

Metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 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
 - 1.3 Od 01. 01. 2016
 - 1.4 Od 01. 01. 2017
 - 1.5 Od 01. 01. 2018
 - 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 poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom
 - 4.1.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných plnení
 - 4.1.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane
 - 4.1.3 Oznamovacia povinnosť držiteľa
 - 4.2 Vyberanie dane zrážkou z nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom
 - 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
 - 4.3 Vyberanie dane zrážkou z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je súčasne aj držiteľom
 - 4.3.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných a nepeňažných plnení
 - 4.3.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane
 - 4.4 Zamedzenie dvojitého zdanenia
 - 4.5 Vybrané okruhy problémov
 - 5. oddiel Zdaňovanie príjmov za výkon klinického skúšania
- Záverčné ustanovenie
- Príloha Otázky a odpovede

Úvodné ustanovenie

S účinnosťou od 01. 01. 2018 zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, sa zmenilo oslobodenie nepeňažných plnení, ktoré sú poskytované poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa vo forme stravy, a to stravy poskytnutej poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí určenom výhradne na vzdelávacie účely a pri účasti poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na sústavnom vzdelávaní

podľa osobitného predpisu. Uvedené oslobodenie sa použije už pri poskytnutej strave na uvedených vzdelávacích podujatiach konaných v roku 2017, čo má vplyv aj na obsah údajov uvádzaných v oznámeniach platiteľa dane a držiteľa, ktoré sa budú podávať už za rok 2017. Ďalšími úpravami došlo k predĺženiu lehôt ustanovených pre oznamovacie povinnosti poskytovateľov zdravotnej starostlivosti a držiteľov. Zároveň došlo aj k posunu lehoty zrazenia dane poskytovateľom zdravotnej starostlivosti v určenom prípade. Novo ustanovené lehoty sa použijú už pri predkladaní oznámení a pri zrazení dane po 31. 12. 2017, t. j. za kalendárny rok 2017. Do tohto metodického pokynu sú prevzaté všetky časti metodického pokynu k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa od 01. 01. 2017, ktoré sú aktuálne aj po 01. 01. 2018.

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 neznižene 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 vyrovnáť osobne prostredníctvom podaného daňového priznania k dani z príjmov.

1.2 Od 01. 01. 2015

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

Zmeny a doplnenia boli 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.**

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

1.3 Od 01. 01. 2016

V súvislosti so zdaňovaním peňažných a nepeňažných plnení, ktoré sú poskytované poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od vymedzeného okruhu osôb, okrem príjmov z vykonávania klinického skúšania, sa s účinnosťou od 01. 01. 2016 spresnili a doplnili tieto ustanovenia ZDP:

§ 2 písm. y), § 2 písm. z), § 3 ods. 2 písm. a), § 8 ods. 1 písm. l), § 8 ods. 13, § 9 ods. 2 písm. y), § 12 ods. 7 písm. b), § 16 ods. 1 písm. j), § 17 ods. 31, § 19 ods. 2 písm. e), § 19 ods. 2 písm. p), § 43 ods. 17 až 21, § 46, § 52zg ods. 13.

Daň vyberaná zrážkou (§ 43 ZDP) sa s účinnosťou od 01. 01. 2016 uplatňuje aj v prípade rovnakých peňažných plnení a nepeňažných plnení daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynúcich zo zdrojov v zahraničí.

1.4 Od 01. 01. 2017

V súvislosti so zdaňovaním peňažných a nepeňažných plnení, ktoré sú poskytované poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od vymedzeného okruhu osôb, okrem príjmov z vykonávania klinického skúšania, sa s účinnosťou od 01. 01. 2017 spresnili a doplnili tieto ustanovenia ZDP:

§ 2 písm. y), § 43 ods. 23.

S účinnosťou od 01.01.2017 sa medzi držiteľov uvedených v § 2 písm. y) ZDP doplnil aj držiteľ povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti zadefinovaný v zákone č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

S rovnakou účinnosťou sa v ZDP ustanovil spôsob zamedzenia medzinárodného dvojitého zdanenia peňažných a nepeňažných plnení daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynúcich zo zdrojov v zahraničí prostredníctvom oznámenia platiteľa dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

1.5 Od 01. 01. 2018

V súvislosti so zdaňovaním nepeňažných plnení, ktoré sú poskytované poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od vymedzeného okruhu osôb, okrem príjmov z vykonávania klinického skúšania, sa s účinnosťou od 01. 01. 2018 spresnili, zmenili a doplnil tieto ustanovenia ZDP:

§ 8 ods. 3 písm. c), § 9 ods. 2 písm. y), § 43 ods. 3 písm. o), § 43 ods. 17, 18, 19 a 23, § 52zn ods. 4.

Znenie § 8 ods. 3 písm. c) a § 43 ods. 3 písm. o) ZDP sa spresnilo vo vzťahu k zadefinovaniu pojmu poskytovateľ zdravotnej starostlivosti v základných pojmoch v ustanovení § 2 písm. z) ZDP s účinnosťou od 01. 01. 2016.

Znenie § 9 ods. 2 písm. y) ZDP sa zmenilo tak, že nepeňažné plnenia, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa vo forme stravy poskytnutej poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí určenom výhradne na vzdelávacie účely a pri účasti na sústavnom vzdelávaní v súlade s osobitným predpisom, sú oslobodené od dane z príjmov v plnej výške, v ktorej boli poskytnuté, t. j. bez ďalších obmedzujúcich podmienok.

Podľa znenia § 52zn ods. 4 ZDP sa ustanovenie § 9 ods. 2 písm. y) v znení účinnom od 01. 01. 2018 použije prvýkrát pri podávaní oznámenia podľa § 43 ods. 17 ZDP po 31. 12. 2017.

Úpravami § 43 ods. 17, 18, 19 a 23 ZDP došlo k predĺženiu lehôt ustanovených pre oznamovacie povinnosti poskytovateľov zdravotnej starostlivosti a držiteľov, ako aj k predĺženiu lehoty pre vystavenie potvrdenia držiteľom v ustanovenom prípade. Zároveň došlo aj k posunu lehoty zrazenia dane poskytovateľom zdravotnej starostlivosti v určenom prípade. Novo ustanovené lehoty sa použijú už pri predkladaní oznámení a pri zrazení dane po 31. 12. 2017.

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

▪ Vymedzenie osôb, ktorých príjmy sa zdaňujú osobitným spôsobom

V ustanovení § 2 písm. z) ZDP je ustanovená legislatívna skratka „**poskytovateľ zdravotnej starostlivosti**“, ktorým je:

- **poskytovateľ zdravotnej starostlivosti,**^{37aa)}
- **zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti alebo**
- **zdravotnícky pracovník.**^{37aa)}

^{37aa)} Zákon č. 578/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

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 s účinnosťou od 01. 01. 2016 uvedených v § 16 ods. 1 písm. j) ZDP.

Do 31. 12. 2015 boli takéto plnenia rovnako zdaniiteľné podľa toho, o aký právny vzťah išlo (či išlo napr. o príjmy zo závislej činnosti, príjmy z podnikania a pod.).

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-podnikateľ 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-podnikateľ**, 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 lekárah, zubný lekár, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, liečebný pedagóg, logopéd, psychológ 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 v znení neskorších predpisov).

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 požiadavky.

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 § 2 písm. y) 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,^{37ab)}
- držiteľ povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti,^{37aba)}
- výrobca a distribútor zdravotnickej pomôcky,
- výrobca a distribútor dietetickej potraviny^{37ac)} alebo
- tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od týchto osôb.

S účinnosťou od 01. 01. 2017 sa doplnilo zadefinovanie pojmu „držiteľ“ na účely ZDP. Týmto držiteľom je s účinnosťou od 01.01.2017 aj držiteľ povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti podľa § 20 ods. 1 písm. i) zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch, pričom podľa tohto osobitného predpisu lekárenská starostlivosť zahŕňa spätný predaj humánnych liekov zaradených v zozname kategorizovaných liekov držiteľovi povolenia na veľkodistribúciu humánnych liekov, ktorý ich držiteľovi povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti vo verejnej lekárni alebo v nemocničnej lekárni dodal, a predaj humánnych liekov zaradených v zozname kategorizovaných liekov medzi držiteľmi povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti vo verejnej lekárni alebo v nemocničnej lekárni na účel ich výdaja vo verejnej lekárni alebo v nemocničnej lekárni. Poskytovateľ lekárenskej starostlivosti môže byť v postavení držiteľa len vtedy, ak ide o realizáciu takto vymedzenej lekárenskej starostlivosti, t. j. v ostatných prípadoch je na účely ZDP poskytovateľom zdravotnej starostlivosti podľa § 2 písm. z) ZDP tak, ako to bolo do konca roka 2016.

Držiteľom, ktorý poskytuje príjmy zdaňované osobitným spôsobom, môže byť aj takto ustanovená fyzická osoba s bydliskom v zahraničí alebo právnická osoba so sídlom v zahraničí.

Najmä v prípadoch, ak predmetné plnenia sú poskytované prostredníctvom „tretích osôb“, na účely správneho určenia osoby držiteľa je nevyhnutné zistiť skutočného (nielen právneho, ale aj ekonomického) poskytovateľa tohto 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 zadefinované 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, držiteľa povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti alebo držiteľa registrácie humánneho lieku. Ministerstvo zdravotníctva SR zverejňuje na svojom webovom sídle zoznam farmaceutických spoločností s údajmi, ktoré sú*

^{37ab)} Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov

^{37aba)} § 20 ods. 1 písm. i) zákona č. 362/2011 Z. z.

^{37ac)} 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

farmaceutické spoločnosti povinné nahlásiť v súlade so znením § 74a ods. 3 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch pred začatím vykonávania svojej činnosti.

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?

Ak na základe zmluvného vzťahu je objednávateľom prieskumov farmaceutická spoločnosť (držiteľ), potom obchodná spoločnosť je v uvedenom prípade treťou osobou, prostredníctvom ktorej farmaceutická spoločnosť poskytuje peňažné alebo nepeňažné plnenia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti.

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?

Ak nemocnica je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a nie je súčasne držiteľom, pričom v uvedenom prípade nekonala v postavení tretej osoby, t. j. nebola sprostredkovateľom ostatných osôb, ktoré sú vymedzené ako držiteľ v ustanovení § 2 písm. y) ZDP, napr. farmaceutickej spoločnosti, potom nemá povinnosti držiteľa ustanovené v ZDP.

▪ **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 od držiteľa okrem** týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.^{37ab)}

V súlade s ustanovením § 43 ods. 20 ZDP príjmami, z ktorých sa daň vyberá zrážkou sú s účinnosťou od 01. 01. 2016 aj rovnaké príjmy plynúce **zo zdrojov v zahraničí**.

S účinnosťou od 01. 01. 2016 došlo k spresneniu ustanovení § 3 ods. 2 písm. a) a § 12 ods. 7 písm. b) ZDP, v súlade s ktorými peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vo forme darov, nie sú vylúčené z predmetu dane z príjmov a sú zdaniteľnými príjmami (takto sa postupovalo už od 01. 12. 2011).

Zrážková daň sa vyberie z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 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).

Špecificky zadanými príjmami podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP sú peňažné plnenia a nepeňažné plnenia, ktoré sú poskytnuté od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ak tieto príjmy nie sú zdaňované zrážkovou daňou podľa § 43 ZDP, t. j. ak ich poskytovateľ zdravotnej starostlivosti prijal pri výkone klinického skúšania.

Príklad č. 3:

Farmaceutická spoločnosť uzatvára s poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti, zmluvy o dielo na objednávku podľa zákona č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Autorský zákon“) alebo zmluvy podľa Občianskeho zákonníka, 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. Je farmaceutická spoločnosť z takýchto peňažných plnení povinná vybrať daň zrážkou v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

Ak držiteľ vypláca zdaniteľné peňažné plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, 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 diele na objednávku podľa Autorského zákona, nepomenovanej zmluvy alebo zmluvy podľa Občianskeho zákonníka, ktoré majú znaky duševného vlastníctva. 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, pričom zmluvu na vykonanie odbornej prednášky uzavrel s farmaceutickou spoločnosťou v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. 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

▪ Odborné podujatie určené výhradne na vzdelávací účel

Oslobodeným príjmom podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP je nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme hodnoty stravy poskytnutej poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti **na odbornom podujatí^{37ab)} určenom výhradne na vzdelávací účel.**

Ustanovenie § 9 ods. 2 písm. y) ZDP sa od 01. 01. 2018 zmenilo tak, že sa oslobodzuje nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vo forme stravy na odbornom podujatí určenom výhradne na vzdelávací účel v plnej výške bez ďalších obmedzujúcich podmienok. V takomto prípade si daňovník nemôže uplatniť daňové výdavky na stravovanie podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP, resp. daňové výdavky na stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP.

Oslobodeným príjmom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, ak sa zúčastnil odborného podujatia, ktoré nebolo sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu, **nie je:**

- úhrada držiteľa za ubytovanie a dopravu, resp. iné plnenia, okrem poskytnutia stravy, ak sú hradené držiteľom za poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí určenom výhradne na vzdelávací účel;
- všetky plnenia hradené držiteľom za poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí určenom na iný ako vzdelávací účel.

▪ Sústavné vzdelávanie

Oslobodeným príjmom podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP je nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme účasti poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na sústavnom vzdelávaní podľa osobitného predpisu,^{59ia)} za účasť na sústavnom vzdelávaní sa nepovažuje hodnota ubytovania a dopravy poskytnutá v súvislosti s týmto vzdelávaním.

^{59ia)} § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

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, prehlbovanie 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 profesnými 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.

Oslobodeným príjmom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, ak sa zúčastnil odborného podujatia, ktoré bolo sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu, **nie je**:

- úhrada držiteľa za ubytovanie a dopravu poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na podujatí, ktoré je sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu;
- iné plnenia, okrem poskytnutia stravy, ak sú hradené držiteľom za poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí, ktoré je sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu.

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 diabetických potravín. Lekár neplatil registračný poplatok, dopravu, ubytovanie a stravu poskytnutú organizátorom podujatia, ktorý konal v postavení tretej osoby [držiteľ podľa § 2 písm. y) ZDP]. Ktoré príjmy je lekár povinný sám zdaňovať zrážkovou daňou?

Oslobodeným plnením lekára, ktorý sa zúčastnil odborného podujatia, ktoré bolo sústavným vzdelávaním podľa osobitného predpisu, je registračný poplatok a hodnota poskytnutej stravy. Súčasťou registračného poplatku je napríklad odmena lektorov, prenájom prednáškovej sály, pracovné pomôcky. Ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti prijal bezodplatné nepeňažné plnenia od držiteľa vo forme poskytnutej dopravy a ubytovania, tieto nepeňažné plnenia sú zdaniteľnými príjmami poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (lekára), z ktorých sa daň vyberá zrážkou. Zrážkovú daň je povinný zraziť a odviesť sám lekár. 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 § 43 ods. 19 ZDP, t. j. do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom toto nepeňažné plnenie bolo poskytnuté. Ďalej je lekár povinný predložiť správcovi dane oznámenie platiteľa dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom prijal uvedené nepeňažné plnenie od držiteľa.

Podľa znenia § 52zn ods. 4 ZDP sa ustanovenie § 9 ods. 2 písm. y) v znení účinnom od 01. 01. 2018 použije už pri nepeňažných plneniach poskytnutých vo forme stravy na uvedených vzdelávacích podujatiach konaných v roku 2017, preto tieto nepeňažné plnenia nebude uvádzať platiteľ dane (poskytovateľ zdravotnej starostlivosti) do oznámení, ktoré je podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP povinný podať správcovi dane za rok 2017 do 03. 04. 2018 a teda z týchto nepeňažných plnení nebude ani vyberať a odvádzať zrážkovú daň za rok 2017.

Takisto držiteľ nebude tieto plnenia uvádzať v oznámeniach, ktoré je povinný predložiť správcovi dane podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP do 31. 01. 2018.

4. oddiel Zdaňovanie plnení poskytnutých od držiteľa zrážkovou daňou

V súlade s § 43 ods. 3 písm. o) ZDP daň z príjmov plynúcich 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 od držiteľa** okrem peňažných plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.^{37ab)}

V súlade s ustanovením **§ 43 ods. 20** ZDP daň z týchto príjmov sa s účinnosťou od 01. 01. 2016 vyberá zrážkou nielen v prípade, ak plynú **zo zdrojov na území SR**, ale aj v prípade, ak plynú **zo zdrojov v zahraničí**.

Platiteľ zrážkovej dane je určený podľa toho, v akej forme bolo plnenie poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa, ďalej podľa toho, či poskytovateľ zdravotnej starostlivosti je alebo nie je súčasne aj držiteľom a či tieto príjmy plynú poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti zo zdrojov na území SR alebo zo zdrojov v zahraničí:

- a) plnenia plynúce poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa zo zdrojov na území SR:**
- ak bolo poskytnuté **peňažné plnenie** poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý **nie je súčasne aj držiteľom**, potom platiteľom dane je **držiteľ**, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP;
 - ak bolo poskytnuté **nepenažné plnenie** poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý **nie je súčasne aj držiteľom**, potom platiteľom dane je **príjemca nepenažného plnenia**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 17 a 18 ZDP;
 - ak bolo poskytnuté **peňažné a nepenažné plnenie** poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý **je súčasne aj držiteľom**, potom platiteľom dane je **príjemca takýchto plnení**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 21 ZDP, ak plnenie od držiteľa mu bolo poskytnuté v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti;
- b) plnenia plynúce poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa zo zdrojov v zahraničí:**
- v prípade príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí sa pri určení osoby platiteľa dane postupuje rovnako ako v prípade príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR, ak **peňažné plnenie a nepenažné plnenie** je poskytnuté držiteľom, ktorým je zahraničná osoba, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň;
 - v ostatných prípadoch príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí je platiteľom dane **príjemca**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 17 a 18 ZDP, bez ohľadu na skutočnosť, či mu bolo poskytnuté **peňažné plnenie alebo nepenažné plnenie**.

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 nepenažného plnenia** plynúceho **zo zdrojov na území SR a zo zdrojov v zahraničí, resp. peňažného plnenia** plynúceho **zo zdrojov v zahraničí** 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 (ďalej len „daňový poriadok“).

V súlade so znením **§ 43 ods. 4** ZDP základom dane pre daň vyberanú zrážkou pri peňažných a nepenažných príjmoch uvedených v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP je iba príjem neznižovaný 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 nepenažné plnenia, 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 poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom

4.1.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných plnení

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom, bolo poskytnuté **peňažné plnenie** plynúce **zo zdrojov na území SR**, platiteľom dane je **držiteľ**, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP. Z uvedených ustanovení vyplýva, že:

- zrážku dane je povinný vykonať držiteľ pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka;
- držiteľ je povinný zrazenú 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.

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom, bolo poskytnuté **peňažné plnenie** plynúce **zo zdrojov v zahraničí**, platiteľom dane je **príjemca týchto plnení**, ktorý v súlade so znením § 43 ods. 20 ZDP pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 17 a 18 ZDP. Z uvedených ustanovení vyplýva, že:

- platiteľom dane je príjemca peňažného plnenia, tento platiteľ dane je povinný v súlade so znením § 43 ods. 17 písm. a) ZDP **odvieť** daň správcovi dane **do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom peňažné plnenie prijal**;
- platiteľ dane, ktorý nemá pridelené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka a ktorému do lehoty na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane správca dane neoznámil číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný **odvieť** 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** (§ 43 ods. 18 ZDP).

4.1.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane

Ak platiteľom dane **z peňažného plnenia** plynúceho **zo zdrojov na území SR** vyplateného poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 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** podľa § 43 ods. 11 ZDP na tlačive, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle.

Ak platiteľom dane je **príjemca peňažného plnenia** plynúceho **zo zdrojov v zahraničí**, v rovnakej lehote, ktorá je ustanovená na odvedenie dane podľa § 43 ods. 17 ZDP, čiže **do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom bolo peňažné plnenie prijaté**, je tento príjemca povinný **predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane** podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP na tlačive, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle.

Podľa § 43 ods. 23 ZDP v oznámení platiteľa dane o zrazení a odvedení dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP sa tiež zamedzuje medzinárodnému dvojitému zdaneniu podľa § 43 ods. 20 ZDP (pozri bod 4. 4 tohto pokynu).

Na účely zamedzenia dvojitého zdanenia môže podať toto oznámenie aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (platiteľ dane), ktorého peňažné plnenie plynúce zo zdrojov v zahraničí bolo podľa § 43 ods. 10 ZDP už zdanené držiteľom, ktorým je zahraničná osoba, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, ak zamedzuje dvojitému zdaneniu podľa § 43 ods. 20 a 23 ZDP.

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 pätnástich dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom nepeňažné plnenie prijal**. Vzor oznámenia podľa § 43 ods. 18 ZDP určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle, pričom ak platiteľom dane je

- a) fyzická osoba, tlačivo obsahuje aj meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu a jej rodné číslo alebo dátum narodenia, ak ide o zahraničnú fyzickú osobu,
- b) právnická osoba, tlačivo obsahuje aj názov, adresu sídla a jej identifikačné číslo.

4.1.3 Oznamovacia povinnosť držiteľa

Držiteľ, ktorým je zahraničná osoba, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, vystaví na účely zamedzenia dvojitého zdanenia (pozri bod 4. 4 tohto pokynu) prijímateľovi peňažného plnenia plynúceho zo zdrojov v zahraničí potvrdenie o výške tohto plnenia a zrazenej dani podľa § 43 ods. 10 ZDP v lehote **do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka**, v ktorom bolo peňažné plnenie vyplatené, poukázané alebo pripísané v prospech prijímateľa (§ 43 ods. 23 ZDP).

Potvrdenie je prílohou oznámenia podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, ak v takomto prípade prijímateľ zamedzuje dvojitému zdaneniu plnenia podľa § 43 ods. 20 ZDP.

4.2 Vyberanie dane zrážkou z nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom

4.2.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z nepeňažných plnení

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý nie je súčasne aj držiteľom, bolo poskytnuté **nepeňažné plnenie zo zdrojov na území SR**, 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 odviešť** správcovi dane **do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie prijal**.

V prípade príjmov plynúcich **zo zdrojov v zahraničí** sa pri výbere dane z **nepeňažných plnení** postupuje rovnako, ako v prípade príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR.

4.2.2 Oznamovacie povinnosti držiteľa

Podľa § 43 ods. 19 ZDP **držiteľ** je povinný **oznámiť príjemcovi nepeňažného plnenia** výšku poskytnutého **nepeňažného plnenia** v lehote **do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol**.

Ak nepeňažné plnenie poskytol držiteľ **prostredníctvom iného držiteľa, ktorý je treťou osobou**, ktorá sprostredkuje poskytnutie tohto plnenia, výšku nepeňažného plnenia prijímateľovi tohto plnenia a správcovi dane podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP oznamuje **tento iný držiteľ, ak sa držiteľia písomne nedohodnú inak**; to neplatí, ak je týmto držiteľom, ktorý je treťou osobou, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od držiteľa, zahraničná osoba.

Držiteľ vyčíslí hodnotu poskytnutého nepeňažného plnenia pre každého príjemcu jednotlivito, pričom túto hodnotu stanoví a uvedie v oznámení ako cenu nepeňažného plnenia vrátane dane z pridanej hodnoty v súlade s osobitným predpisom. Forma oznámenia nepeňažného plnenia príjemcovi nie je ustanovená.

Držiteľ, ktorý poskytol nepeňažné plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, je podľa **§ 43 ods. 17 písm. b)** ZDP povinný na tlačive, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle, **predložiť správcovi dane oznámenie o výške nepeňažného plnenia, dátume jeho poskytnutia do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, 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.

Rovnaké oznamovacie povinnosti má aj držiteľ, ktorý je zahraničnou osobou, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň.

Ak držiteľ, ktorý je zahraničnou osobou, nemá na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, tieto oznamovacie povinnosti nemá.

Příklad č. 5:

Farmaceutická spoločnosť poskytla finančné prostriedky spoločnosti AB na zorganizovanie odborného podujatia určeného na vzdelávací účel pre detských lekárov v januári 2017. 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 určené na vzdelávací účel v postavení tretej osoby [držiteľ podľa § 2 písm. y) ZDP], vyčíslil výšku nepeňažného plnenia poskytnutého jednotlivým lekárom, pričom vychádza z reálnych nákladov jednotlivých účastníkov na ubytovanie, dopravu, resp. aj ďalších bezodplatne poskytnutých plnení, ale okrem stravy poskytnutej na takomto podujatí, ktorá je oslobodeným príjmom podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP. 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 konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol (do 31. 01. 2018) a správci 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, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR. Uvedený postup platí vtedy, ak sa držiteľia nedohodnú inak, ale za podmienok uvedených v § 43 ods. 19 ZDP.

4.2.3 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane

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 tlačivo, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle, **predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka**, 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.

V súlade s ustanovením § 43 ods. 20 ZDP rovnakým spôsobom postupuje a v rovnakej lehote je príjemca nepeňažného plnenia povinný predložiť správcovi dane toto oznámenie aj v prípade nepeňažného plnenia plynúceho zo zdrojov v zahraničí.

Podľa § 43 ods. 23 ZDP v oznámení platiteľa dane o zrazení a odvedení dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP sa tiež zamedzuje medzinárodnému dvojitému zdaneniu podľa § 43 ods. 20 ZDP (pozri bod 4. 4 tohto pokynu).

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 pätnástich dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom nepeňažné plnenie prijal**. Vzor oznámenia podľa § 43 ods. 18 ZDP určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle.

Platiteľ dane, ktorému do lehoty na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane správca 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** podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

Poznámka:

Postup podľa znenia § 43 ods. 18 ZDP účinného od 01. 01. 2018 sa použije už v prípade začatia poberania uvedených nepeňažných plnení v decembri 2017, t. j. v danom prípade je lehota na zaslanie oznámenia o začatí poberania uvedených nepeňažných plnení správcovi dane do 15. 01. 2018.

V oznámení podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, ktoré zasiela platiteľ dane správcovi dane, sa uvádzajú len zdaniteľné peňažné, resp. nepeňažné plnenia.

4.3 Vyberanie dane zrážkou z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je súčasne aj držiteľom

4.3.1 Zrazenie a odvedenie dane vyberanej zrážkou z peňažných a nepeňažných plnení

Ak **peňažné plnenie a nepeňažné plnenie** plynie od držiteľa prijemcovi tohto plnenia, ktorý je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a súčasne aj držiteľom, a toto **plnenie bolo poskytnuté prijemcovi v postavení:**

- a) **poskytovateľa zdravotnej starostlivosti**, daň sa vyberie podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, pričom na peňažné plnenie a nepeňažné plnenie sa uplatní postup podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP:
 - platiteľom dane vyberanej zrážkou je **prijemca** týchto peňažných a nepeňažných plnení;
 - povinnosť **odviesť daň správcovi dane je do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom takéto peňažné alebo nepeňažné plnenia prijal;**
- b) **držiteľa**, daň sa nevyberie podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

Poznámka:

Poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, ktorý je súčasne aj držiteľom, je povinný viesť účtovníctvo tak, aby vedel preukázať, ktoré účtovné prípady sa vzťahujú na činnosť poskytovateľa zdravotnej starostlivosti a ktoré sa vzťahujú na činnosť držiteľa, pričom je potrebné, aby boli dodržané základné princípy určené zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“). V analytickej evidencii by mali byť oddelené účtovné prípady súvisiace s jeho činnosťou ako držiteľa od účtovných prípadov súvisiacich s jeho činnosťou ako poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. Uvedené sa primerane vzťahuje aj na držiteľa, ktorý je súčasne aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a ktorý nie je účtovnou jednotkou, napr. vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP.

4.3.2 Oznamovacia povinnosť platiteľa dane

Ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, ktorý je súčasne aj držiteľom, prijal peňažné alebo nepeňažné plnenie v postavení poskytovateľa zdravotnej starostlivosti od iného držiteľa, postupuje podľa **§ 43 ods. 17 písm. a) ZDP**, platiteľom dane vyberanej zrážkou z týchto **peňažných a nepeňažných plnení je prijímateľ** týchto plnení, ktorý má povinnosť **predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom peňažné a nepeňažné plnenia prijal.**

V takomto prípade, ak prijímateľ peňažných a nepeňažných plnení si sám zdaňuje takéto plnenia prijaté od držiteľa v súlade so znením § 43 ods. 21 písm. a) ZDP, potom **držiteľ nemá oznamovaciu povinnosť** podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Poznámka:

V oznámení podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, ktoré zasiela platiteľ dane správcovi dane, sa uvádzajú len zdaniteľné peňažné a nepeňažné plnenia.

Príklad č. 6:

V pozícii držiteľa má daňovník zabezpečené zmluvné vzťahy s inými držiteľmi (výrobcami) pri distribúcii liekov, ktorým na základe zmlúv fakturuje za svoje dodané služby, napr. služby spojené s logistikou tovaru a jeho skladovaním, marketingové a štatistické služby. Tieto služby sú poskytované bez ohľadu na to, že je distribučná spoločnosť aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. Podlieha peňažné plnenie z dodaných služieb, ktoré vyplácajú držiteľia – zmluvní partneri spoločnosti v pozícii držiteľa, zrážkovej dani podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP?

Ak držiteľ fakturuje za svoje dodané služby (služby spojené s logistikou tovaru a jeho skladovaním, marketingové a štatistické služby) inému držiteľovi, ktorý je aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, toto plnenie nepodlieha

dani vyberanej zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP v prípade, ak vie preukázať, že túto činnosť vykonáva v postavení držiteľa. Už pri uzatváraní zmlúv a dohôd je vhodné deklarovať, že služby bude poskytovať ako držiteľ a tejto skutočnosti prispôbiť aj vedenie účtovníctva.

Priklad č. 7:

Spoločnosť ako držiteľ i poskytovateľ zdravotnej starostlivosti predáva tovar. V prípade, ak spoločnosť uvedený tovar predáva držiteľovi, ide o peňažné plnenie, ktoré podlieha zrážkovej dani bez ohľadu na to, či uvedený tovar predáva ako držiteľ, alebo ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti?

Z dôvodu zavedenia zrážkovej dane pre plnenia medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti musí sledovať držiteľ nielen od koho tovar kupuje, ale aj komu ho predáva. V súlade so znením § 43 ods. 21 písm. a) ZDP držiteľ, ktorý je súčasne aj poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, sa stáva samoplatiteľom dane vyberanej zrážkou pri prijatých peňažných aj nepeňažných plneniach od iného držiteľa, ak tieto plnenia súviseli s jeho činnosťou poskytovateľa zdravotnej starostlivosti. Taktiež má povinnosť prijatie takýchto plnení a zrazenie dane oznamovať správcovi dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP. Platiteľ dane je teda sám zodpovedný za správne a včasné vybratie dane zrážkou, preto ak správca dane zistí, že mala byť daň vybraná zrážkou z vyšších plnení ako bola vybratá, môže od tohto daňovníka/platiteľa dane takúto daň vymáhať ako jeho dlh.

Ak nakupuje tovar od iného držiteľa v pozícii držiteľa, t. j. vypláca plnenie inému držiteľovi, v súlade so znením § 43 ods. 21 písm. b) ZDP daň sa nevyberá zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Ak predáva tovar v pozícii poskytovateľa zdravotnej starostlivosti inému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, daň sa taktiež nevyberá zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP.

4.4 Zamedzenie dvojitého zdanenia

Podľa § 43 ods. 20 ZDP ak daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynie príjem uvedený v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP zo zdrojov štátu, s ktorým SR má uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, postupuje sa pri zamedzení dvojitého zdanenia podľa tejto zmluvy s výnimkou uvedenou v § 45 ods. 3 písm. c) ZDP.

Ak podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia môže byť tento príjem zdanený aj v zmluvnom štáte jeho zdroja, SR zamedzí dvojitému zdaneniu tohto príjmu vyňatím tohto príjmu daňovníka zo zdanenia na území SR (metóda vyňatia príjmov) alebo započítaním dane zaplatenej v druhom zmluvnom štáte na úhradu dane daňovníka na území SR (metóda zápočtu dane) za podmienok uvedených v tejto zmluve.

Bez ohľadu na príslušnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia metóda vyňatia príjmov podľa § 45 ods. 1 ZDP sa uplatní, ak daňovníkovi plynie príjem zo závislej činnosti zo zdrojov štátu, s ktorým SR má uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a tento príjem bol v zahraničí preukázateľne zdanený, ak je tento postup pre daňovníka výhodnejší [§ 45 ods. 3 písm. c) ZDP].

Pri uplatnení metód na zamedzenie dvojitého zdanenia postupuje daňovník podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ustanovenia § 45 ZDP a tlačíva oznámenia, v ktorom sa medzinárodnému dvojitému zdaneniu zamedzuje.

Podľa § 43 ods. 23 ZDP medzinárodnému dvojitému zdaneniu predmetných peňažných a nepeňažných príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí podľa § 43 ods. 20 ZDP sa zamedzuje v oznámení platiteľa dane o zrazení a odvedení dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

Ak v tomto oznámení podanom v období od 01. 01. 2017 daňovník (platiteľ dane) zamedzuje dvojitému zdaneniu predmetných plnení podľa § 43 ods. 20 a 23 ZDP, vyplňa samostatný IV. ODDIEL tohto oznámenia.

Ak výsledkom zamedzenia dvojitého zdanenia je suma na vrátenie, na postup správcu dane sa pri jej vrátení použijú ustanovenia § 79 daňového poriadku.

4.5 Vybrané okruhy problémov

- **Zľavy poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa**

Súčasťou bežných obchodných vzťahov sú rôzne marketingové stratégie a nástroje vytvorené na podporu predaja tovaru, na ovplyvnenie rozhodovania zákazníka a pod. V prípade dodania tovaru držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti sa tiež poskytujú rôzne formy bonusov a zliav, t. j. cenových zvýhodnení, ktoré poskytuje dodávateľ odberateľovi.

Pri posúdení skutočnosti, či ide o zľavu z ceny je potrebné vychádzať z príslušných postupov účtovania. Prvou podmienkou poskytovania zliav poskytovateľom zdravotnej starostlivosti by tak malo byť nastavenie systému ich poskytovania v internej smernici držiteľa. Takáto interná smernica by mala v súlade so zákonom o účtovníctve obsahovať rovnaké účtovné metódy a účtovné zásady počas celého účtovného obdobia.

Zľava z ceny je u držiteľa súčasťou tržieb a účtuje sa ako zníženie (predajnej) ceny za účelom poskytnutia zvýhodnených podmienok pre poskytovateľa zdravotnej starostlivosti po splnení presne dohodnutých podmienok. Zľava z ceny je u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti súčasťou ocenenia zásob. Ak je zľava z ceny poskytnutá k predaným alebo spotrebovaným zásobám, účtuje sa u poskytovateľa zdravotnej starostlivosti ako zníženie nákladov na predané alebo spotrebované zásoby.

Rešpektuje sa odôvodnené nastavenie takých typov zliav, ktoré v rámci obchodných podmienok na základe presne vypracovanej internej smernice poskytuje držiteľ poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, napr. zľavy podľa veľkosti odberateľa alebo jeho vzdialenosti od dodávateľa vo väzbe na vznikajúce prepravné náklady, ak ju poskytne držiteľ každému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý splní presne dohodnuté podmienky; zľavu z ceny z dôvodu splnenia určitého obratu; zľavu z ceny z dôvodu urýchlenej platby a iných kritérií stanovených v internej smernici a zľavy z ceny z dôvodu poškodenia tovaru. V takýchto prípadoch nejde o poskytnutie zľavy na základe individuálneho rozhodnutia držiteľa pre individuálne určeného poskytovateľa, preto nejde ani o zdaniteľný príjem, z ktorého sa vyberá zrážková daň podľa § 43 ZDP. Uvedené neplatí, ak ide o zľavy poskytnuté bez ekonomickej racionality, neopodstatnene poskytnuté zľavy bez prvkov všeobecnosti, t. j. ak systém zliav poskytuje priestor na vytváranie individuálneho prístupu k potrebám odberateľa a selektívnych výhod pre príjemcu zliav. Poskytnutie takejto zľavy je plnením poskytnutým poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa, z ktorého sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 ZDP.

Vzhľadom na skutočnosť, že zľavy sú poskytované rôznym spôsobom a za rôznych podmienok, pri posudzovaní toho, či ide skutočne o zľavu z ceny alebo o poskytnutie nepeňažného plnenia držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, je potrebné vždy postupovať individuálne, predovšetkým s prihliadnutím na činnosť daňovníka a konkrétne dohodnuté obchodné podmienky, ktoré upravujú ich vzájomný vzťah. V tejto súvislosti dávame do pozornosti, že správca dane je oprávnený preveriť, či nedošlo k poskytnutiu selektívnych výhod od držiteľa konkrétnemu poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti bez odôvodneného nastavenia daného typu zľavy vo väzbe na ním zistený skutkový stav, o čom si môže urobiť vlastný úsudok. Správca dane pri výkone daňovej kontroly alebo miestneho zisťovania postupuje v súlade s ustanoveniami daňového poriadku.

Za zľavu z ceny sa v zmysle príslušných postupov účtovania nepovažuje nepeňažné dodanie iného druhu ako je poskytovaný tovar, výrobok alebo služba, napr. tovar zdarma a prezentačné akcie, predaj dlhodobého hmotného a nehmotného majetku za symbolickú cenu alebo jeho darovanie.

▪ **Liek poskytnutý na terapeutickú indikáciu**

Terapeutické použitie neregistrovaného lieku povoľuje Ministerstvo zdravotníctva SR v súlade s § 46 ods. 3 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a článku 83 Nariadenia európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 726/2004 z 31.03.2004, ktorým sa stanovujú postupy spoločenstva pri povoľovaní liekov na humánne použitie a na veterinárne použitie a pri vykonávaní dozoru nad týmito liekmi a ktorým sa zriaďuje Európska agentúra pre lieky. Farmaceutická spoločnosť nemôže liek predpisovať priamo pacientovi. Podľa § 119 ods. 1 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch oprávnenie predpisovať uvedený liek má len lekár, a to pre konkrétneho pacienta. Z titulu poskytnutia lieku na terapeutickú indikáciu lekárovi nevzniká nepeňažné plnenie. Lekár v tomto prípade vystupuje v postavení „sprostredkovateľa“ medzi farmaceutickou spoločnosťou a pacientom.

Poznámka:

K uvedenému aplikačnému problému vydalo Finančné riaditeľstvo SR v roku 2015.

- **Poskytovanie vzoriek liekov a zdravotníckych pomôcok poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa**

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. Uvedené vzorky liekov nie sú nepeňažným príjmom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti len na účely zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch. Ak držiteľ **na základe rozhodnutia a písomnej žiadosti osoby oprávnenej predpisovať lieky** poskytne vzorky liekov poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je oprávnený predpisovať lieky, pôjde o poskytnutie nepeňažného plnenia podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Takýmto zdaniteľným príjmom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti je aj poskytnutie zdravotníckych pomôcok od držiteľa.

- **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 rok nepresiahne 40 eur**. V takomto prípade sa nepodáva oznámenie platiteľa dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

Príklad č. 8:

Počíta sa limit 40 eur uvedený v ustanovení § 46 ZDP na nepeňažné plnenia poskytnuté v roku od jedného držiteľa v úhrne za príslušný rok alebo v úhrne za príslušný rok od všetkých držiteľov, od ktorých prijal nepeňažné plnenie poskytovateľ zdravotnej starostlivosti?

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 rok nepresiahne 40 eur, pričom ide o takéto nepeňažné plnenia prijaté v príslušnom kalendárnom roku od všetkých držiteľov.

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

Na platiteľa dane uvedeného v § 43 ods. 17 ZDP, čiže na príjemcu nepeňažného plnenia podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP plynúceho zo zdrojov na území SR a na príjemcu takéhoto peňažného a nepeňažného plnenia plynúceho zo zdrojov v zahraničí, 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 [§ 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, doplňajú 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 príjmy 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 je založená alebo zriadená na podnikanie** – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (napr. nemocnici), je potrebné rozlišovať, či poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vykonáva klinické skúšanie ako:

- svoju hlavnú (nepodnikateľskú) činnosť a zadávateľom je napr. vedecko-výskumné pracovisko Slovenskej akadémie vied, vysokej školy a pod., potom takýto príjem je predmetom dane podľa § 12 ods. 2 ZDP, ale podľa § 13 ods. 1 písm. a) ZDP je od dane oslobodený; výdavky vynaložené v súvislosti s vykonávaním klinického skúšania nebudú súčasťou základu dane podľa § 21 ods. 1 písm. j) ZDP;
- podnikateľskú činnosť a zadávateľom je napr. farmaceutická spoločnosť, potom takýto príjem je zdaniteľným príjmom podľa § 12 ods. 2 ZDP, ktorý 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.

Ak držiteľ, ktorý je zadávateľom klinického skúšania (farmaceutická spoločnosť), poskytne skúšajúcemu lekárovi v rámci klinického skúšania, ktoré povolil Štátny ústav pre kontrolu liečiv podľa § 34 a § 35 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch, skúšaný produkt (liek, liečivo, látka), ktorý v čase poskytnutia ešte nie je registrovaným liekom, tento skúšaný produkt nie je možné oceniť cenou bežne používanou podľa § 2 písm. c) ZDP. Z dôvodu prijatia skúšaného produktu preto skúšajúcemu lekárovi (poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti) neplynie zdaniteľné nepeňažné plnenie.

Poznámka:

K uvedenému aplikačnému problému vydalo Finančné riaditeľstvo SR v roku 2015.

*Pri zaujatí stanoviska k otázke, či vykonávanie neintervenčných klinických štúdií (ďalej len „NIS“) podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch je považované za klinické skúšanie (držiteľom vyplatené príjmy poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti za ich vykonanie nepodliehajú zrážkovej dani), alebo či ide o činnosť odlišnú od klinického skúšania (v takom prípade sa zrážková daň uplatní) je možné uviesť, že na účel posúdenia povinností platiteľa dane podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, sa za klinické skúšanie podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch naďalej považujú len **intervenčné klinické skúšania**. Preto pri výplate peňažných a nepeňažných plnení, ktoré sú poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa za neintervenčné klinické štúdie, je povinnosť platiteľa dane (držiteľa) vykonať zrážkovú daň. Spôsob zdaňovania týchto príjmov sa od 01. 01. 2015 nezmenil.*

Záverečné 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 od držiteľa. Do prílohy sú prevzaté tie príklady z prílohy k metodickému pokynu k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, účinného od 01. 01. 2017, ktoré sú aktuálne aj od 01. 01. 2018.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2017*

Otázka č. 1

Farmaceutická spoločnosť poskytla v roku 2017 nasledujúce peňažné a nepeňažné plnenia:

1. uhradila súkromnému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) faktúru za nájomné priestoru v zdravotníckom zariadení, ktoré bolo poskytnuté v roku 2016 alebo faktúru za nájomné priestoru pre interný odborný seminár zamestnancov farmaceutickej spoločnosti;
2. uhradila súkromnému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) v roku 2017 faktúru za nájomné priestoru a odmenu lektora pre odborný seminár pre zdravotníckych pracovníkov;
3. uhradila nemocnici faktúru za preventívne prehliadky svojich zamestnancov uskutočnené v roku 2016;
4. uhradila poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej osobe) faktúru za nájomné priestoru mimo zdravotníckeho zariadenia, ktoré poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vlastní;
5. vyplatila nemocnici na základe faktúry odmenu za reklamnú službu – napr. umiestnenie reklamného panela;
6. poskytla poskytovateľovi zdravotníckej starostlivosti reklamné predmety do 17 €.

Bola farmaceutická spoločnosť pri úhrade vyššie uvedených faktúr v roku 2017 povinná uplatniť zrážkovú daň z príjmov? Ak je faktúra vystavená s DPH, zrážkovej dani podlieha suma s DPH alebo bez DPH?

Odpoveď:

Akékoľvek plnenia (aj plnenia uvedené v bodoch 1 až 6), ktoré poskytol držiteľ poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 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.

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, 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. Ak sa poskytovateľ zdravotnej starostlivosti zúčastní odborného podujatia, ktoré nie je sústavným vzdelávaním podľa § 42 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti, potom jeho 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, ktoré boli účinné do 31. 12. 2015, držiteľ uviedol sumu uvedeného nepeňažného plnenia vrátane DPH. S účinnosťou od 01. 01. 2016 držiteľ zašle oznámenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti a správcovi dane v súlade so znením § 43 ods. 19 a § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Otázka č. 3

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

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 zdaniteľných 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 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 § 2 písm. y) ZDP (držiteľ), cez ktorú bolo poskytnuté plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, 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.

Otázka č. 5

Kto napr. by mohol byť „tretou osobou“ na účely § 2 písm. y) a nadväzujúcich ustanovení ZDP?

Odpoveď:

Držiteľom podľa § 2 písm. y) ZDP je aj tretia osoba, ktorou nie je len majetkovo alebo personálne, resp. obdobne prepojená osoba, ale napr. aj ďalšia osoba:

- ak ostatní držiteľia (napr. farmaceutické spoločnosti) neposkytnú plnenie priamo, ale cez túto osobu, a to na základe akejkoľvek zmluvy uzatvorenej s týmito 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;
- v prípade existencie akýchkoľvek obchodných vzťahov medzi skupinou ostatných držiteľov a touto osobou, ktoré spájajú rovnaké obchodné vzťahy, napr. v prípade výrobcu zdravotníckych pomôcok a distribútora jeho zdravotníckych pomôcok, kde výsledkom je práve zainteresovanie zdravotníckych pracovníkov oprávnených predpisovať zdravotnícke pomôcky poskytovaním peňažných a nepeňažných plnení, a tým spätné profitovanie nielen distribútora týchto pomôcok, ale aj výrobcu, od ktorého tieto pomôcky kupuje;
- ak sa v rámci skupiny prepojených osôb tieto osoby dohodli na preplatení, resp. inom kompenzovaní nákladov spojených s poskytovaným plnením a pod.

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

Farmaceutická spoločnosť 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 lekáreň?

Odpoveď:

V súlade s príslušnými postupmi účtovania poskytnutie Tesco poukážok nie je možné pokladať za zľavu z ceny. Ak farmaceutická spoločnosť poskytne Tesco poukážky, nie sú jej daňovými výdavkami v súlade so znením § 21 ods. 1 písm. h) bod 1 ZDP.

Na základe uvedeného, ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti (lekárneň) dostal nepeňažný príjem formou Tesco poukážky od držiteľa, je povinný tento príjem zdaňovať podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Pokiaľ by farmaceutická spoločnosť 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. 7

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 § 2 písm. y) ZDP, obchodná spoločnosť zaoberajúca sa výlučne predajom výživových doplnkov, nie je farmaceutickou spoločnosťou, preto z tohto dôvodu nie je držiteľom uvedeným v § 2 písm. y) ZDP.

Otázka č. 8

Daňovník pracuje na plný úväzok ako vysokoškolský učiteľ a aj ako lekár na polovičný úväzok s nemocnicou. Ak sa tento daňovník zúčastní 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. 9

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 od držiteľa, nepôjde o príjem podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, z ktorého sa má zraziť zrážková daň. Ak uvedený príjem („sponzoring“) plynie 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. 10

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 § 2 písm. y) ZDP, poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnická osoba alebo fyzická osoba), 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). V tejto súvislosti je od 01. 01. 2016 spresnené znenie ustanovení § 3 ods. 2 písm. a) a § 12 ods. 7 písm. b) ZDP.

Otázka č. 11

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? 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 nemusia 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 na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Znenie ustanovenia § 2 písm. p) ZDP je spresnené s účinnosťou od 01. 01. 2017, podľa ktorého iným prepojením je právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel 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.

V prípade ak držiteľ prenajíma 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 sa do daňových výdavkov 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, pričom platiteľ dane (zdravotnícky pracovník) postupuje podľa § 43 ods. 17 ZDP.

Otázka č. 12

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 požiadava 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. 13

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. 14

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). 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) 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 spoločnosti, 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 napríklad farmaceutická spoločnosť pozve na obed svojho zamestnanca, ktorý popri svojom zamestnaní pre farmaceutickú spoločnosť vykonáva 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. 15

Držiteľ dodáva tovar nemocnici (poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti). Nemocnica tovar reklamuje a na základe uznanej reklamácie držiteľ vystaví dobropis. Je úhrada dobropisu považovaná za peňažné plnenie, z ktorého má byť daň vybraná zrážkou?

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.

Otázka č. 16

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 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 (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.

Otázka č. 17

Lekáreň, právna forma s. r. o. (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 (držiteľ). 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 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 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 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.

Uvedené platí i v prípade, ak lekáreň predáva uvedený tovar distribučnej spoločnosti liekov a zdravotného materiálu (držiteľ), pretože v tejto situácii lekáreň nie je v postavení držiteľa, lebo nejde o realizáciu lekárenskej starostlivosti podľa § 20 ods. 1 písm. i) zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

Otázka č. 18

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 zdravotnej starostlivosti, nebude daňovo uznaný výdavok v zmysle § 21 ods. 2 písm. l) ZDP? Je peňažným plnením aj úhrada „predfaktúry“ na budúce dodávky?

Odpoveď:

Akékoľvek plnenia, aj príjem plynúci poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa na základe toho, že poskytovateľ zdravotnej starostlivosti postúpil pohľadávku držiteľovi, podlieha 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 akékoľvek plnenie – nerozlišuje sa, či ide o úhradu konečnej faktúry, zálohy alebo „predfaktúry“.

Otázka č. 19

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 svojím 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? 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, 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 bolo povinnou prílohou daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B za rok 2014.

Otázka č. 20

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 v znení účinnom do 17. 04. 2016, od 18. 04. 2016 podľa podmienok uvedených v § 46 zákona č. 343/2015 Z. z. o verejnom obstarávaní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zábezpeka prepadne v prospech verejného obstarávateľa alebo 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. 21

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, ktoré nesúvisí s jej aktivitami na tomto území, 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 [§ 2 písm. y) ZDP], či zdrojovosti poskytnutého nepeňažného plnenia [§ 16 ods. 1 písm. j) ZDP] 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.

Podľa § 43 ods. 20 ZDP daň z predmetného nepeňažného plnenia plynúceho zo zdrojov v zahraničí sa vyberá zrážkou, pričom platiteľom dane z tohto nepeňažného plnenia je príjemca nepeňažného plnenia (lekár).

Podľa § 43 ods. 17 písm. b) a § 43 ods. 19 ZDP zahraničná farmaceutická spoločnosť prostredníctvom svojej organizačnej zložky, resp. stálej prevádzkarne umiestnenej na území SR (držiteľ) oznámi správcovi dane na predpísanom tlačíve a príjemcovi (lekárovi) výšku nepeňažného plnenia a dátum jeho poskytnutia.

Otázka č. 22

Lekár ide na niekoľkodňový kongres do zahraničia. Letenku tam a späť mu platí pobočka (organizačná zložka) zahraničnej farmaceutickej spoločnosti na Slovensku. V tomto prípade ide o nepeňažný príjem, ktorý lekár aj zdaní zrážkovou daňou. Čo však s peňažným a nepeňažným plnením nesúvisiacim s jej aktivitami na tomto území, 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. 20 ZDP daň z peňažného a nepeňažného plnenia, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, sa vyberá zrážkou bez ohľadu na skutočnosť, či toto plnenie plynie zo zdrojov na území SR alebo zo zdrojov v zahraničí.

Ak peňažné plnenie plynúce zo zdrojov v zahraničí poskytuje zahraničná farmaceutická spoločnosť, ktorá má na území SR organizačnú zložku, platiteľom dane tohto plnenia je farmaceutická spoločnosť, ktorá prostredníctvom svojej organizačnej zložky umiestnenej na tomto území z poskytnutého peňažného plnenia

vyberie daň zrážkou, pričom si súčasne splní oznamovaciu povinnosť voči správcovi dane (§ 43 ods. 10 až 12 ZDP).

V rovnakom prípade nepeňažného plnenia plynuého zo zdrojov v zahraničí platiteľom dane je príjemca nepeňažného plnenia, t. j. lekár (§ 43 ods. 17 ZDP) a farmaceutická spoločnosť prostredníctvom svojej organizačnej zložky umiestnenej na tomto území oznamuje správcovi dane a príjemcovi výšku poskytnutého nepeňažného plnenia a dátum jeho poskytnutia podľa § 43 ods. 17 písm. b) a § 43 ods. 19 ZDP.

Otázka č. 23

Ako sa posudzuje prípad, ak zahraničná farmaceutická spoločnosť, ktorá plnenie lekárovi poskytuje, nemá na území SR organizačnú zložku ani stálu prevádzkareň, 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:

Podľa § 43 ods. 20 ZDP aj v prípade, ak peňažné plnenie a nepeňažné plnenie plynie lekárovi od zahraničnej farmaceutickej spoločnosti, resp. od zahraničnej sprostredkovateľskej agentúry (držiteľa), ktorá na území SR nemá organizačnú zložku ani stálu prevádzkareň, je toto plnenie zdaňované daňou vyberanou zrážkou.

Pri peňažnom plnení aj pri nepeňažnom plnení plynucom zo zdrojov v zahraničí v takomto prípade postupuje príjemca týchto plnení spôsobom uvedeným v § 43 ods. 17 a 18 ZDP.

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

Otázka č. 24

Je potrebné vybrať daň zrážkou alebo je potrebné podať daňové priznanie z peňažného plnenia poskytnutého slovenskou farmaceutickou spoločnosťou slovenskému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti prostredníctvom zahraničnej osoby, ktorá nemá na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň? Slovenská farmaceutická spoločnosť si u zahraničnej osoby objednala prieskum slovenského trhu, ktorý táto zahraničná osoba realizovala prostredníctvom slovenského poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, ktorému za poskytnuté služby zaplatila peňažnú odmenu. Máme za to, že zrazenie dane z peňažného plnenia poskytnutého slovenskému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti spôsobom uvedeným v § 43 ods. 20 ZDP nie je možné, keďže v predloženom prípade nejde o plnenie plynuého zo zdrojov v zahraničí.

Odpoveď:

Podľa § 2 písm. y) ZDP držiteľom na účely ZDP je aj tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od farmaceutickej spoločnosti.

Ak vychádzajúc z uvedeného je v predloženom prípade osobou, ktorá sprostredkuje plnenie od farmaceutickej spoločnosti, t. j. držiteľom, daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý nemá na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň [pozri § 16 ods. 1 písm. j) ZDP], zdroj predmetného peňažného plnenia je v zahraničí.

V takomto prípade pri zdanení príjmov uvedených v § 43 ods. 3 písm. o) ZDP sa použije ustanovenie § 43 ods. 20 ZDP.

Otázka č. 25

Lekár cestuje na kongres organizovaný nemeckou farmaceutickou spoločnosťou v SRN. Odmenu za vykonanie odbornej prednášky v rámci tohto kongresu mu na základe dohody o vykonaní práce vyplatí organizátor kongresu (nemecká farmaceutická spoločnosť), ktorý plnenie súvisiace s činnosťou vykonanou na území SRN zdaní na tomto území v súlade s článkom 15 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so SRN.

Keďže predmetné plnenie je podľa ZDP zdaniteľné a zdaňované daňou vyberanou zrážkou (§ 43 ZDP) aj na území SR, ako je možné zamedziť dvojitému zdaneniu tohto plnenia na území SR a v zahraničí?

Odpoveď:

Podľa § 43 ods. 20 ZDP lekár (príjemca) pri zdanení predmetného peňažného plnenia daňou vyberanou zrážkou postupuje spôsobom uvedeným v § 43 ods. 17 a 18 ZDP, pričom pri zamedzení dvojitého zdanenia postupuje podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so SRN (ďalej len „ZZDZ so SRN“), resp. ZDP.

Podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP príjemca predmetného plnenia je v ustanovenej lehote povinný predložiť správcovi dane oznámenie o zrazení a odvedení dane, prostredníctvom ktorého tiež zamedzí dvojitému zdaneniu tohto plnenia podľa § 43 ods. 20 a 23 ZDP.

Predmetné peňažné plnenie plynúce zo zdrojov v zahraničí spadá do rámca príjmov uvedených v § 5 ZDP a článku 15 ZZDZ so SRN (príjmy zo závislej činnosti).

Podľa článku 23 ods. 2 písm. a) ZZDZ so SRN príjmy zo zamestnania (článok 15) plynúce zo zdrojov na území SRN, ktoré sa podľa tejto zmluvy môžu zdaňovať na území SRN, sa vynímajú zo zdanenia na území SR.

K vypočítaniu úhrnnej sumy dane, ktorá má byť odvedená správcovi dane po vyňatí predmetného plnenia zo zdanenia na území SR, a k vypočítaniu nedoplatku, resp. preplatku dane na účely zamedzenia dvojitého zdanenia príjemca vyplní IV. ODDIEL tlačiva oznámenia podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

Ak suma dane na odvedenie správcovi dane vyčíslená v tomto oznámení (údaj v riadku 51 tlačiva oznámenia) sa rovná nule, príjemca daň z predmetného plnenia vyberanú zrážkou správcovi dane neodvádza.

Oprávnenosť a správnosť zamedzenia dvojitého zdanenia podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo ZDP môže byť príslušným správcom dane preverená.

Poznámka: Ak by v rovnakom prípade okrem predmetného peňažného plnenia plynúceho zo zdrojov v zahraničí bolo v príslušnom kalendárnom roku príjemcovi poskytnuté aj nepeňažné plnenie plynúce zo zdrojov na území SR, príjemca by správcovi dane odvedol daň z tohto nepeňažného plnenia vo výške vyčíslené v riadku 51 tlačiva oznámenia.