

# Metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

## Obsah

### Úvodné ustanovenie

- 1. oddiel Legislatívny rámec
    - 1.1 Do 31. 12. 2014
    - 1.2 Od 01. 01. 2015
  - 2. oddiel Vymedzenie osôb a príjmov, ktorých sa týka osobitný spôsob zdaňovania
  - 3. oddiel Oslobodenie nepeňažných plnení od dane z príjmov fyzickej osoby
  - 4. oddiel Zdaňovanie plnení poskytnutých od držiteľa zrážkovou daňou
    - 4.1 Vyberanie dane zrážkou z peňažných plnení
      - 4.1.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných plnení
      - 4.1.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane, ktorým je držiteľ
    - 4.2 Vyberanie dane zrážkou z nepeňažných plnení
      - 4.2.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z nepeňažných plnení
      - 4.2.2 Oznamovacie povinnosti držiteľa
      - 4.2.3 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane, ktorým je príjemca nepeňažného plnenia
  - 5. oddiel Zdaňovanie príjmov za výkon klinického skúšania
- Záverečné ustanovenie  
Príloha

## Úvodné ustanovenie

S účinnosťou od 01. 01. 2015 zákonom č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, sa zmenil spôsob zdanenia peňažných a nepeňažných plnení, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od zákonom určeného okruhu osôb.

### 1. oddiel Legislatívny rámec

#### 1.1 Do 31. 12. 2014

Zmenou zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch“) sa s účinnosťou od 01. 12. 2011 doplnili do ZDP nové ustanovenia **§ 8 ods. 1 písm. l), § 8 ods. 3 písm. c), § 17 ods. 31 a § 21 ods. 2 písm. l).**

Peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa registrácie lieku, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľa povolenia na výrobu liekov, výrobcu zdravotníckej pomôcky, výrobcu dietetickej potraviny alebo prostredníctvom tretej osoby, bolo súčasťou základu dane poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka [§ 5 ods. 8, § 6 ods. 6, § 8 ods. 3 písm. c), § 17 ods. 31 ZDP v znení účinnom do konca roka 2014]. Predmetné príjmy sa do základu dane zahŕňali

neznížené o výdavky [§ 8 ods. 3 a § 21 ods. 2 písm. l) ZDP v znení účinnom do konca roka 2014]. Daňovú povinnosť z predmetných príjmov boli uvedení daňovníci povinní vyrovnat' osobne prostredníctvom podaného daňového priznania k dani z príjmov.

**Poznámka:**

*V súvislosti s nadobudnutím účinnosti zmien ZDP od 01. 12. 2011 vypracovalo Ministerstvo zdravotníctva SR v spolupráci s Ministerstvom financií SR Usmernenie k zdaňovaniu peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa registrácie lieku, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľa povolenia na výrobu liekov, výrobcu zdravotníckej pomôcky, výrobcu dietetickej potraviny alebo prostredníctvom tretej osoby podľa ZDP v nadväznosti na zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch.*

## 1.2 Od 01. 01. 2015

S účinnosťou od 01. 01. 2015 sa upravil spôsob zdaňovania peňažných plnení a nepeňažných plnení, ktoré sú poskytované poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, od vymedzeného okruhu osôb, okrem príjmov z vykonávania klinického skúšania. Z uvedených príjmov sa daň vyberá zrážkou (§ 43 ZDP) okrem ustanovenej výnimky.

Rovnaké peňažné plnenia a nepeňažné plnenia daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynúce zo zdrojov v zahraničí sa zahŕňajú do základu dane (čiastkového základu dane) daňovníka v daňovom priznaní podanom podľa § 32 alebo § 41 ZDP.

Zmeny a doplnenia sú vykonané v § 8 ods. 1 písm. l), ods. 3 písm. c), ods. 13, § 9 ods. 2 písm. y), § 17 ods. 31, § 21 ods. 2 písm. l), § 43 ods. 3 písm. o), ods. 17, 18, § 46 a § 49a ods. 3 ZDP.

## 2. oddiel Vymedzenie osôb a príjmov, ktorých sa týka osobitný spôsob zdaňovania

- **Vymedzenie osôb, ktorých príjmy sa zdaňujú osobitným spôsobom:**
  - poskytovateľ zdravotnej starostlivosti,<sup>37aa)</sup>
  - zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti alebo
  - zdravotnícky pracovník.

Osobou, ktorej sa týka osobitný spôsob zdaňovania, môže byť aj takto ustanovený daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, ak zdaňované plnenie plynie zo zdrojov na území SR, t. j. spadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 ZDP.

**Poznámka:**

**Poskytovateľom zdravotnej starostlivosti** je v súlade so znením § 4 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, zdravotníckych pracovníkoch, stavovských organizáciách v zdravotníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti“):

a) **fyzická osoba alebo právnická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe

1. povolenia (podľa § 11 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti – napr. na základe povolenia Ministerstva zdravotníctva SR alebo samosprávneho kraja na prevádzkovanie zdravotníckeho zariadenia, ktorým sú ambulancie, nemocnice, liečebne, hospic, agentúry domácej ošetrovateľskej starostlivosti) alebo povolenia na zaobchádzanie s liekmi a so zdravotníckymi pomôckami podľa osobitného predpisu, pričom týmto osobitným predpisom je ustanovenie § 3 ods. 1 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch,

2. živnostenského oprávnenia podľa osobitného predpisu – napr. § 23 a bod č. 9 prílohy č. 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov (viazaná živnosť – zubná technika), alebo

b) **fyzická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe licencie na výkon samostatnej zdravotníckej praxe (podľa § 10 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti; samostatnú zdravotnícku prax môže vykonávať zdravotnícky pracovník v povolani lekáro, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, liečebný pedagóg, logopéd,

---

<sup>37aa)</sup> Zákon č. 578/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

psychológ, špeciálny pedagóg a masér, pričom sa vyžaduje licencia od príslušnej komory a môže byť poskytovaná v zdravotníckom zariadení, ktoré prevádzkuje iný poskytovateľ alebo na inom mieste ako v zdravotníckom zariadení), alebo

c) **fyzická osoba - podnikateľ alebo právnická osoba**, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia na prevádzkovanie prírodných liečebných kúpeľov alebo povolenia na prevádzkovanie kúpeľnej liečebne podľa osobitného predpisu (podľa § 33 zákona č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Zákon č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti ustanovuje aj povinnosti zdravotníckeho pracovníka. Zdravotnícke povolanie je súbor pracovných činností, ktoré vykonáva zdravotnícky pracovník pri poskytovaní zdravotnej starostlivosti, zabezpečovaní záchranej zdravotnej služby, ochrane zdravia ľudí, lekárskej posudkovej činnosti, zaobchádzaní s liekmi a zdravotníckymi pomôckami, výkone kontroly poskytovania zdravotnej starostlivosti, ochrany zdravia ľudí a lekárskej posudkovej činnosti a pri výkone dohľadu nad zdravotnou starostlivosťou. Súčasťou zdravotníckeho povolania môže byť aj vedecká a pedagogická činnosť podľa osobitných predpisov, a aj riadenie a organizácia poskytovania zdravotnej starostlivosti.

Podľa § 27 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti **zdravotnícky pracovník** je fyzická osoba vykonávajúca zdravotnícke povolanie:

lekár, zubný lekár, farmaceut, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, verejný zdravotník, zdravotnícky laborant, asistent výživy, dentálna hygienička, rádiologický technik, zdravotnícky záchranár, zubný technik, technik pre zdravotnícke pomôcky, optometrista, farmaceutický laborant, masér, očný optik, ortopedický technik, zubný asistent a sanitár. Zdravotnícky pracovník je aj fyzická osoba, ktorá vykonáva povolanie logopéd, psychológ, liečebný pedagóg, fyzik a laboratórny diagnostik v zdravotníckom zariadení pri splnení určených podmienok a je ním aj profesionálny vojak, ktorý vykonáva príslušné zdravotnícke povolanie podľa tohto zákona v štátnej službe profesionálneho vojaka Ozbrojených síl SR vo vojenskom zdravotníctve a spĺňa určené podmienky.

**Národné centrum zdravotníckych informácií** (ďalej len „NCZI“) vedie podľa zákona č. 153/2013 Z. z. o národnom zdravotníckom informačnom systéme a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov **národné zdravotnícke administratívne registre**. Národné zdravotnícke administratívne registre sú zdravotnícke informačné systémy, ktoré obsahujú údaje o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti a zdravotníckych pracovníkoch (informácie je možné získať len na základe požiadania). Verejne dostupné zoznamy poskytovateľov zdravotnej starostlivosti a zdravotníckych pracovníkov sú uverejnené na webovom sídle Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, resp. na webových sídlach jednotlivých zdravotných poisťovní.

#### ▪ Vymedzenie osôb, ktoré poskytujú príjmy zdaňované osobitným spôsobom

V § 8 ods. 1 písm. l) ZDP je ustanovená legislatívna skratka „držiteľ“.

Držiteľom na účely ZDP je:

- držiteľ registrácie lieku,
- držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov,
- držiteľ povolenia na výrobu liekov,
- farmaceutická spoločnosť,<sup>37ab)</sup>
- výrobca zdravotníckej pomôcky,
- výrobca dietetickej potraviny<sup>37ac)</sup> alebo
- tretia osoba, prostredníctvom ktorej tu vymedzené osoby poskytujú peňažné a nepeňažné plnenia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi.

Držiteľom, ktorý poskytuje príjmy zdaňované osobitným spôsobom, môže byť aj takto ustanovený daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, ak má na území SR povolenie alebo oprávnenie na podnikanie (organizačnú zložku) alebo tu má stálu prevádzkareň (§ 16 ods. 2 ZDP).

Najmä v prípadoch, ak predmetné plnenie poskytuje držiteľ s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý nemá na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, resp. daňovník, ktorý je závislou osobou

<sup>37ab)</sup> Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov

<sup>37ac)</sup> Zákon č. 577/2004 Z. z. o rozsahu zdravotnej starostlivosti uhrádzanej na základe verejného zdravotného poistenia a o úhradách za služby súvisiace s poskytovaním zdravotnej starostlivosti v znení neskorších predpisov

vo vzťahu k osobám pôsobiacim v oblasti farmaceutického priemyslu, na účely správneho určenia osoby držiteľa je nevyhnutné zistiť skutočného (nielen právneho, ale aj ekonomického) poskytovateľa tohto plnenia.

Ak predmetné plnenie je poskytnuté prostredníctvom tretej osoby [držiteľom podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP je súčasne nielen pôvodný poskytovateľ plnenia, ale aj sprostredkovateľ poskytovateľa plnenia], osobou držiteľa je táto tretia osoba (konečný priamy poskytovateľ plnenia), ak táto tretia osoba je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň. Ak tretia osoba, prostredníctvom ktorej je predmetné plnenie poskytnuté, nie je takýmto daňovníkom nachádzajúcim sa na území SR, držiteľom je pôvodný poskytovateľ predmetného plnenia.

**Poznámka:**

Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch upravuje podmienky na zaobchádzanie s humánnymi a veterinárnymi liekmi, podmienky na zaobchádzanie so zdravotníckymi pomôckami, požiadavky na skúšanie liekov, požiadavky na uvádzanie liekov na trh, požiadavky na uvádzanie zdravotníckych pomôcok na trh alebo do prevádzky, požiadavky na zabezpečovanie kvality, účinnosti a bezpečnosti liekov a zdravotníckych pomôcok, požiadavky na kontrolu kvality, účinnosti a bezpečnosti liekov a zdravotníckych pomôcok, práva a povinnosti fyzických osôb a právnických osôb na úseku farmácie, úlohy orgánov štátnej správy a samosprávy na úseku farmácie.

V zákone č. 362/2011 Z. z. o liekoch sú zadané základné pojmy, ako napr.: farmácia (skúšanie liekov, uvádzanie liekov na trh a uvádzanie zdravotníckych pomôcok na trh alebo uvádzanie zdravotníckych pomôcok do prevádzky, výroba liekov, veľkodistribúcia liekov, poskytovanie lekárenskej starostlivosti, zabezpečovanie a kontrola kvality, účinnosti a bezpečnosti liekov a zdravotníckych pomôcok); zdravotnícka pomôcka; odborné podujatie atď.

V ustanovení § 74a zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch je uvedené, že **farmaceutická spoločnosť je fyzická osoba - podnikateľ alebo právnická osoba**, ktorá zabezpečuje registráciu, kategorizáciu, marketing alebo sprostredkovanie nákupu alebo predaja humánnych liekov pre držiteľa povolenia na výrobu liekov, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov alebo držiteľa registrácie humánneho lieku. Ministerstvo zdravotníctva SR zverejňuje na svojom webovom sídle zoznam farmaceutických spoločností s údajmi, ktoré sú farmaceutické spoločnosti povinné nahlásiť v súlade so znením § 72a ods. 3 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch pred začatím vykonávania svojej činnosti.

Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch upravuje aj oznamovacie povinnosti. Napr. v ustanovení § 15 ods. 1 písm. v) tohto zákona je uvedené, že držiteľ povolenia na výrobu liekov je povinný oznámiť bezodkladne NCZI zoznam zdravotníckych pracovníkov, s uvedením mena, priezviska, názvu a adresy zdravotníckeho zariadenia, v ktorom zdravotnícky pracovník vykonáva zdravotnícke povolanie, ktorí sa zúčastnili na odbornom podujatí, ktoré bolo financované ním alebo na základe dohody treťou osobou; NCZI ho bezodkladne po doručení zverejní na svojom webovom sídle.

V súlade so zákonom č. 362/2011 Z. z. o liekoch NCZI zverejňuje na svojom webovom sídle, napr. tieto zoznamy:

- zoznamy zdravotníckych pracovníkov, s uvedením mena, priezviska, názvu a adresy zdravotníckeho zariadenia, v ktorom zdravotnícky pracovník vykonáva zdravotnícke povolanie, ktorí sa zúčastnili na odbornom podujatí, ktoré bolo financované držiteľom povolenia na výrobu liekov alebo na základe dohody treťou osobou podľa § 15 ods. 1 písm. v) zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch;
- zoznamy zdravotníckych pracovníkov s uvedením mena, priezviska, názvu a adresy zdravotníckeho zariadenia, v ktorom zdravotnícky pracovník vykonáva zdravotnícke povolanie, ktorí sa zúčastnili na odbornom podujatí, ktoré bolo financované držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov alebo na základe dohody treťou osobou podľa § 18 ods. 1 písm. s) zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch;
- zoznamy zdravotníckych pracovníkov s uvedením mena, priezviska, názvu a adresy zdravotníckeho zariadenia, v ktorom zdravotnícky pracovník vykonáva zdravotnícke povolanie, ktorí sa zúčastnili na odbornom podujatí, ktoré bolo financované držiteľom registrácie humánneho lieku alebo na základe dohody treťou osobou podľa § 60 ods. 1 písm. v) zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch;
- zoznamy lekárskech zástupcov, s uvedením ich mena a priezviska, názvu a adresy ich zamestnávateľa, ktorí sa zúčastnili na odbornom podujatí podľa § 74a ods. 7 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

**Príklad č. 1:**

Obchodná spoločnosť vykonáva pre svojich zákazníkov, ktorými sú farmaceutické spoločnosti, rôzne prieskumy týkajúce sa zhromažďovania medicínskych údajov do dokumentácie potrebnej pre registráciu liekov v SR. Údaje získava od lekárov, ktorí sú zamestnancami nemocníc alebo majú samostatnú zdravotnícku prax. S lekármi sú uzatvárané zmluvy o dielo. Je v tomto prípade spoločnosť s ručením obmedzeným držiteľom na účely ZDP

a vzťahujú sa na ňu všetky ďalšie povinnosti ustanovené pre držiteľa (povinnosť zraziť zrážkovú daň z peňažného plnenia, oznamovacie povinnosti)?

Ak na základe zmluvného vzťahu objednávateľom prieskumov je farmaceutická spoločnosť (držiteľ), potom obchodná spoločnosť je v uvedenom prípade treťou osobou, prostredníctvom ktorej farmaceutická spoločnosť poskytuje peňažné alebo nepeňažné plnenia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi a vzťahujú sa na ňu všetky povinnosti súvisiace s novým spôsobom zdaňovania týchto príjmov od 01. 01. 2015.

#### **Príklad č. 2:**

*Nemocnica, ktorá je neziskovou organizáciou, pri príležitosti významného jubilea poskytla svojim zamestnancom rôzne darčeky. Je v tomto prípade nemocnica v postavení držiteľa na účely ZDP?*

Nemocnica je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a nie je držiteľom, ale len v prípade, ak nekonala v postavení tretej osoby, t. j. nebola sprostredkovateľom ostatných osôb, ktoré sú vymedzené ako držiteľ v ustanovení § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, napr. farmaceutickej spoločnosti.

#### ▪ **Vymedzenie príjmov, ktoré sa zdaňujú osobitným spôsobom:**

V súlade so znením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o **peňažné plnenie a nepeňažné plnenie**, ktoré bolo **poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa okrem** týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.<sup>37ab)</sup>

#### **Poznámka:**

*V ustanovení § 43 ods. 3 písm. o) ZDP nie je uvedené, že sa daň vyberá zrážkou len z príjmov podľa § 8 ods. 1 písm. l) a § 17 ods. 31 ZDP, preto sa zrážková daň vyberie z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa i v prípade, ak pôjde o plnenia, ktoré ak by neboli zdanené zrážkovou daňou, boli by súčasťou čiastkového základu dane z príjmov podľa § 5 ZDP (zo závislej činnosti) alebo súčasťou čiastkového základu dane z príjmov podľa § 6 ZDP (napr. z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti).*

#### **Príklad č. 3:**

*Farmaceutická spoločnosť od 01. 01. 2015 uzatvára s poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti, zmluvy na základe zákona č. 618/2003 Z. z. o autorskom práve a právach súvisiacich s autorským právom (autorský zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Autorský zákon“) alebo zmluvy o dielo, na základe ktorých lekárom vypláca odmenu za vykonanie odbornej prednášky na kongresoch a školeniach. Na základe týchto dohôd alebo zmlúv lekár urobí pre farmaceutickú spoločnosť, napr. prednáškovú, konzultačnú činnosť, správu z odborného podujatia. Bude farmaceutická spoločnosť z takýchto peňažných plnení povinná zraziť od 01. 01. 2015 daň zrážkou v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?*

Ak držiteľ vypláca peňažné plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, potom v súlade so znením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP z týchto plnení vyberie daň zrážkou, pričom nie je podstatné, či odmena za vykonanie odbornej prednášky bola vyplatená na základe dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti, zmluvy o vykonaní diela, nepomenovanej zmluvy alebo zmluvy uzatvorenej podľa príslušných ustanovení Autorského zákona. Platiteľom zrážkovej dane z uvedených peňažných plnení je farmaceutická spoločnosť.

Farmaceutická spoločnosť z uvedenej odmeny za vykonanie prednášky vyberie daň zrážkou v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP aj vtedy, ak poberateľom takýchto príjmov, je lekár s dosiahnutým vysokoškolským akademickým titulom, ktorý pre farmaceutickú spoločnosť vykonáva v hlavnom pracovnom pomere, napr. funkciu obchodného riaditeľa, t. j. nevykonáva pre túto spoločnosť povolanie lekára, a popri tomto hlavnom pracovnom pomere je aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancom alebo zdravotníckym pracovníkom, pričom zmluvu na vykonanie odbornej prednášky uzavrel s farmaceutickou spoločnosťou v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka. Podotýkame, že

z príjmov plynúcich tomuto daňovníkovi z hlavného pracovného pomeru, t. j. z príjmov plynúcich za výkon funkcie obchodného riaditeľa, farmaceutická spoločnosť vyberá zamestnancovi preddavky na daň v súlade s ustanovením § 35 ZDP.

### 3. oddiel Oslobodenie nepeňažných plnení od dane z príjmov fyzickej osoby

Oslobodeným príjmom podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP je nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme účasti poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka na sústavnom vzdelávaní podľa osobitného predpisu;<sup>59(a)</sup> za účasť na sústavnom vzdelávaní sa nepovažuje hodnota stravy, ubytovania a dopravy poskytnutá v súvislosti s týmto vzdelávaním.

#### **Poznámka:**

*V ustanovení § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti je definované sústavné vzdelávanie zdravotníckych pracovníkov. Zdravotnícky pracovník je povinný sa sústavne vzdelávať. Sústavné vzdelávanie je priebežné obnovovanie, prehĺbovanie a udržiavanie získanej odbornej spôsobilosti v súlade s rozvojom príslušných odborov po celý čas výkonu zdravotníckeho povolania. Účasť zdravotníckeho pracovníka na odbornom-vedeckom podujatí, ktoré je zamerané na prezentáciu farmaceutického výrobku s účasťou výrobcov liekov, sa nepovažuje za sústavné vzdelávanie.*

*Sústavné vzdelávanie pre zdravotníckych pracovníkov príslušného zdravotníckeho povolania zabezpečuje zamestnávateľ, odborné spoločnosti Slovenskej lekárskej spoločnosti a komora, v ktorej je zdravotnícky pracovník registrovaný (§ 62 ods. 2 až 12 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti), samostatne alebo v spolupráci so vzdelávacími ustanovizňami alebo inými medzinárodne uznanými odbornými spoločnosťami, alebo profesiovými združeniami a poskytovateľmi, ak v § 42 ods. 4 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti nie je ustanovené inak. Sústavné vzdelávanie sa uskutočňuje v akreditovaných študijných programoch sústavného vzdelávania (§ 40 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti) alebo v neakreditovaných vzdelávacích aktivitách. Neakreditovanou vzdelávacou aktivitou sa rozumie jednorazová vzdelávacia aktivita.*

Od dane sú oslobodené všetky plnenia, ktoré plynú od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, priamo súvisiace s ich sústavným vzdelávaním podľa § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti.

**Oslobodeným plnením nie sú** úhrady držiteľa za stravu, ubytovanie a dopravu lekárov alebo iných zdravotníckych pracovníkov. Všetky plnenia hradené držiteľom za poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka na inom vzdelávacom alebo odbornom podujatí ako je povinné sústavné vzdelávanie podľa uvedeného osobitného predpisu sú u prijímateľa takéhoto plnenia zdaniteľným príjmom, z ktorého sa vyberie daň zrážkou.

#### **Príklad č. 4:**

*Lekár (diabetológ) sa ako zamestnanec nemocnice zúčastnil odborného podujatia, ktoré bolo sústavným vzdelávaním podľa § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti. Toto odborné podujatie bolo sponzorované výrobcom dietetických potravín. Lekár neplatil registračný poplatok, dopravu, ubytovanie a stravu poskytnutú organizátorom podujatia, ktorý konal v postavení tretej osoby [držiteľ podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP]. Ktoré príjmy je lekár povinný sám zdaňiť zrážkovou daňou?*

Oslobodeným plnením lekára, ktorý sa zúčastnil odborného podujatia, ktoré bolo sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu, je registračný poplatok. Súčasťou registračného poplatku je, napr. odmena lektorov, prenájom prednáškovej sály, pracovné pomôcky. Zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti prijal bezodplatné nepeňažné plnenia od držiteľa vo forme poskytnutej dopravy, ubytovania a stravy, pričom tieto nepeňažné plnenia sú zdaniteľnými príjmami zamestnanca, z ktorých sa daň vyberá zrážkou. Zrážkovú daň je povinný zraziť a odviesť sám zamestnanec. Zrážkovú daň si vypočíta na základe údajov o sume poskytnutého nepeňažného plnenia, ktoré mu zašle organizátor podujatia (držiteľ), a to spôsobom a v lehote, ktorá je ustanovená v § 8 ods. 13 ZDP, t. j. do pätnásteho dňa po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom toto nepeňažné plnenie poskytol. Ďalej je zamestnanec povinný predložiť správcovi dane oznámenie platiteľa dane

<sup>59(a)</sup> § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom prijal uvedené nepeňažné plnenie od držiteľa.

#### 4. oddiel Zdaňovanie plnení poskytnutých od držiteľa zrážkovou daňou

V súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o **peňažné plnenie a nepeňažné plnenie**, ktoré bolo **poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa okrem** peňažných plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.<sup>37ab)</sup>

Platiteľ zrážkovej dane je určený podľa toho, v akej forme bolo plnenie poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa:

- ak bolo poskytnuté **peňažné plnenie**, platiteľom dane je **držiteľ**, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP;
- ak bolo poskytnuté **nepeňažné plnenie**, platiteľom dane je **príjemca nepeňažného plnenia**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 17 a 18 ZDP.

Ak **držiteľ** nevykoná zrážku dane alebo zrazení daň včas neodvedie, bude sa od neho vymáhať rovnako ako ním nezaplatená daň; podobne sa postupuje, ak držiteľ nezrazí daň v správnej výške. Taktiež, ak **príjemca daň z nepeňažného plnenia** neodvedie včas a v správnej výške, správca dane bude vymáhať ním nezaplatenú daň. V oboch prípadoch správca dane uloží sankcie v súlade s ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

V súlade so znením **§ 43 ods. 4** ZDP základom dane pre daň vybranú zrážkou pri peňažných príjmoch uvedených v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP je iba príjem neznižený o výdavky, tzv. hrubý príjem. Tieto príjmy nie je možné znížiť ani o zaplatené povinné poistné a príspevky [§ 5 ods. 7 písm. e) ZDP], a to ani vtedy, ak ide o poistné a príspevky viažuce sa k príjmom zo závislej činnosti, ktoré je povinný platiť zamestnanec (napr. poistné na zdravotné poistenie zrazené z príjmu vyplateného na základe dohody o pracovnej činnosti). Poistné a príspevky platené z príjmov uvedených v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP nie je možné uplatniť (odpočítať) ani pri výpočte čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP.

V súlade so znením **§ 43 ods. 6** ZDP, ak ide o peňažné a nepeňažné príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, **daňová povinnosť daňovníka sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane.**

Takýto príjem, pre ktorý je ustanovené, že daň vybraná podľa § 43 ods. 6 ZDP sa považuje za splnenie daňovej povinnosti, sa do základu dane nezahŕňa a daňovník nemôže zrážkovú daň odpočítať ako preddavok na daň podľa § 43 ods. 7 ZDP [§ 4 ods. 7; § 17 ods. 3 písm. a) ZDP].

#### 4.1 Vyberanie dane zrážkou z peňažných plnení

##### 4.1.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných plnení

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi bolo poskytnuté **peňažné plnenie**, platiteľom dane je **držiteľ**, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP. Z uvedených ustanovení vyplýva:

- zrážku dane je povinný vykonať držiteľ pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka;
- držiteľ je povinný zrazení daň odvieť správcovi dane najneskôr **do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac**, ak správca dane na žiadosť držiteľa neurčí inak; zrážka dane sa vykoná zo sumy úhrady alebo pripísania dlžnej sumy v prospech daňovníka;

#### 4.1.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane, ktorým je držiteľ

V rovnakej lehote, ktorá je ustanovená na zrazenie dane podľa § 43 ods. 11 ZDP, čiže **do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac**, je platiteľ dane (držiteľ) povinný **predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane** na tlačive, ktorého vzor určilo Finančné riaditeľstvo SR a je uverejnené na jeho webovom sídle.

#### 4.2 Vyberanie dane zrážkou z nepeňažných plnení

##### 4.2.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z nepeňažných plnení

V súlade so znením § 43 ods. 17 ZDP platiteľom dane z nepeňažných plnení uvedených v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP je **príjemca nepeňažného plnenia**.

Tento platiteľ dane je povinný **daň odvieť** správcovi dane **do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom nepeňažné plnenie prijal**.

##### 4.2.2 Oznamovacie povinnosti držiteľa

Podľa § 8 ods. 13 a § 17 ods. 31 ZDP **držiteľ** je povinný **oznámiť príjemcovi nepeňažného plnenia** výšku poskytnutého **nepeňažného plnenia** v lehote **do pätnásteho dňa po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol**. Držiteľ vyčíslí hodnotu poskytnutého nepeňažného plnenia pre každého príjemcu jednotlivo, pričom túto hodnotu stanoví a uvedie v oznámení ako cenu nepeňažného plnenia vrátane dane z pridanej hodnoty v súlade s osobitným predpisom.

**Držiteľ**, ktorý poskytol nepeňažné plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, je podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP povinný na tlačive, ktorého vzor určilo Finančné riaditeľstvo SR a je uverejnené na jeho webovom sídle, **predložiť správcovi dane oznámenie o výške nepeňažného plnenia, dátume jeho poskytnutia do pätnásteho dňa po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom bolo nepeňažné plnenie poskytnuté**, pričom ak ho poskytol

1. fyzickej osobe, tlačivo obsahuje tiež jej meno, priezvisko, adresu zdravotníckeho zariadenia, v ktorom fyzická osoba poskytuje zdravotnú starostlivosť alebo vykonáva závislú činnosť zamestnanca, dátum narodenia, daňové identifikačné číslo tejto fyzickej osoby, ak jej bolo pridelené,
2. právnickej osobe, tlačivo obsahuje tiež jej názov, adresu sídla a jej daňové identifikačné číslo.

##### Príklad č. 5:

*Farmaceutická spoločnosť poskytla finančné prostriedky spoločnosti AB na zorganizovanie odborného podujatia pre detských lekárov v apríli 2015. Spoločnosť AB poskytla bezplatne účastníkom tohto podujatia občerstvenie, ubytovanie a dopravu. Kto zašle lekárom potvrdenia o výške takto poskytnutého nepeňažného plnenia?*

Spoločnosť AB, ktorá organizovala odborné podujatie v postavení tretej osoby [držiteľ podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP], vyčíslí výšku nepeňažného plnenia poskytnutého jednotlivým lekárom, pričom vychádza z reálnych nákladov jednotlivých účastníkov na ubytovanie, dopravu, občerstvenie, resp. aj ďalších bezodplatne poskytnutých plnení. Napr. pri výpočte nákladov na občerstvenie môže vychádzať zo spôsobu ich rozrátania na počet lekárov, ktorým bolo poskytnuté. Držiteľ, konečný poskytovateľ tohto nepeňažného plnenia (spoločnosť AB), čiže osoba, prostredníctvom ktorej poskytla tieto plnenia lekárom farmaceutická spoločnosť, oznámi lekárom sumu poskytnutého nepeňažného plnenia do pätnásteho dňa po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol (do 15. 07. 2015) a správcovi dane predloží v tej istej lehote údaje o prijímateľovi a o sume poskytnutého nepeňažného plnenia v oznámení držiteľa podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP, ktoré vydalo Finančné riaditeľstvo SR.

##### 4.2.3 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane, ktorým je príjemca nepeňažného plnenia

Podľa úpravy uvedenej v § 43 ods. 17 písm. a) ZDP **príjemca nepeňažného plnenia** uvedeného v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ktorý je platiteľom dane vyberanej zrážkou z týchto nepeňažných plnení, je povinný



na tlačive, ktorého vzor určilo Finančné riaditeľstvo SR a je uverejnené na jeho webovom sídle, **predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho štvrtroka**, pričom ak platiteľom dane je

1. fyzická osoba, tlačivo obsahuje tiež meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu, adresu zdravotníckeho zariadenia, v ktorom platiteľ poskytuje zdravotnú starostlivosť alebo vykonáva závislú činnosť zamestnanca, dátum narodenia, daňové identifikačné číslo, ak jej bolo pridelené,
2. právnická osoba, tlačivo obsahuje tiež názov, adresu sídla a jej daňové identifikačné číslo.

**Ak platiteľ dane podľa § 43 ods. 17 ZDP nemá pridelené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný podľa § 43 ods. 18 ZDP oznámiť správcovi dane začatie poberania týchto nepeňažných plnení do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom nepeňažné plnenie prijal.**

Platiteľ dane, ktorému do lehoty na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane správcu dane neoznámil číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný **odviesť daň správcovi dane** v lehote **do ôsmich dní od doručenia tohto oznámenia**, ak mu toto oznámenie bolo doručené po lehote na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane. **V rovnakej lehote je tento platiteľ dane povinný predložiť správcovi dane aj oznámenie o zrazení a odvedení dane.**

- **Minimálna suma dane vyberanej zrážkou podľa § 46 ZDP**

Daň vyberaná zrážkou podľa § 43 ods. 17 ZDP **sa neplatí**, ak nepeňažné plnenie podľa § 43 ods. 17 ZDP **v úhrnej sume od všetkých držiteľov za príslušný kalendárny štvrtrok nepresiahne 10 eur**. V takomto prípade sa nepodáva oznámenie platiteľa podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

**Příklad č. 7:**

*Počíta sa limit 10 eur uvedený v ustanovení § 46 ZDP na nepeňažné plnenia od jedného držiteľa v úhrne za príslušný štvrtrok alebo v úhrne za príslušný štvrtrok od všetkých držiteľov, od ktorých prijal nepeňažné plnenie poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanec alebo zdravotnícky pracovník?*

Daň vyberaná zrážkou podľa § 43 ods. 17 ZDP sa neplatí len v prípade, ak nepeňažné plnenie podľa § 43 ods. 17 ZDP v úhrnej sume za príslušný kalendárny štvrtrok nepresiahne 10 eur, pričom ide o takéto nepeňažné plnenia prijaté v príslušnom kalendárnom štvrtroku od všetkých držiteľov.

- **Registračná a oznamovacia povinnosť platiteľa, príjemcu nepeňažného plnenia**

Na platiteľa dane uvedeného v § 43 ods. 17 ZDP, čiže na príjemcu nepeňažného plnenia podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, sa **nevzťahuje registračná a oznamovacia povinnosť**, ktorá je ustanovená v § 49a ods. 3 ZDP pre platiteľa dane.

## **5. oddiel Zdaňovanie príjmov za výkon klinického skúšania**

**Zrážkovej dani nepodliehajú plnenia od držiteľa za vykonanie klinického skúšania** podľa osobitného predpisu (zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch) poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancom alebo zdravotníckym pracovníkom [§ 8 ods. 1 písm. l), § 17 ods. 31 a § 43 ods. 3 písm. o) ZDP].

**Poznámka:**

*Klinické skúšanie je upravené v zákone č. 362/2011 Z. z. o liekoch, ktorý definuje čo je klinické skúšanie, ako sa vykonáva, určuje povinnosti zadávateľa a ďalších osôb zúčastnených na klinických štúdiách atď. Pri klinických skúšaní skúšajúcim je lekár alebo zdravotnícky pracovník s odbornou spôsobilosťou na poskytovanie zdravotnej starostlivosti podľa osobitného predpisu zodpovedný za vykonávanie klinického skúšania na pracovisku klinického skúšania.*

*Štátny ústav pre kontrolu liečiv zverejňuje na svojej internetovej stránke databázu intervenčných klinických skúšaní, ktoré boli schválené v SR od 01. 05. 2004. Tieto údaje sú súčasťou databázy Európskej únie pod názvom EudraCT, kde je možné nájsť informácie aj z ostatných štátov Európskej únie (EÚ) a Európskej ekonomickej oblasti (EEA). Obsahuje tiež klinické skúšania vykonávané mimo EÚ/EEA v rámci pediatrického plánu výskumu (PIP). Nakoľko v databáze prišlo v ostatnom čase k rôznym zmenám, staršie údaje sa priebežne kontrolujú, dopĺňajú a aktualizujú. V registri je možné získať základné informácie o intervenčnej štúdii vrátane dátumu ukončenia, zrušenia alebo predčasného ukončenia, dizajnu, cieľov atď.*

Podľa údajov uvedených na internetovej stránke Štátneho ústavu pre kontrolu liečiv má byť sprístupnená aj samostatná databáza skúšajúcich.

Ak plynú príjmy od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **fyzickej osobe** – skúšajúcemu lekárovi, ktorý má so zadávateľom klinického skúšania uzavretý pracovnoprávny vzťah, potom tieto príjmy sú príjmami podľa § 5 ZDP, ktoré zdaňuje držiteľ (platiteľ dane) v súlade so znením § 35 ZDP.

Ak plynú príjmy od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **fyzickej osobe** – skúšajúcemu lekárovi, ktorý vykonáva samostatnú zdravotnícku prax na základe licencie, potom tieto príjmy sú súčasťou príjmov tohto lekára podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP. Takéto je možné znížiť o výdavky vynaložené v súvislosti s vykonávaním klinického skúšania, ak sú splnené podmienky uvedené v ustanovení § 2 písm. i) ZDP. V súlade so znením § 6 ods. 6 ZDP na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP a základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4 ZDP sa použijú ustanovenia § 17 až 29 ZDP. Uvedená fyzická osoba je povinná osobne vyrovnať svoju daňovú povinnosť z predmetných príjmov, pričom povinnosť podať daňové priznanie je uvedená v § 32 ZDP.

Ak príjmy plynú od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **fyzickej osobe** – skúšajúcemu lekárovi, ktorý nevykonáva činnosť na základe licencie, ale je v pracovnoprávnom vzťahu voči poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, pričom zadávateľ klinického skúšania uzatvoril zmluvu (nie zakladajúcu pracovnoprávny vzťah) priamo s týmto lekárom (odmenu vyplatí priamo lekárovi), čiže držiteľ neuzatvoril zmluvu s poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, u ktorého je lekár zamestnaný, potom sú tieto príjmy za klinické skúšanie príjmami podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP. Do základu dane (čiastkového základu dane) podľa § 8 ZDP sa zahrnú zdaniteľné príjmy z klinického skúšania znížené o výdavky, ktoré sú uvedené v § 8 ods. 3 písm. c) a v § 8 ods. 12 ZDP. Základ dane je teda možné znížiť len o výdavky preukázateľne vynaložené týmito osobami v súvislosti s výkonom klinického skúšania a o výdavky, ktorými je povinne platené poistné z týchto príjmov podľa zákona č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (podľa výsledku ročného zúčtovania zdravotného poistenia). Uvedená fyzická osoba je povinná osobne vyrovnať svoju daňovú povinnosť z predmetných príjmov, pričom povinnosť podať daňové priznanie je uvedená v § 32 ZDP.

Ak príjmy plynú od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **právnickej osobe** – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, tieto sú súčasťou jeho základu dane v súlade s ich zaúčtovaním, pričom súčasťou základu dane sú aj výdavky vynaložené v súvislosti s vykonávaním klinického skúšania pri splnení definície daňového výdavku podľa § 2 písm. i) ZDP, a to v súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP.

Ak príjmy plynú od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **právnickej osobe, ktorá nie založená alebo zriadená na podnikanie** – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, tieto sú súčasťou jeho základu dane podľa § 12 ods. 2 ZDP (uvedené príjmy nemožno oslobodiť od dane podľa § 13 ZDP), súčasťou základu dane sú aj výdavky vynaložené v súvislosti s vykonávaním klinického skúšania pri splnení definície daňového výdavku podľa § 2 písm. i) ZDP, a to v súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP.

## Záverčné ustanovenie

Neoddeliteľnou súčasťou tohto metodického pokynu je príloha, v ktorej sú uvedené otázky a odpovede k zdaňovaniu peňažných a nepeňažných plnení, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
Apríl 2015

**Otázka č. 1**

Farmaceutická spoločnosť poskytne v roku 2015 nasledujúce peňažné plnenia:

1. Uhradí súkromnému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) faktúru za nájomné priestoru v zdravotníckom zariadení, ktoré bolo poskytnuté v roku 2014 alebo faktúru za nájomné priestoru pre interný odborný seminár zamestnancov farmaceutickej spoločnosti.
2. Uhradí súkromnému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) v roku 2015 faktúru za nájomné priestoru a odmenu lektora pre odborný seminár pre zdravotníckych pracovníkov.
3. Uhradí nemocnici faktúru za preventívne prehliadky svojich zamestnancov uskutočnené v roku 2014.
4. Uhradí poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) faktúru za nájomné priestoru mimo zdravotníckeho zariadenia, ktoré poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vlastní.
5. Vyplatí nemocnici na základe faktúry odmenu za reklamnú službu – napr. umiestnenie reklamného panela.
6. Poskytne poskytovateľovi zdravotníckej starostlivosti reklamné predmety do 17 €.

Je farmaceutická spoločnosť pri úhrade vyššie uvedených faktúr v roku 2015 povinná uplatniť zrážkovú daň z príjmov? Ak je faktúra vystavená s DPH, zrážkovej dani podlieha suma s DPH alebo bez DPH? Ako sa budú posudzovať prípady, ak k dodaniu služby došlo ešte v roku 2014, ale faktúra bola uhradená až v roku 2015 – do podania daňového priznania za rok 2014, po podaní daňového priznania za rok 2014?

**Odpoveď:**

Akékoľvek plnenia (aj plnenia uvedené v bodoch 1 až 6), ktoré poskytol držiteľ poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi podliehajú dani vyberanej zrážkou s výnimkou plnení za klinické skúšanie.

Pri peňažnom plnení, ak je faktúra vystavená s DPH, zrážkovej dani podlieha suma úhrady bez DPH (prijímateľ je platiteľom DPH). V prípade nepeňažného plnenia bude podliehať dani vyberanej zrážkou suma vrátane DPH.

Ak bola služba poskytnutá v roku 2014 a uhradená bude v roku 2015, zrážku dane je povinný vykonať platiteľ dane podľa § 43 ods. 10 ZDP pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka, preto bude farmaceutická spoločnosť povinná zraziť daň vyberanú zrážkou v roku 2015. Prijemca, ktorý je právnickou osobou, tento príjem vylúči zo základu dane za rok 2014 a zahrnie ho do základu dane za rok 2015. Ak už podal daňové priznanie za rok 2014, opravu zabezpečí podaním opravného daňového priznania alebo dodatočného daňového priznania.

**Otázka č. 2**

Zdravotnícki pracovníci sa zúčastnili odborného seminára, ktorý organizoval držiteľ. Za predpokladu, že nejde o sústavné vzdelávanie podľa § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti považuje sa zaplatené nájomné za priestor, v ktorom sa seminár konal a odmena lektora, u zdravotníckych pracovníkov, ktorí sa uvedeného odborného seminára zúčastnili, za nepeňažné plnenie, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP? Ak áno, uvedie držiteľ v oznámení hodnotu tohto nepeňažného plnenia vrátane DPH? Vzťahuje sa uvedené len na nepeňažné plnenia poskytnuté od roku 2015?

**Odpoveď:**

Postup podľa ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ktoré je účinné od 01. 01. 2015, sa uplatní na každé peňažné a nepeňažné plnenie (okrem plnenia za klinické skúšanie), **ak je takéto peňažné plnenie vyplatené alebo nepeňažné plnenie poskytnuté od 01. 01. 2015**, nakoľko ZDP neustanovuje iný postup, t. j. aj v prípade v roku 2015 vykonanej úhrady za služby, ktoré boli poskytnuté a vyfakturované v roku 2014.

Ak sa poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanec alebo zdravotnícky pracovník zúčastnia odborného podujatia, ktoré nie je sústavným vzdelávaním podľa § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, potom ich zdaniteľný príjem v danom prípade predstavuje nepeňažné plnenie, ktoré je vyčíslené v sume nákladov vynaložených na nájomné za priestory, v ktorých sa odborné podujatie vykonalo a odmenu lektora, ktorý prednášal na tomto odbornom podujatí. V oznámeniach podľa § 8 ods. 13, § 17 ods. 31 a § 43 ods. 17 písm. b) ZDP držiteľ uvedie sumu uvedeného nepeňažného plnenia vrátane DPH.

### Otázka č. 3

Ako sa u farmaceutickej spoločnosti posudzujú výdavky, ktoré vynaložila na peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi?

#### Odpoveď:

Farmaceutická spoločnosť bude posudzovať výdavky podľa príslušných ustanovení ZDP, napr. podľa:

- § 2 písm. i) ZDP - daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak;
- § 19 ods. 1 ZDP - ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon okrem výdavku (nákladu) vynaloženého zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) ZDP za podmienok ustanovených osobitným predpisom, alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada;
- § 21 ZDP - v ktorom sú ustanovené výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami (nákladmi).

### Otázka č. 4

Farmaceutická spoločnosť uhradí faktúru právnickej osobe, ktorá nie je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, avšak spoločníkom v uvedenej právnickej osobe je zdravotnícky pracovník (lekár). Predmetom činnosti tejto právnickej osoby je prenájom priestorov. Je farmaceutická spoločnosť pri úhrade vyššie uvedených faktúr v roku 2015 povinná uplatniť zrážkovú daň z príjmov?

#### Odpoveď:

Ak je spoločníkom právnickej osoby lekár a predmetom fakturácie bude služba, ktorá súvisí s činnosťou lekára, resp. aj keď nesúvisí s poskytovaním zdravotnej starostlivosti, ale plnenie je poskytnuté právnickej osobe preto, že spoločník je zdravotníckym pracovníkom (lekárom), potom táto právnická osoba môže byť treťou osobou podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP (držiteľ), cez ktorú bolo poskytnuté plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, pričom by bola povinnosť z peňažného plnenia vybrať daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. V uvedenom prípade a v obdobných prípadoch je potrebné vychádzať z detailného preskúmania každého jednotlivého obchodného vzťahu a individuálne posúdiť skutočný obsah ich vzájomných vzťahov vo väzbe na povinnosti držiteľa a poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka.

### Otázka č. 5

Kto napr. by mohol byť „treťou osobou“ na účely § 8 ods. 1 písm. l) a nadväzujúcich ustanovení ZDP?

#### Odpoveď:

V prípade poskytovania peňažných a nepeňažných plnení poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa určeného v § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, t. j. od držiteľa registrácie lieku, držiteľa povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľa povolenia na výrobu liekov, farmaceutickej spoločnosti, výrobcu zdravotníckej pomôcky, výrobcu dietetickej potraviny alebo prostredníctvom tretej osoby (ďalej len „zákonom určené osoby“), v prípade vzťahu „prostredníctvom tretej osoby“, pôjde napr. o prípady, kedy zákonom určené osoby neposkytnú plnenie priamo, ale cez tretiu osobu, pričom však stále pôjde o poskytovanie uvedených plnení od zákonom určeného okruhu osôb.

Napr. môže ísť o takéto prípady:

- zákonom určené osoby neposkytnú plnenie priamo, ale cez tretiu osobu, a to na základe akejkoľvek zmluvy uzatvorenej s tretími osobami, predmetom ktorej bude najmä druh, rozsah a účel poskytnutých

peňažných a nepeňažných plnení, ako napr. prispievanie na organizovanie seminárov treťou osobou pre zdravotníckych pracovníkov;

- existencia akýchkoľvek obchodných vzťahov (priamych, nepriamych) medzi držiteľom (skupinou držiteľa) a treťou osobou, ktoré spájajú rovnaké obchodné vzťahy a záujmy, ako napr. v prípade výrobcu zdravotníckych pomôcok a distribútora jeho zdravotníckych pomôcok, kde výsledkom je zainteresovanie zdravotníckych pracovníkov oprávnených predpisovať zdravotnícke pomôcky poskytovaním peňažných a nepeňažných plnení, a tým získanie profitu nielen distribútorom týchto pomôcok, ale aj výrobcom, od ktorého tieto pomôcky kupuje;
- vytvorenie obchodného vzťahu medzi držiteľom a treťou osobou – obchodnou spoločnosťou, ktorá nie je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, na poskytovanie rôznych služieb (služieb reálne vykonávaných za vysokú odplatu alebo len fiktívne deklarovaných služieb), pričom tento vzťah je vytvorený, napr. len preto, že spoločníkom tejto obchodnej spoločnosti je poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanec alebo zdravotnícky pracovník.

Forma poskytovania predmetných plnení môže byť dohodnutá rôznym spôsobom, preto nie je možné v ustanoveniach ZDP striktno definovať „tretiu osobu“. ZDP zadáva len okruh osôb, od ktorých takéto plnenia plynú okruhu osôb, ktoré ich prijímajú.

#### **Otázka č. 6**

Pri peňažných plneniach poskytovaných, napr. farmaceutickou spoločnosťou cez tretiu osobu, poskytovateľ zdravotnej starostlivosti prijme plnenie priamo od tretej osoby. Napriek tomu, že zrážku dane vykoná farmaceutická spoločnosť, a nie tretia osoba ako konečný priamy poskytovateľ, predmetný príjem by mal byť považovaný za zdanený, a teda nemal by byť súčasťou základu dane u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti?

#### **Odpoveď:**

Vzhľadom na skutočnosť, držiteľom sa podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP rozumie aj tretia osoba, prostredníctvom ktorej tam vymedzené osoby poskytujú peňažné plnenia, zrážkovú daň by mal vyberať konečný poskytovateľ. Ak sa však farmaceutická spoločnosť a tretia osoba dohodnú, že zrážkovú daň vyberie pôvodný poskytovateľ (farmaceutická spoločnosť) a nie konečný poskytovateľ (tretia osoba), daňová povinnosť u prijímateľa bude považovaná za definitívne vyrovnanú bez ohľadu na túto skutočnosť.

#### **Otázka č. 7**

Farmaceutická firma poskytne Tesco poukážky, ktoré sa odovzdajú ako spätný bonus za určitý objem nakúpeného tovaru, namiesto percentuálnej zľavy z obratu poskytovanej v rámci vyhlásených akcií pre lekáreň za určený objem objednávok tovaru. Je lekáreň považovaná za poskytovateľa zdravotnej starostlivosti a je povinná zdaňovať tento nepeňažný príjem? Čo v prípade, ak by uvedená Tesco poukážka bola určená pre farmaceutického pracovníka lekárne?

#### **Odpoveď:**

Ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti (lekáreň) dostal nepeňažný príjem formou Tesco poukážky od držiteľa, je povinný tento príjem zdaňovať podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Pokiaľ by farmaceutická firma poskytla Tesco poukážku poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (lekárni), pričom táto je určená farmaceutickému pracovníkovi, ktorý je zamestnancom tejto lekárne, potom príjmom nepeňažného plnenia je farmaceutický pracovník lekárne. Prijemca nepeňažného plnenia postupuje v súlade s § 43 ods. 17 ZDP.

#### **Otázka č. 8**

Veľkodistribútor liekov (držiteľ) predáva svoj sortiment tovaru poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. Ako motivačnú podporu predaja majú zákazníci možnosť po splnení týždenných odberových podmienok objednať si tovar v zníženej hodnote 0,10 €. Tovar je poskytovateľovi riadne vyfakturovaný. V sortimente poskytovaného tovaru v zľave nie je obmedzenie, ani nie je účelovo určené pre vybraných zákazníkov. Táto podpora sa účtuje ako predaj/nákup tovaru.

1. Môže distribučná spoločnosť z pohľadu ZDP fakturovať tovar poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (lekárnikovi) v zníženej cene? Podliehajú tieto dodávky zrážkovej dani? Ak áno, ide o peňažné plnenie alebo nepeňažné plnenie? Je v tejto oblasti od 01. 01. 2015 zmena?

2. Aké sú povinnosti vo vzťahu k správcovi dane u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, vyplývajúce zo zaúčtovania a úhrady takejto faktúry?

### **Odpoveď:**

V súlade s § 17 ods. 31 ZDP sa z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. V prípade, ak ide o zľavu z ceny dohodnutú v rámci obchodných podmienok na základe presne vypracovanej internej smernice, pričom zľava sa poskytuje na celý sortiment poskytovaného tovaru bez jeho špeciálneho určenia, resp. bez výberu (napr. presne vyšpecifikovaný tovar určený v katalógu pre možnosť vybraní si tovaru, napr. doplnkový tovar, výživové doplnky a pod.) a poskytuje sa každému, pričom nejde o možnosť, ale o dohodnutú všeobecnú zľavu pre všetkých zákazníkov, nepôjde o plnenie, z ktorého by sa musela zrážať daň v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

V súlade s ustanoveniami zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov sa poskytnutá zľava z ceny k predanému alebo spotrebovanému tovaru u držiteľa (veľkodistribútora liekov) účtuje ako zníženie tržieb, u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (lekárne) sa účtuje ako zníženie nákladov na predaný alebo spotrebovaný tovar, pričom zníženie ceny je uskutočnené za účelom poskytnutia zvýhodnených podmienok pre poskytovateľa po splnení presne dohodnutých podmienok. Za zľavu z ceny sa nepovažuje nepeňažné dodanie iného druhu ako je poskytovaný tovar, výrobok alebo služba, napr. tovar zdarma a prezentačné akcie.

V prípade, ak by išlo o nejaký špecializovaný program zliav zameraný na odber len určitého úzkeho okruhu liekov a doplnkového sortimentu, na ktorý systém zliav bude uplatniteľný, pričom charakterom sa do neho **poskytovateľ zdravotnej starostlivosti môže, ale nemusí zapojiť**, dochádza k poskytovaniu nepeňažného plnenia vo výške stanovenej zľavy, čo znamená, že bude z neho zrážaná daň poskytovateľom zdravotnej starostlivosti v súlade s § 43 ods. 17 ZDP.

V uvedenom prípade môže ísť, napr. o poskytovanie vernostného programu formou pripisovaných bodov a následného čerpania zliav na vybraný druh tovaru, ktorý je uvedený vo vernostnom katalógu, a to po dosiahnutí určitého obratu a pri dodržaní dobrej platobnej disciplíny. Ide o využívanú obchodnú stratégiu na udržanie súčasných a získanie nových zákazníkov, ale stále ide o program, do ktorého sa poskytovateľ môže zapojiť dobrovoľne, čiže nie je súčasťou bežných obchodných zliav uplatňovaných na celý sortiment ponúkaného a odoberaného tovaru poskytovateľom zdravotnej starostlivosti po splnení presne stanovených obchodných podmienok. Takýto systém zliav poskytuje priestor na vytváranie individuálneho prístupu k potrebám odberateľa a selektívnych výhod pre príjemcu zliav, a preto by malo dôjsť k zdaneniu takýchto nepeňažných plnení vo výške poskytnutej zľavy.

Poskytovateľ zdravotnej starostlivosti (príjemca zliav) musí v tomto prípade výšku nepeňažného plnenia rovnajúcu sa výške poskytnutej zľavy zdaniť zrážkovou daňou v súlade s § 43 ods. 17 ZDP do konca nasledujúceho kalendárneho mesiaca po skončení kalendárneho štvrťroka, v ktorom mu bolo nepeňažné plnenie poskytnuté. Zároveň túto skutočnosť poskytovateľ zdravotnej starostlivosti v rovnakej lehote aj oznámi správcovi dane v súlade s § 43 ods. 17 písm. a) ZDP na tlačive oznámenia uverejnenom na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR [www.financnasprava.sk](http://www.financnasprava.sk).

Držiteľ musí do 15. dňa nasledujúceho po uplynutí kalendárneho štvrťroka oznámiť správcovi dane poskytnutie takéhoto nepeňažného plnenia v súlade s § 43 ods. 17 písm. b) ZDP na tlačive oznámenia uverejnenom na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR [www.financnasprava.sk](http://www.financnasprava.sk).

Držiteľ má oznamovaciu povinnosť aj voči prijímateľovi nepeňažného plnenia (§ 8 ods. 13 a § 17 ods. 31 ZDP), avšak v tomto prípade nemusí držiteľ potvrdenie o poskytnutom nepeňažnom plnení poskytovateľovi vydať, ak je výška nepeňažného plnenia zrejماً z vystavenej faktúry (uvedená výška poskytnutej zľavy).

### **Otázka č. 9**

Držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov dodáva lieky lekárňam - poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. Za účelom zvýšenia svojich obrátov z predaja tovaru držiteľ motivuje lekárne k zvýšenému odberu liekov formou vernostného programu. Lekárne získava nárok na tovarové poukážky po splnení vopred stanovených obchodných ukazovateľov (objem nákupov v sledovanom období, včasná úhrada faktúr atď.). Po úspešnom splnení týchto kritérií lekárne získa od veľkodistribútora liekov tovarové poukážky zadarmo (poukážky si kúpi so 100% zľavou), prípadne za symbolickú cenu (napr. poukážku v nominálnej hodnote 10 € si kúpi za 5 centov). Cena dodaných liekov zostáva nezmenená, veľkodistribútor spätne neznižuje dobropisom cenu už dodaných liekov, ani neposkytuje finančnú zľavu z ceny pre nasledujúce dodávky liekov, namiesto toho motivuje lekárne k dosahovaniu obchodných ukazovateľov práve prostredníctvom tovarových poukážok. Považuje sa predaj poukážok so zľavou za nepeňažné plnenie?

**Odpoveď:**

Ak držiteľ poskytne lekárni (poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti) tovarové poukážky so 100% zľavou, prípadne predá lekárni tovarové poukážky za symbolickú cenu, považuje sa takéto poskytnutie poukážok za nepeňažné plnenie, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Výšku nepeňažného plnenia, ktorou je nominálna hodnota poukážky, resp. nominálna hodnota poukážky znížená o uhradenú symbolickú cenu, je držiteľ povinný oznámiť príjemcovi uvedeného plnenia (lekárni) v lehote ustanovenej v § 17 ods. 31 ZDP a správcovi dane v lehote a spôsobom podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Príjemca nepeňažného plnenia (lekárneň) je povinný daň odvieť správcovi dane do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho štvrtroka, v ktorom bolo nepeňažné plnenie prijaté podľa § 43 ods. 17 ZDP. Zároveň túto skutočnosť v rovnakej lehote aj oznámi správcovi dane na predpísanom tlačive v súlade s § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

**Otázka č. 10**

Je obchodná spoločnosť, ktorá predáva výživové doplnky, považovaná za farmaceutickú spoločnosť v zmysle ZDP, keď predmetom jej činnosti je veľkoobchod s výživovými doplnkami?

**Odpoveď:**

Finančné riaditeľstvo SR nie je kompetentné zaujať stanovisko k otázke, či uvedená obchodná spoločnosť je farmaceutickou spoločnosťou. Avšak podľa vyjadrenia Ministerstva zdravotníctva SR, v gescii ktorého sú osobitné predpisy uvedené v ustanovení § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, obchodná spoločnosť zaoberajúca sa výlučne predajom výživových doplnkov, nie je farmaceutickou spoločnosťou, preto z tohto dôvodu nie je držiteľom uvedeným v § 8 ods. 1 písm. l) ZDP.

**Otázka č. 11**

Daňovník pracuje na plný úväzok ako vysokoškolský učiteľ a aj ako lekár na polovičný úväzok s nemocnicou. Ak sa tento daňovník zúčastní v roku 2015 na odbornej alebo vedeckej konferencii organizovanej farmaceutickou spoločnosťou, pričom mu je poskytnuté bezplatné ubytovanie, má povinnosť z takto poskytnutého nepeňažného plnenia odvieť daň vyberanú zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, bez ohľadu na skutočnosť, či je na konferenciu pozvaný ako vysokoškolský učiteľ alebo ako lekár?

**Odpoveď:**

Ak farmaceutická spoločnosť poskytne bezplatné ubytovanie na kongrese lekárovi, ktorý okrem výkonu závislej činnosti v pozícii vysokoškolského učiteľa dosahuje aj príjem zo závislej činnosti ako zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, potom lekárovi vzniká povinnosť z tohto nepeňažného plnenia odvieť daň vyberanú zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, a to bez ohľadu na to, či sa kongresu zúčastnil ako vysokoškolský učiteľ alebo ako lekár.

**Otázka č. 12**

V prípade, ak farmaceutická firma poskytne farmaceutickej fakulte alebo lekárskej fakulte „sponzoring“ na edukačný program, ktorý fakulta využije na vzdelanie svojich študentov, podlieha táto platba zrážkovej dani?

**Odpoveď:**

Ak nepôjde o poskytnutie peňažných alebo nepeňažných plnení poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa, nepôjde o príjem podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, z ktorého sa má zraziť zrážková daň. Ak uvedený príjem („sponzoring“) plyní daňovníkovi, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie a svojou podstatou tento príjem spĺňa znaky daru, nebude predmetom dane podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP **len za predpokladu, že nešlo o poskytnutie daru poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa**, ale ak spĺňa znaky reklamy, bude predmetom dane podľa § 12 ods. 2 ZDP. Pre prijatie takéhoto záveru je potrebné detailne preskúmať takýto vzťah v konkrétnom prípade a vo všetkých vzájomných súvislostiach.

**Otázka č. 13**

Dar poskytnutý farmaceutickou spoločnosťou poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je právnickou osobou, resp. lekárovi s príjmami podľa § 6 ZDP, podlieha zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP? Napr. držiteľ uzatvorí zmluvu o poskytnutí finančného daru lekárovi na nákup odbornej literatúry. Je povinný držiteľ

zraziť z tohto peňažného plnenia zrážkovú daň? Aký by bol postup, ak by držiteľ daroval lekárovi odbornú literatúru?

**Odpoveď:**

Dary poskytnuté farmaceutickou spoločnosťou, ktorá je držiteľom podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnická osoba alebo fyzická osoba), jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, či už sú poskytnuté v peňažnej alebo v nepeňažnej forme, sú plneniami, ktoré sa zdaňujú zrážkovou daňou v súlade s podmienkami uvedenými v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP a postupom podľa § 43 ods. 10 až 13 ZDP (peňažné plnenie) alebo podľa § 43 ods. 17 ZDP (nepeňažné plnenie).

**Otázka č. 14**

Považuje sa za nepeňažné plnenie podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, z ktorého sa daň vyberá zrážkou, ak držiteľ poskytovateľovi zdravotníckej starostlivosti:

- vypožičia stroje a prístroje na poskytovanie zdravotníckej starostlivosti v zdravotníckom zariadení,
- predá lieky a zdravotnícke pomôcky za nižšie sumy ako je cena obvyklá?

Považuje sa za nepeňažné plnenie, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ak držiteľ oprávnenia na distribúciu liekov vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma na základe nájomných zmlúv zdravotníckym pracovníkom za 1 € ročne, pričom obvyklá cena prenájmu je vyššia? Je držiteľ, ktorý je právnickou osobou, povinný v daňovom priznaní zvýšiť základ dane na r. 110 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby v nadväznosti na § 2 písm. c) ZDP i napriek tomu, že nejde o tuzemské závislé osoby?

**Odpoveď:**

V prípade výpožičky nemusí ísť vždy o nepeňažné plnenie prijaté poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa. Vychádza sa zo skutočnosti, či je bežnou obchodnou praxou držiteľa vypožičiavať zdravotnícke stroje a prístroje všetkým poskytovateľom zdravotnej starostlivosti alebo zvýhodňuje len niektorých z poskytovateľov. Ak zvýhodňuje len niektorých poskytovateľov zdravotnej starostlivosti, mohlo by sa javiť, že ide o selektívne zvýhodňovanie vybraných poskytovateľov, a preto by takýto príjem mal byť zdaňovaný poskytovateľom zdravotnej starostlivosti ako nepeňažný príjem v súlade s § 43 ods. 17 ZDP. S účinnosťou od 01. 01. 2015 sa v ZDP upravilo posudzovanie závislosti osôb aj pre prípady tuzemských závislých osôb. Práve s definíciou iného prepojenia podľa § 2 písm. p) ZDP, môže správca dane skúmať, či nejde v takýchto prípadoch o vytvorenie obchodného vzťahu predovšetkým za účelom zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Ak by k takémuto zisteniu prišlo, bude sa poskytnutie nepeňažného príjmu posudzovať ako zdaniteľný príjem u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti.

Ak držiteľ predá poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti lieky a zdravotnícke pomôcky za nižšiu sumu ako je ich obvyklá cena a tento rozdiel možno považovať za zľavu z ceny, pričom je systém zliav presne stanovený v obchodných podmienkach na základe vypracovanej internej smernice, z vyplácaných zliav nebude držiteľ vyberať daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

V prípade ak držiteľ prenajme vlastnú nehnuteľnosť zdravotníckym pracovníkom za 1 € ročne, ide o peňažný príjem držiteľa, ktorý je súčasťou základu dane držiteľa. Ak má držiteľ nehnuteľnosť zahrnutú v majetku spoločnosti alebo v obchodnom majetku fyzickej osoby, dávame do pozornosti znenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP platné od 01. 01. 2015, podľa ktorého do daňových výdavkov sa zahrnú odpisy hmotného a nehmotného majetku najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku.

Rozdiel medzi obvyklou cenou nájmu a zaplateným nájomným v sume 1 € je nepeňažným plnením zdravotníckeho pracovníka, ktoré prijal od držiteľa. Aj z tohto plnenia sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, platiteľ dane (zdravotnícky pracovník) postupuje podľa § 43 ods. 17 ZDP.

**Otázka č. 15**

Je držiteľ povinný zrazenú daň v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP uhradiť jednotlivo (samostatnou platbou) za každého poskytovateľa zdravotnej starostlivosti alebo je možné túto daň uhradiť jednou platbou spolu za daný mesiac, v termíne do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac?

V oznámení správcovi dane uvedie držiteľ výšku zrazenej dane jednou sumou alebo je potrebné k oznámeniu priložiť aj zoznam právnických osôb a fyzických osôb, ktorým bola daň z peňažného príjmu zrazená a odvedená správcovi dane?



**Odpoveď:**

Zrážku dane z peňažných plnení podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP je povinný vykonať platiteľ dane, ktorý je držiteľom, a to pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka. V súlade so znením § 43 ods. 11 ZDP platiteľ dane je povinný zrazenú daň odvieť správcovi dane najneskôr do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac, ak správca dane na žiadosť platiteľa dane neurčí inak. Súčasne je platiteľ dane v rovnakej lehote povinný predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane na tlačivo, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle.

Toto tlačivo obsahuje súhrnné údaje o zrazenej a odvedenej dani vyberanej zrážkou v členení na daňovníkov podľa

- a) § 2 písm. d) ZDP, okrem daňovníka podľa § 2 písm. x) ZDP,
- b) § 2 písm. e) ZDP, okrem daňovníka podľa § 2 písm. x) ZDP; ak tento daňovník požiada správcu dane o vydanie potvrdenia o zaplatení dane z príjmu, tlačivo obsahuje aj údaje v členení podľa písmena c),
- c) § 2 písm. x) ZDP; pre tohto daňovníka tlačivo obsahuje aj údaje o zrazenej dani v členení na jednotlivé druhy príjmov podľa § 16 ods. 1 ZDP, sumu zdaniteľného príjmu, sadzbu dane, sumu zrazenej dane, dátum úhrady zdaniteľného príjmu a dátum odvedenia zrazenej dane, pričom, ak ide o
  1. fyzickú osobu, tlačivo obsahuje tiež meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu a dátum jej narodenia,
  2. právnickú osobu, tlačivo obsahuje tiež názov, adresu sídla a jej identifikačné číslo.

Je na rozhodnutí platiteľa, či zrazenú daň za predchádzajúci kalendárny mesiac odvedie vo viacerých termínoch alebo naraz, ak dodrží lehotu na odvod zrazenej dane, tak ako je uvedená v ustanovení § 43 ods. 11 ZDP.

Pri vyhodnotení skutočnosti, či je platiteľ dane povinný uvádzať v oznámení podľa § 43 ods. 11 ZDP aj identifikačné údaje daňovníka v členení podľa § 43 ods. 11 písm. c) ZDP, je potrebné vychádzať z toho, či je daň zrazená z príjmov daňovníka, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 písm. d) ZDP, daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 písm. e) ZDP (ktorému sa vystaví potvrdenie o zaplatení dane z príjmu za podmienok tam uvedených) alebo daňovníkom nezmluvného štátu podľa § 2 písm. x) ZDP. Daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 písm. d) ZDP správca dane nevystavuje potvrdenie o zaplatení dane z príjmu, z ktorého daň vyberá zrážkou platiteľ dane. Platiteľ dane zodpovedá za zrazenie dane v správnej výške a za jej odvedenie v určenej lehote (§ 43 ods. 12 ZDP).

**Otázka č. 16**

Ak ide o peňažný príjem zo závislej činnosti uvedený v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ktorý podlieha zrážkovej dani, kto má povinnosť z tohto príjmu zraziť a odvieť poisťné na sociálne poistenie? Ako prakticky pripravovať mesačné prehľady a ročné hlásenie pre daňový úrad za týchto zamestnancov?

**Odpoveď:**

Podľa stanoviska Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny SR, zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov v zásade nevyklučuje príjmy zdaňované zrážkovou daňou z okruhu príjmov, ktorých dosahovanie zakladá povinné sociálne poistenie.

Ak bude po 31. 12. 2014 u zamestnancov, ktorí poberajú príjem na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, ich príjem zo závislej činnosti podliehať zrážkovej dani, títo zamestnanci budú mať naďalej postavenie zamestnanca na účely sociálneho poistenia a budú mať povinnosť z tohto príjmu, ktorý je vymeriavacím základom na platenie poisťného na sociálne poistenie, platiť poisťné na sociálne poistenie. Uvedené platí samozrejme za predpokladu, že pôjde o príjem zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 písm. a) až h), ods. 2 a 3 ZDP a nepôjde o príjem, ktorý nie je predmetom dane alebo je od dane oslobodený.

Z peňažného príjmu zo závislej činnosti, ktorý podlieha zrážkovej dani v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, zrážku dane vykoná platiteľ dane, ktorým je držiteľ. Peňažný príjem zo závislej činnosti zdaňovaný v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP ani daň z neho zrazenú, držiteľ v prehľade ani v hlásení podávanom v súlade s § 39 ods. 9 ZDP neuvádza, ale údaje o zrazení a odvedení dane z týchto príjmov oznamuje správcovi dane v súlade s § 43 ods. 11 ZDP.

**Otázka č. 17**

Držiteľ pozve lekára (poskytovateľa zdravotnej starostlivosti) na kongres a zaplatí mu letenku, ak sa však z vážneho dôvodu poskytovateľ zdravotnej starostlivosti nemôže kongresu zúčastniť (napr. z dôvodu choroby) a firma zaplatí storno poplatok za zrušenie letenky, je príjmom lekára nepeňažný príjem vyčíslený v sume uvedeného storno poplatku?

**Odpoveď:**

Zdaniteľným príjmom lekára podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP je v danom prípade nepeňažné plnenie vyčíslené v sume, ktorú držiteľ uhradil za storno poplatok pri zrušení letenky, ktorá bola už predtým poskytnutá lekárovi týmto držiteľom, a to v prípade zrušenia účasti lekára na kongrese organizovanom držiteľom (napr. z dôvodu choroby lekára), ak držiteľ neurčil lekárovi povinnosť úhrady tohto storno poplatku.

**Otázka č. 18**

Farmaceutická spoločnosť pozve na obed svojho zamestnanca, ktorý je síce lekárom, ale pre farmaceutickú spoločnosť lekárske povolanie nevykonáva, ide napr. o jej obchodného riaditeľa (t. j. vo vzťahu k farmaceutickej spoločnosti nie je v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti ani zdravotníckeho pracovníka). Ide v tomto prípade o nepeňažné plnenie, ktoré podlieha zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

**Odpoveď:**

Ak farmaceutická spoločnosť pozve na obed svojho zamestnanca, ktorý je lekár, ale pre svojho zamestnávateľa (farmaceutickú spoločnosť) lekárske povolanie nevykonáva, je napr. obchodným riaditeľom tejto spoločnosti (t. j. vo vzťahu k farmaceutickej spoločnosti nie je v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, resp. jeho zamestnanca ani zdravotníckeho pracovníka) a pozvanie na obed súvisí s výkonom závislej činnosti pre farmaceutickú spoločnosť, potom je potrebné rozlišovať, či ide o:

- poskytnutie stravy, ktorej hodnota je podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP príjmom oslobodeným od dane;
- poskytnutie bezplatného stravného na pracovnej ceste, na ktorú svojho zamestnanca vyslala farmaceutická spoločnosť. Takýto príjem v súlade s § 5 ods. 5 písm. a) ZDP nie je predmetom dane;
- iné plnenie poskytnuté, napr. v rámci reprezentácie farmaceutickej firmy, ktorej je zamestnancom. Takéto plnenie sa v súlade s § 5 ods. 1 a 2 ZDP považuje za zdaniteľný príjem zamestnanca.

Rovnaký postup sa uplatní aj vtedy, ak farmaceutická spoločnosť pozve na obed svojho zamestnanca, ktorý popri svojom zamestnaní pre farmaceutickú spoločnosť vykonáva, napr. súkromnú lekársku prax (je aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti), ale pozvanie na obed súvisí s výkonom závislej činnosti pre farmaceutickú spoločnosť. Ak by však pozvanie na obed súviselo s činnosťou, ktorú vykonáva ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, potom z tohto nepeňažného plnenia sa daň vyberie zrážkou v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) v nadväznosti na § 43 ods. 17 ZDP.

**Otázka č. 19**

Držiteľ dodáva tovar nemocnici a lekárňam (poskytovateľom zdravotnej starostlivosti). Nemocnica, prípadne lekárne tovar reklamuje a na základe uznanej reklamácie držiteľ vystaví dobropis. Je úhrada dobropisu považovaná za peňažné plnenie, z ktorého má byť daň vybraná zrážkou? Ide aj o dobropisy, ktoré boli vystavené v roku 2014 a úhrady boli realizované v roku 2015.

**Odpoveď:**

Ak držiteľ vystaví dobropis na reklamovaný a vrátený tovar, nepôjde o plnenie, z ktorého by sa musela zrážať daň v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. V súvislosti s dobropismi dávame do pozornosti aj príklad č. 20.

**Otázka č. 20**

Držiteľ dodáva tovar poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, na základe rámcovej zmluvy po dosiahnutí stanoveného odberu a dodržaní splatnosti prizná zľavu za odber, napr. vo výške 3 % z celoročného odberu tovaru a k tejto zľave vystaví dobropis. Je úhrada dobropisu považovaná za peňažné plnenie, z ktorého sa daň má vybrať zrážkou?

**Odpoveď:**

Ak držiteľ dodáva tovar poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti a za odobratie vopred stanoveného množstva získa zľavu, pričom ide o zľavu z ceny dohodnutú v rámci obchodných podmienok na základe presne vypracovanej internej smernice, pričom zľava sa poskytuje na celý sortiment poskytovaného tovaru bez jeho špeciálneho určenia, resp. výberu a poskytuje sa každému, pričom nejde o možnosť, ale o dohodnutú všeobecnú zľavu pre všetkých, nepôjde o plnenie, z ktorého by sa musela zrážať daň v súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

### Otázka č. 21

Lekár, ktorý poskytuje zdravotnú starostlivosť, napr. ako zamestnanec nemocnice (príjmy podľa § 5 ZDP) alebo ktorý má samostatnú zdravotnícku prax (príjmy podľa § 6 ZDP) a zároveň má živnostenské oprávnenie, v ktorom nemá uvedený ako predmet činnosti poskytovanie zdravotnej starostlivosti, vystaví na základe tohto živnostenského oprávnenia držiteľovi faktúru za služby - prenájom priestorov. Vzniká aj z tohto plnenia držiteľovi povinnosť zraziť daň v súlade s ustanovením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

### Odpoveď:

Ak lekár, ktorý je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti alebo je zdravotníckym pracovníkom **a zároveň je aj podnikateľom** vykonávajúcim podnikateľskú činnosť inú ako poskytovanie zdravotnej starostlivosti, vystaví faktúru držiteľovi za poskytnutie služby – prenájom obchodného majetku, napriek tomu, že táto služba nesúvisí s poskytovaním zdravotnej starostlivosti, ale peňažné plnenie bolo poskytnuté tejto fyzickej osobe – podnikateľovi preto, že je aj lekárom, úhrada za takúto službu môže podliehať zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Príjem za prenájom obchodného majetku (ale aj za inú službu – napr. za preklady, tlmočenie, prednášky a pod.) je tiež peňažným plnením podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ak služba bola poskytnutá fyzickou osobou (lekárom), ktorá vykonáva podnikateľskú činnosť na základe živnostenského oprávnenia, iného oprávnenia, alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, a dohodnutý vzťah na poskytovanie služieb držiteľovi bol vytvorený preto, že tento podnikateľ je aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancom alebo zdravotníckym pracovníkom (lekárom). V takomto prípade a v obdobných prípadoch je potrebné vychádzať z detailného preskúmania každého jednotlivého obchodného vzťahu (alebo iného vzťahu) a individuálne posúdiť skutočný obsah ich vzájomných vzťahov vo väzbe na povinnosti držiteľa a poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka.

### Otázka č. 22

Lekáreň, právna forma s. r. o., v zmysle zákona poskytovateľ zdravotnej starostlivosti predáva tovar (napr. lekárničky, zdravotnú obuv pre zamestnancov, ochranné krémy pre pracovníkov v sklade, materiál do lekárničky a pod.) aj distribučnej spoločnosti liekov a zdravotného materiálu – v zmysle zákona držiteľ. Predaj môže byť buď cez registračnú pokladnicu, alebo na faktúru. Je táto úhrada od držiteľa lekárni (splatenie peňažného záväzku) plnením, z ktorého sa má zraziť daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

Obstarávaciu cenu tovaru si v zmysle § 21 ods. 2 písm. l) ZDP nemôže dať poskytovateľ zdravotnej starostlivosti do daňových nákladov?

### Odpoveď:

Podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa okrem týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.

Na základe uvedeného, akékoľvek plnenia (aj peňažný príjem prijatý za predaj tovaru), ktoré poskytol držiteľ poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi podliehajú dani vyberanej zrážkou.

Podľa § 21 ods. 2 písm. l) ZDP daňovými výdavkami nie sú výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti vzťahujúce sa k peňažnému plneniu a nepeňažnému plneniu prijatému od držiteľa, okrem výdavkov súvisiacich s vykonávaním klinického skúšania. Z uvedeného vyplýva, že obstarávacía cena tovaru v danom prípade nebude daňovým výdavkom.

### Otázka č. 23

Ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti postúpil na držiteľa svoju pohľadávku a držiteľ za túto pohľadávku platí poskytovateľovi odplatu, má držiteľ povinnosť zraziť daň aj z takejto platby? Menovitá hodnota pohľadávky do výšky príjmov z postúpenia alebo do výšky tvorby opravnej položky, ktorá by bola uznaná za daňový výdavok podľa § 20 ZDP u poskytovateľa, nebude daňovo uznaný náklad v zmysle § 21 ods. 2 písm. l) ZDP?

Je peňažným plnením aj úhrada predfaktúry na budúce dodávky?

### **Odpoveď:**

Akkoľvek plnenia, aj príjem plynúci poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa na základe toho, že poskytovateľ postúpil pohľadávku držiteľovi, bude podliehať dani vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

Podľa § 21 ods. 2 písm. l) ZDP daňovými výdavkami nie sú výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti vzťahujúce sa k peňažnému plneniu a nepeňažnému plneniu prijatému od držiteľa, okrem výdavkov súvisiacich s vykonávaním klinického skúšania. Z uvedeného vyplýva, že daňovým výdavkom v tomto prípade nebude ani menovitá hodnota pohľadávky.

Podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP sa daň vyberá zrážkou ak ide o peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, to znamená akkoľvek plnenie – nerozlišuje sa, či ide o úhradu konečnej faktúry, zálohy alebo „predfaktúry“.

### **Otázka č. 24**

Podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch lekár prijme od držiteľa vzorky liekov takto: maximálne 2 kusy, najmenšie balenia, najmenšej sily jedného voľno predajného lieku za rok. Tieto vzorky liekov použije pre pacienta, čo držiteľovi svojim podpisom pri preberaní vzoriek aj prehlasuje. Vzorky majú na balení neodstrániteľné označenie bezplatná lekárska vzorka - nepredajná. Považujú sa takto poskytnuté vzorky za nepeňažný príjem lekára, na ktorý sa má aplikovať zrážková daň v roku 2015? Bol to jeho nepeňažný príjem aj v roku 2014?

### **Odpoveď:**

Podľa § 8 ods. 19 zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov vzorky liekov môže za ustanovených podmienok držiteľ rozhodnutia o registrácii lieku poskytnúť **na základe písomnej žiadosti** len osobe oprávnenej predpisovať lieky, a to v rozsahu dvoch vzoriek najmenšieho balenia registrovaného lieku (v súlade so zákonom č. 362/2011 Z. z. o liekoch) za rok s označením „BEZPLATNÁ LEKÁRSKA VZORKA - NEPREDAJNÁ“ a s priloženým súhrnom charakteristických vlastností lieku.

Ak držiteľ **na základe rozhodnutia a písomnej žiadosti osoby oprávnenej predpisovať lieky** poskytne vzorky liekov poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, ktorý je oprávnený predpisovať lieky, pôjde o poskytnutie nepeňažného plnenia podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

V roku 2014 boli poskytnuté vzorky liekov tiež zdaniteľným nepeňažným plnením lekára [§ 8 ods. 1 písm. l) ZDP]. V prípade lekára, ktorý vykonával v roku 2014 samostatnú zdravotnícku prax a dosahoval príjmy z podnikania podľa osobitného predpisu podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, boli poskytnuté vzorky liekov súčasťou týchto príjmov [predmetom dane fyzickej osoby podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP sú aj dary poskytnuté v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 6 ZDP]. Prijímateľ takýchto plnení mal povinnosť osobne vyrovnať svoju daňovú povinnosť z uvedených príjmov, a to na základe potvrdenia vystaveného držiteľom registrácie lieku, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na výrobu liekov, výrobcom zdravotníckej pomôcky, výrobcom dietetickej potraviny alebo treťou osobou, prostredníctvom ktorej boli tieto vzorky od vymenovaných osôb poskytnuté. Uvedené potvrdenie je potom povinnou prílohou daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2014.

### **Otázka č. 25**

Držiteľ sa zúčastňuje verejného obstarávania, predmetom ktorého sú dodávky tovarov do nemocníc (poskytovateľom zdravotnej starostlivosti). V niektorých prípadoch je podmienkou účasti vo verejnej súťaži zloženie finančnej zábezpeky na účet verejného obstarávateľa – nemocnice – poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. Podlieha aj táto platba zo strany držiteľa zrážkovej dani? Za určitých podmienok uvedená finančná zábezpeka prepadá v prospech poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. Je rozdiel v posudzovaní v prípadoch, ak zloží držiteľ zábezpeku a táto mu bude v plnej výške vrátená a v prípadoch, ak táto finančná zábezpeka prepadne v prospech poskytovateľa zdravotnej starostlivosti?

### **Odpoveď:**

Podmienkou pre účasť vo verejnej súťaži je zloženie zábezpeky v stanovenej výške. Táto zábezpeka bude vrátená uchádzačom po uzavretí zmluvy alebo po zrušení verejnej súťaže. Za určitých presne stanovených podmienok uvedených v § 38 zákona č. 25/2006 Z. z. o verejnom obstarávaní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov zábezpeka prepadne v prospech obstarávateľa.

Zloženie finančnej zábezpeky, ktorú je povinný držiteľ, ktorý sa zúčastňuje verejného obstarávania, zaplatiť verejnému obstarávateľovi (poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti), nie je plnením, z ktorého by sa musela

zraziť daň v súlade so znením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Ale v prípade, ak finančná zábezpeka prepadne v prospech obstarávateľa v súlade s ustanovenými podmienkami verejného obstarávania a v súlade s osobitným predpisom, potom takáto finančná zábezpeka je príjmom, ktorý podlieha dani vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

Z toho dôvodu, že ZDP priamo neupravuje postup platiteľa dane vo vyššie uvedenom prípade, bude sa akceptovať vzájomná dohoda držiteľa a poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. Zrážkovú daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP odvedie poskytovateľ zdravotnej starostlivosti alebo držiteľ, ktorému by poskytovateľ sumu zrazenej dane vrátil. Týmto nie je dotknutá povinnosť držiteľa zaslať oznámenie správcovi dane podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

#### **Otázka č. 26**

Existujú tzv. stretnutia poradného výboru („Advisory board meetings“), ktorého sa zúčastňujú konzultanti na základe písomnej zmluvy uzavretej s farmaceutickou spoločnosťou (skupina pozostávajúca z menej ako 10 osôb). Všetci konzultanti sú zdravotníckymi pracovníkmi. Z daného stretnutia existuje oficiálny výstup a z odmeny vyplatené konzultantom podľa takejto zmluvy je zrazená zrážková daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Predmet zmluvy je v skrátenej forme definovaný nasledovne:

„Predmetom Zmluvy je záväzok poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (zdravotníckeho pracovníka) zúčastňovať sa na stretnutiach poradného výboru objednávateľa (farmaceutická spoločnosť), tzv. Advisory board meeting, a poskytovať objednávateľovi odborné konzultácie a prezentácie a záväzok objednávateľa zaplatiť mu za túto činnosť odmenu. Na stretnutiach poradného výboru (Advisory board meeting) bude poskytovateľ zdravotnej starostlivosti zbierať, spracovávať a vyhodnocovať odborné informácie a tieto informácie ďalej využívať pri plnení konzultačných úloh v prospech objednávateľa. Táto činnosť zahŕňa najmä poskytovanie informácií a názorov týkajúcich sa ochorení, terapeutických účinkov, výsledkov klinických štúdií a ich implementácie v lokálnych podmienkach. Miesto, čas a presný počet stretnutí poradného výboru sa určí vždy po vzájomnej dohode. Každé stretnutie poradného výboru bude v určenom rozsahu hodín.“

V týchto prípadoch teda zdravotnícki pracovníci pracujú na základe osobitnej konzultačnej zmluvy ako honorovaní konzultanti, nejedná sa o „edukačné podujatie“. Organizácia takéhoto stretnutia poradného výboru je spojená s určitými nákladmi, ako napr. občerstvenie podávané počas stretnutia, prípadne hlavné jedlo podávané na záver stretnutia, prenájom priestoru, v ktorom sa stretnutie organizuje.

Vzhľadom k tomu, že sa nejedná o edukačné podujatie, ani o propagáciu lieku, ale ide výlučne o konzultačné stretnutie, kde práve zdravotnícky pracovník na základe zmluvy poskytuje konzultačné služby za odmenu (ktorá je predmetom dane), nepovažujeme za príjem zdravotníckeho pracovníka, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, nepeňažný príjem vyčíslený v sume nákladov, ktoré spoločnosť vynaložila v súvislosti s organizáciou takéhoto podujatia (prenájom, občerstvenie). Je takýto prístup správny?

#### **Odpoveď:**

Takéto plnenia nie sú oslobodené od dane z príjmov fyzickej osoby podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP. V uvedenom prípade ide o poskytnutie tak peňažného plnenia (vyplatená odmena podľa zmluvy), ako aj nepeňažného plnenia (napr. hodnota občerstvenia, stravy, prenájom priestorov, odmeny ostatných zúčastnených konzultantov atď.) poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa, z ktorých je povinnosť zraziť daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

#### **Otázka č. 27**

Lekár cestuje na kongres do zahraničia. Letenku tam a späť mu platí zahraničná farmaceutická spoločnosť. Ako sa posudzuje prípad, keď táto zahraničná materská spoločnosť má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, ale toto nepeňažné plnenie poskytuje priamo zahraničná materská spoločnosť?

#### **Odpoveď:**

Organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, resp. stála prevádzkareň daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou nie je subjektom právnych vzťahov, t. j. osobou s právnou subjektivitou. Preto pre určenie osoby držiteľa, či zdrojovosti poskytnutého nepeňažného plnenia nie je rozhodujúce, ktorá organizačná jednotka zahraničnej osoby (či ústredie v zahraničí, resp. organizačná zložka umiestnená na území SR) toto plnenie poskytuje.

Ak predmetné nepeňažné plnenie poskytuje lekárovi priamo spoločnosť so sídlom v zahraničí, pri zdaňovaní tohto plnenia sa postupuje rovnako ako v prípade, ak by predmetné plnenie lekárovi poskytovala organizačná zložka tejto spoločnosti umiestnená na území SR.

Daň z predmetného nepeňažného plnenia sa vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP, pričom platiteľom dane z tohto nepeňažného plnenia je príjemca nepeňažného plnenia (lekár).

Podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP zahraničná farmaceutická spoločnosť prostredníctvom svojej organizačnej zložky, resp. stálej prevádzkarne umiestnenej na území SR (držiteľ) oznámi správcovi dane na predpísanom tlačive výšku nepeňažného plnenia a dátum jeho poskytnutia lekárovi.

#### **Otázka č. 28**

Lekár ide na niekoľkodňový kongres do zahraničia. Letenku tam a späť mu platí pobočka (organizačná zložka) farmaceutickej spoločnosti na Slovensku. V tomto prípade ide o nepeňažný príjem, ktorý lekár aj zdaní zrážkovou daňou. Čo však s peňažným a nepeňažným plnením, ktoré dostane lekár na predmetnom kongrese v zahraničí, ak to platí materská spoločnosť (držiteľ) uvedenej pobočky (organizačnej zložky) so sídlom v zahraničí, pričom môže sídliť aj mimo EÚ?

#### **Odpoveď:**

Podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP daň z peňažného a nepeňažného plnenia, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa, sa vyberá zrážkou, ak toto plnenie plyní zo zdrojov na území SR.

Ak plnenie poskytuje zahraničná farmaceutická spoločnosť, ktorá má na území SR organizačnú zložku (držiteľ je na území SR), zdroj poskytovaného peňažného a nepeňažného plnenia je na území SR a daň z neho sa vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP. Platiteľom dane z peňažného plnenia je držiteľ a platiteľom dane z nepeňažného plnenia je príjemca nepeňažného plnenia (lekár).

#### **Otázka č. 29**

Ako sa posudzuje prípad, ak zahraničná farmaceutická spoločnosť, ktorá plnenie lekárovi poskytuje, nemá na území SR organizačnú zložku ani stálu prevádzkarň, resp. ak plnenie poskytuje lekárovi prostredníctvom inej zahraničnej agentúry (tretej osoby)?

Ak takáto zahraničná spoločnosť bude správcovi dane predkladať oznámenie držiteľa podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP, aký údaj uvedie v riadku pre daňové identifikačné číslo (DIČ), a ktorému správcovi dane toto oznámenie predloží?

#### **Odpoveď:**

Ak peňažné plnenie a nepeňažné plnenie plyní lekárovi od zahraničnej farmaceutickej spoločnosti, resp. od zahraničnej sprostredkovateľskej agentúry (držiteľa), ktorý na území SR nemá organizačnú zložku ani stálu prevádzkarň a takýto držiteľ je skutočným (nielen právnym, ale aj ekonomickým) poskytovateľom tohto plnenia, potom predmetné plnenie neplyní zo zdrojov na území SR a daň z takéhoto plnenia sa nevyberá zrážkou podľa § 43 ZDP. Peňažné plnenie a nepeňažné plnenie plynúce v takomto prípade zo zdrojov v zahraničí sa zahŕňa do základu dane uvedenom v daňovom priznaní podanom podľa § 32 ods. 2 písm. b) ZDP, t. j. je zdaňované prostredníctvom daňového priznania daňovníka (lekára).

Držiteľ, ktorý na území SR nemá organizačnú zložku ani stálu prevádzkarň, a je skutočným poskytovateľom predmetného plnenia, nie je povinný predložiť správcovi dane oznámenie podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

#### **Otázka č. 30**

Obchodná spoločnosť so sídlom v zahraničí je výrobcom dietetických potravín, ktorý prostredníctvom inej zahraničnej spoločnosti distribuuje vyrobené potraviny ďalším distribučným spoločnostiam v skupine, pričom jednou z týchto distribučných spoločností je tiež obchodná spoločnosť so sídlom na území SR.

Slovenská distribučná spoločnosť tak nie je výrobcom dietetickej potraviny, nie je výrobcom zdravotníckej pomôcky, nie je členom liekového reťazca (držiteľ registrácie lieku, držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľ povolenia na výrobu liekov), ani farmaceutickou spoločnosťou.

Všetky spoločnosti v obchodnom reťazci dodávajúcom dietetické potraviny patria do jedného koncernu, pričom slovenská spoločnosť vyvíja a realizuje svoje aktivity na území SR nezávisle od uvedených zahraničných spoločností, a tieto zahraničné spoločnosti na základe obchodných zmlúv neurčujú slovenskej spoločnosti či,

a aké peňažné plnenie alebo nepeňažné plnenie má slovenská spoločnosť poskytnúť poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi.

Ak táto slovenská obchodná spoločnosť v rámci vykonávanej marketingovej činnosti poskytne peňažné alebo nepeňažné plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi, považovalo by sa podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP takéto plnenie za plnenie poskytnuté prostredníctvom „tretej osoby“ (držiteľa)? Podliehalo by takéto plnenie zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

**Odpoveď:**

Vychádzajúc z ustanovenia § 8 ods. 1 písm. l) ZDP poskytovateľom plnení spadajúcich do rámca príjmov uvedených v predmetnom ustanovení zákona (držiteľom) môže byť nielen priamo samotný výrobca dietetickej potraviny, ale nepriamo tiež iná osoba, prostredníctvom ktorej tento výrobca predmetné plnenia poskytuje na základe určitého právneho a/alebo ekonomického vzťahu.

Na účely správnej aplikácie ZDP v takomto prípade je preto nevyhnutné zistiť skutočného (nielen právneho, ale aj ekonomického) poskytovateľa plnení podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP.

Aj keď existencia písomnej obchodnej zmluvy, predmetom ktorej by bol najmä druh, rozsah a účel poskytnutia plnenia, môže indikovať poskytnutie plnení prostredníctvom „tretej osoby“, jej absencia by v prípade závislých osôb nemala byť jedinou a rozhodujúcou okolnosťou na určenie osoby sprostredkovateľa poskytnutia predmetných plnení. Obchodné zmluvy v písomnej forme môžu v rámci skupiny závislých osôb často absentovať, resp. sa môžu ľahko meniť, nahrádzať, rozširovať alebo vypovedať a ukončiť, resp. ich úpravy sa môžu vykonávať so spätnou platnosťou.

Ak napr. slovenská obchodná spoločnosť vykonáva marketingovú činnosť a nie je vlastníkom ochranných známk alebo obchodných mien, ktoré propaguje ako distribútor značkových dietetických potravín, uvedené môže indikovať sprostredkovaný výkon tejto činnosti a sprostredkované poskytovanie súvisiacich peňažných a/alebo nepeňažných plnení.

Ak v takomto prípade v súlade s princípom nezávislého vzťahu (§ 18 ods. 1 ZDP) distribútorovi značkového tovaru výrobcom dietetických potravín (vlastníkom marketingového nehmotného majetku) sú priamo alebo nepriamo (prostredníctvom inej osoby) preplatené alebo inak kompenzované náklady (napr. zníženie ceny, zníženie ceny licenčných poplatkov) spojené s poskytovaním plnení v rámci tejto marketingovej činnosti, plnenia uvedené v § 8 ods. 1 písm. l) ZDP sú poskytnuté týmto výrobcom (vlastníkom) prostredníctvom distribútora.

Slovenská obchodná distribučná spoločnosť je v takomto prípade osobou sprostredkovateľa („tretia osoba“), prostredníctvom ktorej výrobca dietetických potravín predmetné plnenia poskytuje príjemcom a ktorá je uvedená v § 8 ods. 1 písm. l) ZDP.

Daň z predmetných peňažných plnení a nepeňažných plnení sa vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP.