

7/DZPaU/2023/MP – 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 v znení dodatku č. 1 a dodatku č. 2

(aktualizácia metodického pokynu 1/DZPaU/2021/MP v nadväznosti na novelizáciu zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov od 01.01.2023)

Obsah

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Legislatívny rámec od 01. 01. 2020, 01. 01. 2021 a 01. 01.2023
2. oddiel Zdaňovanie plnení od držiteľa poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je zdravotníckym pracovníkom-nepodnikateľom, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP
 - 2.1 Príjmy fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou
 - 2.1.1 Peňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou, oznamovacie povinnosti platiteľa dane a držiteľa
 - 2.1.2 Nepeňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou, oznamovacie povinnosti platiteľa dane a držiteľa
 - 2.2 Zamedzenie dvojitého zdanenia
3. oddiel Zdaňovanie plnení od držiteľa poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP
 - 3.1 Plnenia poskytnuté právnickej osobe
 - 3.2 Plnenia, ktoré sú príjmami zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP
 - 3.3 Plnenia, ktoré sú príjmami fyzickej osoby z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP
 - 3.4 Príjmy fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP za výkon klinického skúšania, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou
 - 3.5 Oznamovacie povinnosti držiteľa, ktorý poskytol plnenia poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou

Záverečné ustanovenie

Úvodné ustanovenie

S účinnosťou od 01. 01. 2020 zákonom č. 301/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, sa v súvislosti s osobitným spôsobom zdaňovania peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľov zmenilo vymedzenie príjmov poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa, z ktorých sa vyberá daň zrážkou. Zmenený spôsob zdaňovania sa vzťahuje na peňažné a nepeňažné plnenia, ktoré sú poskytnuté poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa po 31. 12. 2019. V tejto súvislosti došlo aj k úprave oznamovacích povinností držiteľa voči správcovi dane a prijímateľovi uvedených plnení.

Národná rada Slovenskej republiky dňa 02.12.2020 schválila zákon č. 416/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. V súlade s prechodným ustanovením § 52zzi ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) pri plnení registračnej povinnosti a oznamovacej povinnosti fyzická osoba, právnická osoba a daňovník uvedení v ods. 6 až 16 citovaného ustanovenia, správca dane a finančné riaditeľstvo postupujú od 01. januára 2021 do 31. decembra 2022 podľa § 52zzi ods. 6 až 16 ZDP.

Nadväzne na uvedené sa v súvislosti so zdaňovaním príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa podľa ZDP v období od 01. januára 2021 do 31. decembra 2021:

- na platiteľa dane uvedeného v § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, čiže na príjemcu nepeňažného plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou 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, **nevzťahuje registračná a oznamovacia povinnosť**, ktorá je ustanovená v § 52zzi ods. 8 ZDP a nie v § 49a ods. 3 ZDP,
- na držiteľa **vzťahuje povinnosť** predložiť správcovi dane oznámenie o výške nepeňažného plnenia nad rozsah určený osobitným predpisom, ktorým je zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, a dátume jeho poskytnutia do konca mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom bolo toto nepeňažné plnenie poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti okrem nepeňažných plnení oznamovaných podľa § 43 ods. 17 ZDP, ktorá je ustanovená v § 52zzi ods. 11 ZDP a nie v § 49a ods. 6 ZDP,
- na držiteľa **vzťahuje povinnosť** oznámiť príjemcovi výšku zdaniteľného nepeňažného plnenia, okrem nepeňažných plnení oznamovaných podľa § 43 ods. 17 ZDP, a to v lehote do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol, ktorá je ustanovená v § 52zzi ods. 12 ZDP, a nie v § 49a ods. 7 ZDP.

Národná rada Slovenskej republiky dňa 06. 12. 2022 schválila zákon č. 496/2022 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Týmto zákonom sa v článku I s účinnosťou od 01. 01. 2023 a 01. 01. 2024 menia a dopĺňajú ustanovenia ZDP.

S účinnosťou od 01. 01. 2023 sa mení ustanovenie § 9 ods. 2 písm. y) ZDP, podľa ktorého je od dane oslobodené nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme hodnoty stravy poskytnutej poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí určenom výhradne na vzdelávací účel a nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme účasti poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na sústavnom vzdelávaní podľa osobitného predpisu. Za účasť na sústavnom vzdelávaní sa považuje aj hodnota ubytovania a dopravy poskytnutá v súvislosti s týmto vzdelávaním.

1. oddiel **Legislatívny rámec od 01. 01. 2020, 01. 01. 2021 a 01. 01. 2023**

V súvislosti s osobitným spôsobom zdaňovania peňažných plnení a nepeňažných plnení poskytovateľov zdravotnej starostlivosti od držiteľa je špecifická úprava uvedená najmä v týchto ustanoveniach ZDP:

§ 2 písm. y), § 2 písm. z), § 3 ods. 2 písm. a), § 8 ods. 1 písm. l), ods. 3 písm. c), ods. 13, § 9 ods. 2 písm. y), § 12 ods. 7 písm. b), § 16 ods. 1 písm. j), § 21 ods. 2 písm. l), § 43 ods. 3 písm. o), ods. 17, 18, 19, 20, 23, § 46, § 49a ods. 6 a 7, § 52zza ods. 8.

Zmeny a doplnenia v súvislosti so zdaňovaním uvedených plnení boli vykonané s účinnosťou od 01. 01. 2020 v týchto ustanoveniach ZDP:

§ 17 ods. 31, § 21 ods. 2 písm. l), § 43 ods. 3 písm. o), a ods. 17, 18, 20 a 21.

V súlade so znením **§ 52zza ods. 8** ZDP ustanovenia § 17 ods. 31, § 21 ods. 2 písm. l), § 43 ods. 3 písm. o) a ods. 17, 18, 20 a 21 ZDP **v znení účinnom do 31. 12. 2019 sa poslednýkrát uplatnia na plnenia poskytnuté a vyplatené najneskôr do 31. decembra 2019.**

Zmeny a doplnenia v súvislosti so zdaňovaním uvedených plnení boli vykonané s účinnosťou od 01. 01. 2021 v týchto ustanoveniach ZDP: **§ 52zzi ods. 8, 11 a 12.**

S účinnosťou od 01. 01. 2023 boli v súvislosti so zdaňovaním týchto plnení vykonané zmeny v **§ 9 ods. 2 písm. y) ZDP.**

S účinnosťou od 01. 01. 2020 sa zmenilo vymedzenie príjmov poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa vo forme **peňažných a nepeňažných plnení, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP (2. oddiel tohto pokynu).** Takýmto spôsobom sa zdaňujú už len príjmy fyzickej osoby podľa **§ 8 ods. 1 písm. l) ZDP**, ktoré sú poskytované v peňažnej alebo nepeňažnej forme poskytovateľovi

zdravotnej starostlivosti (zdravotníckemu pracovníkovi, ktorý nevykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ) od držiteľa **okrem** týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie podľa osobitného predpisu.

Ostatné peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa (**3. oddiel tohto pokynu**) sú súčasťou napr.:

- základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou (bod 3.1).
- čiastkového základu dane fyzickej osoby z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP, z ktorých platiteľ dane vyberá preddavok podľa § 35 ZDP (bod 3.2);
- čiastkového základu dane fyzickej osoby z príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP (bod 3.3);
- čiastkového základu dane fyzickej osoby z príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 2 ZDP, resp. čiastkového základu dane podľa § 6 ods. 4 ZDP (príklad č. 1);
- čiastkového základu dane fyzickej osoby z príjmov podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP zdravotníckeho pracovníka-nepodnikateľa pri vykonávaní klinického skúšania (bod 3.4).

Úpravou znenia § 21 ods. 2 písm. l) ZDP došlo k zúženiu rozsahu výdavkov, ktoré nie sú daňovými výdavkami. Ďalej došlo k úprave oznamovacích povinností držiteľa voči správcovi dane a prijímateľovi uvedených plnení. Zmenený spôsob zdaňovania sa vzťahuje na peňažné a nepeňažné plnenia, ktoré sú poskytnuté poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa po 31. 12. 2019.

Dôležité je upozorniť, že došlo k zmene spôsobu zdanenia uvedených plnení, ale nie k zmene rozsahu plnení, ktoré sú zdaniteľnými príjmami poskytovateľov zdravotnej starostlivosti prijatých od držiteľov.

▪ **Vymedzenie pojmu poskytovateľ zdravotnej starostlivosti na účely ZDP**

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)}

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.

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 poskytovanie lekárenskej starostlivosti podľa osobitného predpisu [§ 6 ods. 1 písm. c) a ods. 4 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“)],

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 lekárah, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, liečebný pedagóg, logopéd, psychológ a masér, pričom sa vyžaduje licencia na výkon samostatnej zdravotníckej praxe a môže byť poskytovaná v zdravotníckom zariadení, ktoré prevádzkuje iný poskytovateľ na základe povolenia alebo na inom mieste ako v zdravotníckom zariadení), alebo

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

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).

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, nutričný terapeut, dentálna hygienička, rádiologický technik, zdravotnícky záchranár, zubný technik, technik pre zdravotnícke pomôcky, optometrista, farmaceutický laborant, masér, očný optik, ortopedický technik, praktická sestra, zubný asistent a sanitár. Zdravotnícky pracovník je aj fyzická osoba, ktorá vykonáva povolanie logopéd, psychológ, liečebný pedagóg, fyzik a laboratórny diagnostik v zdravotníckom zariadení, na Úrade verejného zdravotníctva Slovenskej republiky alebo na regionálnom úrade verejného zdravotníctva 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 pojmu držiteľ na účely ZDP**

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 zdravotníckej pomôcky,**
- **výrobca a distribútor dietetickej potraviny**^{37ac)} alebo
- **tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od týchto osôb.**

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:

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

^{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

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.

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.

Ďalej napr. zoznamy výrobcov a veľkodistribútorov humánnych liekov sú zverejnené na webovom sídle ŠÚKL (Štátny ústav pre kontrolu liečiv).

▪ Peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa

V súlade so znením § 2 písm. h) ZDP **zdaniteľným príjmom** je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa ZDP ani medzinárodnej zmluvy.

Predmetom dane z príjmov fyzickej osoby podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP sú aj **peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vo forme darov.**

Takéto plnenia sú tiež predmetom dane z príjmov právnickej osoby podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP.

Príjmom oslobodeným od dane z príjmov fyzickej osoby 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.** Podľa tohto ustanovenia 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.

Príjmom oslobodeným od dane z príjmov fyzickej osoby 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 od 01. 01. 2023 považuje aj hodnota ubytovania a dopravy poskytnutá v súvislosti s týmto vzdelávaním. Aj pri účasti poskytovateľa zdravotnej starostlivosti na sústavnom vzdelávaní sa oslobodzuje nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme stravy v plnej výške bez ďalších obmedzujúcich podmienok.

Poznámka:

V súlade so znením § 9 ods. 2 písm. y) ZDP účinným do 31. 12. 2022 sa za účasť na sústavnom vzdelávaní nepovažovala hodnota ubytovania a dopravy poskytnutá v súvislosti s týmto vzdelávaním.

Na účely správneho zaradenia zdaniteľných príjmov od držiteľa k jednotlivým druhom príjmov uvedených v ZDP, ak boli poskytnuté **fyzickej osobe – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti**, je potrebné najskôr vyhodnotiť, na základe akého právneho vzťahu prijal takýto poskytovateľ zdravotnej starostlivosti peňažné alebo nepeňažné plnenia od držiteľa. Od určenia druhu príjmu fyzickej osoby sa odvíja spôsob zdanenia uvedených plnení a povinnosti platiteľa dane alebo daňovníka, t. j. povinnosť platiteľa dane zraziť preddavok na daň z príjmov zo závislej činnosti podľa § 35 ZDP, povinnosť platiteľa dane zraziť daň vyberanú zrážkou podľa § 43 ZDP alebo povinnosť daňovníka podať priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby v súlade so znením § 32 ZDP.

Príklad č. 1:

*Farmaceutická spoločnosť uzatvára so zdravotníckymi pracovníkmi zmluvy o diele na objednávku podľa zákona č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Autorský zákon“), na základe ktorých vypláca zdravotníckym pracovníkom odmenu **za vykonanie odbornej prednášky** na odborných podujatiach určených výlučne na vzdelávacie účely. Okrem toho farmaceutická spoločnosť poskytuje týmto zdravotníckym pracovníkom bezplatne ubytovanie, dopravu a stravu v súvislosti s prednáškovou činnosťou na uvedenom odbornom podujatí. Je farmaceutická spoločnosť povinná vybrať daň zrážkou z takýchto plnení?*

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

Ak držiteľ vyplatí zdaniteľné peňažné plnenie zdravotníckym pracovníkom na základe zmluvy o diele na objednávku podľa Autorského zákona, potom ide o príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti, a to **príjmy z vytvorenia diela podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP**, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa **§ 43 ods. 3 písm. h) ZDP**. Daň vybraná zrážkou sa nevyberie len vtedy, ak v súlade so znením **§ 43 ods. 14 ZDP** sa daňovník o tomto postupe vopred písomne dohodne s platiteľom dane, potom autor zdaňuje tieto príjmy osobne prostredníctvom daňového priznania. Takúto dohodu je povinný platiteľ dane oznámiť správcovi dane najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom bola uzavretá. Ak dohoda nebola uzatvorená, daňová povinnosť daňovníka, ak ide o uvedené príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, sa považuje za splnenú riadnym vykonaním zrážky dane.

Súčasťou vyplatenej odmeny sú aj ostatné peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom zdravotníckemu pracovníkovi v súvislosti s aktívnou účasťou zdravotníckeho pracovníka – prednáškovou činnosťou na odbornom podujatí. Súčasťou zdaniteľného príjmu podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP je teda aj hodnota bezplatne poskytnutej dopravy a ubytovania prednášajúcemu zdravotníckemu pracovníkovi okrem poskytnutej stravy, ktorá je oslobodená podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP.

V danom prípade ide síce o plnenia od držiteľa vyplatenej fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, zdravotníckym pracovníkom alebo zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, avšak nejde o príjem podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, ale ide o príjem podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou za podmienok uvedených v § 43 ods. 3 písm. h) ZDP.

Poznámka:

V súlade so znením § 43 ods. 3 písm. h) ZDP sa daň vyberá zrážkou z príjmov z vytvorenia diela a z podania umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP a z príjmov podľa § 6 ods. 4 ZDP, ak daňovník neuplatní postup podľa § 43 ods. 14 ZDP.

Ak plynú peňažné a nepeňažné plnenia od držiteľa **právnickej osoby – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti**, vrátane plnení za vykonávanie klinického skúšania, tieto sú súčasťou základu dane právnickej osoby.

2. oddiel Zdaňovanie plnení od držiteľa poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je zdravotníckym pracovníkom-nepodnikateľom, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP

2.1 Príjmy fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou

Ak nejde o príjmy fyzickej osoby podľa § 5 až 7 ZDP, príjmami fyzickej osoby podľa **§ 8 ods. 1 písm. l) ZDP** sú peňažné plnenia a nepeňažné plnenia, ktoré sú poskytnuté od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vrátane príjmov prijatých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti pri výkone klinického skúšania.

V súlade so znením **§ 8 ods. 13 ZDP** z peňažných a nepeňažných plnení podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP sa daň vyberá podľa § 43 ZDP, okrem príjmov z vykonávania klinického skúšania podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

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 [§ 8 ods. 1 písm. l) ZDP] okrem** týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie.^{37ab)}

V súlade s ustanovením **§ 43 ods. 20 ZDP** príjmami podľa **§ 8 ods. 1 písm. l) ZDP**, z ktorých sa daň vyberá zrážkou v súlade so znením **§ 43 ods. 3 písm. o) ZDP**, sú aj rovnaké príjmy plynúce **zo zdrojov v zahraničí**.

Príjmami fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP od držiteľa sú peňažné a nepeňažné príjmy takého poskytovateľa zdravotnej starostlivosti [podľa § 2 písm. z) ZDP], ktorý nevykonáva zdravotnícke povolania ako podnikateľ (nie je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti podľa § 4 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti), ale je zdravotníckym pracovníkom (§ 27 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch

zdravotnej starostlivosti), resp. zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (ďalej len „**poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ**“).

Ide teda o plnenia poskytnuté od držiteľa zdravotníckemu pracovníkovi, resp. zamestnancovi poskytovateľa zdravotnej starostlivosti v súvislosti s vykonávaním zdravotníckeho povolania, ak toto **zdravotnícke povolanie vykonáva ako nepodnikateľ a zároveň nejde o príjmy podľa § 5 až 7 ZDP** [nejde napr. o príjmy zo závislej činnosti, príjmy autora podľa § 6 ods. 2 písm. a) ZDP atď.].

Platiteľ dane vyberanej zrážkou je určený podľa toho, v akej forme bolo plnenie podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP poskytnuté od držiteľa poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, a podľa toho, či takejto fyzickej osobe tieto príjmy plynuli zo zdrojov na území SR alebo zo zdrojov v zahraničí:

- a) **plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP od držiteľa plynúce poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, zo zdrojov na území SR:**
 - ak bolo poskytnuté **peňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, platiteľom dane je **držiteľ**, ktorý pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP;
 - ak bolo poskytnuté **nepeňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, platiteľom dane je **zdravotnícky pracovník – príjemca nepeňažného plnenia**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP a § 43 ods. 18 ZDP;

- b) **plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP od držiteľa plynúce poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, 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 **nepeňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, je poskytnuté držiteľom, ktorým je zahraničná osoba, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň;
 - v ostatných prípadoch príjmov podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, plynúcich zo zdrojov v zahraničí, je platiteľom dane **zdravotnícky pracovník – príjemca**, ktorý postupuje podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP a § 43 ods. 18 ZDP, bez ohľadu na skutočnosť, či mu bolo poskytnuté **peňažné plnenie** alebo **nepeňažné 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 **zdravotnícky pracovník – príjemca nepeňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP **daň z tohto nepeňažného plnenia, plynúceho zo zdrojov na území SR a zo zdrojov v zahraničí, resp. peňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, 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“).

- **Splnenie daňovej povinnosti vykonaním zrážky dane**

V súlade so znením **§ 43 ods. 6 ZDP**, ak ide o peňažné a nepeňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, 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].

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

Daň vyberaná zrážkou podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP **sa neplatí**, ak nepeňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, **v úhrnej sume od všetkých držiteľov**

za príslušný kalendárny rok nepresiahne 40 eur. V takomto prípade nepodáva fyzická osoba oznámenie platiteľa dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

▪ Registračná a oznamovacia povinnosť platiteľa dane, príjemcu nepeňažného plnenia

Na platiteľa dane uvedeného v § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, čiže na príjemcu nepeňažného plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou 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.

Poznámka:

V období od 01. 01. 2021 do 31. 12. 2022 sa na tohto platiteľa nevzťahovala registračná povinnosť ustanovená v § 52zzi ods. 8 ZDP.

2.1.1 Peňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou, oznamovacie povinnosti platiteľa dane a držiteľa

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je **zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ**, bolo poskytnuté **peňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, 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 **odviesť** 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, ktorým je **zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ**, bolo poskytnuté **peňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, plynúce **zo zdrojov v zahraničí**, platiteľom dane je **zdravotnícky pracovník – príjemca týchto plnení**, ktorý v súlade so znením § 43 ods. 20 ZDP pri zrazení dane postupuje podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP a § 18 ZDP. Z uvedených ustanovení vyplýva, že:

- platiteľom dane je **zdravotnícky pracovník – príjemca peňažného plnenia**; tento platiteľ dane je povinný v súlade so znením § 43 ods. 17 písm. a) ZDP **odviesť** 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 **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** (§ 43 ods. 18 ZDP).

▪ Oznamovacia povinnosť platiteľa dane

Ak platiteľom dane **z peňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, plynúceho **zo zdrojov na území SR**, 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 tlačíve, ktorého vzor určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle.

Ak platiteľom dane **z peňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, plynúceho **zo zdrojov v zahraničí**, je **zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, t. j. príjemca peňažného plnenia**, v rovnakej lehote, ktorá je ustanovená na odvedenie dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) 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 (bod 2.2 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 písm. a) ZDP nemá pridelené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný podľa § 43 ods. 18 ZDP **oznámiť** správcovi dane **začatie poberania** týchto peňažných plnení zo zdrojov v zahraničí **do pätnástich dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom peňažné plnenie prijal** (§ 43 ods. 20 ZDP).

▪ Oznamovacia povinnosť držiteľa

Držiteľ, ktorým je zahraničná osoba, ktorá má na území SR organizačnú zložku alebo stálu prevádzkareň, vystaví na účely zamedzenia dvojitého zdanenia (bod 2.2 tohto pokynu) prijímateľovi peňažného plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, 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.

Príklad č. 2:

*Farmaceutická spoločnosť uzatvára s lekármi zmluvy podľa Občianskeho zákonníka, na základe ktorých lekárom vypláca **odmenu za vykonanie konzultačnej činnosti a vypracovanie správy z odborného podujatia**. Je farmaceutická spoločnosť povinná vybrať daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP z takýchto peňažných plnení?*

Ak držiteľ vyplatí zdaniteľné peňažné plnenie za vykonanie konzultačnej činnosti a vypracovanie správy z odborného podujatia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (lekárovi), ktorý **vykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ** a dosahuje príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, uvedené príjmy sú súčasťou jeho príjmov z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, ktoré lekár zdaňuje osobne prostredníctvom daňového priznania.

Ak držiteľ vyplatí zdaniteľné peňažné plnenie za vykonanie konzultačnej činnosti a vypracovanie správy z odborného podujatia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (lekárovi), ktorý **nevykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ**, ale je napr. v pracovnoprávnom vzťahu voči poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, potom sú tieto príjmy príjmami podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých je držiteľ povinný v súlade so znením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP vybrať daň zrážkou.

Príklad č. 3:

*Distribútor liekov uhradí faktúru právnickej osobe (s.r.o.), ktorá nie je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, avšak spoločníkom v uvedenej s.r.o. je lekár, ktorý vykonáva zdravotnícke povolanie ako zamestnanec nemocnice. Predmetom činnosti tejto s.r.o. je **prenájom priestorov**. Je distribútor liekov pri úhrade vyššie uvedených faktúr povinný uplatniť zrážkovú daň z príjmov?*

Ak spoločník s.r.o. je zdravotníckym pracovníkom, ktorý vykonáva zdravotnícke povolanie ako zamestnanec nemocnice (nie ako podnikateľ) a predmetom fakturácie bude služba, ktorá súvisí s činnosťou tohto lekára, resp. aj keď nesúvisí s poskytovaním zdravotnej starostlivosti, ale plnenie je poskytnuté právnickej osobe preto, že spoločník vykonáva zdravotnícke povolanie, potom táto s.r.o. môže byť treťou osobou podľa § 2 písm. y) ZDP (držiteľ), cez ktorú bolo poskytnuté plnenie poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti. Takéto plnenie teda môže byť peňažným plnením podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Platiteľom dane je v takomto prípade s.r.o. v postavení držiteľa-tretej osoby. 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.

Priklad č. 4:

*Zubný lekár vykonáva zdravotnícke povolanie v ambulancii, ktorá je právnickou osobou-poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. Zubný lekár je jediným spoločníkom a konateľom v tejto spoločnosti. Tejto spoločnosti bola vyplatená **odmena od držiteľa za vykonaný prieskum trhu**, ktorý vykonával zubný lekár. Podlieha táto odmena zdaneniu daňou vyberanou zrážkou? Ak áno, kto je platiteľom dane?*

Dohodnutá vyčíslená odmena za vykonanie prieskumu trhu je určená zdravotníckemu pracovníkovi (zubnému lekárovi), ktorý osobne prieskum trhu vykonal. Právnická osoba vo svojom účtovníctve verne a pravdivo zobrazí uvedenú skutočnosť (záväzok voči spoločníkovi alebo konateľovi za výkon práce pre spoločnosť). V uvedenom prípade je táto právnická osoba v postavení držiteľa podľa § 2 písm. y) ZDP, t. j. tretej osoby, cez ktorú bolo poskytnuté plnenie zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa. Ak spoločnosť vyplatí odmenu za vykonanie prieskumu zdravotníckemu pracovníkovi (napr. spoločníkovi, konateľovi alebo spoločníkovi, ktorí je súčasne konateľom), ktoré bolo hradené z prostriedkov držiteľa, potom z takéhoto peňažného príjmu podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP daň vyberie zrážkou v súlade so znením § 43 ods. 3 písm. o) ZDP platiteľ dane (poskytovateľ zdravotnej starostlivosti – s.r.o.), ktorý postupuje podľa § 43 ods. 10 až 12 ZDP pri úhrade svojho záväzku voči zdravotníckemu pracovníkovi, t. j. vtedy, ak odmenu vyplatí, poukáže zdravotníckemu pracovníkovi alebo ju pripíše v jeho prospech. Ak zdravotnícky pracovník v danom prípade súhlasí s použitím svojej odmeny na chod právnickej osoby, dôjde k pripísaniu odmeny alebo jej časti v jeho prospech (zánik, resp. zníženie záväzku) a zrážkovú daň je potrebné vykonať rovnako ako keby tieto peňažné prostriedky boli vyplatené priamo zdravotníckemu pracovníkovi, ktorý by ich inak použil na svoje osobné účely. Nevyplatením týchto prostriedkov, ich použitím v spoločnosti, resp. ich vyplatením cez podiely na zisku by mohlo prísť k obchádzaniu osobitného spôsobu zdaňovania peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti cez tretiu osobu.

Aj v uvedenom prípade a v obdobných prípadoch je potrebné vychádzať z detailného preskúmania každého jednotlivého obchodného vzťahu a individuálne posúdiť skutočný obsah vzájomných vzťahov držiteľov a poskytovateľov zdravotnej starostlivosti vo väzbe na presné posúdenie povinností jednotlivého držiteľa a poskytovateľa zdravotnej starostlivosti.

2.1.2 Nepeňažné plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou, oznamovacie povinnosti platiteľa dane a držiteľa

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, bolo poskytnuté **nepeňažné plnenie** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, **zo zdrojov na území SR**, v súlade so znením **§ 43 ods. 17 písm. a) ZDP platiteľom dane z nepeňažných plnení je zdravotnícky pracovník – príjemca nepeňažného plnenia.**

Tento platiteľ dane je povinný **daň odvieŕť** 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** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, postupuje rovnako, ako v prípade príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR.

▪ Oznamovacie povinnosti platiteľa dane

Podľa úpravy uvedenej v **§ 43 ods. 17 písm. a) ZDP zdravotnícky pracovník – príjemca nepeňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, ktorý je platiteľom dane vyberanej zrážkou z týchto plnení podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, je povinný na tlačive, 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 toto tlačivo obsahuje údaje o:

- výške nepeňažného plnenia od jednotlivých držiteľov a o zrazenej a odvedenej dani vyberanej zrážkou,
- 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 mu bolo pridelené.

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 (bod 2.2 tohto pokynu).

Ak fyzická osoba – platiteľ dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP nemá pridelené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný podľa § 43 ods. 18 ZDP **oznámiť správcovi dane začatie poberania** nepeňažných plnení podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorých sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, **do pätnástich dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom takéto nepeňažné plnenie prijal**. Vzor oznámenia podľa § 43 ods. 18 ZDP určuje Finančné riaditeľstvo SR a uverejňuje ho na svojom webovom sídle, pričom toto tlačivo obsahuje aj **meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu a rodné číslo fyzickej osoby alebo dátum narodenia, ak ide o zahraničnú fyzickú osobu**.

Takýto platiteľ dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, ktorému do lehoty na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane správcu dane neoznámil číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný **odviesť daň správcovi dane** v lehote **do ôsmich dní od doručenia tohto oznámenia**, ak mu toto oznámenie bolo doručené po lehote na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane. **V rovnakej lehote** je tento platiteľ dane povinný **predložiť správcovi dane** aj **oznámenie o zrazení a odvedení dane** podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

Poznámka:

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

- **Oznamovacie povinnosti držiteľa**

Podľa § 43 ods. 19 ZDP **držiteľ** je povinný **oznámiť fyzickej osobe – príjemcovi nepeňažného plnenia** podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, **výšku poskytnutého nepeňažného plnenia**, v lehote **do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol**.

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

Držiteľ, ktorý **poskytol poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorým je zdravotnícky pracovník-nepodnikateľ, nepeňažné plnenie podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP**, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, 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, a tiež údaje o fyzickej osobe, ktorej bolo poskytnuté**, a to 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 **do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom bolo nepeňažné plnenie poskytnuté**.

Ak uvedené nepeňažné plnenie poskytol držiteľ **prostredníctvom iného držiteľa, ktorý je treťou osobou**, ktorá sprostredkuje poskytnutie tohto plnenia, výšku nepeňažného plnenia prijímateľovi tohto plnenia podľa § 43 ods. 19 ZDP 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.

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.

Poznámka:

Oznamovacie povinnosti držiteľa, ktorý poskytol plnenia fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je právnickou osobou, t. j. plnenia, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou, sú uvedené v § 49a ods. 6 a 7 ZDP (ďalej uvedené v bode 3.5 tohto metodického pokynu).

Príklad č. 5:

*Distribútor liekov **daroval počítač** fyzickej osobe – zdravotníckemu pracovníkovi, ktorý je zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (nie je podnikateľom). Ako zdaní uvedený zdravotnícky pracovník tento príjem?*

Predmetom dane z príjmov fyzickej osoby podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP sú aj peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti vo forme darov. V uvedenom prípade ide o dar poskytnutý držiteľom fyzickej osobe, ktorá nevykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ, ale vykonáva zdravotnícke povolanie ako zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, preto ide o nepeňažný príjem fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Zdravotnícky pracovník pri vyberaní zrážky postupuje spôsobom a v lehote uvedenej v § 43 ods. 17 písm. a) ZDP. Držiteľ je povinný oznámiť výšku nepeňažného plnenia tomuto zdravotníckemu pracovníkovi spôsobom a v lehote uvedenej v § 43 ods. 19 ZDP a správcovi dane spôsobom a v lehote uvedenej v § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Príklad č. 6:

*Farmaceutická spoločnosť poskytla v januári 2022 finančné prostriedky spoločnosti AZ na zorganizovanie **odborného podujatia určeného pre lekárov na vzdelávací účel**. Spoločnosť AZ poskytla bezplatne účastníkom tohto podujatia **stravu, ubytovanie a dopravu**. Kto zašle lekárom potvrdenia o výške takto poskytnutého nepeňažného plnenia a ako sa zdania tieto nepeňažné plnenia?*

Spoločnosť AZ, ktorá zorganizovala odborné podujatie určené na vzdelávací účel v postavení tretej osoby [držiteľ podľa § 2 písm. y) ZDP], vyčíslila výšku nepeňažného plnenia poskytnutého jednotlivým lekárom, pričom vychádza z reálnych nákladov jednotlivých účastníkov na ubytovanie, dopravu, resp. aj ďalších bezodplatne poskytnutých plnení, okrem hodnoty stravy poskytnutej na takomto podujatí, ktorá je oslobodeným príjmom podľa § 9 ods. 2 písm. y) ZDP.

Držiteľ, konečný poskytovateľ tohto nepeňažného plnenia (spoločnosť AZ), čiže osoba, prostredníctvom ktorej poskytla tieto plnenia lekárom farmaceutická spoločnosť, oznámi lekárom – poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, ktorí **nie sú zdravotníckymi pracovníkmi-podnikateľmi**, sumu poskytnutého nepeňažného plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol (do 31. 01. 2023) a správcovi dane predloží v tej istej lehote údaje o príjmateľovi a o sume poskytnutého nepeňažného plnenia, v oznámení držiteľa podľa § 43 ods. 17 písm. b) ZDP. Uvedený postup platí vtedy, ak sa držiteľia nedohodnú inak, ale za podmienok uvedených v § 43 ods. 19 ZDP. Títo lekári uvedú poskytnuté nepeňažné plnenia v oznámeniach platiteľa dane podľa § 43 ods. 17 písm. a) ZDP, ktoré predložia správcovi dane v lehote do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí kalendárneho roka (do 31. 03. 2023), v tej istej lehote sú povinní aj odvieť daň vyberanú zrážkou správcovi dane.

Držiteľ, konečný poskytovateľ tohto nepeňažného plnenia (spoločnosť AZ), čiže osoba, prostredníctvom ktorej poskytla tieto plnenia lekárom farmaceutická spoločnosť, oznámi v súlade so znením § 49a ods. 7 ZDP lekárom – poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, ktorí sú **právnickými osobami alebo fyzickými osobami-podnikateľmi**, výšku zdaniteľného nepeňažného plnenia, a to v lehote tiež do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom nepeňažné plnenie poskytol. Uvedené platí, ak sa držiteľia písomne nedohodnú inak; to neplatí, ak je týmto držiteľom, ktorý je treťou osobou, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od držiteľa, zahraničná osoba. Pre držiteľa je ustanovená aj oznamovacia povinnosť podľa § 49a ods. 6 ZDP, ak poskytol týmto osobám plnenia nad rámec plnení oznamovaných podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch (ďalej uvedené v bode 3.5 tohto metodického pokynu).

Príklad č. 7:

*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 odviest 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?*

Ak farmaceutická spoločnosť poskytne bezplatné ubytovanie na kongrese lekárovi, ktorý okrem výkonu závislej činnosti v pozícii vysokoškolského učiteľa dosahuje aj príjem zo závislej činnosti za výkon zdravotníckeho povolania lekára, ktoré vykonáva ako zamestnanec poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, potom takémuto lekárovi vzniká povinnosť z tohto nepeňažného plnenia podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP odviest 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. Odvod dane vyberanej zrážkou a oznamovací povinnosť voči správcovi dane vykoná spôsobom a v lehotách určených v § 43 ods. 17 písm. a) ZDP.

2.2 Zamedzenie dvojitého zdanenia

Podľa § 43 ods. 20 ZDP ak daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynie príjem podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, z ktorého sa vyberá daň zrážkou podľa § 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.

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.

Pri uplatnení metód na zamedzení 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.

3. oddiel Zdaňovanie plnení od držiteľa poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP

3.1 Plnenia poskytnuté právnickej osobe

Ak plynú peňažné a nepeňažné plnenia od držiteľa **právnickej osobe – poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti**, vrátane plnení za vykonávanie klinického skúšania, tieto nepodliehajú dani vyberanej zrážkou, ale sa zdaňujú ako súčasť základu dane poskytovateľa zdravotnej starostlivosti prostredníctvom daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby.

Povinnosť podať daňové priznanie upravuje § 41 ZDP.

Pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza podľa § 17 ods. 1 ZDP

- a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,
- b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia,

c) u daňovníka, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo, z tohto výsledku hospodárenia, upraveného ustanoveným spôsobom, alebo z výsledku hospodárenia, ktorý by vyčíslil, ak by účtoval v sústave podvojného účtovníctva,

d) u daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou [§ 2 písm. e) ZDP], ktorý nemá povinnosť viesť účtovníctvo a nerozhodne sa postupovať podľa písmena a) alebo písmena b), z rozdielu medzi príjmami a výdavkami, ak ZDP neustanovuje inak.

Výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami sa pri zisťovaní základu dane upraví podľa § 17 až 29 ZDP.

Ak plynú peňažné a nepeňažné plnenia od držiteľa **právnickej osoby, ktorá nie je založená alebo zriadená na podnikanie**, vrátane plnení za vykonávanie klinického skúšania, je potrebné rozlišovať, či poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vykonáva svoju činnosť ako:

- hlavnú (nepodnikateľskú) činnosť, 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 na príjmy nezahŕňané do základu dane nebudú podľa § 21 ods. 1 písm. j) ZDP súčasťou základu dane;
- podnikateľskú činnosť, 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 podnikateľskej činnosti pri splnení definície daňového výdavku podľa § 2 písm. i) ZDP.

V súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP nie sú daňovými výdavkami výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti vzťahujúce sa k peňažnému daru a nepeňažnému daru prijatému od držiteľa.

Podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP predmetom dane nie príjem získaný darovaním okrem darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa.

Uvedené sa vzťahuje na poskytovateľa zdravotnej starostlivosti právnickú osobu-podnikateľa ale aj na právnickú osobu, ktorá nie je založená alebo zriadená na podnikanie.

Ak právnická osoba – poskytovateľ zdravotnej starostlivosti získa peňažný alebo nepeňažný dar od držiteľa, tento príjem je predmetom dane podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP ale podľa § 21 ods. 2 písm. l) ZDP výdavky súvisiace s týmto darom budú nedaňové výdavky. Predmetom dane je nielen hodnota daru, ale aj iné súvisiace výdavky, ktoré vynaložil držiteľ. Ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti dostane do daru od držiteľa napr. zdravotnícke zariadenie, predmetom dane je hodnota zdravotníckeho zariadenia, bez možnosti zahrnutia odpisov do daňových výdavkov. Daňovým výdavkom sú však finančné prostriedky, ktoré vynaložil sám poskytovateľ zdravotnej starostlivosti ako napr. doprava, dokúpenie náhradných dielov, oprava zariadenia a pod.

Príklad č. 8:

Farmaceutická spoločnosť darovala fakultnej nemocnici, ktorá je štátnou príspevkovou organizáciou, infúzne filtre prostredníctvom ktorých sa pacientom podáva určitý liek. Jednotková cena daru je 11,48 eur. Reálny počet infúzných filtrov, ktoré budú dodané fakultnej nemocnici sa vyhodnotí pravidelne k 31.12. príslušného roka. Ako ovplyvní tento dar daňové povinnosti fakultnej nemocnice?

Pre fakultnú nemocnicu je príjem infúzných filtrov podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP predmetom dane, k tomuto príjmu si nemôže podľa § 21 ods. 2 písm. l) ZDP uplatniť daňový výdavok súvisiaci s týmto darom, ktorý vynaložila farmaceutická spoločnosť. Nakoľko ide o hlavnú činnosť tejto príspevkovej organizácie, príjem bude od dane oslobodený podľa § 13 ods. 1 písm. a) ZDP a výdavky vynaložené na tento príjem nebudú podľa § 21 ods. 1 písm. j) ZDP súčasťou základu dane.

Príklad č. 9:

Farmaceutická spoločnosť darovala detskému kardiocentru, ktoré je akciovou spoločnosťou, zariadenie na vybavenie centrálného príjmu v celkovej sume 30 000 eur. Dopravu zariadenia a montáž si hradilo detské kardiocentrum z vlastných finančných prostriedkov. Ako ovplyvní tento dar daňové povinnosti detského kardiocentra?

Pre detské kardiocentrum je príjem zariadenia na vybavenie centrálného príjmu predmetom dane podľa § 12 ods. 7 písm. b) ZDP. Ako daňový výdavok si nemôže uplatniť odpisy tohto zariadenia podľa § 21 ods. 2 písm. l) ZDP. Daňovým výdavkom ale budú výdavky na dopravu a montáž zariadenia, nakoľko si ich hradila z vlastných prostriedkov.

3.2 Plnenia, ktoré sú príjmami zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP

Peňažné a nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa sú príjmami zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP, ak boli poskytnuté na základe pracovnoprávneho alebo obdobného vzťahu uzatvoreného:

- medzi držiteľom a zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, ktorý vykonáva zdravotnícke povolanie v pracovnoprávnom vzťahu alebo v obdobnom pracovnom vzťahu, [§ 3 ods. 4 písm. a) zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti], alebo
- medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, resp. zdravotníckym pracovníkom, ktorí sú fyzickými osobami-podnikateľmi (§ 4 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti), alebo
- medzi držiteľom a skúšajúcim lekárom na vykonávanie klinického skúšania podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

Z uvedených plnení je platiteľ dane (držiteľ) povinný vybrať preddavok na daň z príjmov zo závislej činnosti spôsobom ustanoveným v § 35 ZDP.

Príklad č. 10:

*Farmaceutická spoločnosť uzatvára s lekármi dohody o vykonaní práce alebo dohody o pracovnej činnosti, na základe ktorých vypláca **odmeny za odborné konzultácie** lekárom, ktorí sú zamestnancami nemocnice a nie sú poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti-podnikateľmi. Je farmaceutická spoločnosť z takýchto peňažných plnení povinná vybrať daň zrážkou?*

Ak držiteľ vyplatí zdaniteľné peňažné plnenie za vykonanie odbornej konzultácie lekárovi, ktorý je zamestnancom poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, na základe dohody o vykonaní práce alebo na základe dohody o pracovnej činnosti uzatvorenej s takýmto lekárom, potom príjmy vyplatené lekárovi sú príjmami zo závislej činnosti podľa § 5 ZDP, z ktorých platiteľ dane (držiteľ) je povinný zraziť preddavok na daň z príjmov zo závislej činnosti podľa § 35 ZDP.

3.3 Plnenia, ktoré sú príjmami fyzickej osoby z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP

Ak poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý vykonáva zdravotnícke povolanie ako fyzická osoba-podnikateľ (§ 4 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti), plynú príjmy od držiteľa v súvislosti s výkonom zdravotníckeho povolania vrátane príjmov za vykonávanie klinického skúšania (skúšajúcemu lekárovi), tieto príjmy sú súčasťou príjmov fyzickej osoby z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, dosiahnutých na základe výkonu podnikateľskej činnosti podľa zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti.

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) sa použijú ustanovenia § 17 až 29 ZDP.

Takéto príjmy je možné znížiť o výdavky preukázateľne vynaložené v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov z podnikania, resp. s vykonávaním klinického skúšania, ak sú splnené podmienky uvedené v ustanovení § 2 písm. i) ZDP a v ďalších ustanoveniach ZDP.

Podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p) ZDP si daňovník nemôže uplatniť výdavky na stravu, ktorá bola poskytnutá ako nepeňažné plnenie držiteľom [§ 9 ods. 2 písm. y) ZDP] poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti.

V súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP daňovými výdavkami nie sú výdavky poskytovateľa zdravotnej starostlivosti vzťahujúce sa k peňažnému daru a nepeňažnému daru prijatému od držiteľa.

Uvedená fyzická osoba je povinná osobne vyrovnať svoju daňovú povinnosť z príjmov z podnikania, pričom povinnosť podať daňové priznanie z úhmu všetkých zdaniteľných príjmov fyzickej osoby za príslušné zdaňovacie obdobie je uvedená v § 32 ZDP.

Príklad č. 11:

*Držiteľ uzatvára s poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti, ktorí vykonávajú zdravotnícke povolanie ako fyzické osoby-podnikatelia, dohody podľa Obchodného zákonníka alebo podľa Občianskeho zákonníka, na základe ktorých im vypláca **odmenu za konzultačnú činnosť a prieskum trhu**. Je držiteľ povinný z takýchto peňažných plnení vybrať daň zrážkou?*

Ak držiteľ vyplatí zdaniteľné peňažné plnenie fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom, za vykonanie konzultačnej činnosti alebo prieskumu trhu na základe dohody uzatvorenej podľa Obchodného zákonníka alebo podľa Občianskeho zákonníka, takéto príjmy sú príjmami z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP.

Príklad č. 12:

*Lekár vykonáva zdravotnícke povolanie vo svojej ambulancii špecializovanej lekárskej starostlivosti. Ambulanciu má umiestnenú vo vlastnej nehnuteľnosti, v ktorej prenajíma priestory aj distribútorovi diietických potravín. Nehnuteľnosť má zaradenú v obchodnom majetku. Ako zdaní príjem z **prenájmu nehnuteľnosti**?*

Príjem vyplatенý držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý vykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ, za prenájom časti nehnuteľnosti, ktorú má tento poskytovateľ zdravotnej starostlivosti (lekár) zaradenú v obchodnom majetku a ktorú používa na výkon svojej podnikateľskej činnosti, je príjmom z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP, lebo v súlade so znením § 6 ods. 5 písm. a) ZDP ide o príjem z nakladania s obchodným majetkom daňovníka. Výdavky si uplatní poskytovateľ zdravotnej starostlivosti v súlade so znením ZDP.

Príklad č. 13:

*Lekár, ktorý vykonáva samostatnú zdravotnícku prax na základe licencie v ambulancii iného poskytovateľa zdravotnej starostlivosti (v poliklinike), prenajíma ako občan svoju vlastnú nehnuteľnosť farmaceutickej spoločnosti. Nehnuteľnosť má zaradenú v obchodnom majetku. Ako zdaní príjem z **prenájmu nehnuteľnosti**?*

Príjem vyplatенý držiteľom uvedenému lekárovi za prenájom nehnuteľnosti sa zaradí medzi príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP.

Príklad č. 14:

*Výrobca zdravotníckych pomôcok **daroval zdravotnícke zariadenie** fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom. Ako zdaní poskytovateľ zdravotnej starostlivosti tento príjem?*

Ide o dar poskytnutý držiteľom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti fyzickej osoby, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom, preto takýto dar je podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP predmetom dane z príjmov fyzickej osoby a nepeňažný príjem v hodnote darovaného zariadenia zaradí takýto poskytovateľ zdravotnej starostlivosti medzi príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP. V súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP si nemôže obdarovaný poskytovateľ zdravotnej starostlivosti uplatniť daňové výdavky vzťahujúce sa k prijatému nepeňažnému daru od držiteľa. V uvedenom prípade by si poskytovateľ zdravotnej starostlivosti nemohol uplatniť do daňových výdavkov odpisy uvedeného hmotného majetku. Ak by poskytovateľ zdravotnej starostlivosti preukázateľne vynaložil ďalšie výdavky v súvislosti s darovaným zdravotníckym zariadením, napr. výdavky na opravu tohto zariadenia v súvislosti s jeho používaním, takéto výdavky by boli daňovými výdavkami pri splnení podmienok uvedených v § 2 písm. i) ZDP.

Príklad č. 15:

*Držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov **poskytol peňažný dar** fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom. Ako zdaní poskytovateľ zdravotnej starostlivosti tento príjem?*

Ide o dar poskytnutý držiteľom fyzickej osobe, ktorá je poskytovateľom zdravotnej starostlivosti-podnikateľom, v súvislosti s výkonom jej podnikateľskej činnosti, preto takýto dar je podľa § 3 ods. 2 písm. a) ZDP predmetom dane z príjmov fyzickej osoby a peňažný dar zaradí takýto poskytovateľ zdravotnej starostlivosti medzi príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 písm. c) ZDP. Poskytovateľ zdravotnej starostlivosti je povinný sledovať a evidovať, na čo použije poskytnutý peňažný dar, a to vo vzťahu k nemožnosti uplatnenia daňových výdavkov.

V súlade so znením § 21 ods. 2 písm. l) ZDP si nemôže obdarovaný poskytovateľ zdravotnej starostlivosti uplatniť daňové výdavky súvisiace napr. s obstaraním obchodného majetku alebo služieb z takto poskytnutého peňažného daru, okrem výdavkov vynaložených napr. na montáž, opravu obstaraného obchodného majetku pri splnení podmienok uvedených v § 2 písm. i) ZDP.

Príklad č. 16:

Podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch lekár-podnikateľ prijme od držiteľa vzorky liekov. Považujú sa takto poskytnuté vzorky za nepeňažný príjem lekára, na ktorý sa má aplikovať zrážková daň?

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“. Ak držiteľ na základe rozhodnutia a písomnej žiadosti osoby oprávnenej predpisovať lieky poskytne vzorky liekov poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, ktorý je fyzickou osobou-podnikateľom, pôjde o poskytnutie nepeňažného plnenia, ktoré je súčasťou čiastkového základu dane z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP. Nakoľko lekár-podnikateľ prijal tieto vzorky bezplatne, nevynaložil preukázateľné výdavky na dosiahnutie uvedeného nepeňažného príjmu, preto nie sú splnené podmienky na uplatnenie daňového výdavku podľa § 2 písm. i) ZDP vo väzbe na nadobudnutie týchto vzoriek liekov. Daňovými výdavkami by mohli byť preukázateľne výdavky vynaložené týmto lekárom-podnikateľom súvisiace s ďalšími procesmi s týmito vzorkami, napr. v súvislosti s uskladnením a pod.

3.4 Príjmy fyzickej osoby podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP za výkon klinického skúšania, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou

Ak príjmy plynú od držiteľa za vykonávanie klinického skúšania **fyzickej osobe** – skúšajúcemu lekárovi, ktorý nevykonáva zdravotnícke povolanie ako podnikateľ, ale je napr. 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.

Podľa § 8 ods. 13 ZDP dani vyberanej zrážkou nepodliehajú plnenia poskytnuté poskytovateľom zdravotnej starostlivosti od držiteľa za vykonanie klinického skúšania podľa osobitného predpisu (zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch).

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 poistenie 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.

Poznámka:

Ak držiteľ, ktorý je zadávateľom klinického skúšania (farmaceutická spoločnosť), poskytne skúšajúcemu lekárovi v rámci klinického skúšania, ktoré povolil ŠÚKL podľa § 34 a § 35 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch, skúšaný produkt (liek, liečivo, látku), 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 neplynie zdaniteľné nepeňažné plnenie.

3.5 Oznamovacie povinnosti držiteľa, ktorý poskytol plnenia poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou

V súlade so znením § 49a ods. 6 ZDP je držiteľ povinný predložiť **správcomi dane oznámenie o výške nepeňažného plnenia a dátume poskytnutia** tohto plnenia poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti **nad rozsah určený osobitným predpisom** (zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch) **do konca mesiaca po uplynutí kalendárneho roka**, v ktorom bolo toto nepeňažné plnenie poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti **okrem nepeňažných plnení oznamovaných podľa § 43 ods. 17 ZDP**, pričom ak ho poskytol

- a) **fyzickej osobe**, tlačivo obsahuje aj 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,
- b) **právnickej osobe**, tlačivo obsahuje aj jej obchodné meno alebo názov, adresu sídla a jej daňové identifikačné číslo.

Oznamovacia povinnosť držiteľa podľa ustanovenia § 49a ods. 6 ZDP sa týka tých plnení poskytnutých držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej alebo fyzickej osobe), ktorému držiteľ poskytol nepeňažné plnenia, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, t. j. tých zdaniteľných nepeňažných plnení poskytnutých držiteľom, ktoré si poskytovateľ zdravotnej starostlivosti zdaňuje osobne. Táto oznamovacia povinnosť sa však týka len plnení nad rozsah tých plnení, ktoré držiteľ oznamuje NCZI v súlade s povinnosťou určenou v zákone č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

Podľa § 49a ods. 7 ZDP výšku zdaniteľného nepeňažného plnenia, okrem nepeňažných plnení oznamovaných podľa § 43 ods. 17 ZDP, je **držiteľ povinný oznámiť príjemcovi** 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 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.

Oznamovacia povinnosť držiteľa podľa ustanovenia § 49a ods. 7 ZDP sa týka tých plnení poskytnutých držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti (právnickej alebo fyzickej osobe), ktorému držiteľ poskytol nepeňažné plnenia, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP, t. j. tých zdaniteľných nepeňažných plnení poskytnutých držiteľom, ktoré si poskytovateľ zdravotnej starostlivosti zdaňuje osobne.

Poznámka:

Podľa § 52zzi odd. 5 ZDP pri plnení registračnej povinnosti a oznamovacej povinnosti fyzická osoba, právnická osoba a daňovník uvedení v odsekoch 6 až 16 citovaného ustanovenia, správca dane a finančné riaditeľstvo postupujú od 1. januára 2021 do 31. decembra 2022 podľa odsekov 6 až 16 citovaného ustanovenia.

Podľa § 52zzk ods. 3 ZDP ustanovenie § 49a ods. 1 až 8 ZDP v znení účinnom od 1. januára 2022 sa prvýkrát uplatní v zdaňovacom období, ktoré sa začína najsôr 1. januára 2023.

V súlade s uvedeným postupoval držiteľ pri plnení oznamovacích povinností, ktoré sa týkajú plnení poskytnutých poskytovateľom zdravotnej starostlivosti, z ktorých sa nevyberá daň zrážkou:

- v roku 2021 za rok 2020 a v roku 2022 za rok 2021 podľa § 52zzi ods. 11 a 12 ZDP a
- prvýkrát v roku 2023 za rok 2022 podľa § 49a ods. 6 a 7 ZDP.

Príklad č. 17:

Ktorí držiteľia sú povinní oznamovať výšku nepeňažných plnení poskytnutých poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti nad rozsah určený zákonom č. 362/2011 Z. z. o liekoch?

Držiteľia určení podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch, napr. držiteľia povolenia na výrobu liekov, držiteľia povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľia registrácie humánneho lieku, farmaceutické spoločnosti oznamujú správcovi dane podľa § 49a ods. 6 ZDP **len tie zdaniteľné nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti** (fyzickej osobe-podnikateľovi alebo právnickej osobe), **ktoré nemali povinnosť oznamovať NCZI** (údaje o peňažných a nepeňažných plneniach poskytnutých priamo alebo nepriamo zdravotníckemu pracovníkovi alebo poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch, napr. nepeňažné plnenia - vzorky liekov). Uvedené platí za predpokladu, že nešlo o nepeňažné plnenia poskytnuté fyzickej osobe, ktoré sú príjmami podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, ktoré sa zdaňujú daňou vyberanou zrážkou a ktoré oznamujú držiteľia správcovi dane v súlade so znením § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Držiteľia podľa ZDP, ktorí nemajú uvedené oznamovacie povinnosti voči NCZI sú **výrobca a distribútor zdravotníckej pomôcky a výrobca a distribútor dietetickej potravy**^{37ac)} alebo tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia od týchto osôb. Títo držiteľia v zmysle ZDP oznamujú správcovi dane v súlade so znením § 49a

^{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

ods. 6 ZDP všetky zdaniteľné nepeňažné plnenia poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti za predpokladu, že nešlo o nepeňažné plnenia poskytnuté fyzickej osobe, ktoré sú príjmami podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP, ktoré sa zdaňujú daňou vyberanou zrážkou a ktoré oznamujú títo držitelia správcovi dane v súlade so znením § 43 ods. 17 písm. b) ZDP.

Záverečné ustanovenie

Týmto metodickým pokynom sa zrušuje 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.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Február 2023*