľ by len dodatočne tvrdil, že sa „občas využije aj pracovne“, dôkazná sila podnikateľského účelu by bola výrazne slabšia.*

## Správne zaúčtovanie alebo zaevidovanie výdavku

Pri daňovej uznateľnosti výdavkov sa pozornosť často sústreďuje najmä na dve otázky:

1. či **bol náklad preukázateľne vynaložený** a
2. či **súvisí s dosahovaním zdaniteľných príjmov**.

Tretia podmienka, teda správne zaúčtovanie alebo zaevidovanie výdavku, býva niekedy vnímaná len ako technická formalita. Takýto pohľad je však zjednodušený a v aplikačnej praxi aj nebezpečný. **Účtovníctvo a evidencia nie sú pri dani z príjmov iba pasívnym záznamom toho, čo sa v podniku udialo.** Predstavujú systém, prostredníctvom ktorého sa hospodárske operácie stávajú preukázateľnými, kontrolovateľnými a časovo aj vecne zaraditeľnými. Ak výdavok nie je správne zachytený, vzniká problém nielen na úrovni účtovnej správnosti, ale aj na úrovni daňového posúdenia. Daňové právo totiž nepracuje len s ekonomickou realitou ako takou, ale s realitou, ktorá je zaznamenaná spôsobom umožňujúcim jej overenie. Práve preto nemožno túto podmienku redukovať na jednoduchú vetu, že náklad „musí byť

## DAŇ Z PRÍJMOV

v účtovníctve“. Správne zaúčtovanie alebo zaevidovanie znamená omnoho viac. **Znamená, že výdavok je zachytený správnym spôsobom, v správnom čase, v správnej výške a v takej evidencnej štruktúre, ktorá umožňuje pochopiť jeho povahu a väzbu na konkrétnu hospodársku operáciu.**

Požiadavka zachytiť výdavok v účtovníctve alebo evidencii má dvojité funkcie. Na jednej strane ide o funkciu identifikačnú. **Výdavok musí byť v systéme daňovníka dohľadateľný a odlišiteľný od iných operácií.** Na druhej strane ide o funkciu kontrolnú. Len výdavok, ktorý je riadne zaznamenaný, možno porovnať s predloženými dokladmi, s účelom jeho vynaloženia a s ďalšími skutočnosťami, ktoré sú rozhodujúce pre jeho daňové posúdenie. Správne zachytenie výdavku preto nie je samoučelnou formalitou. Vytvára most medzi dokladom a hospodárskou realitou. Ak tento most chýba, doklad síce môže fyzicky existovať, no jeho miesto v účtovnom a daňovom príbehu daňovníka zostáva nejasné. A práve v tomto okamihu vzniká priestor na pochybnosti.

**Evidenčné zachytenie má význam aj preto, že umožňuje zaradiť výdavok do konkrétneho obdobia.** Pri dani z príjmov totiž nie je podstatné len to, či náklad existuje, ale aj to, v ktorom zdaňovacom období sa má zohľadniť. **Chybné časové zaradenie môže viesť k tomu, že náklad síce vecne existuje, ale nebude možné uznať ho v tom období, v ktorom si ho daňovník uplatnil.** V niektorých prípadoch nejde teda o otázku, či je

náklad uznateľný vôbec, ale **či je uznateľný práve v konkrétnom čase a rozsahu.**

Pod pojmom správne zaúčtovanie nemožno rozumieť len technické „nahodenie“ nákladu do účtovného systému. Ide o zachytenie hospodárskej operácie spôsobom, ktorý rešpektuje jej obsah, časový moment, výšku a ekonomickú povahu. Inými slovami, náklad musí byť za triedený tak, **aby z jeho účtovného spracovania bolo zrejmé, čo predstavuje a s čím súvisí.**

**Prvou rovinou správneho zaúčtovania je časové hľadisko.** Náklad má byť zachytený v tom období, s ktorým vecne a časovo súvisí. Ak je zaúčtovaný v nesprávnom období, dochádza nielen k účtovnému pochybeniu, ale aj k riziku nesprávneho určenia základu dane. Časové zaradenie je obzvlášť dôležité pri službách poskytovaných na prelome období, pri opakovaných plneniach, pri predplatených službách alebo pri nákladoch, ktoré sa týkajú viacerých období.

**Druhou rovinou je vecné za triedenie.** Náklad musí byť zaevidovaný v takej štruktúre, ktorá zodpovedá jeho skutočnej povahe. Ak sa napríklad súkromné plnenie účtovne „zamaskuje“ ako prevádzkový výdavok, nejde len o chybnú klasifikáciu, ale aj o skreslenie daňového obrazu. Rovnako problematické je, ak sú významné služby evidované príliš všeobecne a bez bližšieho popisu. Takáto evidencia síce môže formálne existovať, ale z pohľadu budúcej daňovej kontroly neposkytuje dostatočné vysvetlenie.

**Tretou rovinou je správna výška nákladu.** Aj reálny a podnikateľsky odôvodnený výdavok môže byť sporný, ak nie je správne vyčíslený, rozdelený alebo pomerne priradený. To sa prejavuje napríklad pri nákladoch, ktoré majú podnikateľský aj súkromný prvok, pri rozpočítavaní spoločných výdavkov alebo pri uplatnení len časti nákladu v konkrétnom období.

Správne zachytenie výdavku má veľký význam aj z hľadiska daňovej kontroly. Daňová uznateľnosť totiž nie je posudzovaná len podľa toho, čo si podnikateľ pamätá alebo čo je schopný ústne vysvetliť. Rozhodujúce je, či jeho **tvrdenia majú oporu v záznamoch, ktoré vznikli riadne a v čase, keď sa hospodárska operácia uskutočnila.** Kvalitné účtovníctvo a evidencia preto nemožno vnímať len ako povinnosť voči štátu. Z hľadiska podniku ide aj o formu ochrany. Podnik, ktorý má náklady zachytené presne, systematicky a s vecným opisom, sa dostáva do výrazne lepšej pozície pri obhajobe svojho daňového stanoviska. Naopak, ak je evidencia neúplná, neprehľadná alebo príliš všeobecná, podnik sa stáva zraniteľným, aj keď jeho náklady boli v skutočnosti vynaložené oprávnene. Táto okolnosť býva v praxi veľmi podceňovaná.

Mnohí podnikatelia si uvedomia význam evidencie až v momente, keď majú spätne vysvetliť starší náklad. Vtedy sa ukáže, že síce existuje doklad, no chýba vecný opis, interné schválenie, poznámka o účele alebo jasné časové zaradenie. To, čo sa pri vzniku nákladu javilo ako

administratívna drobnosť, sa po rokoch môže zmeniť na zásadný dôkazný problém.

Je potrebné zdôrazniť, že správne zaúčtovanie samo osebe ešte neznamená, že výdavok je daňovo uznateľný. Môže ísť o náklad zachytený presne, v správnej výške a v správnom období, no ak nesúvisí s príjmami alebo nie je dostatočne preukázaný, jeho daňová uznateľnosť nebude daná. Rovnako však platí aj opačný záver: ani reálny a podnikateľsky logický náklad nemožno bezpečne obhájiť, ak nie je správne zachytený v účtovníctve alebo evidencii.

Z toho vyplýva dôležitá praktická poučka. Účtovné a evidenčné zachytenie nemožno chápať ako oddelenú technickú operáciu, ale ako súčasť celkového daňového príbehu výdavku. Správne účtovanie má podporovať schopnosť vysvetliť výdavok, nie ju nahrádzať. Čím väčšia je zhoda medzi dokladom, účtovným zachytením a reálnym obsahom nákladu, tým pevnejší je základ pre jeho daňové uznanie.

### Chyby v praxi

V aplikačnej praxi sa opakuje viacero chýb, ktoré oslabujú postavenie daňovníka.

Častou chybou je **zaúčtovanie nákladu v nesprávnom období**. Typické je to pri službách fakturovaných späť, pri predavkoch, pri opakovaných plneniach alebo pri nákladoch, ktoré sa týkajú dlhšieho časového úseku. Podnikateľ sa niekedy sústreďí len na dátum faktúry alebo úhrady, no zanedbá otázku, s ktorým obdobím náklad vecne súvisí.

Ďalším problémom je **príliš všeobecný opis nákladu**. Ak je v evidencii uvedené len neurčité označenie typu „služby“, „marketing“, „poradenstvo“ alebo „prevádzkové výdavky“, ide o zachytenie, ktoré môže byť formálne dostačujúce na zaúčtovanie, ale z hľadiska budúcej obhajoby je slabé. Takéto označenie nevysvetľuje podstatu plnenia a neumožňuje rýchlo identifikovať, s akou hospodárskou operáciou náklad súvisel.

Problémom býva aj **nesprávne priradenie nákladu do podnikateľskej sféry, ak má výdavok zmiešaný charakter**. Tu nestačí zaúčtovať celú sumu ako podnikateľský náklad. Potrebne je zvážiť, či časť výdavku nesmeruje aj do súkromnej sféry, a podľa toho upraviť jeho daňové posúdenie. Ak sa tak nestane, chyba v evidencii môže mať priamy dopad na základ dane.

### ➤ Príklady z praxe

*Živnostník si kúpi odborné publikácie, ktoré bezprostredne súvisia s predmetom jeho činnosti. Samotný obsah výdavku by mohol byť z hľadiska podnikania obhájitelný. Problém však nastane vtedy, ak doklad vôbec nezaeviduje alebo nevie preukázať, v ktorom období si ho chcel uplatniť. Z obsahovo relevantného nákladu sa tak stáva výdavok, ktorého postavenie je oslabené pre absenciu podnikateľského účelu, ale pre slabé evidenčné zachytenie. Ak by bol ten istý doklad riadne zaevidovaný, doplnený o stručný vecný opis a nadväzoval by na konkrétnu oblasť podnikania, jeho postavenie by bolo podstatne priaznivejšie.*

*Tento jednoduchý príklad ukazuje, že medzi ekonomickou oprávnenosťou nákladu a jeho úspešnou daňovou obhajobou stojí často práve kvalita evidencie.*

*Možno uviesť aj ďalší príklad. Spoločnosť si objedná odborné poradenstvo v decembri, služba je dodaná ešte pred koncom roka, no faktúra je zaúčtovaná až v nasledujúcom období bez zohľadnenia vecnej a časovej súvislosti. Obsahovo môže ísť o oprávnený podnikateľský náklad, no nesprávne časové zaradenie spôsobí, že jeho uplatnenie bude v danom období sporné. Tento typ chýb je v praxi častejší, než sa na prvý pohľad zdá.*

## Kumulatívny charakter podmienok daňovej uznateľnosti

Pri posudzovaní výdavku je potrebné vždy pamätať na to, že jednotlivé podmienky daňovej uznateľnosti nepôsobia samostatne, ale spoločne. Nestačí teda, že je náklad zaúčtovaný správne. Ak chýba jeho preukázanie alebo jeho väzba na zdaniateľné príjmy, daňová uznateľnosť nebude daná. Rovnako nepostačuje ani to, že náklad vecne súvisí s podnikaním, ak nie je správne zachytený v účtovníctve alebo evidencii.

Tento kumulatívny charakter býva v praxi podceňovaný. Mnohí podnikatelia sa uspokojia s tým, že majú doklad, alebo s tým, že náklad „súvisí s podnikaním“. Daňové posúdenie však musí byť komplexné. Každý významnejší náklad by mal prejsť tromi základnými otázkami: je reálne a presvedčivo pre-



ukázaný, má vzťah k zdaniteľným príjmom a je správne zachytený v účtovníctve alebo evidencii?

Práve tento trojstupňový test je v praxi veľmi užitočný. Pomáha odhaliť slabé miesta už v okamihu vzniku nákladu, nie až pri neskoršej kontrole.

Ak podnik alebo účtovník uvažuje týmto spôsobom priebežne, výrazne sa znižuje riziko, že sa daňový problém objaví až spätne, keď už bude jeho náprava podstatne ťažšia.

**Správne zaúčtovanie alebo zaevidovanie výdavku má význam**

nielen **pre zostavenie daňového priznania, ale aj pre vnútorné riadenie firmy.** Núti podnik vytvárať systém, v ktorom je každý významnejší náklad zachytený nielen číselne, ale aj obsahovo. Takýto prístup vedie k vyššej disciplíne pri schvaľovaní nákladov, k lepšiemu pre pájaniu účtovníctva s reálnym fungovaním firmy a k väčšej schopnosti brániť svoje daňové stanovisko. Zároveň ide o dôležitý preventívny nástroj. Mnohé daňové spory totiž nevznikajú preto, že by podnikateľ konal nesprávne vo veci samej, ale preto, že svoje konanie nedoká-

zal po čase vierohodne rekonštruovať. Presné a systematické zaúčtovanie alebo zaevidovanie nákladov túto rekonštrukciu výrazne uľahčuje. Znižuje závislosť od pamäti konkrétnych ľudí a prenáša podnikateľskú logiku do podoby, ktorá je spätne čitateľná.

**Poznámka redakcie: Článok pokračuje ďalšími časťami, čítajte aj:**

- Výdavky uznávané len pri splnení osobitných podmienok
- Výdavky na zamestnancov a benefity ■

# VÝDAVKY UZNÁVANÉ LEN PRI SPLNENÍ OSOBITNÝCH PODMIENOK

*Ing. Filip Stovíček, PhD.*

**Pri posudzovaní daňovej uznateľnosti nákladov nemožno vychádzať z predstavy, že každý výdavok, ktorý má podnikateľské opodstatnenie, automaticky znižuje základ dane. Popri všeobecnom pravidle o daňovom výdavku existuje aj skupina nákladov, pri ktorých zákon pripúšťa ich uznanie len za presne vymedzených okolností. Ide o situácie, keď zákon nechce ponechať posúdenie výlučne na všeobecnej úvahe o podnikateľskom účele, ale určuje konkrétnejšie hranice, limity alebo požiadavky na spôsob preukázania.**

**T**akýto prístup je logický najmä pri nákladoch, ktoré sa v praxi ľahko prelínajú so súkromnou spotrebou, sociálnou politikou zamestnávateľa, reprezentáciou alebo s plneniami, ktorých obsah nemusí byť na prvý pohľad jednoznačný. Práve preto treba pri niektorých druhoch výdavkov okrem všeobecnej definície skúmať aj to, či boli splnené osobitné zákonné predpoklady.

## Cestovné náhrady

Cestovné náhrady patria medzi výdavky, ktoré sú v podnikateľskej praxi veľmi časté, no zároveň pomerne často vyvolávajú otázky pri daňovej kontrole. Na prvý pohľad ide o pomerne jednoduchú oblasť – podnikateľ alebo zamestnanec cestuje za pracovným účelom a vznikajú mu náklady na dopravu, ubytovanie či stravovanie. Z hľadiska dane z príjmov však nejde

len o samotnú existenciu týchto nákladov, ale aj o spôsob ich uplatnenia a o to, či spĺňajú podmienky stanovené právnymi predpismi.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej len „ZDP“) totiž neuznáva cestovné náhrady automaticky v akejkoľvek výške. Ich daňová uznateľnosť je viazaná na pravidlá ustanovené osobitnými právnymi predpismi, predovšetkým zá-

konom č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v z. n. p. (ďalej len „zákon o cestovných náhradách“). V praxi to znamená, že **aj keď je pracovná cesta reálne spojená s podnikateľskou činnosťou, výdavky možno uznať len v takom rozsahu, v akom by na ne vznikol nárok podľa príslušných pravidiel.** Ak by podnikateľ alebo zamestnávateľ poskytol náhrady nad tento rámec, rozdiel môže byť účtovným nákladom, ale z daňového hľadiska nemusí byť uznateľný.

Táto podmienka má svoj praktický význam. Zákonodarca tým sleduje, aby sa cestovné náhrady nestali nástrojom neprimeraného znižovania základu dane prostredníctvom výdavkov, ktoré by mohli mať čiastočne aj charakter osobnej spotreby.

## Preukázanie pracovnej cesty

V praxi sa pri cestovných náhradách často podceňuje dôkazná stránka vecí. Mnohí podnikatelia sa domnievajú, že na preukázanie pracovnej cesty postačuje samotný doklad o výdavku – napríklad účet za hotel, bloček za pohonné látky alebo cestovný lístok. Takýto prístup však nemusí byť dostatočný. Pri posudzovaní daňovej uznateľnosti cestovných náhrad je potrebné vedieť vysvetliť širší kontext pracovnej cesty. Dôležité je najmä objasniť:

- kto cestoval,
- kam smerovala pracovná cesta,
- v akom čase sa uskutočnila,
- aký bol jej účel,
- s akou konkrétnou podnikateľskou činnosťou súvisela,

- aký bol jej výsledok alebo prínos.

Práve tieto informácie pomáhajú odlíšiť skutočnú pracovnú cestu od situácie, keď výdavok síce existuje a je formálne doložený, no jeho súvislosť s podnikaním zostáva nejasná. Pri daňovej kontrole sa totiž neposudzuje len samotný doklad, ale aj jeho obsahový kontext.

## Dokumentácia pracovnej cesty

Pri zamestnancoch býva situácia spravidla prehľadnejšia, pretože pracovná cesta je obvykle zdokumentovaná prostredníctvom interných dokumentov zamestnávateľa. Typicky ide najmä o:

- cestovný príkaz,
- vyúčtovanie pracovnej cesty,
- doklady o doprave,
- doklady o ubytovaní,
- doklady o ďalších súvisiacich výdavkoch.

Tieto dokumenty vytvárajú základný dôkazný rámec, ktorý umožňuje spätne rekonštruovať priebeh pracovnej cesty. V mnohých prípadoch sa k nim pridávajú aj ďalšie podklady, napríklad pozvánka na obchodné rokovanie, program konferencie, zápis zo stretnutia alebo zmluva uzavretá v nadväznosti na cestu.

Pri fyzických osobách – podnikateľoch je situácia často citlivejšia. Keďže podnikateľ nevystupuje vo vzťahu k sebe ako zamestnávateľ a zamestnanec, niektoré formálne dokumenty prirodzene nevznikajú. Správca dane preto v takýchto prípadoch venuje zvýšenú pozor-

nosť tomu, či cesta mala skutočne podnikateľský charakter a či nešlo o cestu súkromnú alebo o cestu so zmiešaným účelom.

Typickým problémom býva napríklad situácia, keď podnikateľ deklaruje pracovnú cestu do turistickú destináciu alebo do rekreačnej oblasti bez toho, aby vedel preukázať konkrétny pracovný program.

## Časté sporné situácie

V praxi sa pri cestovných náhradách objavuje viacero typických situácií, ktoré môžu vyvolať pochybnosti o ich daňovej uznateľnosti.

**Jednou z nich je nedostatočne zdokumentovaný účel cesty.** Podnikateľ síce predloží doklady o ubytovaní alebo doprave, no nevie vysvetliť, aký konkrétny pracovný cieľ mala cesta. V takom prípade môže správca dane dospieť k záveru, že podnikateľská súvislosť nie je dostatočne preukázaná.

**Ďalšou spornou situáciou sú cesty so zmiešaným charakterom.** Môže ísť napríklad o prípad, keď podnikateľ spojí pracovné rokovanie s osobným pobytom alebo dovolenkou. V takýchto prípadoch je potrebné oddeliť výdavky, ktoré súvisia s podnikateľskou činnosťou, od výdavkov súkromného charakteru. Ak takéto rozlíšenie nie je možné alebo nie je presvedčivo doložené, správca dane môže uznanie výdavkov spochybniť.

## ➤ Príklady z praxe

*Spoločnosť vyšle obchodného riaditeľa na dvojkoľňové rokovanie do*

*Brna, kde rokuje s dodávateľom výrobných komponentov. K dispozícii je pozvánka na stretnutie, cestovný príkaz, stručný zápis z rokovania, hotelová faktúra a cestovné lístky. V takomto prípade je podnikateľský účel aj preukázateľnosť nákladov pomerne presvedčivá.*

*Konateľ vykáže trojdňový pobyt v Tatrách ako pracovnú cestu, no firma nevie doložiť žiadne rokovanie, odborné podujatie ani iný obchodný dôvod. Doklady za ubytovanie a stravu existujú, ale samotný účel nie. Práve v takýchto prípadoch sa ukazuje, že formálne doloženie výdavku ešte automaticky neznamená jeho daňovú uznateľnosť.*

### Výdavky na reklamu

Výdavky na reklamu patria medzi náklady, ktoré sú z hľadiska dane z príjmov vo všeobecnosti považované za **podnikateľsky relevantné**. Ich základným účelom je podpora predaja výrobkov alebo služieb, budovanie povedomia o značke a prezentácia podnikateľskej činnosti smerom k verejnosti. Práve tento propagačný charakter je dôvodom, prečo ZDP v zásade umožňuje ich uplatnenie ako daňových výdavkov.

Zároveň však platí, že nie každý výdavok označený ako reklama automaticky spĺňa podmienky daňovej uznateľnosti. Rozhodujúce je najmä to, **či skutočný obsah plnenia zodpovedá reklamnému účelu**. Nestačí teda, aby podnikateľ na faktúre alebo v účtovníctve označil určitý výdavok ako „marketing“ alebo „reklama“. Podstatné je, aby plnenie objektívne smero-

valo k prezentácii podnikateľskej činnosti, výrobkov, služieb, značky alebo iného identifikačného prvku podnikateľa.

**Čo je reklama z daňového hľadiska?** Reklama má z daňového hľadiska určitú spoločnú charakteristiku – smeruje navonok. Jej cieľom je osloviť zákazníkov, obchodných partnerov alebo širšiu verejnosť a tým podporiť podnikateľskú činnosť. Ak výdavok tento propagačný rozmer nemá, jeho kvalifikácia ako reklamy môže byť sporná.

### Rozlíšenie reklamy a sponzoringu

V praxi býva jedným z najčastejších problémov rozlíšenie reklamy a sponzoringu. Podnikatelia často podporujú rôzne športové, kultúrne alebo spoločenské aktivity, pričom očakávajú, že takáto podpora bude zároveň považovaná za reklamu. Z hľadiska daňového práva však nejde automaticky o reklamu v každom prípade.

Ak podnikateľ poskytne finančné prostriedky alebo iné plnenie bez konkrétneho reklamného protiplnenia, ide skôr o **podporu alebo sponzoring**. V takom prípade je otázka daňovej uznateľnosti výrazne citlivejšia. Naopak, ak je súčasťou dohody aj konkrétna forma propagácie – napríklad umiestnenie loga, prezentácia značky, mediálne výstupy alebo iné formy reklamy – **môže ísť o reklamný výdavok**.

Rozhodujúci je teda obsah dohody medzi podnikateľom a prijímateľom plnenia. **Ak je reklamné protiplnenie jasne de-**

**finované a reálne uskutočnené, daňová uznateľnosť výdavku je výrazne obhájiteľnejšia.**

### Formy reklamy v podnikateľskej praxi

V súčasnej podnikateľskej praxi existuje široká škála reklamných aktivít. Medzi najčastejšie patria napríklad:

- online reklama na sociálnych sieťach a internetových platformách,
- reklamné bannery a billboardy,
- mediálna reklama v televízii, rádiu alebo tlači,
- reklama na športových alebo kultúrnych podujatiach,
- reklamné predmety,
- prezentácia značky na firemných alebo odborných podujatiach.

Z hľadiska daňového posúdenia je dôležité, aby bolo možné **identifikovať konkrétnu formu propagácie a jej prepojenie na podnikateľskú činnosť daňovníka**. Čím konkrétnejšie je reklamné plnenie definované, tým menší priestor vzniká na pochybnosti o jeho účele.

### Preukazovanie reklamných výdavkov

Pri reklamných nákladoch zohráva významnú úlohu aj dôkazná stránka veci. Samotná existencia zmluvy a faktúry spravidla nestačí. Podnikateľ by mal byť schopný preukázať aj skutočný obsah reklamného plnenia.

V praxi to môže znamenať napríklad:

- mediaplán reklamnej kampane,



- grafické návrhy reklám,
- fotografie alebo screenshots reklamných plôch,
- štatistiky z online reklamných kampaní,
- reporty o dosahu reklamy,
- záznamy o vysielaní reklamného spotu,
- dokumentáciu o umiestnení loga na podujatí.

Takáto dokumentácia pomáha preukázať, že reklama neexistovala len na papieri, ale bola aj reálne realizovaná.

Pri väčších reklamných projektoch je vhodné archivovať aj interné dokumenty – napríklad rozhodnutie o realizácii kampane, marketingovú stratégiu alebo vyhodnotenie jej výsledkov. Aj tieto dokumenty môžu pomôcť vysvetliť podnikateľský kontext výdavku.

### Typické sporné situácie

Reklamné výdavky patria medzi oblasti, ktoré sú pri daňových kontrolách pomerne často predmetom sporov. Typickým dôvodom býva nedostatočné preukázanie reklamného plnenia.

Jednou z najčastejších situácií je **faktúra za marketingové služby s veľmi všeobecným opisom plnenia**. Ak faktúra obsahuje len neurčitý popis typu „marketingové služby“ alebo „propagácia“, bez ďalších podkladov môže byť pre správcu dane problematické posúdiť, čo bolo skutočne dodané.

Ďalším častým problémom je **reklamná spolupráca so športovými klubmi, kultúrnymi organizáciami alebo rôznymi komunitnými projektmi**. Ak

zmluva obsahuje len všeobecnú formuláciu o podpore alebo spolupráci, bez konkrétneho reklamného protiplnenia, môže vzniknúť pochybnosť, či ide o reklamu alebo o inú formu podpory.

Rovnako citlivé sú situácie, keď **reklamné plnenie existuje, no jeho rozsah alebo forma nie sú dostatočne zdokumentované**. Napríklad podnikateľ zaplatí za umiestnenie loga na podujatí, no nedokáže preukázať, že k takejto prezentácii skutočne došlo.

### ➤ Príklady z praxe

*Spoločnosť uhradí agentúre 12 000 € za trojmesačnú online kampaň. Má uzatvorenú rámcovú zmluvu, mediaplán, podklady ku kampani, screenshotsy reklám, štatistiky dosahu a záverečný report. Okrem toho vie preukázať, že kampaň bola zacielená na konkrétnu produktovú radu. Takýto súbor dôkazov výrazne posilňuje obhajobu daňovej uznateľnosti.*

*Firma poskytne miestnemu športovému klubu 5 000 €, pričom v zmluve sa uvádza len všeobecná formulácia o podpore mládežníckeho športu. Ak zmluva neobsahuje konkrétne reklamné protiplnenie a neexistujú ani reálne výstupy propagácie, obhajoba daňovej uznateľnosti bude citeľne slabšia.*

### Reklamné predmety a reprezentácia

V podnikateľskej praxi dochádza pomerne často k zamieňaniu reklamných predmetov s výdavkami na reprezentáciu. Na prvý pohľad sa môže zdať,

že ide o podobnú oblasť, pretože v oboch prípadoch podnikateľ poskytuje určitý predmet alebo plnenie obchodným partnerom, zákazníkom alebo verejnosti. Daňové právo však medzi týmito dvoma kategóriami robí pomerne jasné rozlíšenie, ktoré má významný dopad na daňové posúdenie výdavkov.

**Reklamné predmety** sú z hľadiska ZDP považované za formu reklamy. Ich základnou funkciou je propagácia podnikateľa, jeho výrobkov alebo služieb. Typicky ide o **drobné predmety označené logom firmy, obchodným menom alebo ochrannou známkou**. Ich cieľom je pripomínať značku alebo podnikateľskú činnosť príjemcovi a tým nepriamo podporovať podnikanie.

Naopak, **výdavky na reprezentáciu** majú iný charakter. Ich účelom je najmä budovanie obchodných vzťahov, spoločenský kontakt alebo vytváranie priaznivého dojmu o podnikateľovi. Reprezentácia teda smeruje skôr k **udržiavaniu alebo rozvíjaniu vzťahov s obchodnými partnermi než k samotnej propagácii podnikateľskej činnosti**.

### Daňové posúdenie reklamných predmetov

ZDP vo všeobecnosti považuje výdavky na reprezentáciu za daňovo neuznateľné. Reklamné predmety však predstavujú určitú výnimku z tohto pravidla. Ak sú splnené zákonom stanovené podmienky, výdavky na reklamné predmety možno považovať za daňový výdavok.

## DAŇ Z PRÍJMOV

Z pohľadu praxe je dôležité najmä to, že reklamný predmet musí spĺňať niekoľko základných kritérií:

- musí mať propagačný charakter,
- musí byť označený obchodným menom, ochrannou známkou alebo logom podnikateľa,
- jeho hodnota nesmie presiahnuť zákonom stanovený limit na jeden predmet,
- nesmie mať charakter finančného alebo obdobného plnenia.

Práve tieto podmienky zabezpečujú, aby sa reklamné predmety nestali náhradou za rôzne formy darov alebo benefitov poskytovaných obchodným partnerom.

### Limit hodnoty reklamného predmetu

Jednou z najdôležitejších podmienok je **limit hodnoty reklamného predmetu**. ZDP ustanovuje, že **reklamné predmety možno považovať za daňový výdavok len v prípade, ak ich hodnota nepresiahne 17 € za jeden predmet**. Tento limit má praktický význam najmä pri darčekom poskytovaných zákazníkovi alebo obchodným partnerom. Ak hodnota predmetu presiahne stanovený limit, výdavok už nemožno považovať za daňovo uznateľný reklamný predmet a spravidla sa dostáva do kategórie reprezentácie.

Limit sa posudzuje vždy vo vzťahu ku konkrétnemu predmetu. To znamená, že rozhodujúca je hodnota jednotlivého darovaného predmetu, nie celková

hodnota všetkých predmetov poskytnutých počas určitého obdobia.

### Typické reklamné predmety v praxi

Medzi najčastejšie reklamné predmety v podnikateľskej praxi patria najmä drobné predmety s logom spoločnosti alebo s iným propagačným označením. Môže ísť napríklad o:

- perá alebo ceruzky s logom firmy,
- diáře alebo poznámkové bloky,
- hrnčeky alebo poháre s logom,
- USB kľúče,
- kľúčenky,
- tašky alebo drobné kancelárske doplnky,
- kalendáre alebo drobné propagačné predmety rozdávané na podujatiach.

Tieto predmety sa často rozdávaajú na veľtrhoch, konferenciách, marketingových podujatiach alebo priamo zákazníkovi pri obchodnom kontakte. Ich propagačná funkcia spočíva v tom, že príjemcovi dlhodobo pripomínajú značku alebo podnikateľskú činnosť spoločnosti.

### Plnenia, ktoré nemožno považovať za reklamné predmety

Nie každé plnenie poskytnuté zákazníkovi alebo obchodnému partnerovi možno považovať za reklamný predmet. Niektoré formy darov alebo benefitov majú skôr charakter reprezentácie alebo ekonomickej výhody. Typickým príkladom sú najmä:

- darčkové poukážky,
- nákupné karty,

- finančné príspevky,
- predmety vysokej hodnoty bez reklamného označenia.

**Takéto plnenia totiž nemajú vlastnú reklamnú funkciu.** V praxi skôr predstavujú určitú ekonomickú výhodu pre príjemcu, ktorá môže byť porovnateľná s finančným plnením. **Z tohto dôvodu ich zákon nepovažuje za reklamné predmety.**

### Sporné situácie v praxi

V podnikateľskej praxi vznikajú pomerne často situácie, keď nie je úplne jednoznačné, či ide o reklamný predmet alebo o reprezentáciu. **Typickým príkladom je darček vyššej hodnoty, ktorý síce obsahuje logo firmy, no jeho hlavnou funkciou je skôr vytvorenie priaznivého dojmu než reklama.**

Podobná situácia môže nastať napríklad **pri luxusných darčekom poskytovaných obchodným partnerom**. Aj keď sú označené logom firmy, ich hodnota a charakter môžu naznačovať, že ide skôr o reprezentáciu než o reklamu.

Rovnako sporné môžu byť prípady, keď predmet síce obsahuje logo firmy, ale jeho **hodnota presahuje zákonom stanovený limit**. V takom prípade už výdavok nespĺňa podmienky reklamného predmetu a z daňového hľadiska sa posudzuje ako reprezentácia.

### ➤ Príklady z praxe

*Firma rozdáva na veľtrhu perá s logom v hodnote 2,40 € za kus a diáře s logom v hodnote 9 €. Ak je ich evidencia vedená riad-*

ne a ide o predmety s propagačnou funkciou, ich daňová obhájitelnosť je vo všeobecnosti dobrá.

Firma poskytne obchodným partnerom darčekové poukážky po 20 €. Hoci môže ísť o obchodne zrozumiteľné gesto, z daňového

ho hľadiska nepôjde o reklamné predmety, ale o náklad, ktorého uznateľnosť bude problematická. ■

## VÝDAVKY NA ZAMESTNANCOV A BENEFITY

Ing. Filip  
Stoviček, PhD.

Výdavky súvisiace so zamestnancami predstavujú osobitnú a v praxi veľmi rozsiahlu skupinu nákladov, ktoré sú prirodzenou súčasťou fungovania každej spoločnosti. Zamestnanci sú základným prvkom podnikateľskej činnosti a zabezpečenie ich pracovných, sociálnych a motivačných podmienok je nevyhnutné pre riadne fungovanie podniku. Z tohto dôvodu zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej len „ZDP“) vo všeobecnosti umožňuje uplatniť výdavky súvisiace so zamestnancami ako daňové výdavky, ak spĺňajú zákonom stanovené podmienky.

Nie všetky výdavky poskytované zamestnancom však majú rovnaký charakter. Niektoré predstavujú základnú zložku odmeňovania za prácu, iné súvisia so zabezpečením pracovných podmienok a ďalšie majú motivačný alebo sociálny charakter. Práve táto rôznorodosť spôsobuje, že ich daňové posúdenie môže byť v praxi pomerne zložitá.

Pri posudzovaní daňovej uznateľnosti výdavkov na zamestnancov preto nestačí len konštatovať, že ide o náklad súvisiaci so zamestnancami. Rozhodujúce je najmä to, či má dané plnenie oporu v pracovnoprávnom rámci a či je správne zachytené aj z hľadiska mzdovej a odvodovej agendy.

### Základné kategórie výdavkov na zamestnancov

Výdavky na zamestnancov možno z hľadiska ich charakteru

rozdeliť do niekoľkých základných skupín.

Prvou skupinou sú výdavky na mzdy a odmeny. Ide o základnú formu odmeňovania za vykonanú prácu, ktorá je spravidla upravená pracovnou zmluvou alebo iným pracovnoprávnym dokumentom. Do tejto kategórie patria napríklad základné mzdy, prémie, bonusy alebo rôzne formy variabilného odmeňovania.

Druhou skupinou sú výdavky súvisiace so zabezpečením pracovných podmienok. Môže ísť napríklad o výdavky na pracovné oblečenie, ochranné pracovné pomôcky, školenia v oblasti bezpečnosti práce alebo zdravotnú starostlivosť o zamestnancov.

Tretiu skupinu tvoria rôzne sociálne a motivačné benefity poskytované zamestnancom. Práve táto oblasť sa v posledných rokoch výrazne rozšírila a

v podnikateľskej praxi zohráva čoraz väčšiu úlohu.

### Význam pracovnoprávneho základu

Jednou zo základných podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov na zamestnancov je ich opora v pracovnoprávnom rámci. To znamená, že plnenie poskytované zamestnancom by malo vyplývať:

- z pracovnej zmluvy,
- kolektívnej zmluvy,
- interného predpisu zamestnávateľa alebo
- z iného relevantného dokumentu upravujúceho pracovnoprávne vzťahy.

Tento aspekt je mimoriadne dôležitý najmä pri benefitoch, ktoré nie sú povinnou súčasťou mzdy. Ak zamestnávateľ poskytuje určitý benefit len na základe neformálneho rozhodnutia bez jeho zakotvenia v interných pra-



## DAŇ Z PRÍJMOV

vidlách, môže to vyvolať otázky o jeho daňovej uznateľnosti.

Z pohľadu správca dane je totiž dôležité, aby bolo zrejmé, že plnenie predstavuje súčasť systému odmeňovania alebo starostlivosti o zamestnancov, a nie náhodné alebo individuálne zvýhodnenie vybraných osôb.

### Benefity v modernej podnikateľskej praxi

V posledných rokoch sa v podnikateľskom prostredí výrazne rozšírilo poskytovanie rôznych zamestnaneckých benefitov. Firmy ich často využívajú ako nástroj na motiváciu zamestnancov, zvyšovanie ich spokojnosti alebo stabilizáciu pracovnej sily. Medzi najčastejšie benefity patria napríklad:

- príspevky na športové a rekreačné aktivity,
- príspevky na stravovanie nad rámec zákonných povinností,
- príspevky na vzdelávanie alebo odborný rozvoj,
- flexibilné pracovné podmienky,
- zdravotné programy alebo preventívne prehliadky,
- príspevky na dopravu do zamestnania,
- rôzne programy starostlivosti o zamestnancov (wellbeing programy).

Z pohľadu zamestnávateľa ide často o významný nástroj personálnej politiky. Samotné označenie určitého plnenia ako motivačného alebo retenčného benefitu však na daňové účely nestačí. Každý benefit je potrebné posudzovať individuálne, najmä z hľadiska jeho právneho základu a spôsobu jeho zdania na strane zamestnanca.

### Mzdové a odvodové súvislosti

Pri výdavkoch na zamestnancov zohráva významnú úlohu aj ich správne zachytenie v mzdovej evidencii. Mnohé benefity totiž predstavujú z pohľadu zamestnanca **zdaniteľný príjem, ktorý podlieha dani z príjmov a odvodom.**

Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi určité plnenie, no nezahrnie ho do mzdovej evidencie a nezdaní ho ako príjem zamestnanca, môže to viesť k pochybnostiam o správnosti jeho daňového posúdenia. Správca dane môže v takom prípade namietat, že plnenie nebolo správne klasifikované a že jeho účel nie je dostatočne preukázaný. Správne nastavenie mzdovej evidencie je preto dôležitou súčasťou daňovej obhajoby výdavkov na zamestnancov.

### Typické problémy v praxi

V praxi sa pri zamestnaneckých benefitoch často objavujú situácie, keď nie je úplne jasné, či ide o výdavok súvisiaci s podnikaním alebo o plnenie súkromného charakteru.

Typickým príkladom je **poskytovanie rôznych individuálnych výhod vybraným zamestnancom bez jasného pracovnoprávneho rámca.** Ak napríklad zamestnávateľ uhradí zamestnancovi súkromné výdavky bez toho, aby boli súčasťou systému odmeňovania alebo riadne zdanené, môže vzniknúť pochybnosť o ich daňovej uznateľnosti.

Podobný problém môže nastať aj v prípade, keď **je benefit poskytovaný len úzkej skupine osôb bez jasného vysvet-**

**lenia jeho účelu.** V takýchto prípadoch môže správca dane skúmať, či nejde skôr o formu skrytého odmeňovania alebo o výdavok nesúvisiaci s podnikateľskou činnosťou.

### ➤ Príklady z praxe

*Zamestnávateľ poskytuje zamestnancom multisport benefit na základe interného predpisu. Benefit je súčasťou zdaniteľnej mzdy a zohľadňuje sa aj pri odvodoch. V takejto situácii je jeho daňová obhájiteľnosť podstatne pevnejšia.*

*Firma uhradí konkrétnemu manažérovi wellness pobyt bez toho, aby mala takýto benefit upravený vo vnútorných pravidlách, a bez toho, aby bol zachytený v mzdovej evidencii. Takéto plnenie sa už dostáva mimo bezpečný rámec daňovej uznateľnosti.*

### Daňovo neuznateľné výdavky

Ak všeobecná úprava daňových výdavkov vytvára základ pre ich uznanie, ustanovenia o daňovo neuznateľných nákladoch predstavujú opačný pól. V praxi ide o nevyhnutný korekčný mechanizmus, ktorý bráni tomu, aby sa základ dane znižoval aj o náklady, pri ktorých zákon takýto účinok výslovne nepripúšťa.

Dôležité pritom je, že **ani správne zaúčtovanie samo osebe nevytvára z nákladu daňový výdavok.** V podnikateľskej praxi sa stále objavuje mylná predstava, že ak určitý náklad prešiel účtovníctvom, mal by byť automaticky daňovo akceptovateľný. Takýto pohľad je nesprávny.

Účtovníctvo a daňové právo síce spolu úzko súvisia, no nejde o totožné režimy. Náklad môže byť ekonomicky reálny a účtovne správny, no daňovo neuznateľný.

## Pokuty, penále a sankcie

**Sankčné platby** sú typickou kategóriou nákladov, ktoré síce podnikateľa reálne finančne zaťažujú, no daňové právo ich **ne považuje za výdavky znižujúce základ dane**. Dôvod je pomerne zrozumiteľný. Ak by štát umožnil znižovať základ dane o následky porušovania právnych povinností, nepriamo by tým zmiernoval dopad sankcií, ktoré majú mať represívny a preventívny charakter.

Preto nie je rozhodujúce, že sankcia vznikla v súvislosti s podnikaním alebo že podnikateľ musel jej úhradu reálne znášať. Rozhodujúce je, že ide o následok porušenia právnej povinnosti, nie o náklad smerujúci k dosahovaniu alebo udržaniu príjmov.

### ➤ Príklady z praxe

*Spoločnosti je uložená pokuta 4 000 € od inšpektorátu práce za nelegálne zamestnávanie. Z účtovného hľadiska ide o náklad, no pri určení základu dane nebude daňovo uznateľný.*

*Dopravná spoločnosť zaplatí pokutu za preťaženie nákladného vozidla. Ani skutočnosť, že vozidlo prevážalo tovar určený na predaj, nemení nič na tom, že sankcia sama osebe daňový účinnok mať nebude.*

## Reprezentácia

Jednou z najdiskutovanejších oblastí neuznateľných výdavkov je **reprezentácia**. Dôvod je zrejmý: podnikatelia ju vnímajú ako prirodzenú súčasť budovania obchodných vzťahov, no daňové právo k nej pristupuje reštriktívne. **Obchodný obed, pohostenie, darček pre partnera či spoločenské podujatie môžu byť z obchodného hľadiska racionálne a účelné, no to ešte neznamená, že ide aj o daňovo uznateľný náklad.**

Podstatné je odlišiť reprezentáciu od reklamy. Kým reklama smeruje k propagácii podnikateľskej činnosti navonok, reprezentácia má skôr charakter starostlivosti o vzťahy, spoločenského kontaktu alebo vytvárania priaznivého dojmu. Daňové právo tieto dve kategórie nestotožňuje.

### ➤ Príklady z praxe

*Firma zaplatí večeru s klientom vo výške 280 € a v internom systéme ju označí ako rokovanie o spolupráci. Takáto poznámka sama osebe nepostačuje na to, aby sa z nákladu stal daňový výdavok. Zvyčajne pôjde o reprezentáciu.*

*Firma organizuje deň otvorených dverí pre verejnosť a objedná si bannery, ozvučenie, moderátora a mediálnu podporu. V takom prípade už nemožno automaticky hovoriť o reprezentácii. Jednotlivé položky treba rozlišovať podľa ich skutočnej funkcie – niektoré môžu mať reklamný, iné organizačný charakter.*

## Osobná spotreba

Ďalšou dôležitou skupinou neuznateľných nákladov sú výdavky, ktorých **skutočný účel je súkromný**. Pri ich posudzovaní sa nepozerala len na formálnu stránku dokladu, ale najmä na to, na čo výdavok reálne slúžil. Ak je jeho hlavnou funkciou osobná potreba podnikateľa, konateľa alebo iných osôb, daňová uznateľnosť chýba bez ohľadu na to, ako je výdavok pomenovaný v účtovníctve.

Práve v tejto oblasti sa najjasnejšie ukazuje, že daňové posúdenie je materiálne, nie len formálne. Nepostačuje, že doklad znie na firmu alebo že bol náklad zaúčtovaný cez podnikateľský účet. Rozhodujúce je, či bol reálne využitý pri podnikaní.

### ➤ Príklady z praxe

*SZČO kúpi televízor do rodinného domu a zaeviduje ho ako náklad na prezentáciu firmy. Bez presvedčivého preukázania podnikateľského využitia ide o náklad, ktorý nebude možné obhájiť.*

*Spoločnosť uhradza konateľovi súkromné jazykové hodiny pre členov rodiny. Ak takéto plnenie nesúvisí s výkonom práce a nie je správne zachytené ako mzda alebo obdobné plnenie, nepôjde o daňový výdavok.*

## Náklady bez dostatočného preukázania

Osobitnú pozornosť si zaslúžia aj náklady, ktoré by pri dostatočnom preukázaní možno mohli byť daňovo relevantné, no v konkrétnej situácii zlyhávajú na dôkaznej rovine. V pra-

## DAŇ Z PRÍJMOV

xi ide o veľmi častý problém. Sporný **nebýva samotný druh nákladu, ale nedostatok podkladov, z ktorých by bolo možné spoľahlivo vyvodiť, čo bolo skutočne dodané**, kto to dodal a aký to malo vzťah k podniku.

Práve tu vzniká značná časť daňových sporov. Nie preto, že by služby ako marketing, poradenstvo alebo sprostredkovanie boli z princípu nedaňové, ale preto, že **podnikateľ nevie dostatočne preukázať ich obsah a realnosť**. Potenciálne uznateľný náklad sa tak stáva neuznateľným nie z vecného dôvodu, ale pre slabú dôkaznú oporu.

### Sporné oblasti v podnikateľskej praxi

Najviac sporov pri daňových kontrolách spravidla nevzniká pri štandardných prevádzkových nákladoch, ako sú energie, materiál, nájom alebo nákup tovaru. Tieto výdavky sú totiž zvyčajne pomerne jednoducho preukázateľné. Existujú k nim dodacie listy, skladová evidencia, záznamy o spotrebe alebo priama väzba na predaj výrobkov či služieb.

Výrazne citlivejšia je situácia pri výdavkoch, ktoré **majú vysoký podiel nehmotného obsahu**. Ide najmä o služby, pri ktorých neexistuje jednoznačný fyzický výstup a ktorých výsledok sa často prejavuje nepriamo. **Čím menej je plnenie fyzicky uchopiteľné, tým väčší význam nadobúda jeho presné zdokumentovanie a schopnosť vysvetliť jeho obsah, rozsah a podnikateľský význam**.

Zatiaľ čo pri dodávke tovaru možno nadviazať na skladové pohyby, výrobné procesy alebo následný predaj, pri službách je dôkazná situácia podstatne citlivejšia. **Nehmotné plnenia si vyžadujú vyššiu mieru disciplíny pri zmluvnom zabezpečení, opise predmetu služby, evidovaní výstupov a archivácii komunikácie medzi zmluvnými stranami**. Ak tieto prvky chýbajú alebo sú nedostatočné, správca dane má prirodzene väčší priestor na pochybnosti o tom, či služba bola skutočne poskytnutá a či súvisela s podnikateľskou činnosťou daňovníka.

V praxi sa sporné situácie najčastejšie objavujú v niekoľkých oblastiach, ktoré majú spoločnú charakteristiku – vysoký podiel nehmotného plnenia a relatívne voľnú definíciu obsahu služby.

### Poradenské a právne služby

Podobne citlivou oblasťou z pohľadu daňovej uznateľnosti sú poradenské a právne služby. Ich špecifikum spočíva najmä v tom, že ide o služby s vysokým podielom odborného a nehmotného plnenia. Výsledok takéhoto plnenia nemusí mať vždy podobu jednoznačne identifikovateľného produktu, akým je napríklad dodávka tovaru alebo realizácia stavebných prác. Práve preto sa pri daňových kontrolách často otvára otázka, či skutočne došlo k poskytnutiu odborného plnenia, alebo či ide len o formálne fakturovanie bez reálneho obsahu.

Pri poradenských a právnych službách môže byť výstup v niektorých prípadoch pomer-

ne zreteľný a ľahko preukázateľný. Ide najmä o situácie, keď výsledkom služby je konkrétny dokument alebo odborný materiál. V takýchto prípadoch môže ísť napríklad o:

- právne stanovisko k určitej otázke,
- zmluvnú dokumentáciu alebo jej revíziu,
- analýzu právnych alebo daňových rizík,
- due diligence správu,
- písomné odporúčania k určitému projektu,
- procesné podania alebo návrhy v súdnom konaní.

Takéto výstupy predstavujú pomerne silný dôkaz o tom, že odborná služba bola skutočne poskytnutá. Dokument totiž **umožňuje nielen identifikovať obsah služby, ale často aj preukázať jej súvislosť s konkrétnou podnikateľskou činnosťou alebo rozhodnutím**.

Zložitejšia situácia nastáva pri službách, ktoré majú priebežný alebo konzultačný charakter. Ide napríklad o:

- strategické poradenstvo,
- manažérske konzultácie alebo
- priebežnú právnu podporu pri obchodných rokovaniach.

V takýchto prípadoch môže byť výsledok služby rozptýlený v komunikácii medzi stranami, v priebežných odporúčaníach alebo v diskusiách na pracovných stretnutiach.

To však neznamená, že takýto typ služieb nemožno z daňového hľadiska obhájiť. Rozdiel spočíva najmä v tom, že pri priebežných konzultáciách je **potrebné venovať väčšiu po-**



**zornosť dokumentácii priebehu spolupráce.** Medzi relevantné dôkazy môžu patriť napríklad:

- zápisy zo stretnutí,
- e-mailová komunikácia medzi stranami,
- prezentácie alebo pracovné materiály,
- interné rozhodnutia manažmentu nadväzujúce na poskytnuté poradenstvo,
- časové výkazy práce (timesheety).

Takáto dokumentácia pomáha vytvoriť ucelený obraz o tom, aké služby boli poskytované, v akom rozsahu a s akým cieľom.

### ➤ Príklady z praxe

*Spoločnosť zaplatí advokátskej kancelárii 9 500 €. Má zmluvu, faktúru, právne stanovisko a pripomienkovanú zmluvnú dokumentáciu. Takýto náklad má spravidla pevnú dôkaznú oporu.*

*Spoločnosť uhradí 25 000 € za strategické poradenstvo pri expanzii, no nevie ukázať žiadny výstup, zápis zo stretnutí ani identifikáciu osôb, ktoré sa na plnení podieľali. V takom prípade je náklad z daňového hľadiska vysoko rizikový.*

### Sprostredkovateľské provízie

Sprostredkovateľské provízie predstavujú ďalšiu oblasť, kde sa obchodná realita často stretáva s požiadavkami daňového práva na preukázateľnosť výdavkov. V obchodnej praxi je pomerne bežné, že podnikateľ využíva sprostredkovateľa na získanie nových zákazníkov,

otvorenie obchodných kontaktov alebo na pomoc pri uzatvorení obchodov.

Z pohľadu podnikateľa môže byť úplne prirodzené zaplatiť určitú províziu osobe, ktorá pomohla nadviazať obchodný vzťah. Daňové právo však vyžaduje, aby bolo možné takúto províziu presvedčivo preukázať. Nestačí preto len všeobecné tvrdenie, že sprostredkovateľ „pomohol“ pri získaní zákazky. Podnikateľ by mal vedieť doložiť najmä:

- zmluvný základ sprostredkovania,
- predmet sprostredkovateľskej činnosti,
- konkrétny obchod alebo zákazku, ku ktorej sprostredkovanie smerovalo,
- priebeh komunikácie alebo rokovaní,
- spôsob výpočtu provízie.

Ak zmluva obsahuje len veľmi všeobecné formulácie a neexistujú dôkazy o konkrétnych aktivitách sprostredkovateľa, môže vzniknúť pochybnosť o tom, či provízia zodpovedá skutočne vykonanej činnosti.

### ➤ Príklady z praxe

*Firma zaplatí 30 000 € za získanie klienta, pričom zmluva obsahuje len všeobecnú formuláciu o vyhľadávaní obchodných príležitostí. Ak chýbajú dôkazy o konkrétnych kontaktoch, komunikácii a uzatvorení kontrakte, bude veľmi ťažké províziu presvedčivo obhájiť.*

*Iná firma vyplatí sprostredkovateľovi 5 % z hodnoty uzatvorenej zmluvy, pričom má presne dohodnuté územie, klientsky*

*okruh, zápisy z rokovaní a korešpondenciu, z ktorej je zrejmé prepojenie medzi sprostredkovateľom a výsledným obchodom. Tu je dôkazná situácia podstatne lepšia.*

### Vnútroskupinové služby a manažérske poplatky

Osobitnú skupinu sporných nákladov tvoria služby poskytované v rámci podnikateľských skupín. Tu sa, okrem všeobecnej otázky daňovej uznateľnosti, často objavuje aj pochybnosť, či dcérska alebo pridružená spoločnosť skutočne dostala plnenie, ktoré bolo pre jej činnosť potrebné, alebo či ide len o vnútroskupinový presun nákladov. Správca dane preto v praxi skúma najmä:

- obsah poskytovaných služieb,
- osoby, ktoré sa na ich poskytovaní podieľali,
- rozsah vykonaných činností,
- prínos služby pre podnikanie prijímateľa.

Ak spoločnosť nedokáže preukázať, aké konkrétne služby dostala, vzniká problém už na úrovni základnej uznateľnosti výdavku. Až následne prichádza na rad otázka, či bola cena služby primeraná.

V takýchto prípadoch je **nevyhnutné vedieť preukázať nielen samotnú existenciu fakturácie, ale aj konkrétny obsah služby, osoby, ktoré ju poskytovali, rozsah plnenia, jeho prínos pre prijímateľa a väzbu na jeho vlastné podnikanie.** Ak tieto prvky chýbajú, vzniká problém už na úrovni základnej uznateľnosti, ešte skôr než

sa otvorí otázka primeranosti ceny.

### ➤ Príklady z praxe

*Materská spoločnosť fakturuje dcére ročný management fee vo výške 120 000 €. Ak dcérska spoločnosť nevie preukázať, aké služby dostala, kto ich vykonal a ako jej pomohli pri vlastnom podnikaní, bude mať problém obhájiť náklad už v jeho samotnom základe.*

*Ak skupina vedie mesačné reporty, timesheety, zápisy z porád, interné metodické materiály a vie preukázať, ktoré úkony boli vykonané v prospech konkrétnej spoločnosti, daňová obhajoba je omnoho pevnejšia.*

### Praktické odporúčania pre podnikateľskú prax

Z predchádzajúceho výkladu vyplýva, že spor o daňovú uznateľnosť výdavku sa v praxi často nerozhoduje len na úrovni právnej argumentácie, ale najmä na úrovni kvality dokumentácie, vnútorných procesov a schopnosti podnikateľa vysvetliť ekonomický zmysel konkrétneho nákladu. Mnohé daňové problémy pritom nevznikajú preto, že by bol výdavok zjavne nepodnikateľský, ale preto, že podnikateľ nedokáže po čase presvedčivo preukázať, čo bolo predmetom plnenia, aký bol jeho účel a ako súvisel s príjmami podniku. Práve preto má praktická stránka uplatňovania výdavkov zásadný význam.

Základným odporúčaním pre podnikateľskú prax je **prístupovať ku každému významnejšiemu nákladu nielen ako k eko-**

**nomickému rozhodnutiu, ale aj ako k budúcemu predmetu možného dokazovania.** To znamená, že podnikateľ by sa už v okamihu vzniku výdavku mal pýtať nielen na to:

- či je náklad obchodne opodstatnený, ale aj na to,
- či bude vedieť jeho vznik, obsah a súvislosť s podnikaním vierohodne doložiť aj po niekoľkých rokoch.

Tento spôsob uvažovania môže výrazne znížiť riziko budúcich sporov.

### Vytvorenie vnútorného testu daňovej uznateľnosti

Z pohľadu internej praxe je veľmi užitočné zaviesť jednoduchý metodický test, ktorým bude podnik posudzovať významnejšie náklady ešte pred ich zaúčtovaním alebo uplatnením v základe dane. Takýto test môže mať tri základné otázky:

- **Je výdavok reálne a presvedčivo preukázaný?**
- **Má vecnú väzbu na dosahovanie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov?**
- **Je správne zachytený v účtovníctve alebo evidencii?**

**Ak je odpoveď na niektorú z týchto otázok neistá, ide o signál zvýšeného daňového rizika.** V praxi sa osvedčuje, ak sa tento test stane súčasťou schvaľovania väčších alebo neštandardných výdavkov. Takýto prístup pomáha odhaliť slabé miesta včas, teda ešte v čase, keď je možné dokumentáciu doplniť alebo transakciu presnejšie zmluvne uchopiť.

### Dôraz na kvalitu zmlúv a objednávok

Veľká časť sporov o daňové výdavky vzniká pri službách, ktorých obsah je v zmluvách a objednávkach opísaný príliš všeobecne. Formulácie typu „poradenské služby“, „marketingová podpora“, „manažérske činnosti“ alebo „administratívna asistencia“ samy osebe neumožňujú presne určiť, čo malo byť predmetom plnenia. Takéto znenie síce môže byť obchodne praktické, no z hľadiska daňovej kontroly býva slabé.

### Pre podnikateľskú prax z toho vyplýva jasné odporúčanie:

*Pri zmluvách a objednávkach treba dbať na konkrétnosť. Predmet plnenia by mal byť vymedzený tak, aby bolo možné identifikovať druh služby, očakávaný rozsah, časový rámec a spôsob výstupu.*

Nejde pritom o nadmerný formalizmus, ale o základný nástroj prevencie. Čím konkrétnejšia je zmluvná dokumentácia, tým menší priestor vzniká pre pochybnosti o obsahu služby. To platí osobitne pri marketingových službách, poradenských a právnych službách, sprostredkovateľských províziách a vnútroškupinových službách. Práve tu by zmluva mala popisovať nielen všeobecný účel spolupráce, ale aj to, čo sa má dodať, ako sa bude plnenie preukazovať a v akom rozsahu bude odmena vyplatená.

### Archivácia vecných výstupov a komunikácie

Veľmi častou praktickou chybou je, že podnikateľ síce disponuje faktúrou a zmluvou,

ale **nearchivuje vecné výstupy služby**. To je problematické najmä pri nehmotných plneniach, kde absentuje prirodzená fyzická stopa. Ak firma neuchová vypracované analýzy, prezentácie, marketingové reporty, zápisy zo stretnutí, e-mailovú komunikáciu alebo iné podklady dokazujúce realizáciu služby, jej dôkazná pozícia sa po čase výrazne oslabuje. **Pre podnikateľskú prax je preto dôležité nastaviť archivačný režim tak, aby sa neuchovávali len účtovné doklady, ale aj všetky významné sprievodné materiály.** Pri väčších službách by malo byť samozrejmosťou uchovanie:

- zmluvy alebo objednávky,
- komunikácie k zadaniu a plneniu,
- pracovných výstupov,
- preberacích protokolov alebo potvrdení o odovzdaní,
- interných rozhodnutí nadväzujúcich na plnenie.

Takéto materiály sú často rozhodujúce práve vtedy, keď sa po dvoch alebo troch rokoch preveruje, či služba mala reálny obsah a aký bol jej vzťah k podnikaniu.

### Prepojenie účtovníctva s vecným obsahom transakcie

Ďalším dôležitým odporúčaním je dbať na to, aby účtovníctvo nebolo odtrhnuté od ekonomického obsahu transakcie. V praxi býva problémom príliš všeobecné účtovné pomenovanie nákladov. Ak sa v účtovníctve alebo evidencii objavujú len neurčité označenia, podnik po čase stráca schopnosť vysvetliť, čo konkrétny náklad predstavoval. **Z tohto dôvodu je vhod-**

**né, aby významnejšie náklady boli v účtovníctve alebo internej evidencii doplnené o stručný vecný opis.** Ten nemusí byť rozsiahly, ale **mal by umožniť identifikovať, o aký typ plnenia išlo a s akou činnosťou súviselo.**

V praxi to znamená, že namiesto označenia „**služby**“ je vhodnejšie uviesť napríklad „**právna analýza zmluvných rizík pri akvizícii**“, „**online kampanň k uvedeniu novej produktovej línie**“ alebo „**poradenstvo pri nastavení skladového systému**“. Takýto prístup výrazne zvyšuje čitateľnosť účtovníctva a zlepšuje schopnosť firmy späťne obhájiť svoj daňový postup.

### Opatrnosť pri neštandardných a jednorazových nákladoch

Osobitnú pozornosť by podnikatelia mali venovať výdavkom, ktoré sú z pohľadu ich bežnej činnosti:

- neštandardné,
- jednorazové alebo
- neobvykle vysoké.

Pri bežných prevádzkových nákladoch je často podnikateľský kontext zrejmý už zo samotnej povahy činnosti. Pri neštandardných výdavkoch to tak nebýva.

Ak si napríklad spoločnosť objedná strategické poradenstvo, drahú marketingovú kampanň, sprostredkovateľské služby alebo manažérske plnenie od prepojenej osoby, mala by počítať s tým, že pri daňovej kontrole bude musieť **preukazovať podstatne viac než pri nákupe bežného materiálu alebo úhrade**

**energií.** V takýchto prípadoch je vhodné vytvoriť si už pri vzniku nákladu osobitný „**dôkazný spis**“, v ktorom budú zhromaždené všetky relevantné podklady.

### Rozlišovanie podnikateľských a súkromných prvkov

V podnikateľskej praxi býva častým problémom aj zmiešaný charakter niektorých výdavkov. Ide o situácie, keď určitý náklad môže mať podnikateľský aj súkromný rozmer. Typicky ide o používanie motorového vozidla, telefónu, nehnuteľnosti, techniky alebo pri určitých cestovných náhradách a benefitoch. V takýchto prípadoch nestačí deklarovať, že výdavok „**slúži aj podnikaniu**“. Potrebné je vedieť primerane odlíšiť podnikateľský rozsah použitia od súkromného. Ak sa tak nestane, vzniká riziko, že správca dane spochybni celý náklad alebo jeho podstatnú časť.

Preto je vhodné mať **pri takýchto nákladoch nastavené vnútorné pravidlá a evidenčné nástroje**, ktoré umožnia pomerne alebo vecné rozlíšenie. Čím lepšie je tento pomer zdokumentovaný, tým pevnejšia je obhajoba daňovej uznateľnosti.

### Pracovnoprávny rámec pri benefitoch

Pri výdavkoch na zamestnancov a benefitoch je dôležité, aby každé významnejšie plnenie malo jasnú oporu vo vnútorných pravidlách podniku. Ak benefit nevyplýva z pracovnej zmluvy, interného predpisu, kolektívnej zmluvy alebo iného relevantného dokumentu, jeho daňová ob-



## DAŇ Z PRÍJMOV

hájiteľnosť sa oslabuje. V praxi je preto vhodné, aby zamestnávateľ mal spracované interné pravidlá poskytovania benefitov, v ktorých bude určené:

- aký benefit sa poskytuje,
- komu patrí,
- za akých podmienok,
- ako bude evidovaný a zdaňovaný.

Takýto rámec pomáha nielen pri daňovej obhajobe, ale aj pri zjednotení personálnej praxe v rámci spoločnosti.

### Príprava na daňovú kontrolu nesmie začať až pri kontrole

Možno azda najdôležitejším praktickým odporúčaním je uvedenie si, že daňová kontrola sa fakticky „vyhráva alebo prehráva“ už v okamihu vzniku nákladu. Ak podnikateľ začne dokumentáciu dopĺňať až v čase, keď je vyzvaný správcom dane, býva už často neskoro. Chýbajúce výstupy, nearchivované e-maily, neurčité zmluvy alebo nejasné interné dôvody obstarania služby sa spätne rekonštruujú len veľmi ťažko.

Preto by podnikateľská prax mala smerovať k tomu, aby sa významnejšie náklady od začiatku spracúvali tak, akoby raz mali byť predmetom kontroly. Neznamená to prehnanú administratívu, ale skôr dôslednosť a predvídavosť. Náklad, ktorý je obchodne legitímny a dobre zdokumentovaný, má totiž výrazne väčšiu šancu obstáť aj v daňovom konaní.

### Záver

**Daňová uznateľnosť výdavkov** patrí medzi tie oblasti daňového

práva, v ktorých sa najvýraznejšie stretáva právna úprava, účtovná evidencia a ekonomická realita podnikania. Hoci zákonná definícia daňového výdavku pôsobí stručne a na prvý pohľad jednoducho, jej praktická aplikácia ukazuje, že ide o jednu z najkomplexnejších tém dane z príjmov. Podnikateľská prax totiž prináša veľké množstvo situácií, v ktorých nie je spor o samotnú existenciu nákladu, ale o jeho obsah, podnikateľský účel, mieru preukázania a spôsob zachytenia.

Z výkladu uvedeného v tomto článku vyplýva, že pri daňovej uznateľnosti výdavku **nemožno vychádzať len z jedného izolovaného kritéria**. Nestačí, že výdavok bol **zaplatený**. Nestačí ani to, že je **zaučtovaný** alebo že podnikateľ subjektívne **považuje jeho vynaloženie za rozumné**. Rozhodujúce je súčasné splnenie viacerých podmienok.

**Výdavok musí byť skutočný a presvedčivo preukázaný, musí mať vecnú väzbu na dosahovanie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov a musí byť správne zachytený v účtovníctve alebo v evidencii**. Až v spojení týchto prvkov vzniká priestor na to, aby bol náklad akceptovaný aj na daňové účely. Osobitný význam má v tejto oblasti preukázateľnosť. Práve na nej sa totiž v praxi láme veľká časť sporov medzi daňovníkmi a správcom dane. Mnohé náklady nie sú sporné preto, že by boli zo svojej podstaty nepodnikateľské, ale preto, že daňovník nevie po čase dostatočne doložiť ich obsah, rozsah, dodávateľa alebo konkrétny prínos pre podnikanie.

Táto okolnosť sa prejavuje najmä pri nehmotných službách, ako sú marketing, poradenstvo, právna podpora, sprostredkovanie alebo manažérske služby v rámci skupiny.

Rovnako **dôležitý je materiál-ny vzťah výdavku k zdaniteľným príjmom**. Daňové právo neuznáva náklady len preto, že vznikli. Uznáva len tie, ktoré možno objektívne spojiť s podnikateľskou činnosťou a s tvorbou, zabezpečením alebo ochranou príjmovej sféry daňovníka. Práve táto podmienka oddeľuje daňovo relevantné náklady od výdavkov súkromných, osobných alebo len formálne prezentovaných ako podnikateľské. Významnú rolu zohráva aj **správne zaučtovanie alebo zaevidovanie výdavku**.

Účtovníctvo a evidencia v tomto smere neplnia len technickú funkciu. Sú nástrojom, prostredníctvom, ktorého sa hospodárska operácia stáva spätne čitateľnou, kontrolovateľnou a právne uchopiteľnou. Kvalita evidenčného zachytenia pritom často rozhoduje o tom, či podnik dokáže po rokoch vysvetliť, čo bol konkrétny náklad, prečo vznikol a s čím súvisel.

Osobitnú pozornosť si vyžadujú aj **náklady, ktoré zákon pripúšťa len za splnenia osobitných podmienok, ako aj výdavky, ktoré sú naopak z daňovej uznateľnosti vylúčené**.

Práve tieto oblasti ukazujú, že všeobecná definícia daňového výdavku je iba východiskom, nie jediným pravidlom. Pri cestovných náhradách, reklamných výdavkoch, reklam-

ných predmetoch či benefitoch zamestnancov treba vždy skúmať aj **osobitné zákonné podmienky**. Na druhej strane pri reprezentácii, sankciách, osobnej spotrebe alebo nedostatočne preukázaných nákladoch platí, že ani ekonomická racionalita sama osebe nestačí na vznik daňovej uznateľnosti.

Za najdôležitejší praktický odkaz tohto článku možno považovať jednoduché pravidlo:

*Daňový výdavok sa nerodí až v daňovom priznaní. Rodí sa už v okamihu, keď podnikateľ rozhoduje o jeho vynaložení, keď určuje jeho účel, keď ho dokumentuje a keď ho za-*

*chytáva v účtovníctve. Čím dôslednejšie je tento proces zvládnutý od začiatku, tým menší priestor vzniká na pochybnosti pri daňovej kontrole, a tým vyššia je pravdepodobnosť, že ekonomicky oprávnený náklad obstojí aj z hľadiska daňového práva. ■*

## DÔLEŽITÉ OSOBNÉ PREKÁŽKY V PRÁCI PODĽA NOVELY ZÁKONNÍKA PRÁCE

Ing. Iveta Matlovičová

**Zákon č. 406/2025 Z. z. o príspevku na pomoc pri odkázanosti na pomoc inej fyzickej osoby a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 406/2025 Z. z.“) rozširuje od 1. 1. 2026 okruh situácií, keď zamestnanec môže čerpať pracovné voľno s náhradou mzdy z dôvodu sprevádzania rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrovanie.**

V článku vás oboznámime nielen s dopadom zákona na zákon č. 311/2001 Z. z. Zákoník práce v z. n. p. (ďalej len „Zákoník práce“) pri uplatňovaní osobných prekážok v práci, ale aj s otázkami vyskytujúcimi sa v praxi v tejto oblasti.

### Osobné prekážky

Osobné prekážky práci predstavujú neprítomnosť zamestnanca na pracovisku, ktoré sú veľmi úzko spojené s „osobou“ zamestnanca. V mzdovej oblasti sa s týmto druhom prekážok v práci stretávame najčastejšie. Ak zamestnanec nie je prítomný v práci z dôvodu osobných prekážok v práci podľa § 141 Zákonníka práce, zamestnávateľ je povinný zamestnanca ospravedlniť. Na strane druhej vznikajú povinnosti aj na strane za-

meštanca, ktorý má povinnosť prekážku v práci a jej predpokladanú dobu trvania zamestnávateľovi nielen oznámiť, ale aj preukázať. Príslušné zariadenia, ktoré zamestnanec navštívil, sú povinné zamestnancovi vydať potvrdenie o existencii prekážky v práci a jej trvaní. Ak je prekážka v práci zamestnancovi vopred známa, je povinný včas požiadať zamestnávateľa o poskytnutie pracovného voľna, inak je povinný upovedomiť zamestnávateľa o prekážke v práci a o jej predpokladanom trvaní bez zbytočného odkladu.

*Užitočná informácia: Slovné spojenie „bez zbytočného odkladu“ – podľa rozhodnutia NS ČR z 12. 10. 2010, sp. zn. 21 Cdo 3533/2009, „prakticky hneď“,*

*ako to bude možné“, napr. zatelefonoval svojmu nadriadenému, oznámiť vznik prekážky v práci prostredníctvom rodinných príslušníkov, či kolegov.*

Zamestnávateľ poskytuje pri vzniku osobných prekážok v práci zamestnancovi pracovné voľno s **náhradou alebo bez náhrady mzdy** v závislosti od dôvodu vzniku prekážky, rozsahu jej trvania a zákonného limitu ustanoveného v Zákoníku práce.

### Kedy a ako si možno uplatniť „PARAGRAF“?

Zákoník práce predvída určité skutočnosti, ktoré zamestnancovi bránia vo výkone dohodnutej práce a tieto označujú ako osobné prekážky v práci.

## POISTNÉ, ODVODY A MZDY

Pre pomenovanie neprítomnosti v práci z dôvodu návštevy lekára (z dôvodu vyšetrenia alebo ošetrenia zamestnanca, či rodinného príslušníka) sa medzi zamestnancami zaužíval pojem „paragraf“ (nejde o však o právny termín). „Paragraf“ predstavuje **dôležitú osobnú prekážku v práci na strane zamestnanca a umožňuje zamestnancovi** v určitých prípadoch a stanovenom rozsahu **vziať si pracovné voľno**. K najčastejšie v praxi „využívaným“ osobným prekážkam v práci patrí pracovné voľno na vyšetrenie alebo ošetrenie zamestnanca v zdravotníckom zariadení alebo pracovné voľno na sprevádzanie rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrenie.

Podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce je **zamestnávateľ povinný poskytnúť zamestnancovi na vyšetrenie alebo ošetrenie zamestnanca v zdravotníckom zariadení:**

1. **pracovné voľno s náhradou mzdy** na nevyhnutne potrebný čas, najviac na sedem dní v kalendárnom roku,
2. **ďalšie pracovné voľno bez náhrady mzdy** na nevyhnutne potrebný čas,
3. **pracovné voľno s náhradou mzdy** na nevyhnutne potrebný čas na preventívne lekárske prehliadky súvisiace s tehotenstvom,

ak vyšetrenie alebo ošetrenie nebolo možné vykonať mimo pracovného času.

Podľa § 141 ods. 2 písm. c) Zákonníka práce je zamestnávateľ povinný poskytnúť zamestnancovi voľno na sprevádzanie, konkrétne na:

### 1. Sprevádzanie rodinného príslušníka:

- do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrenie pri náhlom ochorení alebo úraze,
- do zdravotníckeho zariadenia na vopred určené vyšetrenie, ošetrenie alebo liečenie
- do zariadenia poradenstva a prevencie na výkon odborných činností (ak ide o neplnoleté dieťa).

Zamestnávateľ v týchto prípadoch poskytne zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy za týchto podmienok, a to, že pracovné voľno sa poskytne:

- len jednému z rodinných príslušníkov,
- na nevyhnutne potrebný čas,
- ak bolo sprevádzanie nevyhnutné a úkony nebolo možné realizovať mimo pracovného času,
- v rozsahu najviac na 7 dní v kalendárnom roku a ďalších 7 dní v kalendárnom roku pri sprevádzaní dieťaťa do 15 rokov veku osamelým zamestnancom, ktorý má toto dieťa zverené výlučne do svojej osobnej starostlivosti alebo ktorý vykonáva rodičovské práva a povinnosti sám.

### 2. Sprevádzanie zdravotne postihnutého dieťaťa:

- do zariadenia sociálnej starostlivosti,
- do školy pre deti a žiakov so zdravotným znevýhodnením.

Zákonník práce definíciu dieťaťa so zdravotným postihnutím neupravuje. Na účely uplatnenia osobnej prekážky v práci „sprevádzanie“, možno za túto

osobu považovať dieťa s dlhodobými telesnými, mentálnymi, intelektuálnymi alebo zmyslovými postihnutiami (to znamená s postihnutiami, ktoré bránia prispôbovať sa bežným nárokom života).

Zamestnávateľ v týchto prípadoch poskytne zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy:

- len jednému z rodinných príslušníkov,
- na nevyhnutne potrebný čas,
- v rozsahu najviac 10 dní v kalendárnom roku.

Zákon č. 406/2025 Z. z. účinný od 1. 1. 2026 zosúladil terminológiu s pojmami v upravenom zákone č. 245/2008 Z. z. o výchove a vzdelávaní (školský zákon) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p. (ďalej len „školský zákon“). Pojem špeciálna škola sa nahradil pojmom škola pre deti a žiakov so zdravotným znevýhodnením. Zariadenia sociálnej starostlivosti sú ustanovené v zákone č. 448/2008 Z. z. o sociálnych službách a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v z. n. p. (ďalej len „zákon o sociálnych službách“).

## Rodinný príslušník

Podľa § 40 ods. 5 Zákonníka práce **rodinný príslušník** je manžel, vlastné dieťa, dieťa zverené zamestnancovi do náhradnej starostlivosti na základe rozhodnutia súdu alebo dieťa zverené zamestnancovi do starostlivosti pred rozhodnutím súdu o osvojení, rodič zamestnanca, súrodenec zamestnanca, manžel súrodence zamestnan-



ca, rodič manžela, súrodeneц manžela, prarodič zamestnanca, prarodič jeho manžela, vnuk zamestnanca a iná osoba, ktorá so zamestnancom žije spoločne v domácnosti. Na účely osobnej prekážky v práci s náhradou mzdy na sprevádzanie je potrebné **naplnenie definície rodinného príslušníka**, pričom ani **vek dieťaťa** pri jeho sprevádzaní do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrovanie nie je nijako obmedzovaný.

#### Príklad č. 1:

*Rodičia dieťaťa sú rozvedení. Dieťa (syn) žije po rozvode u matky a otca pravidelne navštevuje. Má otec nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy pri sprevádzaní svojho syna do zdravotníckeho zariadenia?*

Nakoľko ide o vlastné dieťa zamestnanca, je naplnená definícia rodinného príslušníka podľa § 40 ods. 5 Zákonníka práce, a preto zamestnancovi vznikne nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy pri sprevádzaní jeho syna do zdravotníckeho zariadenia. To, že v súčasnosti nežije so synom v spoločnej domácnosti, nemá na uvedené vplyv.

#### Príklad č. 2:

*Zamestnankyňa predložila zamestnávateľovi potvrdenie od lekára a požiadala o pracovné voľno s náhradou mzdy z dôvodu sprevádzania svojho vnuka do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie na celý deň. Má nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy?*

Zamestnankyňa má nárok na poskytnutie celodenného pracovného

voľna s náhradou mzdy, nakoľko právna úprava nedefinuje dĺžku nevyhnutne potrebného času na vyšetrenie, či ošetrovanie. Rozsah voľna závisí od druhu vyšetrenia, ktorého dĺžku je oprávnený posúdiť len ošetrojúci lekár príslušného zdravotníckeho zariadenia, a z praktického hľadiska dĺžku neprítomnosti ovplyvňuje aj vzdialenosť zdravotníckeho zariadenia od pracoviska zamestnanca. Za rodinného príslušníka sa podľa Zákonníka práce považuje aj vnuk/vnučka zamestnanca.

Súčasná právna úprava nerozlišuje medzi osobami, ktoré sú vo vzťahu k zamestnancovi pokrvnými alebo nepokrvnými príbuznými. Zamestnanec má nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy aj v takomto prípade. Pre úplnosť uvádzame, že zamestnávateľ podľa § 41 ods. 6 Zákonníka práce nesmie od fyzickej osoby vyžadovať informácie o tehotenstve, o rodinných pomeroch, o politickej alebo náboženskej príslušnosti. Z uvedeného vyplýva, že **zamestnávateľ nie je oprávnený žiadať od zamestnanca doklad**, na ktorom je preukázané, že osoba, ktorú napríklad sprevádzal k lekárovi na vyšetrenie je/či nie je biologickým rodičom.

#### Príklad č. 3:

*Ak zamestnanec sprevádza rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia, má zamestnávateľ právo zisťovať vzťah k rodinnému príslušníkovi? Má zamestnávateľ právo žiadať od zamestnanca doklady, ktoré potvrdzujú príbuzenský vzťah k rodinnému príslušníkovi? (napr. kópiu sobášneho listu, rodného listu).*

Dôležité osobné prekážky v práci, ktoré sú upravené v § 141 Zákonníka práce, spočívajú v osobe zamestnanca. Prekážku v práci a jej trvanie je zamestnanec povinný zamestnávateľovi preukázať. Príslušné zariadenie je povinné potvrdiť mu doklad o existencii prekážky v práci a o jej trvaní.

Nakoľko ide o prekážku na strane zamestnanca, zamestnanec je povinný preukázať zamestnávateľovi existenciu prekážky a dobu jej trvania dokladom od lekára. Zamestnanec si splnil zákonnú povinnosť, ak svoju neprítomnosť zdôvodnil a vydokladoval. Pokiaľ ide o preukazovanie skutočnosti, v akom príbuzenskom vzťahu je sprevádzaná osoba so zamestnancom, takéto informácie o príbuzenskom vzťahu resp. doklad nemá zamestnávateľ právo vyžadovať. V praxi zamestnanec „zvykne“ oznámiť zamestnávateľovi, ktorého rodinného príslušníka bude sprevádzať na vyšetrenie alebo ošetrovanie, avšak zamestnávateľ ho k uvedenému nútiť nemôže. Informácie ohľadne vyšetrenia zamestnávateľ zisťovať nemôže, nakoľko ide o informácie týkajúce sa rodiny zamestnanca.

Pre úplnosť je potrebné uviesť, že podľa čl. 11 Zákonníka práce (záhada ochrany súkromného života zamestnanca): „Zamestnávateľ môže o zamestnancovi zhromažďovať len osobné údaje súvisiace s kvalifikáciou a profesionálnymi skúsenosťami zamestnanca a údaje, ktoré môžu byť významné z hľadiska práce, ktorú zamestnanec má vykonávať, vykonáva alebo vykonával.“

## Zdravotnícke zariadenie

Zdravotnícke zariadenia sú definované v § 7 zákona č. 578/2004

## POISTNÉ, ODVODY A MZDY

Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, zdravotníckych pracovníkoch, stavovských organizáciách v zdravotníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p. (ďalej len „zákon o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti“). Ide o prevádzkové útvary zriadené na poskytovanie zdravotnej starostlivosti a služieb súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti. Zdravotnícke zariadenia možno prevádzkovať len na základe povolenia alebo rozhodnutia o nariadení vytvorenia mobilného odberového miesta; povolenia sa vydávajú na zdravotnícke zariadenia:

- a) **ambulantnej zdravotnej starostlivosti** (zoznam obsahuje § 7 ods. 3 zákona o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti),
- b) **ústavnej zdravotnej starostlivosti** (zoznam obsahuje § 7 ods. 4 zákona o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti),
- c) **lekárskej starostlivosti** (zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p.).

*Užitočná informácia: Aj odberné miesta, ktoré boli zriadené za účelom testovania na ochorenie COVID-19, boli považované za detašované pracovisko zdravotníckeho zariadenia, kde sa poskytovala zdravotná starostlivosť zdravotníckymi pracovníkmi. To znamená, že ak sa zamestnanec na takomto pracovisku zúčastnil na testovaní na ochorenie COVID-19, jeho neprítomnosť v práci a cesta naň a späť sa považovala za prekážku v práci*

podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce. Zamestnávateľ bol povinný neprítomnosť zamestnanca v práci ospravedlniť z dôvodu vyšetrenia zamestnanca v zdravotníckom zariadení.

### Príklad č. 4:

*Zamestnanec s troajdňovým pobytom a aj s výkonom práce na území SR sa rozhodol absolvovať vyšetrenie u lekára v zahraničí (konkrétne v Maďarsku). Zamestnanec predložil zamestnávateľovi potvorenú priepustku s pečiatkou, z ktorej sa nedá jednoznačne určiť, či išlo o vyšetrenie v zdravotníckom zariadení [v nadväznosti na § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce]. Ako má zamestnávateľ postupovať vo veci uznávania prekážky v práci na strane zamestnanca z dôvodu vyšetrenia zamestnanca v zdravotníckom zariadení v zahraničí?*

*Pojem zdravotnícke zariadenie Zákonník práce nekonkretizuje, preto je vhodné, aby zamestnávateľ postup a podmienky pri čerpaní pracovného voľna z dôvodu vyšetrenia alebo ošetrenia zamestnanca v zdravotníckom zariadení v zahraničí upravil v rámci interného predpisu (napr. v pracovnom poriadku). Keďže sa pohybujeme v priestore EÚ, a zamestnanec bude vedieť relevantne preukázať, že išlo o vyšetrenie v zdravotníckom zariadení, javí sa, že zamestnávateľ môže poskytnúť zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy.*

### Príklad č. 5:

*Zamestnankyňa, ktorá navštevuje so synom Centrum špeciálno-pedagogického poraden-*

*stva pri Spojenej škole Pezinok, predložila zamestnávateľovi priepustku, že si chce uplatniť sprievod „k lekárovi“ ako pracovné voľno s náhradou mzdy. Považuje sa Centrum špeciálno-pedagogického poradenstva pri Spojenej škole Pezinok za zdravotnícke zariadenie?*

*Centrum špeciálno-pedagogického poradenstva pri Spojenej škole Pezinok je zaradené do zoznamu školských zariadení výchovného poradenstva a prevencie, ktoré sú zaradené do siete škôl a školských zariadení SR, a preto ho nemožno zamieňať za zdravotnícke zariadenie.*

## Zariadenie sociálnej starostlivosti

Pojem zariadenie sociálnej starostlivosti na účely sprevádzania zdravotne postihnutého dieťaťa upravuje § 31 až § 33a zákona o sociálnych službách (zariadenie dočasnej starostlivosti o deti, zariadenia starostlivosti o deti do 3 rokov veku dieťaťa). Starostlivosť o dieťa do troch rokov veku alebo do šiestich rokov veku, ak je dieťaťom s nepriaznivým zdravotným stavom, pri poskytovaní sociálnej služby poskytuje opatrovateľ detí.

## Škola pre deti a žiakov so zdravotným znevýhodnením

Sústavu škôl tvorí aj škola podľa § 27 ods. 2 písm. h) školského zákona, ktorou je škola pre deti a žiakov so špeciálnymi výchovno-vzdelávacími potrebami (pôvodné pomenovanie „špeciálna škola“). Tento druh školy je určený pre deti a žiakov so zdravotným znevýhodnením.

**Dieťaťom so zdravotným postihnutím** alebo žiakom so zdravotným postihnutím podľa § 2 písm. k) školského zákona v súlade s medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná, je dieťa alebo žiak s mentálnym, sluchovým, zrakovým, telesným alebo intelektuálnym postihnutím, narušenou komunikačnou schopnosťou, autizmom alebo s ďalšími pervazívnymi vývinovými poruchami, viacnásobným postihnutím alebo s kombináciou postihnutí bez možnosti určenia prevažujúceho postihnutia, ktoré mu môže brániť vzdelávať sa rovnako ako sa vzdelávajú deti a žiaci bez zdravotného postihnutia.

## Pojem zariadenia poradenstva a prevencie pre neplnoleté dieťa

Nárok zamestnanca na pracovné voľno na sprevádzanie rodinného príslušníka na vyšetrenie alebo ošetrovanie k lekárovi je upravený v § 141 ods. 2 písm. c) Zákonníka práce. Pri sprevádzaní rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia (pri náhlom ochorení alebo úraze, ako aj na vopred určené vyšetrenie/ošetrovanie/liečenie) podľa právnej úpravy Zákonníka práce platnej do 31. 12. 2025 pribudol **od 1. 1. 2026 ďalší prípustný dôvod** na ospravedlnenie neprítomnosti zamestnanca v práci – ak ide o sprevádzanie neplnoletého dieťaťa do zariadenia poradenstva a prevencie na výkon odborných činností. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 141 ods. 2 písm. c) zákona č. 406/2025 Z. z., ktoré od

1. 1. 2026 znie nasledovne: „*Zamestnávateľ je povinný poskytnúť zamestnancovi pracovné voľno na sprevádzanie rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrovanie pri náhlom ochorení alebo úraze a na vopred určené vyšetrenie, ošetrovanie alebo liečenie, a ak ide o neplnoleté dieťa, aj do zariadenia poradenstva a prevencie na výkon odborných činností; pracovné voľno s náhradou mzdy sa poskytne len jednému z rodinných príslušníkov na nevyhnutne potrebný čas, najviac na sedem dní v kalendárnom roku, ak bolo sprevádzanie nevyhnutné a uvedené úkony nebolo možné vykonať mimo pracovného času, a ak ide o sprevádzanie dieťaťa do 15 rokov veku osamelým zamestnancom, ktorý má toto dieťa zverené výlučne do svojej osobnej starostlivosti alebo ktorý sám vykonáva rodičovské práva a povinnosti k tomuto dieťaťu, aj ďalších najviac sedem dní v kalendárnom roku*“. Od 1. 1. 2026 má tak zamestnanec nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy v sume jeho priemerného zárobku aj v prípadoch, keď bude sprevádzať neplnoleté dieťa (vo veku do 18 rokov) **do zariadenia poradenstva a prevencie na výkon odborných činností**. Za zariadenia poradenstva a prevencie sa podľa § 130 ods. 4 školského zákona považujú:

- centrum poradenstva a prevencie,
- špecializované centrum poradenstva a prevencie.

V týchto zariadeniach sa vykonáva „odborná činnosť“, pod ktorou sa rozumie činnosť so zameraním na optimalizáciu osobnostného, intelektuálneho, psychického, sociálneho a kariérového vývinu detí od narodenia až po ukončenie prípravy na

povolanie. Podľa § 130 školského zákona rozlišujeme tieto odborné činnosti:

- poradenská,
- psychologická,
- pedagogická,
- špeciálno-pedagogická,
- logopedická,
- liečebno-pedagogická,
- sociálno-pedagogická,
- sociálna.

Činnosť zariadení poradenstva a prevencie vyplýva zo školského zákona a vykonávacej vyhlášky Ministerstva školstva, vedy, výskumu a športu SR č. 24/2022 Z. z., takže v praxi nejde o „akúkoľvek poradňu“, ale sa posudzuje, či ide o zariadenie podľa školských predpisov. Zoznam zariadení poradenstva a prevencie sa nachádza na webovom sídle MŠ SR: <https://www.minedu.sk/interaktivna-mapa-a-databaza-zariadeni-poradenstva-a-prevencie/>

Pri sprevádzaní rodinného príslušníka (vrátane dieťaťa) do zdravotníckeho zariadenia, a aj pri sprevádzaní neplnoletého dieťaťa do zariadenia poradenstva a prevencie, poskytne zamestnávateľ zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy na nevyhnutne potrebný čas, **najviac 7 dní v kalendárnom roku**, a to len jednému z rodinných príslušníkov. To znamená, že rozsah pracovného voľna 7 dní na „sprevádzanie“ zostáva zachovaný aj po 1. 1. 2026, a navyše sa rozširuje o dôvod, ktorým je sprevádzanie neplnoletého dieťaťa (vo veku do 18 rokov) **do zariadenia poradenstva a prevencie na výkon odborných činností**, podmienkou čerpania pracovného voľna je, že sprevádzanie musí byť ne-



## POISTNÉ, ODVODY A MZDY

vyhnutné a uvedené úkony nemožno vykonať mimo pracovného času.

Pre uplatnenie nároku na poskytnutie pracovného voľna na sprevádzanie rodinného príslušníka – dieťaťa, je rozhodujúca **definícia dieťaťa ako rodinného príslušníka** v § 40 ods. 5 Zákonníku práce. Za dieťa zamestnanca sa na tieto účely považuje vlastné dieťa, dieťa zverené zamestnancovi do náhradnej starostlivosti na základe rozhodnutia súdu alebo dieťa zverené zamestnancovi do starostlivosti pred rozhodnutím súdu o osvojení a iná osoba (iné dieťa), ktoré so zamestnancom žije spoločne v domácnosti.

### Príklad č. 6:

*Zamestnankyňa, ktorá navštevuje so synom Centrum špeciálno-pedagogického poradenstva pri Spojenej škole Pezinok, predložila zamestnávateľovi priepustku, že si chce uplatniť sprievod „k lekárovi“ ako pracovné voľno s náhradou mzdy. Je požiadavka zamestnankyne oprávnená?*

Podľa právnej úpravy platnej do 31. 12. 2025 zamestnankyni nárok na pracovné voľno z dôvodu sprevádzania dieťaťa do zdravotníckeho zariadenia nevznikol, nakoľko Centrum špeciálno-pedagogického poradenstva pri Spojenej škole Pezinok sa nepovažuje za zdravotnícke zariadenie, ale je zaradené do zoznamu školských zariadení výchovného poradenstva a prevencie.

Podľa právnej úpravy platnej od 1. 1. 2026 zamestnankyni vzniká nárok na pracovné voľno z dôvodu sprevádzania dieťaťa do zariadenia

poradenstva a prevencie na výkon odborných činností, ktorá je vykonávaná v zariadeniach podľa § 130 školského zákona.

## Rozsah pracovného voľna na vyšetrenie alebo ošetrovanie zamestnanca

Rozsah pracovného voľna na vyšetrenie alebo ošetrovanie zamestnanca v zdravotníckom zariadení závisí od druhu vyšetrenia, ktorého dĺžku je oprávnený posúdiť len ošetrojúci lekár príslušného zdravotníckeho zariadenia, a z praktického hľadiska dĺžku neprítomnosti ovplyvňuje aj vzdialenosť zdravotníckeho zariadenia od pracoviska zamestnanca.

Podľa § 141 ods. 2 písm. a) má zamestnanec nárok pracovné voľno, ktoré mu je zamestnávateľ povinný poskytnúť v prípade vyšetrenia v zdravotníckom zariadení v tomto rozsahu:

1. pracovné voľno s náhradou mzdy **na nevyhnutne potrebný čas**, najviac **na sedem dní v kalendárnom roku**, ak vyšetrenie alebo ošetrovanie nebolo možné vykonať mimo pracovného času,
2. ďalšie pracovné voľno bez náhrady mzdy **na nevyhnutne potrebný čas**, ak vyšetrenie alebo ošetrovanie nebolo možné vykonať mimo pracovného času,
3. pracovné voľno s náhradou mzdy na nevyhnutne potrebný čas na preventívne lekárske prehliadky súvisiace s tehotenstvom, ak vyšetrenie alebo ošetrovanie nebolo možné vykonať mimo pracovného času.

### Príklad č. 7:

*Môže zamestnanec čerpať pracovné voľno na vyšetrenie, či ošetrovanie u lekára aj viac dní po sebe? Existuje nejaký limit na mesiac?*

Na vyšetrenie alebo ošetrovanie zamestnanca v zdravotníckom zariadení je zamestnávateľ povinný poskytnúť pracovné voľno s náhradou mzdy **na nevyhnutne potrebný čas, najviac na 7 dní v kalendárnom roku**, ak vyšetrenie alebo ošetrovanie nebolo možné vykonať mimo pracovného času, príp. ďalšie pracovné voľno bez náhrady mzdy sa poskytne na nevyhnutne potrebný čas, ak vyšetrenie alebo ošetrovanie nebolo možné vykonať mimo pracovného času.

Z uvedeného vyplýva, že Zákonník práce upravuje na tieto prekážky ročný limit, ale **nie mesačný limit**. Súčasná právna úprava v tomto smere nekladie na zamestnancov žiadne obmedzenia. Je na zamestnancovi, kedy si a v akom časovom rozmedzí vyčerpá svoje „paragrafy“, t. j. ako naloží počas kalendárneho roka „so svojimi 7 dňami“, za ktoré mu patrí náhrada mzdy v prípade čerpania pracovného voľna z dôvodu návštevy lekára.

Zamestnanec tak môže čerpať pracovné voľno aj viac dní po sebe (napr., ak ide o viacero vyšetrení). Pre úplnosť uvádzame, že aj v tomto prípade je zamestnanec povinný prekážku v práci a jej trvanie zamestnávateľovi preukázať, a to na základe potvrdenia vystaveného príslušným zdravotníckym zariadením.

Čo sa považuje za jeden deň osobnej prekážky v práci? Za jeden deň sa považuje čas zodpo-

vedajúci dĺžke pracovného času, ktorý mal zamestnanec na základe rozvrhnutia ustanoveného týždenného pracovného času v tento deň odpracovať. Na účely určenia celkového rozsahu pracovného voľna poskytnutého zamestnancovi v kalendárnom roku pri prekážke v práci uvedenej v § 141 ods. 2 písm. a) a c) Zákonníka práce sa za jeden deň považuje v súlade s ust. § 141 ods. 5 Zákonníka práce **čas zodpovedajúci priemernej dĺžke pracovného času pripadajúceho na jeden deň**, ktorý vyplýva z ustanoveného týždenného pracovného času zamestnanca, pričom sa zamestnanec posudzuje, akoby pracoval päť dní v týždni. Ak má teda zamestnanec určený napríklad 40-hodinový pracovný týždeň, tak sa za jeden deň pracovného voľna bude považovať 8 hodín. (Poznámka: Dĺžka prestávky v práci je vylúčená z pracovného času, ktorý sa považuje za jeden deň na účely prekážky v práci, nakoľko sa do pracovného času nezapočítava a zamestnancovi za ňu nepatrí mzda.)

#### **Příklad č. 8:**

*Zamestnanec má pracovný čas 37,5 hodín týždenne a pracuje na 12-hodinové pracovné zmeny (od 6.00 h do 18.00 h). Ak bude mať zamestnanec neprítomnosť v práci z dôvodu celodenného ošetrovania u lekára, na aký celkový rozsah pracovného voľna má nárok? Aký rozsah času sa u tohto zamestnanca považuje za jeden deň pracovného voľna pri vyšetrení/ošetrovaní u lekára?*

Na účely určenia celkového rozsahu pracovného voľna poskytnutého zamestnancovi v kalendárnom

*roku na vyšetrenie alebo ošetrovanie zamestnanca v zdravotníckom zariadení sa za jeden deň považuje čas zodpovedajúci priemernej dĺžke pracovného času pripadajúceho na jeden deň, ktorý vyplýva z ustanoveného týždenného pracovného času zamestnanca, pričom sa zamestnanec posudzuje, akoby pracoval päť dní v týždni. Nakoľko zamestnanec má dohodnutý pracovný čas je 37,5 h týždenne, čas zodpovedajúci priemernej dĺžke denného pracovného času je 7,5 h.*

*Zákonník práce ustanovuje, že nárok zamestnanca na pracovné voľno s náhradou mzdy na vyšetrenie alebo ošetrovanie v zdravotníckom zariadení je v rozsahu najviac sedem dní v kalendárnom roku. Na sedem dní tak pripadá 52,5 h pracovného voľna na „čerpanie“ osobnej prekážky v práci z dôvodu vyšetrenia alebo ošetrovania zamestnanca v zdravotníckom zariadení [Výpočet: (37,5 h / 5 dní) x 7 dní].*

*Z dôvodu neprítomnosti zamestnanca sa posúdi, koľko hodín trvala pracovná zmena zamestnanca v deň, keď sa uskutočnilo celodenné vyšetrenie. V tomto prípade trvala 11,5 h, preto sa z celkového ročného nároku na „čerpanie“ osobnej prekážky odpočíta rozsah trvania osobnej prekážky v práci 11,5 h, a to nasledovne: 52,5 h – 11,5 h = 41 h (Poznámka: Prestávka na obed 0,5 hodiny sa z ročného nároku neodpočíta, nakoľko nie je pracovným časom a nepatrí za ňu mzda ani náhrada mzdy.)*

*Za neprítomnosť zamestnanca z dôvodu vyšetrenia u lekára sa poskytne zamestnancovi náhrada mzdy vo výške priemerného zárobku za 11,5 h a zostatok ročného nároku na „čerpanie“ osobnej prekážky bude 41 h.*

## **Rozsah pracovného voľna pre zamestnancov – jednorodičov**

Od 1. 1. 2026 je upravený rozsah pracovného voľna na sprevádzanie rodinného príslušníka pri zamestnancovi, ktorý má postavenie tzv. jednorodiča. Podľa právnej úpravy účinnej od 1. 1. 2026 (zákona č. 406/2025 Z. z.), ak ide o osamelého zamestnanca, ktorý:

- sprevádza dieťa do 15 rokov,
  - a toto dieťa má výlučne zverené do osobnej starostlivosti alebo sám vykonáva rodičovské práva a povinnosti,
- zamestnávateľ mu poskytne na sprevádzanie rodinného príslušníka pracovné voľno s náhradou mzdy v štandardnom rozsahu do 7 dní ročne, a navyše ďalších do 7 dní ročne na sprevádzanie dieťaťa do 15 rokov veku, to znamená, že spolu (kumulatívne) má nárok na 14 dní v kalendárnom roku. Nárok na celých ďalších 7 dní v kalendárnom roku vzniká zamestnancovi v prípade, ak dieťa v príslušnom kalendárnom roku dovŕši 15 rokov (nie je pritom rozhodujúce, v ktorom mesiaci príslušného kalendárneho roka). Aj v tomto prípade musí byť, pri čerpaní pracovného voľna na sprevádzanie dieťaťa splnená podmienka, že sprevádzanie bolo nevyhnutné a nebolo ho možné vykonať mimo pracovného času.

Postavenie jednorodiča vyplýva zo zákona č. 36/2005 Z. z. o rodine a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p., a ide o situácie, keď druhý rodič nežije, je neznámy, nevykonáva rodičovské práva a povinnosti,

alebo je dieťa po rozvode zverené do starostlivosti len jednému rodičovi. Nakoľko právna úprava Zákonníka práce nerieši, akým spôsobom mám zamestnanec preukazovať status osamelého zamestnanca, je na rozhodnutí zamestnávateľa, ako si nastaví preukazovanie tohto statusu (napríklad na základe čestného vyhlásenia alebo na základe predloženia kópie rozhodnutia súdu apod.)

*Užitočná rada: Podľa § 40 ods. 8 Zákonníka práce: „Osamelý zamestnanec je zamestnanec, ktorý žije sám a je slobodný, ovdovený alebo rozvedený muž, slobodná, ovdovená alebo rozvedená žena.“ Postavenie zamestnanca tzv. jednorodiča má teda osoba, ktorá je osamelá, t. j. žije sama s dieťaťom, resp. deťmi, pričom druhý rodič buď nie je známy, nežije alebo je nezvestný, resp. nevykonáva rodičovské práva a povinnosti k tomuto dieťaťu (§ 28 zákona o rodine) alebo v prípade rozvodu manželov (rodičov) bolo toto dieťa zverené do osobnej starostlivosti len tomuto rodičovi – zamestnancovi (§ 24 zákona o rodine).*

Dôvodom zavedenia tejto legislatívnej zmeny bolo upraviť osobitné postavenie zamestnanca, tzv. jednorodiča tak, aby mal obdobné postavenie (výhody) ako rodičia, ktorí pracujú u rôznych zamestnávateľov a majú kumulatívne pracovné voľno v rozsahu 14 dní v kalendárnom roku. Od 1. 1. 2026 sa bude kumulovať takýto rozsah voľna aj u tohto rodiča, ktorý zabezpečuje starostlivosť o dieťa do 15 rokov veku sám, pretože druhý rodič sa na starostlivosti o dieťa vôbec

nepodieľa alebo len v obmedzenom (príležitostnom) rozsahu. Zamestnanec (jednorodič) tak po vyčerpaní prvých 7 dní na sprevádzanie rodinného príslušníka, má nárok na ďalších 7 dní na sprevádzanie dieťaťa do 15 rokov veku – vlastného dieťaťa, dieťaťa zvereného do náhradnej starostlivosti na základe rozhodnutia súdu alebo dieťaťa zvereného do starostlivosti pred rozhodnutím súdu o osvojení na vyšetrenie alebo ošetrovanie pri náhlom ochorení alebo úraze a na vopred určené vyšetrenie, ošetrovanie alebo liečenie.

**Príklad č. 9:**

*Zamestnankyňa je rozvedená, stará sa o 4-ročné dieťa, ktoré je zverené do jej osobnej starostlivosti. Zamestnávateľovi predložila súdne rozhodnutie o rozvode manželstva a o úprave práv a povinností rodičov k maloletému dieťaťu. Otec má podľa rozsudku súdu upravený styk s dieťaťom každý druhý víkend a platí na dieťa výživné. S dieťaťom sa však nestretáva a nemá záujem (avšak rodičovských práv zbavený nie je). Považuje sa zamestnankyňa na účely osobnej prekážky v práci – sprevádzanie dieťaťa, za osamelého rodiča?*

*Áno, zamestnankyňa sa považuje za osamelého rodiča a má nárok na 14 dní pracovného voľna s náhradou mzdy. Zamestnankyňa je rozvedená a podľa rozsudku súdu má dieťa zverené do výlučnej osobnej starostlivosti.*

**Príklad č. 10:**

*Zamestnankyňa je rozvedená. S otcom dieťaťa má súdom*

*schválenú rodičovskú dohodu, podľa ktorej súd určil striedavú osobnú starostlivosť o dieťa. Dieťa žije u matky a otec naň platí výživné. Považuje sa zamestnankyňa na účely osobnej prekážky v práci – sprevádzanie dieťaťa, za osamelého rodiča?*

*Nie, zamestnankyňa sa v tomto prípade nepovažuje za osamelého rodiča, a preto má nárok na štandardných 7 dní pracovného voľna s náhradou mzdy. Zákonník práce ustanovuje, že musí ísť o zverenie dieťaťa výlučne do osobnej starostlivosti, a keďže dieťa/deti boli zverené do spoločnej osobnej starostlivosti, status osamelosti na účely vyššieho nároku pracovného voľna s náhradou mzdy na sprevádzanie dieťaťa nie je splnený.*

**Príklad č. 11:**

*Zamestnankyňa je slobodná matka a stará sa o 4-ročné dieťa. Žije v spoločnej domácnosti s rodičmi. Považuje sa zamestnankyňa na účely osobnej prekážky v práci – sprevádzanie dieťaťa, za osamelého rodiča?*

*Nie, zamestnankyňa sa v tomto prípade nepovažuje za osamelého rodiča a má nárok na štandardných 7 dní pracovného voľna s náhradou mzdy. Zákonník práce ustanovuje, že osamelý zamestnanec je zamestnanec, ktorý žije sám, a táto podmienka splnená nie je.*

**Krátenie nároku na pracovné voľno na tretiny**

Podľa § 141 ods. 6 Zákonníka práce: „Zamestnávateľ môže určiť, že ak pracovný pomer zamestnanca vznikol v priebehu kalendár-



neho roka, pracovné voľno s náhradou mzdy z dôvodov uvedených v § 141 odseku 2 písm. a) prvom bode a písm. c) prvom bode sa poskytnú v rozsahu najmenej jednej tretiny nároku za kalendárny rok za každú začatú tretinu kalendárneho roka trvania pracovného pomeru. Celkový nárok podľa prvej vety sa zaokrúhli na celé kalendárne dni nahor.“ Z uvedeného vyplýva, že zamestnávateľ môže určiť, ak pracovný pomer zamestnanca vznikol v priebehu kalendárneho roka, že pracovné voľno s náhradou mzdy z dôvodu:

- vyšetrenia alebo ošetrenia zamestnanca v zdravotníckom zariadení a

- sprevádzania rodinného príslušníka do zdravotníckeho zariadenia na vyšetrenie alebo ošetrenie,

sa poskytnú v rozsahu **najmenej jednej tretiny nároku** za kalendárny rok za **každú začatú tretinu** kalendárneho roka trvania pracovného pomeru. Celkový nárok sa zaokrúhli na celé kalendárne dni nahor. Z uvedeného vyplýva, že výška nároku bude závisieť od skutočnosti, v ktorej tretine kalendárneho roka zamestnanec nastúpi do pracovného pomeru.

**Prvá tretina roka:** január až apríl – ak zamestnanec nastúpi do pracovného pomeru po

čas prvej tretiny roka, bude mať nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy v rozsahu **7 dní / 14 dní**.

**Druhá tretina roka:** máj až august – ak zamestnanec nastúpi do pracovného pomeru počas druhej tretiny roka, bude mať nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy v rozsahu **5 dní / 10 dní**.

**Tretia tretina roka:** september až december – ak zamestnanec nastúpi do pracovného pomeru počas poslednej tretiny roka, bude mať nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy v rozsahu **3 dni/5 dní**.

Vznik pracovného pomeru	Zamestnanec	Osamelý zamestnanec
Prvá tretina roka (1. 1. až 30. 4.)	7 dní	14 dní
Druhá tretina roka (1. 5. až 31. 8.)	5 dní	10 dní
Tretia tretina roka (1. 9. až 31. 12.)	3 dni	5 dní

## Prekážky v práci pri pružnom pracovnom čase

Podľa § 88 Zákonníka práce sa pružný pracovný čas zamestnanca skladá z voliteľného pracovného času a základného pracovného času. Zamestnanec je oprávnený sám si voliť začiatok a prípadne aj koniec pracovného času (záleží od nastavenia v kolektívnej zmluve alebo v dohode so zamestnancami). Túto možnosť nemá v základnom pracovnom čase, keď je povinný byť k dispozícii zamestnávateľovi.

Z hľadiska poskytovanie náhrady mzdy za osobnú prekážku v práci sa pri pružnom pracovnom čase uplatňuje diferencovaný prístup. V súlade s § 143

ods. 1 Zákonníka práce sa náhrada mzdy poskytuje len pri tých prekážkach v práci na strane zamestnanca, ktoré **zasiahli do základného pracovného času**. V rozsahu, v ktorom zasiahli do voliteľného pracovného času, sa prekážky v práci na strane zamestnanca pri pružnom pracovnom čase posudzujú ako ospravedlnené prekážky v práci, nie však ako výkon práce a neposkytuje sa za ne náhrada mzdy.

Pri pružnom pracovnom čase záleží aj od nastavenia prevádzkového času. **Prevádzkový čas je celkový pracovný čas, ktorý je zamestnanec povinný odpracovať v pružnom pracovnom období** určenom zamestnávateľom. Pružné pracovné obdobie sa pritom môže uplat-

niť ako pracovný deň, pracovný týždeň, štvortýždňové pracovné obdobie alebo iné pracovné obdobie.

Náhradu mzdy tak možno poskytnúť zamestnancovi len za nevyhnutne potrebný čas, čo v tomto prípade predstavuje základný pracovný čas. Zvyšný voliteľný pracovný čas v priebehu ďalších dní v určenom pružnom období môže zamestnanec odpracovať (s podmienkou, že dĺžka pracovnej zmeny môže byť najviac 12 hodín). Ak by sa pružné pracovné obdobie uplatňovalo napr. ako pracovný deň, zamestnávateľ je povinný ospravedlniť neprítomnosť zamestnanca a poskytnúť mu náhradu mzdy za tento deň ako celok vrátane voliteľného aj základného pracovného času. Inak

by sa však postupovalo, ak by sa pružné pracovné obdobie uplatňovalo ako pracovný týždeň.

**Príklad č. 12:**

*U zamestnávateľa sa uplatňuje pružný pracovný čas, pričom pružné pracovné obdobie predstavuje jeden pracovný týždeň. Pracovný čas je 37,5 hodín týždenne a v rámci jedného pracovného dňa musí byť zamestnanec na pracovisku 6 hodín (základný pracovný čas). Ako má zamestnávateľ postupovať pri poskytovaní pracovného voľna z dôvodu vyšetrenia zamestnanca v zdravotníckom zariadení, ak zamestnanec doložil potvrdenie od lekára (bez časového označenia)?*

*Nakoľko je u zamestnávateľa pružné pracovné obdobie stanovené na pracovný týždeň, v ktorom má zamestnanec odpracovať 37,5 hodín, zamestnávateľ ospravedlní neprítomnosť zamestnanca a poskytne mu náhradu mzdy len v rámci základného pracovného času (za 6 hodín). V rámci voliteľného pracovného času zamestnanec zvyšné hodiny (1,5 h) odpracuje v rámci pružného pracovného týždňa.*

*Ak by sa pružné pracovné obdobie uplatňovalo ako pracovný deň, zamestnávateľ by bol povinný ospravedlniť neprítomnosť zamestnanca a poskytnúť náhradu mzdy za tento deň ako celok vrátane voliteľného aj základného pracovného času (za 7,5 hodiny).*

V súlade s § 143 ods. 2 Zákonníka práce, ak Zákonník práce alebo kolektívna zmluva pri prekážkach v práci na strane zamestnanca ustanoví presnú dĺžku nevyhnutne potrebného

času, za ktorý zamestnancovi patrí pracovné voľno, posudzuje sa ako výkon práce celý tento čas; za jeden deň sa pritom považuje čas zodpovedajúci priemernej dĺžke pracovnej zmeny vyplývajúci z určeného týždenného pracovného času zamestnanca.

**Rozsah pracovného voľna na vybrané prekážky v práci**

Absolvovanie vyšetrenia alebo ošetrenia u lekára ako prekážka v práci na strane zamestnanca je vždy spojené s ospravedlnením absencie v zamestnaní, a to v nevyhnutnom rozsahu. Zákonník práce upravuje v takýchto prípadoch osobitné minimálne nároky na platené voľno:

- **7 dní v priebehu kalendárneho roka** v prípade lekárskeho vyšetrenia alebo ošetrenia zamestnanca, a ďalších 7 dní na sprevádzanie rodinného príslušníka na ošetrovanie alebo vyšetrenie (u osamelého zamestnanca, ktorý sprevádza dieťa do 15 rokov nárok na ďalších 7 dní v priebehu kalendárneho roka),
- **10 dní v priebehu kalendárneho roka** v prípade sprevádzania zdravotne postihnutého dieťaťa do zariadenia sociálnej starostlivosti alebo do školy pre deti a žiakov so zdravotným znevýhodnením,
- **v nevyhnutne potrebnom rozsahu** v prípade: preventívnej prehliadky súvisiacej s tehotenstvom, darovania krvi, aferézy či darovania iného biologického materiálu s časom na zotavenie maximálne 96 hodín od nástupu

na odber, povinnej lekárskej prehliadky.

Pracovnoprávna úprava umožňuje zamestnávateľovi v súlade s § 141 ods. 3 Zákonníka práce poskytnúť zamestnancovi:

- ďalšie pracovné voľno z dôvodov podľa § 141 ods. 2 Zákonníka práce s náhradou mzdy alebo bez náhrady mzdy; zamestnávateľ má možnosť v kolektívnej zmluve alebo vo vnútornom predpise poskytnúť pracovné voľno z dôvodov uvedených v § 141 ods. 2 (napr. ošetrovanie, vyšetrenie zamestnanca, sprevádzanie, pohreb, svadba) nad rozsah, ktorý je ustanovený v zákone,
- pracovné voľno z iných dôvodov ako podľa § 141 ods. 2 Zákonníka práce s náhradou mzdy alebo bez náhrady mzdy; zamestnávateľ má možnosť v kolektívnej zmluve alebo vo vnútornom predpise poskytnúť pracovné voľno aj z iných dôvodov, ako sú dôvody uvedené v § 141 ods. 2 Zákonníka práce (napr. na sprevádzanie dieťaťa zamestnanca do školy v prvý deň školského roka alebo prvý deň do materskej školy),
- pracovné voľno na žiadosť zamestnanca s náhradou mzdy alebo bez náhrady mzdy; zamestnávateľ má možnosť poskytnúť voľno na žiadosť zamestnanca napr. na zabezpečenie prechodnej starostlivosti o rodiča zamestnanca, vybavovanie na katastri,
- pracovné voľno s náhradou mzdy, ktoré si zamestnanec odpracuje; možnosť poskyt-

núť zamestnancovi pracovné voľno na rôzne účely s podmienkou, že si ho zamestnanec odpracuje.

V poslednej dobe za zamestnávateľ čoraz viac stretáva so žiadosťou zamestnanca na uvoľnenie z práce z dôvodov ako je napríklad rehabilitácia, dentálna hygiena, alebo návšteva psychológa. Mám zamestnanec nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy aj v týchto prípadoch? Súčasná právna úprava ustanovuje, že ak vyšetrenie a ošetrovanie bolo vykonané v zdravotníckom zariadení, zamestnávateľ je povinný poskytnúť zamestnancovi (v rámci limitov ustanovených v Zákonníku práce) pracovné voľno s náhradou mzdy. Ak však vyšetrenie a ošetrovanie bolo vykonané zariadení, ktoré nemá charakter „zdravotníckeho“ zariadenia (nejde o zariadenie podľa § 7 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, zdravotníckych pracovníkoch, stavovských organizáciách v zdravotníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p.), zamestnávateľ môže poskytnúť zamestnancovi pracovné na nevyhnutne potrebný čas, avšak bez náhrady mzdy (ak v internom predpise alebo v kolektívnej zmluve nie sú dohodnuté priaznivejšie podmienky pre zamestnanca).

## Rehabilitácia

Otázkou, či je možné rehabilitáciu zamestnanca považovať za vyšetrenie alebo ošetrovanie, sa zaoberala aj Asociácia pre rozvoj kolektívneho objednávaného a pracovných vzťahov v Českej republike. Z ich stanoviska vy-

plýva, že **rehabilitáciu nemožno považovať za vyšetrenie alebo ošetrovanie v zdravotníckom zariadení**, nakoľko má povahu samotného liečenia, ktoré nasleduje po predošlom vyšetrení alebo ošetrovaní, s cieľom navrátiť pacienta k „jeho funkčnej zdatnosti“. Ak je rehabilitácia vykonávaná v zariadení (ktoré nemá charakter zdravotníckeho zariadenia) nezdravotníckymi zamestnancami, zamestnancovi právo na pracovné voľno s náhradou mzdy podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce nevzniká. Ak však ide o komplexné, periodické alebo kontrolné rehabilitačné vyšetrenie, ktoré vykonáva lekár, v takomto prípade zamestnancovi vzniká nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce. Vzhľadom na nárast potreby rehabilitácie (aj v súvislosti s ochoreniami chrbtice ako civilizačným ochorením), sa javí vhodné rozšíriť osobných prekážok v práci v internej smernici aj z dôvodu účasti zamestnanca na rehabilitácii; najmä ak je to v záujme zamestnávateľa, aby sa dalo zamestnanec „čo najskôr do poriadku“ a mohol sa zapojiť do výkonu práce bez ďalších zdravotných obmedzení.

### **Příklad č. 13:**

*Zamestnanec absolvoval rehabilitáciu (elektroliečbu a masáž) v súkromnom rehabilitačnom zariadení, ktoré je zamerané na fyzioterapiu. Rehabilitačné procedúry odporučil rehabilitačný lekár. Potvrdenie o absolvovaní rehabilitácii vystavil fyzioterapeut. Má zamestnanec nárok na pracovné voľno s ná-*

*hradou mzdy z dôvodu vyšetrenia § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce?*

*Ak lekár odporučí návštevu zariadenia, ktoré sa nepovažuje za zdravotnícke zariadenie podľa zákona č. 578/2004 Z. z., a ak zamestnanec absolvuje rehabilitáciu v takomto zariadení, zamestnancovi nevzniká nárok na čerpanie prekážky v práci podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce. Obdobne sa postupuje aj v prípade, ak by zamestnanec navštívil zariadenie alternatívnej medicíny (napríklad homeopatickú ambulanciu).*

## Dentálna hygiena

Nakoľko účelom dentálnej hygieny je predchádzanie vzniku chorôb v ústnej dutine (nejde o vyšetrenie z dôvodu nejakej bolesti alebo ošetrovanie po predchádzajúcom vyšetrení/diagnostike), právne názory na to, či zamestnancovi vzniká nárok na pracovné voľno s náhradou mzdy podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce, nie sú jednotné. Dentálna hygiena však môže byť vnímaná aj ako vyšetrenie (kontrola stavu zubov, či ďasien), alebo aj ošetrovanie (odstránenie možných budúcich alebo súčasných príčin vzniku zubného kazu, zápalu ďasien apod.). Keďže sa však dentálna hygiena vykonáva zdravotníckom zariadení, zamestnávateľia v tomto prípade poskytujú zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy podľa § 141 ods. 2 písm. a) Zákonníka práce.

Súčasná právna úprava ustanovuje minimálny okruh a rozsah osobných prekážok v práci. Zamestnávateľ môže, podľa svo-



jich možností, interným predpisom alebo kolektívnou zmluvou rozsah týchto osobných prekážok v práci rozšíriť pre iné dôvody zamestnanca na zariadenie dôležitých osobných, rodinných, či iných záležitostí, ktoré zamestnanec nemôže vy-

baviť mimo pracovného času. Zamestnávateľ sa taktiež môže rozhodnúť, či bude poskytovať na tento druh prekážky v práci zamestnancovi pracovné voľno s náhradou mzdy alebo bez náhrady mzdy. Takomto prípade pôjde o dobrovoľne plnenie

zamestnávateľa (zamestnanec-ké benefity). Kolektívna zmluva alebo interná smernica by mala obsahovať rozsah osobných prekážok v práci, postup a podmienky pri ich čerpaní a spôsob preukazovania neprítomností zamestnanca. ■

## BARTER A JEHO ÚČTOVANIE

Ing. Ján Mintál

**V súčasnej obchodnej praxi je ťažké prehliadnuť netradičné formy a metódy realizácie obchodných operácií, ktoré vystupujú najmä pod názvom kompenzačné obchody. V tejto súvislosti sa možno stretnúť s ich označením aj ako protiobchody, viazané obchody resp. „barter“.**

Obecne možno jednotlivé **formy kompenzačných obchodov** rozdeliť na dohody na základe naturálnej výmeny, komerčné dohody podmienené účasťou predávajúceho na realizácii tovarov kupujúceho alebo kompenzačné obchody tvoriace súčasť priemyselnej kooperácie, pričom každá z nich je charakteristická určitými organizačno-technickými znakmi.

### Barter

Najstarší spôsob kompenzačného obchodu predstavujú obchody realizované **na základe naturálnej výmeny**. Klasickým a jediným predstaviteľom tejto skupiny je tzv. barterový obchod. V obchodnej sfére sa možno stretnúť s množstvom barterových spoločností, ktoré organizujú barterové obchody a ktoré tak zároveň pomáhajú podnikateľom podnikat' elegantne a s vysokým efektom a pritom nebyť závislý od jediného zdroja peňazí. **Filozofia pôsobenia takýchto podnikov**

**spočíva v pomoci podnikateľom uhradiť ich prevádzkové a investičné náklady vlastnou nadprodukciou.** Ak je takýto obchod profesionálne riadený a správne načasovaný, môže predstavovať z ekonomického hľadiska jedinečnú príležitosť zrealizovať investíciu a zároveň minimálne v objeme investície zvýšiť tržby podnikateľskej jednotky.

Barterové kompenzačné spoločnosti vedú svojim klientom barterové kontá a na nich evidujú barterové kladné a mínusové zostatky (barterové predaje a nákupy). Barterové spoločnosti možno rozdeliť na:

- Tzv. **databázové**, kde firma ktorá chce využívať služby takejto barterovej spoločnosti platí ročný účastnícky poplatok, v ktorom má zahrnutý hlavne prístup k informáciám. V týchto spoločnostiach sú zamestnanci a díleri odmeňovaní z účastníckych poplatkov, takže ich úloha je hlavne náborová. Klient z informácií,

ku ktorým má prístup, si vyberá tie, ktoré sa mu hodia a celý barterový obchod si zvyčajne sprostredkuje sám.

- **Obchodné**, pričom v týchto barterových spoločnostiach klient platí ročný manipulačný poplatok, v ktorom má zahrnuté hlavne vedenie barterového účtu, zasielanie výpisov z barterového účtu a poskytovanie garancie barterového obchodu. Tento poplatok je niekoľkonásobne menší ako účastnícky poplatok v databázových spoločnostiach. Klient obchodnej barterovej spoločnosti má k dispozícii sprostredkovateľa, ktorý pomáha klientovi barterový obchod priamo sprostredkovať tak, aby klient mohol svoju nadvýrobu použiť ako platidlo. Za túto prácu sprostredkovateľa platí klient províziu. Provízia sa platí za sprostredkovaný a zrealizovaný obchod.

Na rozdiel od ostatných typov kompenzačných obcho-

dov sa barter uzatvára na základe kúpnej zmluvy, v ktorej si obchodné strany dohodnú množstvá vymieňaných tovarov. Pre úplnosť treba však dodať, že peňažné hodnoty jednotlivých tovarov sa spravidla podstatne odlišujú od bežných cien, a to najmä z dôvodu zakalkulovania rizika uskutočnenia obchodu do ceny tovaru.

Barterové obchody možno tiež štrukturovať z hľadiska počtu obchodných partnerov na:

1. *Bilaterálny barter*, v rámci ktorého je najčastejším a najjednoduchším bilaterálnym barterovým obchodom tzv. výrobný barter. Spravidla sa v rámci neho stretávajú partneri z totožného odvetvia. Účelom takéhoto naturálneho obchodu je získanie tovaru druhého partnera, ktorý potom využívajú pre výrobnú činnosť, alebo kompletizáciu svojej produkcie. V prípade, ak si jeden z účastníkov prípadne obaja nemôžu nájsť partnera pre uzavretie kontraktu, stále existuje možnosť požiadať o odbornú pomoc bártrovú spoločnosť, ktorá obchod sprostredkuje, za čo si samozrejme zúčtuje určitú províziu.

2. *Viacstranný barter*, ktorý predstavuje naturálnu výmenu medzi viacerými účastníkmi (najčastejšie tromi – potom ide o tzv. trojstranný barter), ktorý vzniká na základe viacstrannej zmluvy – jednotliví účastníci môžu byť zastúpení aj obchodnými spoločnosťami, rovnako ako v predchádzajúcom prípade. Obchody medzi väčším počtom účast-

níkov ako 3 sú zriedkavé. Ak by však k takej situácii došlo, je celková transakcia rozdelená na jednotlivé bilaterálne barterové obchody.

## Komerčné dohody

Zásadným rozdielom obchodov typu komerčných dohôd od barterového obchodu je využitie peňazí ako miery hodnoty peňažného prostriedku. Platby medzi partnermi totiž v takýchto prípadoch prebiehajú v peňažnej forme a v cenách, ktoré sa môžu meniť v závislosti od situácie na trhu.

Proces uzatvárania kontraktov typu komerčných dohôd spočíva v záväzku predávajúceho zúčastniť sa na realizácii tovarov alebo služieb nákupcu na zahraničných trhoch. Jednotlivé formy kompenzačných obchodov, ktoré patria do tejto skupiny, sa odlišujú podľa toho, akým spôsobom spĺňa exportér svoj záväzok voči importérovi, pričom najčastejšie ide o nákup tovarov alebo služieb za účelom vlastnej potreby, nákup a následný predaj produktov importéra špecializovanej obchodnej firme alebo sa zúži len na pomoc pri vyhľadávaní nákupcu na zahraničných trhoch.

Rovnako ako pri bártrovom obchode možno celkový kontrakt dohodnúť v jednej kúpnej zmluve, v ktorej sa prvotný exportér zaviazuje k protinákupu. Väčšinou sa však uzatvárajú dve kúpne zmluvy, a to zmluva o prvotnom exporte a zmluva o viazanom exporte. V praxi najčastejšie používané spôsoby realizácie komerčných dohôd predstavuje **komerč-**

**ná kompenzácia, kompenzačný nákup, zálohovaný nákup, tzv. dohody OFF-SET (nazývané aj „džentlmenské dohody“), operácie typu „SWITCH“, kooperačné kompenzácie, dohody „Buy-back“, dohody v rámci medzinárodnej spolupráce (tzv. sub-factoring).**

V úhrne možno konštatovať, že z dôvodu, že sa výmenné obchody realizujú na základe vzájomných dohôd, pri ktorých nemusia mať partneri vždy rovnaké postavenie, výsledná cena sa často odlišuje od obvyklých cien, ktoré vznikajú na trhu. Na konečnú výšku ceny vplyvajú najčastejšie nasledujúce faktory:

- snaha vyhnúť sa stratám pri predaji nepotrebného tovaru,
- vysoké riziko uskutočnenia kontraktu, ktoré vyplýva z jeho celkovej zložitosti,
- exportér sa snaží čiastočne rôznymi spôsobmi nadhodnotiť cenu svojej dodávky, aby z tejto sumy mohol kryť prípadné straty pri predaji získaného tovaru,
- snaha dostať sa s tovarom na zahraničné trhy vedie exportérov k poskytovaniu rôznych cenových zliav.

## Barterové obchody v účtovníctve

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. (ďalej iba „zákon o účtovníctve“) neobsahuje osobitnú úpravu o účtovaní barterových obchodov. V princípe však platí rovnaká zásada ako pri štandardnej kúpe tovaru alebo služby za peniaze – t. j. aj pri barterovom obchode vzniká na strane predávajúceho pohľadávka a na strane kupujúceho záväzok. Na jednej strane tak

## PODVOJNÉ ÚČTOVNÍCTVO

podnikateľ vystaví faktúru, na základe ktorej účtuje o pohľadávke a z titulu prijatej faktúry od druhej strany účtuje o záväzku.

Ustanovenie § 580 Občianskeho zákonníka uvádza, že ak veriteľ a dlžník majú vzájomné pohľadávky, ktorých plnenie je rovnakého druhu, zaniknú započítaním, pokiaľ sa vzájomne kryjú, ak niektorá zo strán urobí voči druhému prejav smerujúci k započítaniu. Zánik nastane okamihom, keď sa stretnú pohľadávky spôsobilé na započítanie. Ustanovenie § 364 Obchodného zákonníka dovoľuje započítanie akýchkoľvek vzájomných pohľadávok, ak sa tak zmluvné strany dohodnú.

Zákon o účtovníctve v rámci všeobecných povinností účtovných jednotiek v rámci § 7 ods. 5 účtovnej jednotke ustanovuje povinnosť účtovať majetok a záväzky, náklady a výnosy, výdavky a príjmy v účtovných knihách a zobrazovať ich v účtovnej závierke samostatne bez ich vzájomného započítania, s výnimkou niektorých prípadov upravených účtovnými zásadami pre účtovné jednotky zriadené podľa osobitných predpisov (napr. NBS, Fond ochrany vkladov a pod.). Zákaz účtovného zobrazovania majetku a záväzkov len až po ich prí-

padnej kompenzácii však neznamená, že započítanie pohľadávok a záväzkov v účtovníctve je vylúčené. Započítanie ako také zakázané nie je, nie je však prípustné zaúčtovať len prípadný rozdiel vzniknutý v rámci kompenzácie. Pri akte započítania pohľadávok a záväzkov je teda nevyhnutné zúčtovanie samostatného výnosu, ako aj samostatného nákladu. Je zrejmé, že u subjektov účtujúcich v sústave jednoduchého účtovníctva pôjde len o zaevidovanie pohľadávok a záväzkov v plnej výške, nakoľko v tomto prípade sa účtuje o príjmoch a výdavkoch.

### Podvojný účtovníctvo

Barterový obchod ako zámena je čiastočne riešená v opatrení MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p. (ďalej iba „Postupy účtovania v PÚ“). Z § 21 ods. 7 Postupov účtovania v PÚ totiž vyplýva, že dlhodobý majetok nadobudnutý zámenou podľa § 25 ods. 1 písm. e) druhého bodu zákona o účtovníctve sa oceňuje reálnou hodnotou podľa § 27 tohto zákona. Pri účtovaní zámeny sa primerane postupuje ako pri účtovaní kúpy a predaja. Rozdiel medzi reálnou hodno-

tu nadobudnutého dlhodobého majetku a účtovnou hodnotou odovzdaného majetku sa účtuje podľa charakteru tohto rozdielu na vecne príslušný nákladový účet, na ktorom sa účtuje úbytok majetku alebo na vecne príslušný výnosový účet, na ktorom sa účtuje dosiahnutie výnosu z tohto majetku. Uvedené platí identicky v zmysle § 22 ods. 7 Postupov účtovania v PÚ aj pri zamieňaní zásob.

Účtovný režim barterových obchodov teda predstavuje prvotne účtovanie o pohľadávkach a záväzkoch (účtovanie na súvahových účtoch) so súvzťažným účtovaním na výsledkových účtoch (účty výnosov a nákladov). Pri vysporiadaní barterových obchodov sa však možno stretnúť aj s účtovaním na účtoch peňažných prostriedkov (najmä keď dochádza len k čiastočnému „prekrytiu“ hodnoty zamieňaných produktov).

#### Príklad č. 1

*Firma ALFA, s. r. o. nakúpila od firmy BETA, a. s. chladničky za 8 000 €. V rámci barterového kontraktu sa obidve firmy dohodli, že firma ALFA, s. r. o. svoj záväzok uhradí firme BETA, a. s. prostredníctvom dodávky komponentov v tej istej hodnote.*

P. č.	Účtovný prípad	MD	D	€
<b>Účtovanie vo firme ALFA, s. r. o.:</b>				
1A	Faktúra od firmy BETA, a. s. za chladničky	131	321	8 000
2A	Prevzatie chladničiek na sklad	132	131	8 000
3A	Faktúra firme BETA, a. s. za komponenty	311	604	8 000
4A	Úbytok komponentov na sklade	504	132	8 000



P. č.	Účtovný prípad	MD	D	€
5A	Vzájomná kompenzácia (zúčtovanie) pohľadávky a záväzku medzi firmami ALFA, s. r. o. a BETA, a. s. na základe uzatvorenej barterovej dohody	321	311	8 000
<b>Účtovanie vo firme BETA, a. s.:</b>				
B1	Faktúra firme ALFA, s. r. o. za chladničky	311	604	8 000
B2	Úbytok chladničiek na sklade	504	132	8 000
B3	Faktúra od firmy ALFA, s. r. o. za komponenty	131	321	8 000
B4	Prevzatie komponentov na sklad	132	131	8 000
B5	Vzájomná kompenzácia (zúčtovanie) pohľadávky a záväzku medzi firmami ALFA, s. r. o., a BETA, a. s., na základe uzatvorenej barterovej dohody	321	311	8 000

### Příklad č. 2

Firma ALFA, s. r. o. nakúpila od firmy BETA, a. s. chladničky za 8 000 €. V rámci barterového kontraktu sa obidve firmy dohodli, že firma ALFA, s. r. o. svoj záväzok uhradí firme BETA, a. s. čiastočne prostredníctvom dodávky komponentov v hodnote 6 400 € a zvyšok uhradí na účet v peňažnej forme.

P. č.	Účtovný prípad	MD	D	€
<b>Účtovanie vo firme ALFA, s. r. o.:</b>				
1A	Faktúra od firmy BETA, a. s. za chladničky	131	321	8 000
2A	Prevzatie chladničiek na sklad	132	131	8 000
3A	Faktúra firme BETA, a. s. za komponenty	311	604	6 400
4A	Úbytok komponentov na sklade	504	132	6 400
5A	Vzájomná kompenzácia (zúčtovanie) pohľadávky a záväzku medzi firmami ALFA, s. r. o. a BETA, a. s. na základe uzatvorenej barterovej dohody	321	311	6 400
6A	Úhrada zvyšku záväzku	321	221	1 600
<b>Účtovanie vo firme BETA, a. s.:</b>				
B1	Faktúra firme ALFA, s. r. o. za chladničky	311	604	8 000
B2	Úbytok chladničiek na sklade	504	132	8 000
B3	Faktúra od firmy ALFA, s. r. o. za komponenty	131	321	6 400
B4	Prevzatie komponentov na sklad	132	131	6 400
B5	Vzájomná kompenzácia (zúčtovanie) pohľadávky a záväzku medzi firmami ALFA, s. r. o. a BETA, a. s. na základe uzatvorenej barterovej dohody	321	311	6 400
B6	Inkaso zvyšnej sumy	221	311	1 600

### Příklad č. 3

Spoločnosť XY má v rámci dlhodobého hmotného majetku zaradený prístroj v obstarávacej cene 6 000 €, vytvorené oprávky sú 2 000 € a jeho zostatková cena je 4 000 €. Po vzájomnej dohode s firmou ZZ sa firma XY rozhodla uzatvoriť barterový obchod, kde predmetom tohto obchodu bude spomínaný prístroj a ako protihodnota bude firmou ZZ poskytnutá služba. Dohodnutá hodnota barteru medzi spomínanými firmami je 3 600 €.

P. č.	Účtovný prípad	MD	D	€
1.	Faktúra od dodávateľa za prístroj:			
	• cena prístroja	042		6 000
	• DPH (23 %)	343		1 380
	• fakturovaná cena		321	7 380
2.	Zaradenie prístroja do používania:	022	042	6 000
3.	Odpis prístroja pred barterovým obchodom	551	082	2 000
<b>V príklade sa pre jednoduchosť uvažuje, že účtovné odpisy sa rovnajú daňovým odpisom</b>				
4.	Faktúra firme ZZ za prístroj:			
	• cena dohodnutá v bártrvom obchode		641	3 600
	• DPH (23 %)		343	828
	• fakturovaná cena	311		4 428
5.	Úbytok dlhodobého hmotného majetku:			
	• doúčtovanie oprávok vo výške zostatkovej ceny	541	082	4 000
	• vyradenie prístroja v obstarávacej cene	082	022	6 000
6.	Faktúra od firmy ZZ za poskytnuté služby v hodnote dohodnutej v bártrvom obchode:			
	• cena služby	518		3 600
	• DPH (23 %)	343		828
	• fakturovaná cena		321	4 428
7.	Vzájomná kompenzácia (zúčtovanie) pohľadávky a záväzku medzi firmami XY a ZZ na základe uzatvorenej barterovej dohody	321	311	4 428

## Jednoduché účtovníctvo

V jednoduchom účtovníctve sa po vystavení faktúry zaeviduje pohľadávka. V tomto prípade sa neúčtuje v peňažnom denníku, pretože nedochádza k úhrade za poskytnutý tovar alebo službu v peniazoch. Je však potrebné dať pozor na to, aby pri uzatváraní účtovných kníh boli príjmy navýšené o tie sumy, ktoré neboli dovtedy v peňažnom denníku zaúčtované a ktoré sú súčasťou základu dane z príjmov, tak ako to hovorí ustanovenie § 8 ods. 4 písm. a) bod 1a. opatrenia MF SR č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre

účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v z. n. p. (ďalej iba „postupy účtovania v JÚ“). Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o dani z príjmov“) totiž uvádza, že za príjmy sa považujú aj také príjmy, ktoré daňovník získa z nepeňažných plnení dosiahnutých zámenou.

Rovnako sa na druhej strane eviduje aj prijatá faktúra, a teda záväzok v účtovníctve. Neúčtuje sa v peňažnom denníku ako úbytok financií, ale pri uzatváraní účtovných kníh sa zaúčtujú

uzávierkové účtovné operácie tak, že sa zohľadnia aj výdavky, ktoré neboli doteraz nezaúčtované v peňažnom denníku, ktoré sa zahrnujú do základu dane z príjmov (viď § 8 ods. 4 písm. a) bod 1c postupov účtovania v JÚ).

Takýto postup potvrdzujú postupy účtovania v JÚ v rámci ustanovenia § 14 ods. 7, kde je upravený spôsob účtovania započítania pohľadávok v jednoduchom účtovníctve tak, že pri vzájomnom započítaní pohľadávok sa k zmluvne dohodnutému dňu účtuje zánik pohľadávky v knihe pohľadávok a zánik záväzku v knihe záväzkov, najviac však do výšky nižšej sumy pohľadávky. V rámci uzávierkových účtovných operácií sa účtuje príjem zo započítanej pohľadávky ako príjem zahrno-

vaný do základu dane z príjmov (pozri § 4 ods. 6 písm. d) postupov účtovania) a výdavok zo započítaného záväzku ako výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov (§ 4 ods. 6 písm. e) postupov účtovania), ak sa príjem a výdavok zahrnujú do základu dane z príjmov.

#### Příklad č. 4

*Živnostník X prevádzkuje obchodnú činnosť a živnostník Y má malú stavebnú firmu. Živnostník X predal živnostníkovi Y stavebný materiál za 1 000 €. Živnostník X ponúkol živnostníkovi Y možnosť vykonať stavebné úpravy na predajni živnostníka X za 1 600 € s tým, že mu vyfakturuje len sumu poníženú o svoj záväzok – t. j. rozdiel 600 €.*

Uvedený postup je v rozpore s § 7 ods. 5 zákona o účtovníctve. V uvedenom ustanovení je totiž obsiahnutá povinnosť účtovať majetok a záväzky, náklady a výnosy, výdavky a príjmy v účtovných knihách a zobrazovať ich v účtovnej závierke samostatne bez ich vzájomného započítania. To znamená, že správne mali podnikatelia postupovať takto: Živnostník X bol povinný zaúčtovať svoju pohľadávku voči živnostníkovi Y v hodnote predaného tovaru (t. j. v sume 1 000 €) a živnostník Y mal fakturovať výkon stavebných prác živnostníkovi X v plnej výške, t. j. v sume 1 600 €. V uvedených hodnotách mali podnikatelia zaevidovať aj pohľadávky a záväzky v Knihe pohľadávok resp. v Knihe záväzkov. Až po takomto kroku je možný zápočet pohľadávok a záväzkov.

Keďže pri vzájomných zápočtoch pohľadávok a záväzkov vykonávaných v súlade s § 358 až § 364 Obchodného zákonníka nejde o priame peňažné toky, neúčtuje sa preto v peňažných stĺpcoch peňažného denníka. Tieto zápočty je potrebné účtovať v daňových príjmoch (podľa položiek) a daňových výdavkoch (podľa položiek) v rámci uzávierkových účtovných operácií. Samozrejmosťou musia byť príslušné zápisy v Knihe pohľadávok a Knihe záväzkov vyjadrujúce zánik vzájomne započítavaných pohľadávok a záväzkov.

#### Příklad č. 5

*Živnostník – stolár si na rok 2026 prenajal od svojho suseda prevádzkujúceho „Večierku“ časť nevyužitých priestorov na uskladnenie svojich výrobkov do konca roka za 800 €. Pre svojho suseda vyrobil stolár na základe vzájomnej dohody regály a pult do predajne v rovnakej sume 800 €. Obaja sa dohodli na vzájomnom zápočte.*

Vzájomný zápočet predstavuje nepeňažnú formu úhrady v účtovníctve existujúcej pohľadávky s existujúcim záväzkom. V jednoduchom účtovníctve sa vznik pohľadávky a záväzku účtuje v Knihe pohľadávok ako aj v Knihe záväzkov. Faktúru za nájom nebytových priestorov do konca kalendárneho roka v hodnote 800 €, ktorú stolárovi sused vystavil, zaúčtuje stolár v tejto hodnote v Knihe záväzkov. Na druhej strane faktúru vystavenú stolárom za výrobu regálov a pultu do predajne rovnako v sume 800 € zaeviduje stolár v Knihe pohľadávok.

*V deň, keď sa obaja živnostníci dohodli o vzájomnom zápočte pohľadávky a záväzku vo výške 800 € zaniká stolárova pohľadávka, ako aj jeho záväzok voči susedovi – prenajímateľovi. Zánik tejto pohľadávky stolár zaúčtuje v Knihe pohľadávok v stĺpci zaplatené s uvedením poznámky o zmluve o vzájomnom zápočte pohľadávky a záväzku. Zároveň zánik záväzku v hodnote 800 € zaúčtuje v Knihe záväzkov v stĺpci úhrada takisto s uvedením poznámky o zmluve o vzájomnom zápočte pohľadávok.*

*V peňažnom denníku v rámci uzávierkových operácií na konci roka 2026 zaúčtuje stolár sumu pohľadávky (800 €) do stĺpca príjmov zahrňovaných do základu dane v druhovom členení „Predaj výrobkov a služieb“. Sumu záväzku 800 € zaúčtuje stolár do stĺpca výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu v druhovom členení „Služby“.*

### Potenciálne výhody a nevýhody barterových operácií

Aplikácia barterových operácií má svoje výhody aj nevýhody. Je na samotných účastníkoch takéhoto obchodno-záväzkového vzťahu, aby posúdili aký očakávaný efekt prinesie daná bártrová operácia a či tento efekt bude prevyšovať prípadné riziká a straty, ktoré by mohli vzniknúť. Potenciálne výhody vyplývajúce z barterových obchodov možno zhrnúť nasledovne:

- Barterové obchody spravidla predstavujú cenovo výhodný nákup tovaru. Uvedené konštatovanie možno oprieť o skutočnosť, že pomocou barterového obchodu spravi-



## PODVOJNÉ ÚČTOVNÍCTVO

vidla získa jedna strana za veľmi výhodných podmienok tovar, ktorý súvisí s jej podnikaním. Je teda zrejmé, že takýto lacný nákup zvyšuje rentabilitu tohto účastníka barterového vzťahu. Stane sa tak v prípadoch dodávok tovaru pre výrobnú spotrebu, dodávok konečných výrobkov, ktoré sú v súlade s predajným sortimentom nadobúdateľa a môžu byť teda distribuované prostredníctvom vlastnej siete. Ako určité obmedzenie v tejto súvislosti treba spomenúť, že takýto „protiodberový“ tovar môže eliminovať priestor pre predaj vlastných výrobkov.

- Realizácia barterového obchodu môže viesť k zníženiu stavu zásob „ležiakového“ charakteru.
- Po dôslednom výbere obchodného partnera možno znížiť riziká z dôvodu nedostatku finančných prostriedkov, obmedzení devízových transferov, licenčných konaní, nedobytnosti pohľadávok

pre insolventnosť, nevýhody z dôvodu vysokých ciel a pod.

- Barterové obchody môžu vďaka tzv. „protiodberom“ napomôcť prieniku na nové trhy resp. zvýšeniu podielu na existujúcom trhu.

Na druhej strane sú barterové obchody charakteristické svojou zložitou. Prinášajú so sebou množstvo prekážok, ktoré treba prekonať, za účelom vyhnúť sa prípadným komplikáciám. Je teda pochopiteľné, že realizácia viazaných operácií prináša so sebou aj celý rad negatívnych aspektov, na ktoré je potrebné upozorniť. Ide predovšetkým o:

- náchylnosť k dumpingu na realizovaných trhoch,
- určitú stagnáciu v oblasti kvality vymieňaného tovaru (opakované protiodbery totiž nestimulujú výrobcu k zvyšovaniu jeho kvality),
- vznik tzv. „sebekonkurencie“ (V zahraničnoobchodnej praxi sa niekedy stáva, že viazaný obchod uzavretý bez dôkladného uváženia spôsobí, že sa vymieňaný tovar stane

predmetom vlastnej konkurencie na cudzom trhu. Niektoré subjekty nepoužijú tovar na vlastnú spotrebu, ale ho reexportujú ďalej, čím sa pohyb tovaru stáva nekontrolovateľný. Tak sa môže stať, že sa tovar objaví na trhu, kam dodávateľ predáva priamo ale za inú cenu. Tak konkuruje sám sebe. Popri tom trpí aj jeho povest'. Napríklad tým, že na reexportovaný tovar neposkytuje záruky, alebo nezabezpečuje pri ňom servis. Vznik takejto situácie sa však dá eliminovať prostredníctvom dostatočného obmedzenia následného predaja tovaru na tretie trhy už pri podpísaní barterového kontraktu.),

- obmedzenie výberu tovaru, jeho nezodpovedajúce technické parametre, kvalita, problematický servis a ťažkosti s jeho odbytom, pričom tieto aspekty sú najčastejším dôvodom prečo mnohé subjekty nevyužívajú barterový spôsob obchodovania. ■

## ZÁVISLÁ PRÁCA A ŠVARC SYSTEM

Ing. Ivana Glazelová

Národná rada SR schválila dňa 24. 9. 2025 zákon č. 261/2025 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti s konsolidáciou verejných financií (ďalej len „zákon č. 261/2025 Z. z.“). Zákon č. 261/2025 Z. z. bol vyhlásený v Zbierke zákonov SR dňa 9. 10. 2025.

**Z**ákon č. 261/2025 Z. z. zmenil definíciu závislej práce s účinnosťou od 1. 1. 2026. V § 1 ods. 2 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce v z. n. p. (ďalej len „Zákonník práce“), ktorý upravuje definíciu závislej práce sa za slovami „v jeho me-

ne“ vypustila čiarka a vypustili sa slová „v pracovnom čase určenom zamestnávateľom“.

Po novom sa závislá práca od januára 2026 vymedzuje štyrmi kritériami (nadriadenosť/podriadenosť, osobný výkon,

výkon podľa pokynov a v mene zamestnávateľa).

Určovanie pracovného času zamestnávateľom bola z pohľadu zákonodarcu obsolentná požiadavka. Diskutovaná zmena Zákonníka práce bola navrhnutá a

prijatá s cieľom znížiť mieru obchádzania zákazu výkonu závislej práce mimo pracovný pomer. Táto zmena korešponduje aj s dlhodobým smerovaním judikatúry, názormi odbornej verejnosti a pracovnoprávnou praxou.

Dôvodová správa ku novele uvádzala, že znenie Zákonníka práce aj pred novelou umožňovalo zamestnancovi v niektorých prípadoch **buď vysokú mieru autonómie** v organizovaní si pracovného času (§ 88 – pružný pracovný čas) **alebo samoorganizovanie** si tohto pracovného času (§ 52 ods. 6 – domácka práca, telepráca). Ustanovenie v § 52 ods. 6 Zákonníka práce uvádza, že „Zamestnávateľ a zamestnanec sa môžu dohodnúť, že zamestnanec si pri domáckej práci alebo telepráci bude sám rozvrhovať pracovný čas v rámci celého týždňa, alebo sa domácka práca alebo telepráca bude vykonávať v pružnom pracovnom čase.“ Aj praktická realizácia vzťahov **bola už často založená skôr na dosahovaní požadovaných výsledkov než na konkrétnom čase**, kedy sa tieto výsledky dosahujú. Ak si už zamestnanec môže sám, po dohode so zamestnávateľom **organizovať pracovný čas, nemôže ísť o znak závislej práce**, pretože potom existuje vnútorný rozpor medzi definíciou závislej práce (so znakom „v pracovnom čase určenom zamestnávateľom“) a praktickou realizáciou pracovného pomeru (v pracovnom čase určenom zamestnancom). To sa následne premietalo aj do posudzovania naplnenia znakov závislej práce pri inšpekcii práce, **keď sa kontrolovaný subjekt odvolával na definíciu**

závislej práce a **na nenaplnenie znaku „v pracovnom čase určenom zamestnávateľom“**, hoci je zjavné, že inak je **práca vykonávaná vo vzťahu nadriadenosti** zamestnávateľa a **podriadenosti** zamestnanca, osobne zamestnancom pre zamestnávateľa, podľa pokynov zamestnávateľa a v jeho mene. Očakáva sa, že táto úprava zníži mieru obchádzania závislej práce a posilnení pozíciu Inšpektorátu práce pri kontrolách.

### Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 25. 3. 2015, sp. zn. 10Sžso/16/2014

Najvyšší súd SR už dávno prezentoval akýsi „procesný návod“, keď uviedol, že „pri posudzovaní sa môže dať rôzna váha rôznym znakom, pričom **primárnym znakom je nadriadenosť a podriadenosť**“ a „nedojednanie odmeny, pracovného času sa má posúdiť ako obídienie zákona (v danom prípade zákona o nelegálnej práci), **nie ako neprítomnosť znaku**“ a takisto pri posudzovaní výkonu závislej činnosti „**prítomnosť alebo neprítomnosť jedného znaku nehrá (ak nejde o znak kľúčový) rozhodujúcu úlohu.**“

### Zastieranie závislej práce a analýza „Útvaru hodnoty za peniaze“

Už je to niekoľko rokov čo sa stretávame s pojmom „švarc-systém“ alebo tiež „švarc-systém“. Preto si najskôr uvedieme, odkiaľ vlastne pochádza toto pomenovanie.

Tento pojem je odvodený z priezviska propagátora určitého

spôsobu fungovania v podnikaní. Miroslav Švarc sa v mladosti vyučil tesárom, potom pracoval ako zamestnanec stavebnej firmy. Na začiatku roku 1989 sa rozhodol podnikáť. A podľa ideológie, že nesmie nikoho zamestnávať, pretože vlastne ide o vykorisťovanie človeka človekom, tak začal všetkých vrátane aj upratovačiek zamestnávať cez živnosti. Bránil sa hlavne výrokmi, že v tom musel pokračovať aby si udržal konkurencie schopnosť svojej spoločnosti.

*Poznámka: Firma Švarc dostávala pokuty, neskôr bol majiteľ obvinený zo sprenevery dávok sociálneho zabezpečenia a odsúdený za daňové úniky.*

Švarc systém je teda nelegálna pracovná prax, ktorá spočíva v tom, že zamestnávateľ sa vyhýba zákonným povinnostiam spojeným so zamestnávaním pracovníkov na hlavný pracovný pomer. Namiesto toho sú pracovníci formálne zaregistrovaní ako samostatne zárobkovo činné osoby alebo ako externí dodávatelia služieb (tzv. jednoosobové s. r. o.). Týmto spôsobom zamestnávateľ obchádza nutnosť platiť za týchto ľudí sociálne a zdravotné odvody, čo vedie k zníženiu nákladov na pracovnú silu. Taktiež aj pracovníci v švarcsystéme sú často vystavení neistote a rizikám, keďže nemajú zaručené zamestnanecké výhody ako zdravotné poistenie, platbu za nadčasy, dôchodkové zabezpečenie alebo ochranu v prípade straty zamestnania. Tento systém je považovaný za neetický a je nelegálny v mnohých krajinách vrátane Českej republiky

## PROBLÉMY Z PRAXE

a Slovenska, pretože porušuje pracovné právo a znevýhodňuje pracovníkov.

Na stránke Ministerstva financií SR (MF SR) vieme nájsť materiál, kde odborníci a **Útvar hodnoty za peniaze (ÚHP)** zverejnili **analýzu daného problému**, pričom táto analýza bola publikovaná v máji 2024.

**Názov analýzy Útvaru hodnoty za peniaze (ÚHP) má názov: „Hľadáme spoľahlivého zamestnanca. Podmienka: na živnosť.“**

Útvar hodnoty za peniaze (ÚHP) vo svojej analýze zverejnenej v máji 2024 uvádza:

„Slovensko patrí medzi krajiny s najvyšším počtom živnostníkov bez zamestnanca v EÚ. Dôvodom však nemusí byť väčšia podnikavosť obyvateľov, ale tiež nekalý prístup k uzatváraniu vzťahu medzi zamestnávateľom a pracovníkom. Podiel živnostníkov, ktorí **deklarujú, že majú iba jedného dominantného klienta** je na Slovensku najvyšší z európskych krajín OECD. Medzi týmito živnostníkmi budú aj takí, ktorí v skutočnosti nepodnikajú, pretože vykonávajú závislú prácu a mali by mať uzatvorený na túto činnosť pracovný pomer.“

### Fiktívny živnostník – podnikateľ alebo zamestnanec?

ÚHP vo svojej analýze uvádza, že fiktívni živnostníci vykonávajú ekonomickú činnosť pre zamestnávateľa, pri ktorej **formálne** vystupujú ako samostatne zárobkovo činné osoby (SZČO), avšak ich činnosť má znaky závislej práce.

***Poznámka:** Vo svojej analýze uvádzajú, že problematické sú aj jednoosobové s. r. o. a hľadá sa na nich rovnako ako na fiktívnych živnostníkov ak sa preukáže, že vykonávajú vlastne závislú prácu.*

Ale je zjavné, že títo SZČO sa v skutočnosti neodlišujú od bežných zamestnancov. Na rozdiel od podnikateľov však **nepracujú vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť**, ale sú vlastne včlenení do organizácie.

**Fiktívni živnostníci** podľa uvedenej analýzy spĺňajú niektoré z hlavných znakov závislej pracovnej činnosti:

- panuje vzťah podriadenosti k určitej organizácii,
- pracujú **pod menom organizácie** a nie pod vlastným menom,
- vykonávajú prácu podľa pokynov zadávateľa a pod jeho kontrolou,
- za pravidelnú odmenu,
- na náklady a zodpovednosť zamestnávateľa,
- s pracovnými pomôckami poskytnutými od zamestnávateľa a
- vo vopred určenej pracovnej dobe (Poznámka: Pričom Zákoník práce však umožňuje zamestnancom si rozvrhovať svoj pracovný čas – a preto sa to nedá považovať za nevyhnutú podmienku na účely určovania závislej práce, z tohto dôvodu bol novelou Zákoníka práce tento znak vypustený), u zamestnávateľa alebo inom vopred určenom mieste, resp. miestach.

A naopak takýmto tzv. zamestnancom **chýbajú hlavné znaky, ktoré definujú samostatne zá-**

**robkovú činnosť alebo podnikanie cez jednoosobové s. r. o., a to je, že:**

- majú viac ako jedného klienta, pre ktorého pracujú,
- majú možnosť zamestnať ďalších zamestnancov a v prípade potreby **delegovať** svoje úlohy (subcontracting) a
- majú možnosť robiť **najdôležitejšie rozhodnutia týkajúce sa svojho podnikania** (decision-making power).

Podľa **Zákoníka práce** musia byť pracovníci **vykonávajúci závislú prácu** v pracovnom pomere a **nahrádzanie inými** obchodnoprávnymi či občianskoprávnymi vzťahmi je **zakázané**.

**Závislá práca podľa Zákoníka práce podľa znenia plateného do 31. 12. 2025 (jej znaky) bola práca vykonávaná:**

- vo vzťahu nadriadenosti zamestnávateľa a podriadenosti zamestnanca,
- osobne zamestnancom pre zamestnávateľa,
- podľa pokynov zamestnávateľa,
- v mene zamestnávateľa,
- v pracovnom čase určenom zamestnávateľom.

***Upozornenie:** ÚHP tiež vo svojej analýze uvádza, že **prax bola taká, že aby išlo o závislú prácu, vyžadovalo sa kumulatívne naplnenie všetkých znakov**, ale upozorňujú zároveň, že už aj súde pristupujú k tomu tak, že **niektoré znaky majú rôznu váhu a rozhodujúcim znakom je otázka nadriadenosti a podriadenosti, a teda riadenie a kontrola práce.***



Aj analytici ÚHP si všimli, že reakciou na snahu štátu znížiť počet fiktívnych živnostníkov, **môže byť/a aj býva ich prechod na jednoosobové s. r. o.**, pričom pripúšťajú, že by to mohlo skomplikovať ich odhaľovanie. Avšak ak aj oni vykonávajú pre zamestnávateľa **závislú prácu**, tento komentár na nich hľadí rovnako ako na fiktívnych živnostníkov.

## Zdrojové informácie, cez ktoré sa preverujú faktory naznačujúce obchádzanie závislej činnosti

V rámci analýzy ÚHP uvádza, že pravdepodobné využívanie fiktívnych živnostníkov je možné identifikovať aj cez účtovné závierky.

Pričom identifikovali, že za podozrivé je možné označiť tie prípady, ak je **podiel osobných nákladov na tržbách firmy výrazne nižší**, ako je sektorový benchmark, keďže v podnikovom účtovníctve patria odmeny živnostníkov medzi náklady na služby.

Upozorňujú, že fiktívni živnostníci nie sú doménou iba menej kvalifikovaných pozícií, čoraz častejšie pracujú aj na odbornejších pozíciách.

ÚHP si všima aj „**zverejňovanie pracovných pozícií**“, na pracovných portáloch. Ide o pracovné ponuky, ktoré uvádzajú možnosť **voľby medzi živnosťou a štandardným pracovným úväzkom** alebo sú **priamo na živnosť**, pričom **vyžadujú prácu na pracovisku** a nejde o obchod-

né pozície. Podľa profesia.sk je väčšina pracovných ponúk naznačujúcich zamestnávanie fiktívnych živnostníkov síce vo výrobe, doprave, alebo strojárstve, no rozšírili sa napríklad aj medzi veľké IT firmy, alebo do zdravotníctva a pod.

Uvádzajú, že najzávažnejším problémom z hľadiska štátu ako regulátora pracovného trhu je, že sa obchádza Zákonník práce, dôsledkom čoho **dochádza k strate na daniach a odvodoch**, kriví sa **konkurenčné prostredie**, znižuje sa **ochrana pracovníkov** a vytvára sa problém čierneho pasažiera v dôchodkovom a zdravotníckom systéme.

## Dvojaká možnosť vykonávania určitého druhu práce

Problematika tzv. švarcsystému je tiež predmetom intenzívnej diskusie a kontrol aj v ČR. V jednom z rozsudkov sa Najvyšší správny súd ČR zaoberal rôznymi profesiami, ktoré podľa jeho názoru môžu byť vykonávané v **rôznom zmluvnom vzťahu**, a preto je potrebné aj **dôsledne analyzovať** či ide alebo nejde o závislú činnosť.

V rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR, pod spisovou značkou č. **2 Afs 435/2017 – 49 z 10. 10. 2019** sa súd zaoberal **troma skupinami činností vykonávania práce**.

Činnosti bežne prevádzkované v ekonomickom živote (výroba materiálnych statkov najrôznejšieho druhu, služby alebo inej podobnej činnosti, za ktoré je iný ochotný zaplatiť) **možno z hľadísk daní z príjmov fyzic-**

**kých osôb rozdeliť do troch základných skupín:**

- **V prvom rade** môže ísť o činnosti, ktoré podľa právnej úpravy, ktorú nemožno zmluvne vylúčiť, alebo s ohľadom na ich povahu alebo podstatu, možno poskytovať **len osobou samostatne zárobkovo činnou**.
- **Opakom sú činnosti**, ktoré podľa svojej povahy či podstaty **sú natoľko závislé na tom**, komu sú poskytované, že u nich **fakticky vôbec nemožno uvažovať o potenciálnej nezávislosti** toho, kto ich poskytuje.
- **Tretou a v praxi najčastejšou skupinou sú činnosti**, ktoré možno poskytovať ako osobou samostatne zárobkovo činnou, tak formou závislej práce (**dvojaká možnosť/spôsob vykonávania uvedenej práce**).

***Poznámka:** Najvyšší správny súd ČR uvádza, že pre podrobnejšie informácie možno odkázať z judikatúry Najvyššieho správneho súdu ČR na jeho rozsudok z 28. 2. 2018, č. 2 Afs 84/2017 – 35, najmä na jeho body 16 až 19, v ktorých je celý problém systematicky vysvetlený vrátane odkazov na relevantnú prejudikáciu.*

Do uvedenej tretej skupiny, teda medzi tzv. **dvojaké spôsoby výkonu činnosti**, patrí množstvo činností. V oblasti stavebníctva si takmer nemožno predstaviť činnosť, ktorá by medzi dvojakými činnosťami nemohla byť zaradená.

Celkom určite to **môže byť aj činnosť murára** spočívajúca

v bežných murárskych výkonoch ako búracie či výkopové práce, premiestňovanie hmôt, murovanie, betonáž, inštalácia prekladov nad oknami či dverami, inštalácia prvkov stropov či podláh, montovanie sadrokartónových konštrukcií, omietanie muriva, maľba a pod.

Predstava, že ako **nezávislé** môžu byť vykonávané iba činnosti špecializovanej povahy (napr. činnosti pokrývačov, tesárov, inštalatérov, elektrikárov), nie je opretá o žiadny racionálny dôvod.

Súd tiež uvádza, že je nutné si uvedomiť, že medzi dvojake spôsoby výkonu činnosti možno radiť **vskutku širokú škálu činností kombinujúcich požiadavky** na intelektuálny výkon, remeselnú (manuálnu) zručnosť či fyzickú zdatnosť najrôznejším spôsobom.

Zjednodušene povedané sem patria okrem mnohých iných **špecialisti v odbore informačných technológií** (programátori, tvorcovia webových stránok, systémoví špecialisti a pod.), krajčírky, kováči, obchodní zástupcovia, **najrôznejší poradovia**, analytici či publicisti, vodiči (taxikári, vodiči nákladných

automobilov a i.), ale aj rad remesiel z oblasti stavebníctva, vrátane tak zdanlivo nekvalifikovaných činností, ako je vykonávanie výkopových prác, ako aj napríklad najrôznejšie činnosti v lesníctve, poľnohospodárstve, letectve (piloti, mechanici), rovnako ako rôzne údržbárske či upratovacie činnosti.

**Najvyšší správny súd ČR preto upozorňuje a uvádza:** „*Kľúčové pre to, aby činnosť tzv. dvojakej povahy možného vykonávania práce, bolo možné považovať za poskytnutú nezávisle, je aby ten, kto ju poskytuje, tak činil dobrovoľne, na základe vlastného slobodného rozhodnutia a za absencie donútenia (vrátane zneužitia zjavnej ekonomickej prevahy) zo strany odberateľa (pozri podrobnú argumentáciu v bode 15 rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR zo dňa 28. 8. 2014 č. 6 Afs 85/2014 – 39, vrátane tamojších odkazov na prejudikatúru). Hranica prípustnosti prijímania práce mimo závislej činnosti je najmä kombinácia „podozrivých“ činností (typicky závislých robotníckych činností) a ekonomického nátlaku na slabšiu stranu (typická situácia prechodu pracovných vzťahov s predchádzajúcimi zamestnan-*

*cami na iné formy poskytovania práce).*“

Najvyšší správny súd ČR uvádza, že **rovnako je úplne prirodzené, že určití poskytovatelia služieb budú po určitú dobu dodávať iba jedinému odberateľovi**. V stavebníctve môže ísť napríklad o činnosti murára na určitej konkrétnej stavbe (jeho úlohou je pre odberateľov túto stavbu vybudovať alebo sa podieľať na jej vybudovaní).

Možno poukázať **aj na činnosti úplne iného typu**, napríklad činnosť obchodného zástupcu, reportéra pre určitý časopis, advokáta spolupracujúceho s určitou advokátskou kanceláriou, **kde je alebo môže byť úplne logické, že dotyčný ju vykonáva po určitú dobu**, a často aj veľmi dlhú, pre jediného odberateľa.

Preto Najvyšší správny súd ČR uvádza: „*Pri posudzovaní, či ide o činnosť v skutočnosti závislú, a teda podliehajúcu z hľadiska daní z príjmov fyzických osôb režimu zdanenia závislej činnosti možno súhlasiť so žalovaným, že je potrebné posudzovať konkrétne okolnosti prípadu. Tieto okolnosti však treba posudzovať z relevantných hľadísk.*“ ■



### ASPI Akadémia

Jedinečná platforma odborných e-knží na slovenskom trhu. Využité bezkonkurenčnú zľavu až **50 % na ročné predplatné**. Získajte ročné predplatné za akciovú cenu **189€ 94,50 € s DPH**.

Ponuka platí do odvolania.

[akademia.aspi.sk](http://akademia.aspi.sk) | [wolterskluwer.sk](http://wolterskluwer.sk)

# KONTROLA ZNAKOV ZÁVISLEJ PRÁCE ZO STRANY INŠPEKTORÁTU PRÁCE

Ing. Ivana Glazelová Po novom sa závislá práca od 1. januára 2026 vymedzuje štyrmi kritériami (nadriadenosť/podriadenosť, osobný výkon, výkon podľa pokynov a v mene zamestnávateľa). Inšpektoráty práce testujú tieto znaky pomocou série otázok.

**P**ri kontrole švarc systému sa posudzuje **nie len formálna stránka zmluvného vzťahu**, ale jeho skutočný obsah a výkon práce. Kontrolné orgány, najmä inšpekcia práce, analyzujú viaceré aspekty:

- **Podmienky výkonu práce** – či pracovník vykonáva činnosť za obdobných podmienok ako zamestnanci v pracovnom pomere.
- **Osobný výkon práce** – či je práca vykonávaná osobne a podľa pokynov zadávateľa.
- **Odmena a jej pravidelnosť** – či je odmena vyplácaná pravidelne, obdobne ako mzda.
- **Nastavenie benefitov** – poskytovanie benefitov, ochranných pracovných pomôcok, stravných lístkov a pod.
- **Fakturácia** – či SZČO fakturuje výhradne alebo prevažne jednému objednávateľovi, jednoosobové s. r. o. tiež nie sú výnimkou z testovania.
- **Pravidelnosť a dlhodobosť vzťahu** – či ide o dlhodobý a pravidelný výkon práce.

*Upozornenie: Pričom nestačí len preukázať, že formálno-právne, t. j. na papieri, máme všetko nastavené v súlade so zákonom.*

Zároveň upozorňujeme, že už **nemusia byť splnené všetky 4 kritériá** aby bol splnený znak závislosti. Pričom znak **nadriadenosti/podriadenosti** patrí k tým s vyššou váhou.

**Testovanie znaku:** Vo vzťahu **nadriadenosti** zamestnávateľa a **podriadenosti** zamestnanca.

Otázky, ktoré testuje inšpektorát práce, napríklad:

- Akú činnosť vykonávate? Kto vám výkon činnosti nariadil?
- S kým ste sa dohodli, že budete túto činnosť vykonávať?
- Akú konkrétnu úlohu máte vykonať? V akom rozsahu?
- Vykonávali ste činnosť na základe vášho zmluvného vzťahu vždy na tomto pracovisku? Ak nie, na ktorom pracovisku (kde) ste činnosť vykonávali?
- Akú činnosť ste vtedy vykonávali?
- Vykonávali ste rovnakú alebo podobnú činnosť pre zamestnávateľa/objedávateľa aj v minulosti? Na základe akého zmluvného vzťahu?

Zamestnanec sám ako jednotliviec nie je oprávnený rozhodovať o priebehu pracovného procesu (aj keď má kompetencie, v rámci ktorých môže konať z hľadiska svojej pozície), čo je indikátor nesamostatnej práce ako opak podnikania.

**Vzťah nadriadenosti a podriadenosti ako znak závislej práce** – Tento vzťah riešil český rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR č. 5 Ads 208/2019 – 33 z 25. júna 2020.

*„Pri zistenom skutkovom stave nemal krajský súd pochyb o tom, že v danom prípade ide o tzv. švarc-systém, pri ktorom sa poskytovateľia a sťažovateľka snažia zakryť skutočnú povahu závislej práce disimulovaným právnym konaním. Pri hodnotení všetkých skutkových zistení vo vzájomnom kontexte teda došiel k záveru, že činnosť, ktorú poskytovateľia pre sťažovateľku vykonávali (a ktorú fakturovali), nebola vo svojej skutočnej podstate poskytovaním služieb, ale výkonom závislej práce.“*

*„Možnosť slobodného odmietnutia zákazky môže poukazovať na to, že medzi sťažovateľkou a poskytovateľmi nebol vzťah nadriadenosti a podriadenosti. Samotná skutočnosť, že poskytovatelia majú možnosť zákazky odmietnuť, ešte neznamená, že voči sťažovateľke vo vzťahu podriadenosti nie sú. S týmto prístupom by bolo možné obchádzať predpisy o zamestnanosti a závislej práce jednoducho tak, že by sa nelegálne zamestnávateľovi človeku poskytla možnosť odmietnuť pridelenú prácu, pričom túto možnosť možno len ťažko zisťovať inak ako vypočítaním osôb, ktoré na zastretí nelegálnej práce majú záujem. Celá právna úprava tejto oblasti by sa tak pri tomto výklade stala nevynútiteľnou. Nemožno teda pripustiť, aby možnosť slobod-*



*ného odmietnutia zákazky sama o sebe vylúčila vzťah nadriadenosti a podriadenosti medzi subjektmi, a to napriek tomu, že ide o významnú indíciu nezávislosti.“*

**Testovanie znaku:** Osobne zamestnancom pre zamestnávateľa.

Otázky, ktoré testuje inšpektorát práce, napríklad:

- Predmetnú činnosť môžete vykonávať iba vy osobne?
- Môžete sa nechať zastúpiť inou osobou bez súhlasu zamestnávateľa/objednávateľa?
- Je možné, aby vás pri výkone činnosti nahradila iná osoba (váš zamestnanec, váš príbuzný v priamom rade, súrodenec, manžel/ka, iná osoba)?
- Pre koho vykonávate činnosť?

Na rozdiel od iných druhov právnych vzťahov sa zamestnanec v pracovnom pomere nemôže dať vo svojej práci zastúpiť ani poveriť tretiu osobu výkonom práce. Aj keď v rámci práce v spoločnosti/firme je tzv. zastupovanie počas neprítomnosti alebo delegovanie v rámci danej spoločnosti iným zamestnancom ale je to diametrálne niečo odlišné ako vykonávanie podnikateľskej činnosti a využívanie napríklad aj iných zdrojov.

## Zákonník práce – pracovná zmluva

**Ustanovenie § 47 ods. 1 písm. b) zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v z. n. p. (ďalej len „Zákonník práce“)** uvádza, že zamestnanec je povinný podľa pokynov zamestnávateľa vykonávať práce osobne podľa pracovnej zmluvy v určenom pra-

covnom čase a dodržiavať pracovnú disciplínu.

Pričom napríklad zákon č. 513/1991 Zb. **Obchodný zákonník v z. n. p. – zmluva o dielo** v § 538 uvádza, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Pri vykonávaní diela inou osobou má zhotoviteľ zodpovednosť, akoby dielo vykonával sám.

**Testovanie znaku:** Podľa pokynov zamestnávateľa

Otázky, ktoré testuje inšpektorát práce, napríklad:

- Kto vám nariadil výkon činnosti?
- Aké pokyny na výkon činnosti ste dostali? Kto riadi výkon vašej činnosti?
- Kto je váš nadriadený?
- Kto od vás preberá výsledok vašej činnosti, komu ho odovzdávate?

## Najvyšší súd SR, Spisová značka č. 7Asan/3/2019 z 29. 1. 2020 – nelegálna práca

*„K námietkam žalobcu týkajúcim sa zaučania p. K. na prácu recepčnej krajský súd uviedol, že pokiaľ táto vykonávala prácu recepčnej, tak na to, aby sa uvedené práce naučila vykonávať, slúži skúšobná doba v rámci uzatvorenej riadnej pracovnej zmluvy podľa Zákonníka práce a nie žalobcom zvolené zaučanie na prácu recepčnej, ktorá je jednoznačne nelegálna. Súd uviedol, že pokiaľ p. K. vykonávala prácu recepčnej, tak táto práca vykazovala znaky závislej práce, pretože ju vykonávala tak, ako to predpokladá § 1 ods. 2 Zákonníka práce; p. K. vykonávala prácu vo vzťahu*

*nadriadenosti žalobcu ako zamestnávateľa a podriadenosti vo vzťahu k zamestnávateľovi, pretože bola zaškoloňovaná, a teda neurčovala si sama čas ani miesto zaškolenia, ani nepracovala bez pokynov zamestnávateľa.“*

*„Odôvodneniu rozsudku krajského súdu nechýba presvedčivosť požadovaná zákonom a jeho úvahu a právne posúdenie považoval najvyšší súd za logické, odôvodnenia nevybočili z medzí a hraníc stanovených zákonom.“*

**Testovanie znaku:** V mene zamestnávateľa

Otázky, ktoré testuje inšpektorát práce, napríklad:

- Vykonávate predmetnú činnosť z vlastného rozhodnutia?
- V koho mene vystupujete voči tretím osobám?
- Vykonávate predmetnú činnosť vo vlastnom mene alebo v mene zamestnávateľa/objednávateľa?

Zmluva či objednávka medzi SZČO (alebo jednoosobovou s. r. o.) a objednávatelom (odberateľom služieb) môže obsahovať podmienky, za ktorých bude dielo, služba alebo tovar poskytnuté, ale ďalšie pokyny na konkrétne vykonávanie činnosti už nie sú živnostníkovi dávané, ale riadi, organizuje svoju činnosť sám tak, aby dodržal špecifikácie dané objednávatelom.

**Testovanie tvorby ceny:** Kalkulácia fakturovanej práce

Ďalšia preverovaná skutočnosť, ktorá zaujíma inšpektorát práce je kalkulácia fakturovanej práce, t. j. či tam je prítomný prvok

dosahovania zisku podľa princípov podnikania.

Otázky, ktoré testuje inšpektorát práce, napríklad:

- Ako sa vypočítava/určuje vaša odmena? Je to na základe dochádzky?
- V akej výške bola Vaša odmena za obdobie posledných napríklad 6 mesiacov?
- Určujete si ju sám alebo ju určuje váš odberateľ služieb?
- Aké výdavky máte v súvislosti s výkonom práce?
- Započítavate si do svojej odmeny aj náklady na využívané pracovné prostriedky?
- Kto vám pripravuje faktúry? Čo je predmetom fakturácie?
- Ako často vystavujete odberateľovi služieb faktúry?
- Vediete si evidenciu vykonanej práce, výdavkov?
- Vediete si evidenciu vašich záväzkov a pohľadávok?
- Dostávate príjem navyše počas sviatku, víkendu alebo za výkon nočnej práce?

Zamestnanec nevykonáva prácu v pracovnom pomere na účely dosiahnutia zisku, ale so zámerom získania mzdy (platu) za vykonanú prácu. Ak zamestnanec vykonáva závislú prácu pre zamestnávateľa, musí pre neho vykonávať túto prácu v pracovnoprávnom alebo obdobnom pracovnom vzťahu, teda nie v obchodnoprávnom alebo občianskoprávnom zmluvnom vzťahu.

## Fiktívna organizačná zmena – neplatnosť skončenia pracovného pomeru

Pri testovaní znaku, „Vo vzťahu nadriadenosti zamestnávate-

ľa a podriadenosti zamestnanca“, sme uvádzali, že inšpektorát práce preveruje otázkami, či daný živnostník/alebo zakladateľ jednoosobovej s. r. o. nevykonával pre danú spoločnosť identickú prácu už predtým v pracovnom pomere. Ak tam bol pracovnoprávny vzťah, môže byť daná skutočnosť viac rizikovým faktorom v prípade, ak tam budú prítomné aj ďalšie prvky závislosti. Preto môžeme uviesť aj tento dôležitý rozsudok.

### Rozsudok Najvyššieho súdu SR, spisová značka č. 2Cdo/323/2020 zo dňa 28. 7. 2022

*Najvyšší súd SR potvrdil, že fiktívna organizačná zmena spochybujúca v nútenom prechode zamestnancov na živnosť, pričom k zásadnej zmene typu práce alebo organizácie práce nedošlo (tzv. Švarc systém), nemôže byť základom platnej výpovede z organizačných dôvodov.*

Najvyšší súd SR ako dovolací súd uvádza, že pokiaľ osoba pracuje v režime závislej práce, to znamená, že prácu vykonáva vo vzťahu nadriadenosti a podriadenosti, osobne, podľa pokynov toho, pre koho pracuje, v mene toho, pre koho pracuje a v pracovnom čase určenom osobou, pre ktorú pracuje, ide o závislú prácu, ktorá môže byť vykonávaná len v pracovnoprávnom vzťahu a len podľa Zákonníka práce.

Najvyšší súd SR ako dovolací súd mal za to, že konanie žalovaného – zamestnávateľa spochybujúce (v skutočnosti) v zmene pracovných pomerov jeho zamestnancov na živnosť **pod**

**hrozbou výpovede**, s dodatkom, že **túto živnosť môžu vykonávať len pre zamestnávateľa**, sa prieči dobrým mravom v zmysle čl. 2 Zákonníka práce, pokiaľ títo zamestnanci s týmto postupom nesúhlasili.

*„Voči fiktívnym podnikateľom totiž objednávateľ ich „služieb“ vystupuje v pracovnom procese ako zamestnávateľ. Nárokuje si, aby dodržovali pracovný čas, dbali na pokyny „nadriadeného“, a vytvára im pracovné podmienky podľa vlastného šéfovského uváženia. Týmto pracovníkom súčasne nevzniká žiaden zákonný nárok na dovolenku, na náhradu mzdy za sviatky a ani iné zamestnanecké výhody zaručené Zákonníkom práce.“*

Dovolací súd zhodne s odvolacím súdom konštatoval, že v danom prípade žalovaný – zamestnávateľ **predstieral organizačnú zmenu** za účelom transformácie pracovných vzťahov jeho zamestnancov na živnosti.

*„Z dokazovania pred súdom projev inštancie, predovšetkým z výpovedí svedkov, zostalo preukázané, že na živnosť malo prejsť viacero zamestnancov v pracovnom pomere, pričom k zásadnej zmene typu práce alebo organizácie práce nedošlo. Pracovná náplň zostala tá istá a tiež hierarchia vo vzťahu krajský riaditeľ, okresný riaditeľ, prevádzkovi pracovníci a ich vedúci zostala zachovaná.“*

Na presadenie svojho zámeru použil žalovaný pomerne intenzívny nátlak na zamestnancov, keď, ako uviedol svedok v konaní, nariadenie bolo také, že ak títo pracovníci nebudú ochotní prejsť na živnosť, bude ich musieť žalovaný prepustiť.

## NAŠA PORADŇA

„Svedok tiež uviedol, že súčasťou týchto zmlúv bola aj klauzula, že živnostníci budú vykonávať živnosť len pre žalovaného.“

„Z uvedeného niet pochýb o tom, že išlo o fiktívnu organizačnú zmenu, ktorou chcel žalovaný **zastrieť svoje skutočné úmysly** odporujúce dobrým mravom. Potláčanie zastretých pracovných pomerov v kontexte napríklad iných vzťahov, ktoré môžu zahŕňať využívanie iných foriem zmluvných dojednaní, ktoré skrývajú skutočné právne postavenie, všímajúc si, že zastretý pracovný pomer sa vyskytuje *vtedy, keď zamestnávateľ zaobchádza s osobou inak ako so zamestnancom, spôsobom, ktorý skrýva jeho skutočné právne postavenie ako zamestnanca, a môže mať za následok pripravenie pracovní-*

*kov o ochranu, ktorá im prináleží, je nepochybne v rozpore s dobrými mravmi.“*

Vzhľadom na uvedené dovolací súd vyhodnotil, že takéto konanie žalovaného – zamestnávateľa nemožno považovať za zákonnú organizačnú zmenu. Keďže žalovaný v konaní nepreukázal organizačnú zmenu ako základný predpoklad potrebný pre danie výpovede podľa § 63 ods. 1 písm. b) Zákonníka práce, **výpoveď daná žalobcovi je preto neplatná.**

### Záver

Národný inšpektorát práce už dlhodobo upozorňuje, že výrazne posilnil kontroly zamerané na nelegálnu prácu a nelegálne

zamestnávanie. Najzávažnejším problémom z hľadiska štátu ako regulátora pracovného trhu je, že sa obchádza Zákonník práce, dôsledkom čoho **dochádza k strate na daniach a odvodoch**, kriví sa **konkurenčné prostredie**, znižuje sa **ochrana pracovníkov** a vytvára sa problém čierneho pasažiera v dôchodkovom a zdravotníckom systéme. Preto sme v článku chceli upozorniť na túto problematiku a načrtnúť rizikové faktory, ktoré sú predmetom preverovania. Je dôležité si prehodnotiť, či zmluvné vzťahy sú nastavené správne, a to nie len formálne zmluvou ale či zmluva vyjadruje realitu, keďže v rámci dotazníka, ktorý má cez 100 otázok sa môže zistiť, že je tam silne prítomný prvok závislej práce. ■

## OTÁZKY A ODPOVEDE

### Príplatok za prácu vo sviatok pri domáckej práci podľa ustanovenia § 52 Zákonníka práce

Zamestnanec má uzatvorený trvalý pracovný pomer podľa ustanovenia § 52 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákonník práce“) a tento zamestnanec pracuje z domu (domácka práca).

*Pracovný čas si rozvrhuje sám v rámci celého týždňa.*

*Deň 8. máj 2026 pripadá na pracovný deň, ktorý je zároveň štátnym sviatkom a zamestnanec v tento deň bude vykonávať prácu. Má zamestnanec nárok na príplatok za prácu v tento sviatok?*

Pre tento prípad platí ustanovenie § 52 ods. 7 Zákonníka práce v súlade s ktorým, ak si pri domáckej práci alebo telepráci za-

mestnanec sám rozvrhuje pracovný čas, zamestnancovi **nepatrí mzdové zvýhodnenie za prácu vo sviatok**. Ide však o dispozitívnu právnu úpravu, teda uvedené platí, ak sa zamestnávateľ so zamestnancom nedohodli inak v danom prípade.

A, pretože je 8. máj stále štátny sviatok, uvedené sa vzťahuje aj na tento deň v komplexnom rozsahu.

Ing. JUDr. Ladislav Hrtánek PhD. ■