

®

Slovenská komora daňových poradcov
Regionálna komora Bratislava
Trnavská cesta 74/A
821 02 Bratislava
Tel: 02/20 907 120
Fax: 02/20 907 121

Ing. Zdenka Kováčová
Ministerstvo financií SR
Sekcia daňová a colná
Odbor priamych daní
Štefanovičova 5 817 82
Bratislava

Vaša značka/zo dňa Naša značka

Vybavuje/linka
odoslania

Dátum a miesto

18.5.2016, Bratislava

Vec:

Doplnenie podnetov SKDP na riešenie Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

I. ZDAŇOVANIE PEŇAŽNÝCH A NEPEŇAŽNÝCH PLNENÍ MEDZI DRŽITEĽOM A POSKYTOVATEĽOM ZDRAVOTNEJ STAROSTLIVOSTI

V metodickom pokyne zo dňa 14.03.2016 k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov publikovanom na webovom sídle Finančnej správy Slovenskej republiky sú uvedené rôzne príklady a ich riešenia, resp. otázky a odpovede. Zámer zákonodarcu postihnúť peňažné a nepeňažné transakcie medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti je nám známy. Chceli by sme sa týmto ale upriamiť na dva druhy transakcií, ktoré buď v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) nemajú oporu alebo sú v nadväznosti na inú právnu úpravu z týchto transakcií vyňaté.

Vzhľadom na skutočnosť, že predmetný metodický pokyn sa vo všeobecnosti zameriava na transakcie medzi poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a držiteľom a o. i. uvádza aj postup v prípade **predaja tovaru**, zastávame názor že v prípade tovaru, ktorými sú **lieky** je potrebné vychádzať z osobitného predpisu, a to zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Na tento zákon sa odvoláva aj samotné ustanovenie ZDP upravujúce povinnosť vykonať zrážku dane z peňažných a nepeňažných transakcií medzi poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a držiteľom. Z uvedeného vyplýva, že pri predaji tovaru v transakcii medzi týmito dotknutými osobami, ktorým sú lieky, by sa **nemala uplatňovať zrážková daň**. Odôvodnenie uvádzame v texte nižšie.

Rovnako by sme tiež upriamili pozornosť na transakcie medzi poskytovateľom zdravotnej starostlivosti a držiteľom, ak poskytovateľ zdravotnej starostlivosti je osobou dosahujúcou príjmy podľa § 6 ods. 2 a § 6 ods. 4 ZDP. Podľa nášho názoru **ZDP jednoznačne neustanovuje povinnosť vykonať zrážku dane u tých osôb**,

ktoré upravujú základ dane z príjmov podľa § 17 ods. 1 písm. a) ZDP, pretože by to bolo nad rámec ustanovenia § 17 ods. 31 ZDP. Odôvodnenie uvádzame v texte nižšie.

I. Uplatnenie § 43 ods. 3 písm. o) ZDP pri príjmoch podľa § 6 ods. 2 a § 6 ods. 4 ZDP

Vymedzenie základných pojmov ako držiteľ a poskytovateľ zdravotnej starostlivosti je uvedené v § 2 ZDP. V § 2 písm. y) ZDP je uvedené, že držiteľom sa rozumie **držiteľ registrácie lieku, držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľ povolenia na výrobu liekov, farmaceutická spoločnosť, výrobca a distribútor zdravotníckej pomôcky, výrobca a distribútor dietetickej potraviny alebo tretia osoba, ktorá sprostredkuje poskytnutie plnenia** od týchto osôb. Podľa § 2 písm. z) ZDP sa poskytovateľom zdravotnej starostlivosti rozumie **poskytovateľ zdravotnej starostlivosti** (bližšie vymedzený zákonom 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 „ZoPZS“), jeho **zamestnanec** alebo **zdravotnícky pracovník** (taktiež bližšie vymedzený ZoPZS).

ZoPZS v § 4 uvádza, že **poskytovateľom zdravotnej starostlivosti** je

- a) **fyzická osoba-podnikateľ** alebo **právnická osoba**, ktorá **poskytuje zdravotnú starostlivosť** na základe
 - 1. **povolenia** (§ 11 ZoPZS) alebo **povolenia na zaobchádzanie s liekmi** a so **zdravotníckymi pomôckami** podľa osobitného predpisu, ktorým je § 3 ods. 1 zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoL“),
 - 2. **živnostenského oprávnenia** podľa osobitného predpisu (§ 3 ods. 1 ZoL) alebo
- a) **fyzická osoba-podnikateľ**, ktorá poskytuje **zdravotnú starostlivosť** na základe **licencie** na výkon **samostatnej zdravotníckej praxe** (§ 10 ZoPZS) alebo
- b) **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 (§ 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).

Zdravotníckym pracovníkom je v zmysle § 3 ods. 4 ZoPZS **osoba vykonávajúca zdravotné povolanie** (súbor pracovných činností vykonávaných zdravotníckym pracovníkom, ktoré sú vymedzené v § 3 ods. 1 citovaného zákona):

- a) v **pracovnoprávnom vzťahu** alebo v **obdobnom pracovnom vzťahu**,
- b) na základe **povolenia na prevádzkovanie zdravotníckeho zariadenia** (§ 11 ZoPZS) alebo povolenia vydaného podľa osobitného predpisu (zákon č. 140/1998 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach, o zmene zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 220/1996 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov),
- c) na základe licencie na výkon samostatnej zdravotníckej praxe (§10 ZoPZS),
- d) na základe licencie na výkon lekárskej posudkovej činnosti (§ 7a ZoPZS) alebo

e) na základe živnostenského oprávnenia podľa osobitného predpisu.⁹⁾

ZoPZS v § 3 ods. 2 ďalej uvádza, že **súčasťou zdravotníckeho povolania** môže byť aj **vedecká činnosť** a **pedagogická činnosť** podľa osobitných predpisov (napríklad zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov) a **riadenie** a **organizácia poskytovania zdravotnej starostlivosti**.

Z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých **poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti** ukladá § 17 ods. 31 ZDP povinnosť vybrať (zraziť) daň podľa § 43 ZDP len daňovníkovi:

- a) podľa § 2 písm. d) druhého bodu ZDP, ktorým je **právnická osoba**, so sídlom alebo miestom skutočného vedenia na území Slovenskej republiky a považuje sa za daňovníka s **neobmedzenou daňovou povinnosťou** a
- b) podľa § 2 písm. e) tretieho bodu ZDP, ktorým je **právnická osoba** považovaná za daňovníka s **obmedzenou daňovou povinnosťou** (nakoľko takýto príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou sa v zmysle § 16 ods. 1 písm. j) ZDP považuje za príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky).

V prípade, ak ide o vyššie uvedených daňovníkov, daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP o **peňažné plnenie** a **nepeňažné plnenie**, ktoré bolo **poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti**, jeho **zamestnancovi** alebo **zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa** okrem týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie, pričom predmetné ustanovenie sa odkazuje na celé znenie ZoL.

Z ustanovenia § 17 ods. 31 ZDP v nadväznosti na § 43 ods. 3 písm. o) ZDP alebo aj § 43 ods. 17 ZDP, v zmysle ktorého je platiteľom dane z nepeňažných plnení uvedených v odseku 3 písm. o) § 43 ZDP **príjemca nepeňažného plnenia**, nie je možné daň vybrať (zraziť) daňovníkovi podľa § 2 písm. d) prvého bodu ZDP, ktorým sa rozumie **fyzická osoba**, ktorá má na území Slovenskej republiky **trvalý pobyt** alebo sa tu **obvykle zdržiava**; *fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak na území Slovenskej republiky nemá trvalý pobyt, ale sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu.*

Odôvodnenie: **Fyzická osoba**, ktorá je daňovníkom s **neobmedzenou daňovou povinnosťou** podľa § 2 písm. d) prvého bodu ZDP, **dosahujúca príjmy podľa § 6 ZDP**, považovaná za **zdravotníckeho pracovníka** v zmysle § 2 písm. z) ZDP v nadväznosti na § 3 ods. 4 ZoPZS, ktorá **zistuje základ dane** podľa § 17 ods. 1 písm. a) ZDP, **nemôže postupovať podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP**, ani podľa § 43 ods. 17 ZDP, pretože by to bolo v **rozpore s ustanovením § 17 ods. 31 ZDP**. Ako bolo uvedené vyššie, z peňažných a nepeňažných plnení poskytnutých **poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti** ukladá § 17 ods. 31 ZDP povinnosť vybrať (zraziť) daň podľa § 43 ZDP len daňovníkovi podľa § 2 písm. d) druhého bodu ZDP (**právnická osoba**, so sídlom alebo miesto skutočného vedenia na území Slovenskej republiky, ktorá sa považuje za daňovníka s **neobmedzenou daňovou povinnosťou**) a podľa § 2 písm. e) tretieho bodu ZDP (**právnická osoba** považovaná za daňovníka s **obmedzenou daňovou povinnosťou**, nakoľko takýto druh príjmu sa považuje za príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky).

V metodickom pokyne k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov zo dňa 14.03.2016 (ďalej len „MP), ktoré bolo publikované na webovom sídle www.financnasprava.sk, prevádzkovanom Finančnou správou Slovenskej republiky je v príklade č. 3 uvedené nasledovné: „*Farmaceutická spoločnosť uzatvára s poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti, zmluvy o diele na objednávku podľa zákona č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon (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?"

V odpovedi k príkladu č. 3 sa v MP uvádza nasledovné: „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.** Platiťom 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.“

Podľa nášho názoru uvedená odpoveď **nie je správna**, nakoľko ak by išlo o autorský honorár vyplatený na základe **zmluvy o diele na objednávku podľa Autorského zákona**, ide o príjem zdaňovaný podľa § 6 ods. 2 alebo § 6 ods. 4 ZDP (za predpokladu, že lektorskú prednášku nie je možné považovať za príjem podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP). **Fyzická osoba** v pozícii poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, ktorá dosahuje o. i. aj príjmy podľa § 6 ods. 2 a / alebo § 6 ods. 4 ZDP zisťuje svoj základ dane z príjmov podľa § 17 ods. 1 písm. a) ZDP, pričom v tomto prípade sa na ňu **nevzťahuje povinnosť vybrať z peňažných a nepeňažných plnení (zrážkovú) daň v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP a § 43 ods. 17 ZDP**, nakoľko by to bolo **nad rámec ustanovenia § 17 ods. 31 ZDP**, a teda v **rozpore s platným znením ZDP**. Zároveň treba uviesť, že ak by išlo o príjem podľa § 6 ods. 4 ZDP, tento sa odkazuje priamo na ustanovenie § 43 ods. 14 ZDP.

Pre úplnosť dopĺňame, že príjmom podľa § 8 ods. 1 písm. l) ZDP sa rozumie **peňažné plnenie a nepeňažné plnenie**, ktoré bolo **poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa** za predpokladu, že v zmysle § 8 ods. 1 úvodnej vety ZDP **nejde o príjem podľa § 5 až 7 ZDP**.

Ďalej v prípade príjmov podľa § 5 ZDP nepovažujeme za dostatočné ustanovenie § 43 ods. 3 písm. o) ZDP na to, aby tento druh príjmu vyplatený držiteľom poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti nebol zdanený podľa § 35 ZDP, ale podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. Vyššie zmienené ustanovenie § 8 ods. 1 ZDP (úvodná veta) v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. l) ZDP môže viesť do omylu, že v prípade fyzickej osoby je možné postupovať podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP len v prípade ostatných príjmov. Navrhujeme preto do § 35 ZDP zahrnúť **analogické ustanovenie, aké je použité v prípade § 17 ods. 31 ZDP, alebo v § 5 ZDP uviesť odkaz na § 43 ods. 3 písm. o) ZDP** obdobne ako to je uvedené v prípade § 6 ods. 4 ZDP, ktorý sa odkazuje na § 43 ods. 14 ZDP.

II. Uplatnenie § 43 ods. 3 písm. o) ZDP pri predaji tovaru

§ 43 ods. 3 písm. o) ZDP uvádza, že daň sa vyberá zrážkou, ak ide o **peňažné plnenie a nepeňažné plnenie**, ktoré bolo **poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti**, jeho **zamestnancovi** alebo **zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa** okrem týchto plnení, ak sú vyplácané za klinické skúšanie, pričom

predmetné ustanovenie sa odkazuje prostredníctvom odkazu 37ab **na celé znenie ZoL**, nielen na niektoré z jeho ustanovení.

V § 2 ods. 45 ZoL účinného od 01.01.2016 sa za **peňažné** alebo **nepeňažné plnenie** na účely tohto zákona **nepovažujú plnenia** poskytované držiteľom povolenia na výrobu liekov, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti, držiteľom registrácie humánneho lieku alebo farmaceutickou spoločnosťou v rámci **bežného obchodného styku** (napríklad zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov), týkajúceho sa **predaja** alebo **kúpy liekov**. Ak sa **nepreukáže**, že podmienky poskytnutých plnení zodpovedajú **podmienkam obvyklým v bežnom obchodnom styku** a že sa týkajú predaja alebo kúpy liekov, **nepovažujú sa takéto plnenia za plnenia poskytnuté v rámci bežného obchodného styku**.

Na základe právneho stanoviska vypracovaného Advokátskou kanceláriou JUDr. Róberta Hrončeka, s. r. o. so sídlom Národná 10, 010 01 v Žiline (tvorí súčasť tohto podnetu, ďalej len „právne stanovisko“) sa.....*nemožno prikloniť k názoru, že odkaz „37ab“ použitý v ust. § 43 ods. 3 písm. o) zákona o dani z príjmov by sa mal vzťahovať len na pojem „klinické skúšanie“, nakoľko ak by bolo úmyslom zákonodarcu použiť odkaz na zákon o liekoch len pre tento konkrétny pojem, bol by odkaz umiestnený v súlade s Legislatívnymi pravidlami tvorby zákonov č. 19/1997 Z. z. priamo nad pojem „klinické skúšanie“. Taktiež v prípade, ak by sa odkaz „37ab“ mal použiť len za účelom výkladu pojmu „klinické skúšanie“ v poznámke pod čiarou k príslušnému odkazu by zákonodarca uviedol presné označenie ustanovenia zákona o liekoch, ktoré definuje a vykladá pojem „klinické skúšanie“, t. j. § 29 zákona o liekoch ako je tomu napríklad v ustanovení § 22 ods. 9 písm. c) zákona o dani z príjmov.“* V predmetnom stanovisku sa ďalej uvádza: „*Vzhľadom na vyššie uvedené postupy systematického výkladu je pri výklade ustanovenia § 43 ods. 3 písm. o) zákona o dani z príjmov potrebné posudzovať úpravu peňažného a nepeňažného plnenia, ktoré držiteľ poskytuje poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancom alebo zdravotníckemu pracovníkovi v súvislosti s celým znením zákona o liekoch.“*

Z uvedeného vyplýva, že daň sa nevyberie (nezrazí) v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP v prípade, ak ide o **bežný obchodný styk** medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti týkajúci sa **predaja** alebo **kúpy liekov**.

Vyššie uvedené ustanovenie § 2 ods. 45 ZoL účinné od 01.01.2016 vymedzuje peňažné a nepeňažné plnenia medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti negatívne tým, že taxatívne uviedlo, čo sa nepovažuje za peňažné alebo nepeňažné plnenie medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti.

ZoL do účinnosti zákona č. 393/2015 Z. z. neobsahoval negatívne vymedzenie peňažného a nepeňažného plnenia medzi držiteľom a poskytovateľom zdravotnej starostlivosti. § 18 ods. 8 tretia veta ZoL účinného do 31.12.2015 obsahoval pozitívne vymedzenie pojmu peňažného a nepeňažného plnenia v nasledovnom znení: „Držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov alebo tretia osoba, prostredníctvom ktorej držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov financuje, sponzoruje alebo inak priamo alebo nepriamo finančne alebo materiálne podporuje odborné podujatie alebo účasť zdravotníckeho pracovníka na odbornom podujatí, je povinný vystaviť zdravotníckemu pracovníkovi potvrdenie o výške peňažného alebo nepeňažného príjmu a účele jeho poskytnutia.

V právnom stanovisku sa o. i. uvádza: „*Zákon však nikdy výslovne nedefinoval plnenie poskytované držiteľom povolenia na výrobu liekov, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti, držiteľom registrácie humánneho lieku v rámci bežného obchodného styku týkajúceho sa predaja alebo kúpy liekov ako peňažné alebo nepeňažné plnenie. Z tohto vyplýva, že nie je možné použiť taký výklad zákona o liekoch účinného do 31. decembra 2015 v zmysle ktorého by sa tieto plnenia (z obchodného styku týkajúceho sa predaja a kúpy liekov) považovali za peňažné a nepeňažné plnenie, a to len*

z dôvodu, že neboli zákonom z obsahového vymedzenia tohto pojmu výslovne vylúčené. Sme toho názoru, že takýto extenzívny výklad zákona by bol svojvoľný a neprípustný. Záonné pojmy je potrebné vykladať tak ako ich vymedzuje zákon. V súvislosti s uvedenými skutočnosťami poukazujeme na Nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 22/99 zo dňa 02.02.2000, v ktorom Ústavný súd Českej republiky vyslovil právny názor, že v prípade ak zákonodarca formuloval znenie právneho predpisu neurčito a nejasne, dôsledkom čoho vznikli pochybnosti o výklade zákona, musí ísť toto pochybenie na ťarchu zákonodarcu a záväzné je len to, čo výslovne ustanovuje právny predpis"

V príklade č. 7 MP je uvedené: „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 odpovedi na vyššie položenú otázku je v MP uvedená nasledovná odpoveď: „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.“

S uvedenou odpoveďou je možné súhlasiť iba čiastočne. Navrhujeme doplnenie tejto odpovede tak, aby bola v súlade s platnými právnymi predpismi, a teda uvedenie, že **povinnosť vykonať zrážku dane nemá v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP ani držiteľ, ktorý je súčasne poskytovateľom zdravotnej starostlivosti ak dôjde k predaju / kúpe tovaru v podobe liekov v zmysle § 2 ods. 45 zákona o liekoch a to bez ohľadu na to, v akej pozícii vo vzťahu k inému držiteľovi alebo inému poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti v rámci bežného obchodného styku vystupuje, resp. ani v prípade, ak dochádza k predaju / kúpe tovaru v podobe liekov na úrovni samotného daňovníka, kde na jednej strane v pozícii kupujúceho vystupuje ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti a na strane druhej v pozícii predávajúceho vystupuje ako držiteľ alebo naopak.**

Odôvodnenie: V príklade č. 7 MP sa uvádza, že **predaj tovaru podlieha zrážkovej dani** v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. S týmto záverom je možné súhlasiť iba čiastočne, nakoľko v prípade ak by išlo o **predaj / kúpu tovaru** v podobe **liekov**, § 43 ods. 3 písm. o) ZDP cez odkaz „37ab“, ktorý sa odvoláva na ZoL ako celok, a teda aj na ustanovenie § 2 ods. 45 ZoL, **taxatívne vyníma plnenia** poskytované držiteľom povolenia na výrobu liekov, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti, držiteľom registrácie humánneho lieku alebo farmaceutickou spoločnosťou v rámci **bežného obchodného styku** týkajúceho sa **predaja** alebo **kúpy liekov** z peňažných a nepeňažných plnení, na ktoré by sa mala uplatňovať zrážková daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP alebo § 43 ods. 17 ZDP.

V otázka č. 18 MP sa uvádza: „Lekárneň, 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?“, pričom odpoveď na uvedenú otázku znie: „Podľa § 43 ods. 3 písm. o)

ZDP daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a neobmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou, ak ide o peňažné plnenie a nepeňažné plnenie, ktoré bolo poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti 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 obstarávacia cena tovaru v danom prípade nebude daňovým výdavkom."

S uvedenou odpoveďou je možné súhlasiť iba čiastočne. Navrhujem, aby v MP bolo jednoznačne uvedené nasledovné slovné spojenie „**aj peňažný príjem prijatý za predaj tovaru; okrem tovaru, ktorým sú lieky predané (kúpené) v rámci bežného obchodného styku v zmysle § 2 ods. 45 zákona o liekoch**“ namiesto slovného spojenia „aj peňažný príjem prijatý za predaj tovaru“.

Odôvodnenie: V odpovedi k otázke č. 18 sa v MP uvádza, že aj „**peňažný príjem prijatý za predaj tovaru**“ podlieha zrážkovej dani v zmysle § 43 ods. 3 písm. o) ZDP. S týmto záverom je možné súhlasiť iba čiastočne, nakoľko v prípade ak by išlo o **predaj / kúpu tovaru** v podobe **liekov**, § 43 ods. 3 písm. o) ZDP cez odkaz „37ab“, ktorý sa odvoláva na ZoL ako celok, a teda aj na ustanovenie § 2 ods. 45 ZoL, **taxatívne vyníma plnenia** poskytované držiteľom povolenia na výrobu liekov, držiteľom povolenia na veľkodistribúciu liekov, držiteľom povolenia na poskytovanie lekárenskej starostlivosti, držiteľom registrácie humánneho lieku alebo farmaceutickou spoločnosťou v rámci **bežného obchodného styku** týkajúceho sa **predaja alebo kúpy liekov** z peňažných a nepeňažných plnení, na ktoré by sa mala uplatňovať zrážková daň podľa § 43 ods. 3 písm. o) ZDP alebo § 43 ods. 17 ZDP.

II. UPLATŇOVANIE DAŇOVÝCH ODPISOV HMOTNÉHO MAJETKU POSKYTNUTÉHO NA PRENÁJOM

Daňovým výdavkom sú v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 22 až 29 ZDP), okrem **hmotného majetku poskytnutého na prenájom**, pri ktorom sa do **daňových výdavkov prenajímateľa** zahrnujú **odpisy najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu** tohto majetku prislúchajúcich na **príslušné zdaňovacie obdobie**, a ak je hmotný majetok **poskytnutý na prenájom iba z časti** alebo **len časť zdaňovacieho obdobia**, výška odpisov zahrnovaných do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa **rozsahu a doby prenájmu** tohto majetku; neuplatnená časť ročného odpisu prenajatého hmotného majetku sa uplatní počnúc rokom nasledujúcim po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 1 ZDP vo výške ročného odpisu vypočítaného ako pomer vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu v § 26 ods. 1 ZDP, a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom, do výšky príjmov z prenájmu.

Vychádzajúc zo znenia slovného spojenia „**hmotný majetok poskytnutý na prenájom**“ možno usúdiť, že ide o taký majetok, ktorý je predmetom nájomného vzťahu, pretože zákon nehovorí o majetku poskytovanom na prenájom, o majetku slúžiacom na prenájom, prenajímanom majetku a podobne. Z uvedeného vyplýva, že cieľom zákonodarcu bolo, aby (prenajatý) majetok poskytnutý na prenájom negeneroval daňovú stratu, nakoľko predmetným ustanovením zákonodarca limitoval daňové odpisy výškou príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie. Uvedenú podmienku podľa nášho názoru nie je **možné testovať v prípade toho majetku, pri ktorom je síce zámerom daňovníka poskytnúť ho na prenájom, ale v priebehu zdaňovacieho obdobia nedošlo k jeho poskytnutiu na prenájom, tzn. nedošlo k jeho prenajatiu** (v zmysle uzatvorenia nájomnej zmluvy a vzniku nájomného vzťahu). Uvedené chápanie slovného spojenia „hmotný majetok poskytnutý na prenájom“ je logickým aj v nadväznosti na pokračovanie ustanovenia § 19 ods. 3 písm. a) ZDP, ktorý ďalej uvádza: „ak je hmotný majetok **poskytnutý na prenájom iba z časti** alebo **len časť zdaňovacieho obdobia**, výška odpisov zahrnovaných do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa **rozsahu a doby prenájmu** tohto majetku“.

Z uvedeného znenia vyplýva, že daňovník v prípade, ak prenájíma nehnuteľnosť iba **z časti** (napr. 30 % parkovacích miest na parkovisku) alebo **časť zdaňovacieho obdobia** (napr. 10 dní v roku), výšku daňových odpisov musí určiť podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku tak, že zistí, **či pomerná časť daňového odpisu** majetku prenajatého z časti alebo na časť zdaňovacieho obdobia, vypočítaná ako pomer rozsahu a doby prenájmu majetku ku majetku ako celku a k zdaňovaciemu obdobiu trvajúcejmu určitý časový úsek zodpovedá výške príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie.

V praxi môžu nastať nasledovné situácie:

- 1) **Majetok** (napr. budova) **prenajatý ako celok jednému nájomcovi**, resp. **prenajatý počas celého zdaňovacieho viacerým nájomcom**. V takomto prípade je potrebné, aby daňovník iba **porovnal výšku daňového odpisu** (týmto nie je dotknutá možnosť prerušiť uplatňovanie daňových odpisov v zmysle § 22 ods. 9 ZDP, kedy daňovník nemá dôvod postupovať v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP) s príjmami (výnosmi) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcimi na príslušné zdaňovacie obdobie (tzv. akruálny princíp sa v tomto prípade uplatňuje nielen vo vzťahu k sústave podvojného účtovníctva, ale aj v sústave jednoduchého účtovníctva).

PRÍKLAD 1

Daňovník prenajal **administratívnu budovu** na celé zdaňovacie obdobie roku 2015 v celom rozsahu nájomcovi / nájomcom. Predmetná budova bola počas zdaňovacieho obdobia roku 2015 **prenajatá v celom rozsahu a počas celého zdaňovacieho obdobia**. Administratívna budova bola zaradená do užívania v roku 2014, jej obstarávacia cena bola **400 000 €**, je zaradená do 6. odpisovej skupiny (doba odpisovania 40 rokov) a na účely daňového odpisovania sa uplatňuje rovnomerná metóda odpisovania. Výnosy z prenájmu za zdaňovacie obdobie roku 2015 boli dosiahnuté vo výške 37 000 €.

Daňový odpis administratívnej budovy je **10 000 €** (400 000 € / 40 rokov odpisovania). Vzhľadom na to, že výnosy z prenájmu boli v zdaňovacom období dosiahnuté vo výške **37 000 €**, čo je viac ako daňový odpis administratívnej budovy vo výške 10 000 €, daňovník si môže **uplatniť daňový odpis prenajatej administratívnej budovy v plnej výške 10 000 €**.

V prípade, ak by výnosy z prenájmu administratívnej budovy boli v zdaňovacom období roku 2015 dosiahnuté iba vo výške napr. 8 500 €, daňový odpis by si daňovník mohol uplatniť iba vo výške dosiahnutých výnosov, t. j. vo výške 8 500 €.

- 2) **Majetok** (napr. osobný automobil alebo pracovný mechanizmus), ktorý daňovník používa na dosahovanie zdaniteľných príjmov v súvislosti s **výkonom jeho podnikateľskej činnosti inej ako je prenájom hnutelných vecí**, avšak ho v zdaňovacom období **príležitostne prenajme** inému daňovníkovi. V tomto prípade by daňovník mal v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP vypočítať **pomernú časť daňového odpisu**, pričom pomerom by sa v tomto prípade rozumela časť zdaňovacieho obdobia, počas ktorého bol majetok poskytnutý na prenájom k dĺžke zdaňovacieho obdobia (ktorá môže byť iná ako 12 mesiacov, resp. 365 alebo 366 dní) a túto **vypočítanú pomernú časť daňového odpisu porovnať s výškou príjmu (výnosu) dosiahnutého za jeho prenájom**.

PRÍKLAD 2

Daňovník prenajal v zdaňovacom období roku 2016 inému daňovníkovi **kombajn** na **jeden kalendárny deň**. Kombajn bol zaradený do používania v máji 2015, jeho obstarávacia cena bola **178 000 €**; kombajn patrí do 1. odpisovej skupiny (KP 28.3 - Stroje pre poľnohospodárstvo a lesníctvo, doba odpisovania 4 roky), pričom sa uplatňuje rovnomerná metóda odpisovania. Odplata za prenájom bola dohodnutá na **1 000 €** bez DPH.

Daňovník vypočíta pomernú časť daňového odpisu tak, že ročný daňový odpis vo výške **44 500 €** (178 000 € / 4 roky odpisovania) vydolí v tomto prípade **366 dňami** (rok 2016 je priestupným rokom), čím vypočíta pomernú časť daňového odpisu na jeden kalendárny deň vo výške **121,5847 €** (44 500 € / 366 dní). Vzhľadom na to, že príjem (výnos) za príležitostný príjem kombajnu presiahol pomernú časť vypočítaného daňového odpisu, daňovník **nemusí z titulu príležitostného prenájmu krátiť daňový odpis kombajnu**. Vzhľadom na to, že predmetný kombajn používal aj v rámci svojej podnikateľskej činnosti, máme za to, že nie je povinný uplatniť ani ustanovenie § 22 ods. 9 písm. a) ZDP a prerušiť uplatňovanie daňových odpisov, nakoľko **nie je naplnený predpoklad**, že daňovník v zdaňovacom období roku 2016 hmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Z uvedeného dôvodu si môže daňovník uplatniť **plný daňový odpis vo výške 44 500 €**.

V prípade, ak by odplata za **príležitostný prenájom kombajnu na jeden kalendárny deň** činila len **100 €**, daňovník by musel daňový odpis kombajnu krátiť o rozdiel medzi dosiahnutým príjmom (výnosom) z jeho

prenájmu vo výške 100 € a pomernou časťou daňového odpisu na jeden kalendárny deň vypočítanou vo výške **121.5847 €** (44 500 € / 366 dní trvania zdaňovacieho obdobia priestupného roka 2016). Rozdiel vo výške **21.5847 € (121,5847 € - 100 €)** by predstavoval pomernú časť daňového odpisu, ktorý by si daňovník nemohol

uplatniť. Vychádzajúc z uvedeného príkladu by si daňovník mohol uplatniť daňový odpis len vo výške **44 478,42 €** (44 500 € - 21,5847 €). (V ZDP absentuje podľa nášho názoru ustanovenie upravujúce zaokrúhlenie daňového odpisu uplatňovaného v pomernej výške v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP. Máme za to, že daňovník najskôr zistí ročný odpis hmotného majetku podľa § 27 ZDP (rovnomerný odpis) alebo § 28 ZDP (zrýchlený odpis) zaokrúhleného v zmysle § 27 ods. 3 ZDP alebo § 28 ods. 5 ZDP na celé eurá nahor a až následne počíta pomernú časť daňového odpisu v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP.) Pre úplnosť je nutné konštatovať, že rovnakým spôsobom by daňovník postupoval aj v prípade, ak by predmetom príležitostného prenájmu bola nehnuteľnosť.

Z dôvodu, že príležitostný prenájom hmotného majetku nie je primárne priestorom pre daňové úniky, SKDP navrhuje, aby sa do § 19 ods. 3 písm. a) ZDP doplnila skutočnosť, že „uvedený postup nepoužije v prípade príležitostného prenájmu hmotného majetku“. V prípade krátkodobého nájmu hmotného majetku (napr. požičovňa „drobného“ náradia) uskutočneného počas zdaňovacieho obdobia na viacero krátkych úsekov, by uvedený postup bol pre daňovníka administratívne náročný. Treba podotknúť, že ustanovenie § 22 ods. 9 písm. a) ZDP ukladá daňovníkovi povinnosť prerušiť uplatňovanie daňových odpisov len v tom prípade, ak sa **hmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov**. V tomto prípade zdaniteľné príjmy dosiahnuté boli práve z titulu prenájmu tohto majetku. **Ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP podľa nášho názoru nie je možné vykladať extenzívne, nakoľko toto ustanovenie daňovníkovi ukladá povinnosť „testovať“ daňovú uznateľnosť daňového odpisu do výšky príjmu (výnosu) dosiahnutého z jeho prenájmu** v intenciách podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku. Cieľom ustanovenia

§ 19 ods. 3 písm. a) ZDP je, aby daňovník nedosiahol stratu z prenájmu hmotného majetku, a teda napr. **v úhrne jedného dňa trvania prenájmu hmotného majetku počas zdaňovacieho obdobia nesmie vygenerovať príjem alebo výnos z prenájmu nižší ako je pomerný daňový odpis tohto prenajatého majetku vypočítaný ako podiel jedného dňa trvania prenájmu ku 366 dňom trvania zdaňovacieho obdobia priestupného roka 2016.**

Inak povedané ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP nehovorí o tom, že daňovník si môže uznať daňový odpis len do výšky príjmu (výnosu) z jeho prenájmu, ale má **testovať výšku príjmu (výnosu)** dosiahnutého z prenájmu hmotného majetku **k výške odpisov zahrňovaných do daňových výdavkov prenajímateľa podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku**. Takýto výklad ustanovenia § 19 ods. 3 písm. a) ZDP korešponduje aj s dôvodovou správou k novele ZDP č 253/2015 Z. z., v ktorej sa uvádza nasledovné: „Rovnako sa upravuje výška odpisov prenajímaného majetku zahrňovaných do daňových výdavkov u prenajímateľa, ktorý prenajíma tento majetok len časť zdaňovacieho obdobia alebo prenajíma len časť majetku. V tomto prípade sa pri uplatňovaní daňových odpisov berie do úvahy:

- *rozsah, v akom sa majetok prenajíma [napr. ročný odpis je 1 200 eur, pričom sa prenajíma iba 40 % majetku - **pre uplatnenie daňových odpisov sa porovnáva 40 % ročného odpisu (480 eur) s príjmami z prenájmu**],*
- *doba, počas ktorej sa majetok prenajíma [napr. ročný odpis je 1 200 eur, pričom majetok prenajíma iba 4 mesiace - **pre uplatnenie daňových odpisov sa porovnáva 4/12 ročného odpisu (400 eur) s príjmami z prenájmu**]*

Majetok (napr. administratívna budova), ktorý daňovník **prenajíma len v určitom rozsahu** (napr. 30 %) a **zároveň iba časť zdaňovacieho obdobia** (napr. 6 mesiacov) a predmetný majetok zároveň používa na dosahovanie zdaniteľných príjmov plynúcich z jeho inej podnikateľskej činnosti.. V takomto prípade je najťažšie dopočítať sa k pomeru daňového odpisu prenajatého majetku, ktorý je potrebné porovnávať s dosiahnutým príjmom (výnosom) tohto majetku. Ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP ukladá povinnosť daňovníkovi určiť výšku odpisov zahrňovaných do daňových výdavkov prenajímateľa podľa **rozsahu a doby prenájmu** tohto

majetku. Vzhľadom na spojku „a“ v znení ustanovenia je zrejmé, že daňovník má brať do úvahy obe skutočnosti (tzn. tak rozsah ako aj dobu prenájmu majetku) **súčasne**. ZDP neuvádza konkrétny spôsob výpočtu pomernej časti daňového odpisu, zo znenia ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a ZDP by mal daňovník použiť nasledovný vzorec:

$DO_p = DO_r \times [(IR_{i-n}) / M_{zo}]$, kde:

- > DO_p - daňový odpis (pomerný), ktorý sa porovná s výškou príjmov (výnosov) z prenájmu,
- > DO_r - daňový odpis (ročný), v prvom roku odpisovania pomerná časť daňového odpisu,
- > R_{i-n} - rozsah prenajatého majetku v jednotlivých kalendárnych mesiacoch zdaňovacieho obdobia (v percentuálnom vyjadrení),
- > M_{zo} - počet mesiacov zdaňovacieho obdobia.

PRÍKLAD 3

Daňovník prenajímal časť administratívnej budovy so vstupnou cenou **400 000 €** počas zdaňovacieho obdobia roku 2015 v nasledovnom rozsahu:

- > v januári 10 %,
- > vo februári 15 %,
- > v marci až júni 50 %,
- > v júli až auguste 21 %,
- > v septembri 5 %,
- > od októbra do decembra vlastník administratívnu budovu neprenajímal.

Ročný (rovnomerný) daňový odpis sa vypočíta nasledovne: $400\,000\text{ €} / 40 = 10\,000\text{ €}$ (za predpokladu, že prenajatý hmotný majetok bol u prenajímateľa zaradený do používania najneskôr v mesiaci január 2015), na výpočet pomernej časti daňového odpisu prenajatého majetku použijeme vyššie navrhnutý vzorec:

$$DO_p = 10\,000\text{ €} \times [(0,1 + 0,15 + 0,5 + 0,5 + 0,5 + 0,5 + 0,21 + 0,21 + 0,05 + 0 + 0 + 0) / 12] = 10\,000\text{ €} \times (2,72 / 12) = \underline{\underline{2\,266,67\text{ €}}}$$

Daňovník bude posudzovať príjmy (výnosy) z prenájmu s pomerným daňovým odpisom, ktorý sa vzťahuje k rozsahu a dobe prenájmu prenajatého majetku vo výške 2 266,67 €. Z uvedeného vyplýva, že **ak by príjmy (výnosy) z prenájmu boli napr. 1 266,67 €, daňovník by si mohol uplatniť daňový odpis vzťahujúci sa k prenajatému rozsahu majetku po zohľadnení doby prenájmu namiesto 2 266,67 € len vo výške 1 266,67 €, tzn. o 1 000 € nižší**. Daňovník by si uplatnil v takomto prípade za zdaňovacie obdobie roku 2015 **daňový odpis vo výške 9 000 €** (10 000 € - 1 000 €).

Predchádzajúci príklad bol zjednodušený, pretože nepredpokladal, že nájomná zmluva s nájomcom (resp. s niektorým z nájomcov) sa môže uzavrieť alebo ukončiť nielen k prvému (poslednému) dňu kalendárneho mesiaca, ale aj v priebehu kalendárneho mesiaca. V takomto prípade by sa musel použiť o niečo zložitejší vzorec na výpočet, a to:

$DO_p = DO_r \times \xi [(R_{i-n} / D_{zo}) \times D_{i-n}]$, kde.

- > DO_p - daňový odpis (pomerný), ktorý sa porovná s výškou príjmov (výnosov) z prenájmu
- > DO_r - daňový odpis (ročný), v prvom roku odpisovania pomerná časť daňového odpisu
- > R_{i-n} - rozsah prenajatého majetku v jednotlivých kalendárnych mesiacoch zdaňovacieho obdobia (v percentuálnom vyjadrení)
- > D_{i-n} - doba trvania jednotlivých nájomných zmlúv v dňoch v sledovanom zdaňovacom období
- > D_{zo} - doba trvania zdaňovacieho obdobia v dňoch

PRÍKLAD 4

Daňovník prenajímal časť administratívnej budovy s rozlohou **500 m²** so vstupnou cenou **400 000 €** počas zdaňovacieho obdobia roku 2015 nasledovne.

- > dňa **15.01.2015** uzatvoril nájomnú zmluvu na prenájom **50 m²** rozlohy administratívnej budovy s nájomcom 1,
- > dňa **17.09.2015** uzatvoril nájomnú zmluvu na prenájom **25 m²** rozlohy administratívnej budovy s nájomcom 2,
- > dňa **03.12.2015** sa daňovník dohodol s nájomcom 1 na úprave nájomnej zmluvy tak, že počnúc týmto dňom bude prenajímať nájomcovi **35 m²** rozlohy administratívnej budovy namiesto pôvodných 50 m² rozlohy administratívnej budovy.

Z uvedeného vyplýva, že **10 %** z rozlohy budovy (**50 m²**) bolo prenajatých na **322 dní** (od 15.01.2015 do 02.12.2015 vrátane) nájomcovi 1, **5 %** z rozlohy budovy (**25 m²**) bolo prenajatých na **106 dní** (od 17.09.2015 do

31.12.2015 vrátane) nájomcovi 2, **7 %** z rozlohy budovy (**35 m²**) bolo prenajatých na

29 dní (od 03.12.2015 do 31.12.2015 vrátane) nájomcovi 1. Pomerná časť daňového odpisu prenajatej administratívnej budovy by sa mala počítať vyššie navrhnutým vzorcom $DO_r \times \xi [(R_{1-n} / D_{zo}) \times D_{1-n}]$, teda v detailnom rozpísaní by bol výpočet nasledovný.

$$DO_p = 400\,000 \text{ €} / 40 \text{ rokov odpisovania} \times [(50 \text{ m}^2 / 500 \text{ m}^2 / 365 \text{ dní}) \times 322 \text{ dní} + (25 \text{ m}^2 / 500 \text{ m}^2 / 365 \text{ dní}) \times 106 \text{ dní} + (35 \text{ m}^2 / 500 \text{ m}^2 / 365 \text{ dní}) \times 29 \text{ dní}] = 1\,083,0137 \text{ €}$$

Výsledok vo výške 1 083,0137 € možno prezentovať ako pomernú časť daňového odpisu prenajatého majetku, ktorú je potrebné porovnať s dosiahnutým príjmom (výnosom) prenajatého majetku. Znamená to, že v tomto prípade, ak by príjem (výnos) z prenajatého majetku bol nižší ako vypočítaná pomerná časť daňového odpisu prenajatého majetku vo výške 1 083,0137 €, daňovník by si mohol uznať z tejto pomernej časti daňového odpisu prenajatého majetku sumu len do výšky príjmu (výnosu) z prenajatého majetku. **Zvyšnú pomernú časť daňového odpisu (10 000 € - 1 083,0137 €) by si daňovník mohol zahrnúť do daňových výdavkov v plnej výške, nakoľko bola splnená podmienka stanovená v § 22 ods. 9 písm. a) ZDP.**

V prípade, ak by hmotný majetok **nebol počas zdaňovacieho obdobia prenajatý vôbec** a zároveň by išlo o hmotný majetok, ktorý daňovník počas zdaňovacieho obdobia nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov (okrem hmotného majetku poisťovného a rezervného charakteru nevyhnutného na zabezpečenie prevádzky hmotného majetku v používaní), daňovník musí v zmysle § 22 ods. 9 písm. a) ZDP prerušiť uplatňovanie daňových odpisov.

V prípade, ak by hmotný majetok **bol prenajatý počas zdaňovacieho obdobia aj keď len na kratší časový úsek**, máme za to, že podmienka § 22 ods. 9 písm. a) ZDP bola dodržaná. Vzhľadom na skutočnosť, že § 19 ods. 3 písm. a) ZDP sa na § 22 ods. 9 písm. a) ZDP neodvoláva a daňovníkovi ukladá povinnosť porovnať len výšku príjmu (výnosu) z prenajatého hmotného majetku s pomernou časťou daňového odpisu určeného podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku.

Ak by sme vychádzali doslovne zo slovného spojenia „*a ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom iba z časti alebo len časť zdaňovacieho obdobia, výška odpisov zahrnovaných do daňových výdavkov prenajímateľa sa určí podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku*“, potom zákon v prípade pomernej časti prenajatého hmotného majetku, resp. prenajatého iba na časť zdaňovacieho obdobia neukladá povinnosť porovnávať takto vypočítanú pomernú časť daňového odpisu s výškou dosiahnutého príjmu (výnosu) z prenájmu. **Predpokladáme, že uvedená úvaha je v rozpore so zámerom zákonodarcu, ktorý bol prezentovaný v dôvodovej správe k novele ZDP a bol uvedený vyššie** v tomto podnete. Ak by sme predmetné ustanovenie takto vykladali, znamenalo by to, že **v prípade čiastočne prenajatého hmotného majetku alebo prenajatého hmotného majetku len na časť zdaňovacieho obdobia, ktorý by daňovník zároveň používal aj na dosahovanie zdaniteľných príjmov z jeho hlavnej podnikateľskej činnosti, daňový odpis hmotného majetku prenajatého čiastočne alebo na časť zdaňovacieho obdobia by mohol byť uplatnený len pomerne podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku.**

PRÍKLAD 5

Daňovník má v majetku hospodársku budovu (bývalú maštal) o rozlohe **500 m²**, ktorú nepoužíva. Vstupná cena maštale bola **120 000 €**. Daňovník prenajme **10 m²** nehnuteľnosti na **25 minút** produkčnej spoločnosti na natočenie krátkeho videoklipu k marketingovej kampani. Odplata bola zmluvne dohodnutá na symbolický 1 cent (0,01 €).

Daňovník musí na účely § 19 ods. 3 písm. a) ZDP určiť rozsah a dobu prenájmu majetku, pričom v zmysle zmluvy prenajal **2 %** z celkovej úžitkovej plochy budovy (10 m² / 500 m²) na 25 minút, čo je pomer 25 minút / 525 600 minút za zdaňovacie obdobie. Ročný (daňový) odpis tejto maštale je 6 000 € (120 000 € / 20 rokov).

Daňovník v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP určí pomer daňového odpisu, ktorý musí testovať vo vzťahu k príjmom (výnosom) z prenájmu; tzn. $2 \% \text{ zo } 6\,000 \text{ €} \times (25 \text{ minút} / 525\,600 \text{ minút}) = 0,0057 \text{ €}$.

Daňovník v prípade, ak prenajme časť maštale na 25 minút v zdaňovacom období roku 2015 za odplatu **0,01 €**, **nie je povinný prerušiť uplatňovanie daňových odpisov**, nakoľko na účely § 22 ods. 9 písm. a) ZDP predmetný majetok využíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov (o. i. daňovník v prípade kontroly preukáže printscreen inzerátu uverejneného na svojej webovej stránke, že aktívne hľadal aj iného nájomcu) a zároveň mám za to, že daňovník splnil podmienku výšky príjmu (výnosu) prenajatého majetku v porovnaní k pomernej časti daňového odpisu, ktorej výpočet vyplýval z **rozsahu prenájmu majetku** (2 % z celkovej plochy stavby) a **trvania doby prenájmu** (25 minút).

Príjem (výnos) z prenájmu (0,01 €) je **vyšší ako pomerná časť daňového odpisu** vypočítaná v závislosti od rozsahu a doby prenájmu majetku (0,0057 €). Vychádzajúc z uvedených úvah, znenia ustanovenia § 19 ods. 3 písm. a) ZDP, § 22 ods. 9 písm. a) ZDP a dôvodovej správy k ZDP, by si daňovník mohol uplatniť daňový odpis **v plnej výške 6 000 €**.

Ak by sa pri uplatnení výšky daňového odpisu hmotného majetku prenajatého len z časti alebo na časť zdaňovacieho obdobia zároveň testovala skutočnosť, či predmetný hmotný majetok bol používaný aj na dosahovanie iných zdaniteľných príjmov, ako sú príjmy z prenájmu (čo zákon jednoznačne nevyžaduje), bolo by podľa nášho názoru zo strany správcu dane právne nepreskúmateľné, či pred rokom táto nehnuteľnosť slúžila napr. ako skladový priestor na odkladanie použitých pneumatík alebo ovocia stiahnutého z maloobchodnej predajne, nakoľko už nevyhovovalo kvalitatívnym štandardom.

Dôležitou skutočnosťou v súvislosti s uplatňovaním § 19 ods. 3 písm. a) ZDP je aj posúdenie príjmu (výnosu) z prenájmu hmotného majetku, a teda, čo všetko považovať za príjem (výnos) z prenájmu hmotného majetku.

V praxi sa bežne prenajíma za odplatu **plocha auta** (zadné sklo, kapota, bočné dvere) na polep reklamných sloganov alebo napr. z nehnuteľnosti sa prenajme okrem samotných priestorov kancelárií v administratívnej budove aj **časť strechy** (na umiestnenie wi-fi antény) alebo **časť obvodového múru budovy** (na umiestnenie reklamného panelu). Ak by sa prenajímal automobil (napr. v rámci požičovni na krátkodobý nájom) a zároveň by na 120 dní v roku bola prenajatá plocha automobilu na umiestnenie lepenej reklamy, resp. ak by sa prenajímali priestory administratívnej budovy (napr. 43 % úžitkovej plochy) a zároveň by sa prenajala časť strechy alebo obvodového múru budovy, ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP ukladá daňovníkovi povinnosť pri hmotnom majetku poskytnutom na prenájom zahrnúť do daňových výdavkov prenajímateľa odpisy najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku prislúchajúcich na **príslušné zdaňovacie obdobie**.

Toto ustanovenie podľa nášho názoru **nie je možné extenzívne vykladať tak**, že v prípade automobilu poskytovaného na prenájom sa berie do úvahy len príjem (výnos) z „fyzického“ krátkodobého prenájmu automobilu vyjadrený v počte hodín alebo dní v zdaňovacom období a neberie sa do úvahy, že plocha automobilu bola prenajatá na umiestnenie lepenej reklamy. Takýto výklad by bol v neprospech daňovníka a v rozpore s právnou praxou.

Prenájom časti strechy alebo obvodového múru (steny) budovy sa v praxi považuje za prenájom „vecí“ v zmysle § 663 a nasl. OZ. Prenájom nebytových priestorov prenajímaných ako **súčasť celej budovy** alebo spolu s inými "vecami" (napr. parkovacími miestami) môže byť tiež zaujímavým prípadom. Pri prenájme budovy ako celku (hoci jej súčasťou sú nebytové priestory) súdy (VS Praha, 12 Cmo 244/2008, 3.12.2008; NS SR, 2 Cdo 271/2004; NS SR, M Cdo 251/2002; NS ČR, 31 Cdo 1895/2002, 20.1.2004; NS ČR, 20 Cdo 1059/98, 27.6.2000) dôvodili, že nájom sa bude posudzovať podľa § 663 a nasl. OZ.

Zastávame názor, že tak strecha, ako aj obvodový múr sú z účtovného pohľadu súčasťou obstarávacej ceny, ako súčasťou vstupnej ceny z pohľadu daňového. Hmotný majetok je považovaný za jeden celok, a preto deliť príjmy (výnosy) z prenájmu **akejkoľvek jeho časti na príjmy (výnosy), ktoré sa majú porovnávať s daňovými odpismi (alebo pomernou časťou daňového odpisu v závislosti od rozsahu a doby prenájmu hmotného majetku)** a na príjmy (výnosy), od ktorých treba abstrahovať, nemá oporu v ZDP.

V súvislosti s touto problematikou kolega Ing. Mgr. Martin Tužinský dostal z Kompetenčného centra FR SR nasledovnú odpoveď (Ing. Ida Gálusová) dňa 07.03.2016: „Na základe stanoviska kompetentného útvaru finančnej správy vám posielam nasledovnú odpoveď. Ak je na **prenájom určená celá budova**, daňovník porovnáva s príjmami (výnosmi) z prenájmu **odpis z celej budovy bez ohľadu na skutočnosť, že nie všetky priestory budovy boli prenajaté počas celého roka**. Nakoľko bočná stena, resp. strecha budovy **podľa klasifikácie stavieb nie sú súčasťou úžitkovej plochy budovy, ich prenájom nemá vplyv na výšku uplatneného daňového odpisu**. Odpisy prenajatej budovy sa uplatnia do daňových výdavkov do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie **vrátane príjmov (výnosov) z prenájmu bočnej steny, resp. strechy budovy**.”

Podľa nášho názoru nie je rozhodujúce, či na prenájom je určená celá budova (to je v praxi často irelevantné), rozhodujúce je, že v zmysle § 19 ods. 3 písm. a) ZDP je nutné postupovať pri majetku, ktorý je **prenajatý** a nie pri majetku, ktorý je **určený na prenajímanie**. V tejto odpovedi je uvedené, že prenájom bočnej steny, resp. strechy budovy nemá vplyv na výšku uplatneného daňového odpisu, no v závere odpovede je uvedené, že „odpisy prenajatej budovy sa uplatnia do daňových výdavkov do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu prislúchajúcich na príslušné zdaňovacie obdobie **vrátane príjmov (výnosov) z prenájmu bočnej steny, resp. strechy budovy**.”

V odpovedi zo dňa 30.03.2016 (taktiež Ing. Ida Gálusová) uvádza: „Ak daňovník, ktorý je vlastníkom nehnuteľnosti, časť uvedenej nehnuteľnosti používa pre zabezpečenie svojich zdaniteľných príjmov a časť uvedenej nehnuteľnosti prenajíma, zahrnie odpisy do daňových výdavkov v pomernej výške. Odpisy pripadajúce na časť nehnuteľnosti (v m²), ktorá sa prenajíma, sa zahrnú do daňových výdavkov do výšky príjmov z prenájmu. Odpisy pripadajúce na časť nehnuteľnosti (v m²), ktorú daňovník využíva na zabezpečenie iných príjmov, sa uplatnia v plnej výške. Čo sa týka úžitkovej plochy budovy, vychádzame z vyhlášky štatistického úradu SR č. 323/2010 Z. z, ktorou sa vydáva klasifikácia stavieb. V súlade s touto vyhláškou celková úžitková plocha budovy zahŕňa plochy, ktoré sú použité pre rovnaký účel ako budova, a to bez ohľadu na ich umiestnenie v rámci stavby. Podľa tejto vyhlášky sa do úžitkovej plochy nezahŕňajú:

- stavebné plochy, napr. plochy nosných, deliacich alebo podporných komponentov - stĺpy, piliere, nosníky, komíny,
- funkčné plochy pre pomocné využitie - plochy zastavané vyhrievacími a klimatizačnými inštaláciami alebo elektrickými generátormi,
- priechodné plochy - napr. schodišťa, výťahy alebo eskalátory... “

ZDP sa opiera o klasifikáciu stavieb a klasifikáciu produkcie len v § 26 ods. 1 ZDP na účely zaradenia majetku do príslušnej odpisovej skupiny. V § 26 ods. 2 ZDP sa úžitková plocha budovy rieši len vo vzťahu k viacerým účelom použitia budovy nasledovne: „Pri používaní budovy na niekoľko účelov je na zaradenie tejto budovy do odpisovej skupiny rozhodujúce jej hlavné využitie určené z celkovej úžitkovej plochy“

V § 19 ods. 3 písm. a) ZDP sa toto ustanovenie neodvoláva na štatistickú klasifikáciu stavieb, a preto je sporné, prečo by daňovník mal podľa názoru FR SR brať do úvahy úžitkovú plochu budovy v m² na účely uplatňovania daňových odpisov prenajatého hmotného majetku. Daňové odpisy sa uplatňujú za hmotný majetok ako celok. Ak ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP bližšie nešpecifikuje základňu, z ktorej treba vychádzať pri určení rozsahu prenájmu majetku a bližšie nešpecifikuje čo sa na účely tohto ustanovenia chápe príjmom (výnosom) z prenájmu majetku, máme za to, že akýkoľvek príjem z prenájmu súčasti nehnuteľnosti (či už strechy, obvodovej steny, schodiska, podlahy na toalete a pod.) je príjmom, ktorý bol dosiahnutý len vďaka tejto nehnuteľnosti a v súvislosti s výkonom vlastníckeho práva k nej. V tomto prípade by bolo nutné prikloniť sa skôr k právnemu vymedzeniu nájmu hmotného majetku a z neho plynúceho príjmu (výnosu).

Problémovou transakciou môže byť aj prenájom súboru hmotného majetku ako celku. Spoločnosť "Majetok s.r.o." vykonáva podnikateľskú činnosť prenájom vlastnej nehnuteľnosti. Nehnuteľnosť ktorú vlastní, prenajíma aj s príslušenstvom. Predmetom prenájmu je hotel s reštauráciou a barom t. j. nehnuteľnosť vrátane vybavenia a príslušenstva (súčasťou príslušenstva je aj drobný hmotný majetok, konkrétne samostatné hnutelné veci so vstupnou cenou do 1 700 €, ktoré sa v zmysle ZDP nepovažujú za odpisovaný majetok a daňovník o nich účtoval ako o zásobách). Nájomné je dohodnuté fixnou sumou za súbor hnutelného aj nehnuteľného majetku. Príjem z prenájmu predstavuje napr. 38.000 € za zdaňovacie obdobie Zmluvne je dohodnutý predmet prenájmu "nehnuteľnosť - hotel (ubytovacie zariadenie izby, recepcia), reštaurácia, kuchyňa, bar, tzn. všetko aj s príslušenstvom a vybavením. Spoločnosť Majetok s.r.o. vo svojom účtovníctve eviduje a odpisuje nasledovné druhy majetku celkovo cca 60 ks rôzneho majetku:

- **nehnuteľnosť** (hotel), ktorého daňové odpisy predstavujú **25 000 €**,
- **kuchyňa**, ktorej daňové odpisy predstavujú sumu **10 000 €** (patria sem stroje v kuchyni, konvektomaty, chladiace boxy, šokozmrazovače, varné a iné profesionálne vybavenie kuchyne),
- **bar**, ktorého daňové odpisy predstavujú sumu **4 300 €** (viacero samostatných hnutelných vecí ako chladiace vitríny, umývačky pohárov, kávovar, chladiaci barový pult, atď...),

- **reštaurácia**, ktorej daňové odpisy predstavujú sumu **8 000 €** (viacero samostatných hnutelných vecí ako napr. osvetľovacia audio-video technika, inventár a pod...),
- **ostatné vybavenie**, ktorého daňové odpisy predstavujú sumu **6 000 €** (ďalší majetok ako satelitné rozvody, vetracia a klimatizačná technika, monitorovacie zariadenia a pod...).

Daňové odpisy činia v úhrne 53 300 €, rozdiel medzi príjmami z prenájmu a daňovými odpismi predstavuje sumu 15 300 €. Nájomná zmluva bola uzatvorená v roku 2010, dávno pred nadobudnutím účinnosti ustanovenia § 19 ods. 3 písm. a) ZDP.

Otázky, ktoré v súvislosti s takouto transakciou je nutné zodpovedať sú nasledovné:

- 1) Je daňovník povinný príjmy z prenájmu prerozdeliť napr. "koeficientom" rovnomerne medzi všetok prenajímaný majetok? Takáto povinnosť v ZDP samozrejme uvedená nie je.
- 2) Postupuje daňovník správne ak príjem z prenájmu priradí výlučne k nehnuteľnosti a pri ostatnom majetku preruší daňové odpisy a to tak, aby suma výsledných daňových odpisov prevyšovala sumu príjmov (výnosov) dosiahnutých z prenájmu súboru hmotného majetku?
- 3) Je možné, aby daňovník priradil vypočítaný rozdiel medzi príjmom (výnosom) z prenájmu a sumou daňových odpisov hmotného majetku v sume 15 300 € výlučne k nehnuteľnosti a ostatnom majetku uplatní daňové odpisy len do výšky priradeného príjmu (výnosu) zo súboru prenajatého hmotného majetku vo výške 9 700 €.

Ustanovenie § 19 ods. 3 písm. a) ZDP možno chápať aj ako zásah do vlastníckych práv vlastníka nehnuteľnosti a práva nakladať s ním. Nie je možné daňovníka retroaktívne prinútiť k dodatku k nájomnej zmluve, resp. nie je správne od vlastníka vyžadovať, aby uviedol výšku prenájmu za každý majetok osobitne, napriek tomu, že zmluvou uzatvorenou pred účinnosťou predmetného ustanovenia sa majetok prenajímal nájomnou zmluvou ako súbor hnutelných a nehnuteľných hmotných vecí.

ZÁVER

Veríme, že na zasadnutí Komisie dokážeme spoločne so zástupcami MF SR a FR SR navrhnúť takú úpravu predmetných ustanovení, aby bol naplnený nimi sledovaný legislatívny zámer, ale zároveň aby úprava spôsobovala čo najmenej výkladových nejasností a aplikačných problémov v záujme zlepšenia podnikateľského prostredia.

S pozdravom

JUDr. Ing. Miriam Galandová, LL.M, FCCA
1. viceprezidentka SKDP

Ing. Beata Krausová
vedúca MLK pre DP PO

Ing. Mgr. Martin Tužinský, PhD.
člen MLK pre DP PO