

Daň z příjmů

357/22.02.12 Pracovnílékařská a jiná zdravotní péče

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 007

Předkladatelka upravila příspěvek dle dohody se zástupci GFŘ

Tento příspěvek navazuje na příspěvek KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči (předkladatel Dana Trezziová) a zohledňuje novou úpravu pracovnílékařské péče ve smyslu zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách (dále „zákon o specifických zdravotních službách“) a související změnu legislativy dle zákona č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické službě (dále „doprovodný zákon“). Doprovodný zákon noveluje také řadu daňových zákonů. Účinnost zákona o specifických zdravotních službách a doprovodného zákona je 1. duben 2012 s tím, že do tohoto data mají být přijaty ještě prováděcí předpisy.

1. Úvod

Zákon o specifických zdravotních službách institucionalizuje pracovnílékařskou péči (Hlava IV, díl 2 zákona), definuje pracovnílékařské služby a stanoví, že pracovnílékařské služby zajišťuje pro zaměstnance a osoby ucházející se o zaměstnání zaměstnavatel za podmínek stanovených tímto zákonem a jinými právními předpisy (§53 odst. 2). Každý zaměstnavatel je povinen uzavřít písemnou smlouvu o poskytování pracovnílékařské péče s poskytovatelem / poskytovateli pracovnílékařských služeb, kteří jsou taktéž v zákoně definováni.

Poskytovatelem pracovnílékařských služeb může být v zákonem definovaných případech (např. zajištění provádění pracovnílékařských prohlídek a posuzování zdravotní způsobilosti k práci) i registrující poskytovatel zaměstnance nebo uchazeče o zaměstnání, tzn. všeobecný praktický lékař těchto osob. To znamená, že na žádost zaměstnavatele a v případě, že na pracovišti zaměstnavatele se vyskytují práce zařazené do první kategorie dle zákona o ochraně veřejného zdraví a vyhlášky (zákon č. 432/2003 Sb. ve znění p.p.) mohou vstupní a periodické prohlídky vykonávat registrující lékaři zaměstnanců nebo uchazečů o zaměstnání.

Důvodová zpráva k prováděcí vyhlášce předpokládá významnou změnu v ekonomickém dopadu na zaměstnavatele a uvádí: „*Zákon o specifických zdravotních službách přenáší úhradu pracovnílékařských služeb, která byla až dosud hrazena z veřejného zdravotního pojištění, na zaměstnavatele*“. S využitím údajů z informačního systému kategorizace prací je odhadováno, že náklady zaměstnavatelů se navýší cca o 204 mil. Kč za rok.

Dle §58 zákona o specifických zdravotních službách obecně hradí pracovnílékařské služby zaměstnavatel, přestože existující určité výjimky.

Ministerstvo zdravotnictví ve smyslu §60 zákona o specifických zdravotních službách vydává prováděcí vyhlášku, která mimo jiné stanoví organizaci, obsah a rozsah pracovnělékařských služeb aj.

Zákon č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách v **§ 53 definuje pracovnělékařské služby jako zdravotní služby preventivní, jejichž součástí je:**

a) Hodnocení vlivu pracovní činnosti, prostředí a podmínek na zdraví, provádění preventivních prohlídek a hodnocení zdravotního stavu za účelem posuzování zdravotní způsobilosti k práci. Prováděcí vyhláška konkretizuje obsah pojmu hodnocení například následovně: hodnocení prostřednictvím pracovnělékařských prohlídek, které by měly být zaměřeny na zjišťování vlivu práce a pracovních podmínek na vývoj zdravotního stavu zaměstnanců a posouzení zdravotní způsobilosti zaměstnanců, hodnocení výsledků sledování zátěže organismu zaměstnanců působením rizikových faktorů, zpracování rozborů vzniku a příčin pracovních úrazů, výskytu nemocí z povolání, nemocí souvisejících s prací apod.

b) Poradenství zaměřené na ochranu zdraví při práci a ochranu před pracovními úrazy, nemocemi z povolání a nemocemi souvisejícími s prací, školení v poskytování první pomoci. Toto poradenství je dále prováděcí vyhláškou definováno jako poradenské činnosti např.: v problematice ergonomie včetně fyziologie práce, psychologie práce, režimu práce a odpočinku, při projektování, výstavbě a rekonstrukci pracovišť, při úpravách pracovních míst, při výběru osobních ochranných pracovních prostředků, v problematice pitného režimu, poskytování ochranných nápojů, apod. Součástí poradenství je také provádění školení zaměstnanců určených zaměstnavatelem v první pomoci a zpracování návrhu vybavení lékárničky první pomoci pro zaměstnavatele

c) Pravidelný dohled na pracovištích a nad výkonem práce nebo služby. Dohled je ve vyhlášce konkretizován jako např.: pravidelný dohled na pracovištích a nad výkonem práce za účelem zjišťování a hodnocení faktorů pracovního prostředí a pracovních podmínek ve vztahu ke zdraví, dohled v zařízení závodního stravování a dalších zařízeních zaměstnavatele.

Prováděcí vyhláška vymezuje, že zaměstnavatel může pro výkon práce na svých pracovištích uzavřít písemnou smlouvu o poskytování pracovnělékařských služeb s více poskytovateli těchto služeb, je-li to vzhledem k počtu zaměstnanců nebo umístění jednotlivých pracovišť účelné, popř. z kapacitních možností poskytovatele pracovnělékařských služeb.

Vyhláška dále stanoví, že **pracovnělékařské prohlídky zahrnují:**

a) vstupní lékařskou prohlídku: prováděna z důvodu toho, aby k výkonu práce nebyla zařazena osoba, u které by výkon této práce vedl ke zhoršení zdravotního stavu či k poškození zdraví jiných osob.

b) periodickou prohlídku: prováděna za účelem zjištění včasné změny zdravotního stavu osoby. Vyhláška stanoví, v jakých intervalech se u zaměstnanců preventivní prohlídky provádějí. V kategorii první je to nejdéle jednou za 6 let, v kategorii druhé nejdéle jednou za 4 roky.

c) mimořádnou prohlídku: ta se provádí např., pokud ji nařídil orgán ochrany veřejného zdraví na základě informace sdělené ošetřujícím lékařem o důvodném podezření, že změnou zdravotního stavu zaměstnance došlo ke změně zdravotní způsobilosti, na základě žádosti předložené zaměstnavatelem z vlastního podnětu či podnětu zaměstnance apod.

d) lékařskou výstupní prohlídku (důraz na zjištění takových změn zdravotního stavu, u kterých lze předpokládat souvislost se zdravotní náročností vykonávané práce)

e) lékařskou prohlídku po skončení rizikové práce (následná prohlídka), prováděna za účelem včasného zjištění změn zdravotního stavu vzniklých v souvislosti s prací

Dle důvodové zprávy se při stanovení periodiky periodických prohlídek vychází jednak z předpokladu, že potenciál k výkonu práce nebo služby se vlivem stárnutí snižuje, jednak z předpokladu, že ke ztrátě kvality zdraví dochází vlivem působení rizikových faktorů vyskytujících se při práci a vlivem pracovních podmínek, při kterých je práce vykonávána. Podle důvodové zprávy je cílem periodických a dalších lékařských prohlídek prováděných ke zjištění zdravotní způsobilosti k práci a službě včasná prevence.

V rámci pracovnělékařských prohlídek jsou zaměstnancům poskytovány edukační a konzultační zdravotní služby.

Dle §6 prováděcí vyhlášky je obsahem každé pracovnělékařské prohlídky tzv. **základní vyšetření**: rozbor údajů o dosavadním vývoji zdravotního stavu a dosud prodělaných onemocněních, pracovní anamnéza, zejména odezva organismu na výskyt rizikových faktorů a pracovní podmínky, komplexní fyzikální vyšetření včetně orientačního vyšetření sluchu, zraku, kůže a orientačního neurologického vyšetření, s důrazem na posouzení stavu a funkce orgánů a systémů a jeho výkonu a základní chemické vyšetření moče ke zjištění přítomnosti bílkoviny, glukózy, ketonů, urobilinogenu, krve a PH moče.

Základní vyšetření se rozšiřuje o další odborná vyšetření (lze je provést až po provedení základního vyšetření), jestliže taková vyšetření stanoví jiný právní předpis, jsou prováděna na základě rozhodnutí orgánu ochrany veřejného zdraví podle zákona o ochraně veřejného zdraví, jsou prováděna na základě zhodnocení ukazatelů biologických expozičních testů nebo jiných vyšetření a jejich dynamiky, a to za účelem sledování zátěže organismu působením rizikových faktorů, nebo jsou požadována posuzujícím lékařem, pokud je to k vyloučení nemocí, které omezují nebo vylučují zdravotní způsobilost k práci nebo vzdělávání nebo průběhu vzdělávání, potřebné nebo to pracovní podmínky vyžadují.

Příloha č. 1 prováděcí vyhlášky dále stanoví **rozsah pracovnělékařských služeb**. Při stanovení rozsahu pracovnělékařských služeb se určuje celková doba nezbytná k provádění pracovnělékařských služeb. Pro stanovení minimální celkové doby nezbytné k provádění pracovnělékařské služby se určuje minimální čas potřebný na jednoho zaměstnance za rok.

Prováděcí vyhlášky stanoví náročnost práce/čas potřebný na jedno pracovní místo za rok pro poradenství a dohled nad pracovními podmínkami, včetně školení.

Doprovodný zákon noveluje zákon o daních z příjmů a to včetně §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, které od 1. 4. 2012 zní: „pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,“.

2. Daňové souvislosti

2.1 **Úhrada za pracovnělékařské služby zaměstnavatelem**

Zaměstnavatel ve smyslu nového zákona o specifických zdravotních službách bude uzavírat, resp. uzavřel dle staré úpravy, písemnou smlouvu s poskytovatelem pracovnělékařských služeb na dodávku pracovnělékařských služeb (dříve závodní preventivní péče). Je obvyklou praxí, že úhrada zaměstnavatele za poskytované pracovnělékařské služby je stanovena smluvním ujednáním a obvykle se odvíjí od počtu zaměstnanců zaměstnavatele či jiného obdobného kritéria. MF ČR ve svém vyjádření k příspěvku KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči uvedlo, že upozorňuje na případy neprůkazného stanovení výše rozmáhajících se paušálních úhrad smluvním lékařům, poskytujícím závodní preventivní péči. Lze se však domnívat, že pokud jsou poskytovatelé pracovnělékařské služby a zaměstnavatel osoby nespřízněné ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, jsou tyto smluvní úhrady obecně daňově uznatelným nákladem.

Dílčí závěr:

Obecně jsou smluvní úhrady poskytovateli pracovnělékařské péče dle §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP považovány za daňově uznatelný náklad a to ve výši ceny obvyklé pokud se jedná o subjekty spřízněné ve smyslu §23 odst. 7 ZDP či smluvní ceny dohodnuté mezi nespřízněnými subjekty.

2.2 **Pokyn D-6**

Pokyn GFŘ D-6 v článku k §24 ZDP stanoví v bodě 14 „Daňovými výdaji na závodní preventivní péči poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče nebo na preventivní péči poskytovanou smluvními lékaři, v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2. zákona,

jsou výdaje (náklady) související se zajištěním preventivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových, následných a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění předpisů o posuzování zdravotní způsobilosti k práci (směrnice č. 49/1967 Věstníku MZd, ve znění směrnic č. 17/1970 Věstníku MZd ČSR, registrované ve Sbírce zákonů v částce 2/1968 a v částce 20/1970, a zákon č. 187/2000 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů), nehrazené zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro uvedený účel rozumí jak vstupní prohlídky před uzavřením pracovního poměru podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákoník práce“), tak při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru. Okruh zdravotních výkonů a lékařských prohlídek spadajících do závodní preventivní péče, hrazených zdravotními pojišťovnami, vymezuje § 35 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Za lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené

zvláštními předpisy se považují mimo jiné lékařská vyšetření zaměstnanců vykonávajících noční práci, a lékařská vyšetření mladistvých před vstupem do pracovního poměru podle zvláštního právního předpisu (zákoník práce).“

Dílčí závěr:

Od 1. dubna 2012 již není výše uvedený bod k §24 Pokynu D-6 zcela aktuální, nýbrž s ohledem na nové znění §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP lze za daňově uznatelné náklady považovat náklady vynaložené zaměstnavatelem na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehraněným zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy, zejména zákonem o specifických zdravotních službách a prováděcím předpisem Ministerstva zdravotnictví ČR vydaným dle §60 zákona o specifických zdravotních službách.

2.3. Náklady na pracovnělékařské služby pro uchazeče o zaměstnání

Zákon o specifických zdravotních službách stanoví, že pracovnělékařské služby hradí obecně zaměstnavatel (§58 zákona o specifických zdravotních službách). Ve smyslu ustanovení tohoto zákona zajišťuje zaměstnavatel poskytnutí pracovnělékařských služeb zaměstnancům a uchazečům o práci. V §59 odst. 2 zákona o specifických zdravotních službách je dále uvedeno, že vstupní lékařskou prohlídku hradí osoba ucházející se o zaměstnání s tím, že zaměstnavatel hradí vstupní lékařskou prohlídku, pokud uzavře s uchazečem o zaměstnání pracovněprávní nebo obdobný vztah, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Nicméně je v tomto ustanovení dále připuštěna možnost, že vstupní lékařskou prohlídku nemusí hradit uchazeč o zaměstnání, pokud se uchazeč s případným zaměstnavatelem dohodne jinak, či stanoví-li tak jiný právní předpis. Přestože §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP se obecně vztahuje pouze k nákladům na zaměstnance, lze dovodit, že i náklady vynaložené na uchazeče o zaměstnání mohou mít stejný daňový charakter a to i v případě, že s uchazečem není následně uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah.

Dílčí závěr:

Za náklady na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehraněným zdravotní pojišťovnou se ve smyslu §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, resp. obecných ustanovení § 24 ZDP považují náklady vynaložené nejen na zaměstnance, ale i uchazeče o práci, pokud se případný zaměstnavatel s uchazečem o práci dohodl na úhradě nákladů na pracovnělékařské služby včetně úhrady vstupní lékařské prohlídky.

2.4 Komplexní smlouva se zdravotnickým zařízením – daňové ošetření na straně zaměstnavatele

V praxi je obvyklé, že smlouva na poskytování pracovnělékařské péče je uzavřena se zdravotnickým zařízením, které poskytuje komplexní zdravotní péči a to jak pracovnělékařské služby tak i nadstandardní zdravotní péči (tj. jinou než pracovnělékařské služby) či další služby (např. provádění kontroly, zda zaměstnanec dodržuje stanovený režim dočasné práce neschopného pojištěnce, tj. jde o povinnost zdržovat se na nahlášeném místě pobytu a dodržovat dobu a rozsah povolených vycházek, toto oprávnění má zaměstnavatel po dobu prvních 21 kalendářních dnů

dočasné pracovní neschopnosti, nebo službu poskytování garantované doby čekání na ošetření zaměstnance v pracovní době v časovém limitu +/- počet minut od dohodnutého termínu ošetření, apod.). V těchto smlouvách se zdravotnickým zařízením jsou smluvní poplatky za jednotlivé služby obvykle stanoveny pro jednotlivé druhy poskytovaných služeb samostatně.

Dílčí závěr:

a) Náklady na pracovnělékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP. Nevztahuje se na ně tedy režim §25 odst. 1 písm. h) bod. 2 ZDP, přestože plnění poskytuje zdravotnické zařízení, jelikož se nejedná o nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci, ale o službu poskytovanou zdravotnickým zařízením zaměstnavateli.

b) Náklady na nadstandardní zdravotní péči zajišťovanou a hrazenou zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení jsou daňově neuznatelným nákladem ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

c) Náklady vynaložené zaměstnavatelem na služby nakoupené od zdravotnického zařízení, které však nepředstavují nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci, nejsou považovány obecně za daňově neuznatelné ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP a na posouzení jejich daňové uznatelnosti se aplikují obecná ustanovení §24 ZDP. Mezi tyto náklady lze zahrnout např. náklady na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby apod.

2.5 Komplexní smlouva se zdravotnickým zařízením - daňové ošetření na straně zaměstnance

Ve vyjádření MF ČR k příspěvku KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči MF ČR uvedlo, že náklady vynaložené na závodní preventivní péči, resp. nově náklady zaměstnavatele vynaložené na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb nejsou příjmem podle §6 odst. 3 ZDP, neboť se nejedná o žádné plnění ve prospěch zaměstnance, resp. z kterého by zaměstnanec mohl benefitovat, resp. navyšoval majetek zaměstnance.

V případě tzv. nadstandardní zdravotní péče zajišťované a hrazené zaměstnavatelem ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení se však na straně zaměstnance jedná o zdanitelný příjem, který je dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozen od DPFO ze závislé činnosti při splnění úhrady těchto nákladů z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele nebo ze zisku zaměstnavatele po jeho zdanění.

Dílčí závěr:

V návaznosti na bod 2.4 tohoto příspěvku lze učinit následující závěry

a) Úhrada pracovnělékařských služeb zaměstnavatelem neovlivní výši zdanitelného příjmu zaměstnance/uchazeče o zaměstnání (tzn., není zdanitelným příjmem).

b) Nadstandardní zdravotní péče poskytnutá zaměstnavatelem ve formě možnosti využívat zdravotnické zařízení zaměstnancem představuje zdanitelný příjem zaměstnance, který je dle podmínek uvedených v §6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozen od DPFO ze závislé činnosti.

c) Náklady, které zaměstnavatel vynaložil na monitoring plnění režimu dočasně práce neschopných zaměstnanců, na garantovanou dobu čekání na ošetření zaměstnanců v pracovní době či na jiné úhrady zaměstnavatele zdravotnickému zařízení, z kterých nemá zaměstnanec žádný užitek, resp. plnění nebyla poskytnuta zaměstnavatelem zaměstnanci (ve prospěch zaměstnance), nejsou považována za příjem zaměstnance ve smyslu §6 odst. 3 ZDP.

2.6. Další služby v oblasti zdravotnictví neposkytované zdravotnickým zařízením

V posledních letech se objevila další služba, která obvykle není poskytována zdravotnickým zařízením ale podnikatelským subjektem a spočívá v organizaci návštěv lékařů (např. při potřebě lékaře specialisty propojí pacienta s tímto specialistou, resp. dohodnou u specialisty návštěvu) nebo ve službě call centra objednávání do různých zdravotnických zařízení/k různým lékařům apod. V tomto případě se nejedná o klasické využití zdravotnického zařízení nýbrž zajištění efektivní logistiky zdravotní péče a podobné služby. V případě, že zaměstnavatel platí tyto logistické služby v oblasti zdravotní péče svým zaměstnancům (např. formou možnosti využívat výše zmíněné call centrum, či 24 hod online poradenská zdravotní služba), jedná se o plnění ve prospěch zaměstnance, které lze považovat za nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti zajištění využívání zdravotnického zařízení či lékaře. Lze tedy shrnout, že v tomto případě se jedná o daňově neuznatelný náklad zaměstnavatele dle §25 odst. 1 písm. h) ZDP a příjem zaměstnance osvobozený od DPFO ze závislé činnosti dle §6 odst. 9. písm. d) ZDP.

Dílčí závěr:

Pokud nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci souvisí se zprostředkováním/zajištěním využití zdravotnického zařízení/lékaře, je toto plnění třeba podřadit pod §25 odst. 1 písm. h). Toto nepeněžní plnění pak je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti na straně zaměstnance dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP.

V tabulce níže jsou uvedena plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům s daňovým ošetřením na straně zaměstnance a zaměstnavatele:

Pracovnílékařské služby hrazené zaměstnavatelem	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<p>1. Hodnocení zdravotního stavu zaměstnanců (ve smyslu § 2 odst. 1 prováděcí vyhlášky, tj. zjištění zdravotního stavu zaměstnance a zdravotních rizik zaměstnance včetně posouzení jeho zdravotní způsobilosti k práci, stanovení podílu na hodnocení zdravotních rizik souvisejících s pracovními podmínkami a pracovním prostředím, apod.). Ke zjištění zdravotního stavu zaměstnanců/uchazečů o zaměstnání slouží vyšetření v rámci pracovnílékařských prohlídek (ve smyslu § 7 až § 12 prováděcí vyhlášky). Důvodová zpráva k § 6 prováděcí vyhlášky stanoví obsah lékařské prohlídky za účelem zjištění zdravotní způsobilosti k práci a službě, tj. rozbor anamnestických údajů o dosavadním vývoji zdravotního stavu, komplexní fyzikální vyšetření, základní laboratorní vyšetření a případně další odborná vyšetření u specialistů, jsou-li pro posouzení zdravotního stavu a s ohledem na výskyt rizikových faktorů při výkonu práce nezbytná.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hodnocení zdravotního stavu ve smyslu základního vyšetření (§ 6 odst. 1 prováděcí vyhlášky např. zjištění zdravotního stavu zaměstnance a zdravotních rizik zaměstnance včetně posouzení jeho zdravotní způsobilosti k práci, stanovení podílu na hodnocení zdravotních rizik souvisejících s pracovními podmínkami a pracovním prostředím, apod.) - Rozšíření základního vyšetření dle § 6 odst. 2 a 3 prováděcí vyhlášky (např. na základě jiného právního předpisu, u rizikových povolání, za účelem sledování zátěže organismu působením rizikových faktorů, apod.) - Rozšíření odborných vyšetření po provedení základního vyšetření dle § 6 odst. 4 prováděcí vyhlášky (např. vyšetření kardiovaskulárního systému, 	<p>Pracovnílékařská péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy, tj. zákonem č. 373/2011 Sb. a prováděcí vyhláškou</p> <p>Není příjemem podle § 6 odst. 3 ZDP</p>	<p>Pracovnílékařská péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy, tj. zákonem č. 373/2011 Sb. a prováděcí vyhláškou</p> <p>Je daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP</p>

<p>vyšetření k prevenci nádorového onemocnění,)</p> <p>2. Poradenství. Poradenské činnosti vyjmenované v § 2 odst. 2 prováděcí vyhlášky (dle důvodové zprávy k prováděcí vyhlášce je kladen důraz na poradenství jak pro zaměstnavatele, tak zaměstnance v problematice ochrany zdraví a bezpečnosti při práci. Dle důvodové zprávy se počítá i se zapojením poskytovatele pracovnělékařských služeb do programů podpory zdraví na pracovišti za účelem zlepšování nebo udržování zdravotního stavu zaměstnanců ovlivněním jejich životního stylu).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Poradenství zaměstnavateli v problematice fyziologie a psychologie práce, při úpravě pracovních míst, v problematice pitného režimu a pracovní rehabilitace, poradenství a očkování atd.) - Individuální poradenství zaměstnanci na základě zjištěných skutečností včetně laboratorních nálezů, doporučení individuálního zaměření prevence, dietní opatření, životní styl) <p>3. Dohled na pracovištích, v zařízení závodního stravování, vypracování návrhu pro zaměstnavatele na odstranění zjištění závad atd. (§ 2 odst. 1 písm. c) prováděcí vyhlášky)</p> <p>4. Školení zaměstnanců určených zaměstnavatelem (§ 2 odst. 2 prováděcí vyhlášky – první pomoc, lékárnička)</p>		
---	--	--

<p>Nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ve formě možnosti využívat zdravotnické zařízení zaměstnancem nebo rodinným příslušníkem (tzv. nadstandardní zdravotní péče), například:</p>	<p>Zaměstnanec</p>	<p>Zaměstnavatel</p>
--	---------------------------	-----------------------------

<ul style="list-style-type: none"> - Vyšetření mimo pracovnělékařské prohlídky, např. zdravotní prohlídka, která není pracovnělékařskou prohlídkou (např. mimo termín periodické prohlídky), odborná vyšetření, která nelze podřadit pod vyšetření v rámci pracovnělékařské prohlídky (např. širší rozsah odborných vyšetření prováděných v rámci periodické prohlídky) - Dispenzární péče - Ambulantní péče - Ústavní péče, pokud to vyžaduje zdravotní stav - Nákup služeb a výrobků v optice a lékárně - Lázeňská péče - Úhrada zdravotnických materiálů nad limity hodnot hrazených z všeobecného zdravotního pojištění - 24 hod. konzultační služba po telefonu zajišťující nepřetržitý kontakt se zdravotní sestrou a lékařem - Možnost využití elektronické komunikace přes webové rozhraní při zadávání požadavků do objednávacího systému zdravotnického zařízení - Zajištění individuální organizace zdravotnických služeb v zájmu minimalizace ztrát osobního/volného času zaměstnanců, např. garantovaná doba čekání na ošetření zaměstnance, umožnění termínů vyšetření v přesně dohodnutém časovém úseku tak, aby na sebe jednotlivá vyšetření navazovala bez časových prodlev apod. - Organizace návštěv lékařů/specialistů, call centra zajišťující objednávání do různých zdravotnických zařízení s cílem efektivního využití volného času pracovní doby - ... 	<p>Příjem zaměstnance osvobozený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>Daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP</p>
---	---	--

Služby v oblasti zdravotnictví poskytované zdravotnickým zařízením či subjektem, který není zdravotnickým zařízením ve prospěch zaměstnavatele, např.	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<ul style="list-style-type: none"> - Monitoring naplnění režimu dočasné pracovní neschopnosti u zaměstnanců. - Zajištění individuální organizace 	<p>Nejedná se o příjem zaměstnance podle § 6 odst.</p>	<p>Daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 ZDP</p>

<ul style="list-style-type: none"> - Zajištění individuální organizace zdravotnických služeb v zájmu minimalizace ztrát pracovního času zaměstnanců, např. garantovaná doba čekání na ošetření zaměstnance v pracovní době v časovém limitu +/- počet minut od dohodnutého termínu ošetření, umožnění termínů vyšetření prováděných během pracovní doby v přesně dohodnutém časovém úseku tak, aby na sebe jednotlivá vyšetření navazovala bez časových prodlev apod. - Organizace návštěv lékařů/specialistů, call centra zajišťující objednávání do různých zdravotnických zařízení s cílem efektivního využití fondu pracovní doby - Zajištění organizace zdravotnických služeb dětského lékaře u zaměstnanců, kteří doprovázejí jako rodiče dítě do zdravotnického zařízení s cílem efektivního využití fondu pracovní doby zaměstnance. - ... 	podle § 6 odst. 3 ZDP	24 odst. 1 ZDP nebo dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP
--	-----------------------	---

Služby v oblasti zdravotnictví poskytované subjektem, který není zdravotnickým zařízením ve prospěch zaměstnance, hrazené zaměstnavatelem, např.	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<ul style="list-style-type: none"> - Časová optimalizace služeb zdravotnických zařízení, např. služby clientského komunikačního centra, vybaveného systémem pro plánování návštěv ve zdravotnických zařízeních mimo pracovní dobu, tzn. v době osobního/volného času zaměstnance. - ... 	Jedná se o zdanitelný příjem zaměstnance	Daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP

3. Závěr

Navrhuji, aby byla potvrzena správnosti výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPPO a DPFO ze závislé činnosti. Závěry se stanoviskem GFR by měly být vhodným způsobem zveřejněny.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Stanovisko bylo upraveno na základě úprav příspěvku provedených předkladatelkou dle dohody se zástupci GFR.

K bodu 2.1

GFR souhlasí se stanoviskem MF k daňové uznatelnosti nákladů na straně zaměstnavatele vydaným k předkladatelem zmiňovanému příspěvku 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči.

Platí, že nahrazení slov „závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče“ slovy „pracovnílékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb“ z hlediska podmínek uplatňování výdajů (nákladů) v základu daně na přístupu k dané problematice by nemělo představovat žádnou změnu.

To znamená, že platby, které byly považovány za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 ZDP, ve znění účinném do nabytí účinnosti zákona č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě (dále jen „zákon č. 375/2011 Sb.“) bude možné při splnění všech zákonem stanovených podmínek uplatnit v základu daně i podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 ZDP, ve znění zákona č. 375/2011 Sb. v případě, že budou vynakládány na pracovnílékařské služby.

Rozhodující pro uplatňování konkrétních daňových výdajů (nákladů) bude vždy mimo jiné naplnění pojmu „pracovnílékařské služby“, jejichž rozsah, obsah a organizaci pracovnílékařských služeb a postupy při zajišťování lékařských prohlídek upravuje vyhláška o pracovnílékařských službách.

K bodu 2.2

V návaznosti na stanovisko k dílčímu závěru 2.1 souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 2.3

Předkladatelem navržený závěr nelze takto formulovat.

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP lze uplatnit pouze výdaje (náklady) vynaložené na zaměstnance, kterým se pro účely zákona o daních z příjmů podle § 6 odst. 2 tohoto zákona rozumí pouze poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Vzhledem k tomu, že uchazeč o zaměstnání uvedenou podmínku nesplňuje, nelze v daném případě ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP použít.

Pokud uchazeč o zaměstnání neuzavře se zaměstnavatelem pracovníprávní vztah nebo obdobný vztah, na základě kterého tento uchazeč o zaměstnání splní podmínky pro vymezení pojmu „zaměstnanec“ pro účely ZDP, avšak v souladu s § 59 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách (dále jen „zákon č. 373/2011 Sb.“) se obě strany dohodnou, že vstupní lékařskou prohlídku uhradí zaměstnavatel, lze při splnění všech zákonem stanovených podmínek uvažovat na straně zaměstnavatele o možnosti uplatnění výdajů dle § 24 ZDP.

K bodu 2.4

Jak již bylo uvedeno ve stanovisku k dílčímu závěru k bodu 2.1 pro uplatňování konkrétních daňových výdajů (nákladů) na pracovnělékařské služby bude vždy mimo jiné rozhodující jejich vymezení v zákoně č. 373/2011 Sb. a vyhlášce o pracovnělékařských službách. Proto lze k jednotlivým závěrům uvedeným pod písmeny a) až c) pouze konstatovat:

ad a) Náklady na pracovnělékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, a to při splnění všech zákonem stanovených podmínek. Jedná se o výjimku z „obecné daňové neuznatelnosti“ těchto výdajů (nákladů) podle § 25 odst. 1 písm. h) bod. 2 ZDP.

ad b) Se závěrem předkladatele lze souhlasit. Zejména je nezbytné splnění podmínky „používání zdravotnického zařízení“. Pro úplnost pouze dodáváme, že zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nepeněžní plnění ve formě možnosti používání zdravotnického zařízení a nikoliv přímo nadstandardní zdravotní péči (tu poskytuje právě zdravotnické zařízení),

ad c) V případě nákladů na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby souhlas se závěrem předkladatele, tj. nejedná se o náklady daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a na posouzení případné daňové uznatelnosti předkladatelem uváděných nákladů na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby je možno aplikovat obecná ustanovení § 24 ZDP.

K bodu 2.5

ad a) Souhlas se závěrem předkladatele - na straně zaměstnance se nebude podobně jako v případě současné závodní preventivní péče jednat o zdanitelný příjem.

ad b) Souhlas se závěrem předkladatele - zdravotní péče poskytnutá zaměstnavatelem nad rámec jeho zákonné povinnosti ve formě možnosti využití zdravotnického zařízení zaměstnancem, bude na straně zaměstnance představovat příjem ze závislé činnosti osvobozený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP za zde uvedených podmínek.

ad c) Souhlas se závěrem předkladatele - na straně zaměstnance se nebude jednat o zdanitelný příjem.

K bodu 2.6

Zdravotní péče je vymezena v § 2 odst. 4 zákona č. 372/2011Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), zdravotnické zařízení je definováno v § 4 tohoto zákona jako prostor určený pro poskytování zdravotnických služeb.

Podle názoru GFŘ v uvedených případech není naplněna podmínka „možnosti používat zdravotnické zařízení“ (uvedené služby neposkytuje zdravotnické zařízení, ale nespřízněný podnikatelský subjekt), a proto nelze použít ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Pokud tedy služba není hrazena z veřejného pojištění, mohlo by se za zákonem stanovených podmínek u zaměstnavatele jednat o daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Podle názoru GFŘ se nejedná o službu poskytovanou zaměstnanci, ale o službu zaměstnavatele, který touto cestou eliminuje případné ztráty časového fondu pracovní doby svých zaměstnanců. Zároveň platí, že zaměstnanci v těchto případech nevzniká nepeněžní příjem.

K tabulce

Tabulka obsahuje demonstrativní výčet konkrétních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům s návrhem „obecného daňového řešení“ jak na straně zaměstnance, tak i na straně zaměstnavatele. Podle názoru GFŘ výše uvedená stanoviska k jednotlivým dílčím závěrům pod body 2.1 až 2.6 lze na konkrétní situace aplikovat za předpokladu, že konkrétní plnění bude posuzováno s přihlédnutím ke konkrétní situaci a okolnostem, za kterých je poskytováno. Vzhledem k tomu, že výčet jednotlivých služeb či plnění nemůže být s ohledem na znění zákona o zdravotních službách a jeho prováděcích předpisů konečný (jedná se pouze o demonstrativní výčet) a s ohledem na skutečnost, že výklad a vymezení pojmů z oblasti zdravotních služeb není v kompetenci GFŘ, nebude GFŘ zaujímat obecná stanoviska k daňovému řešení konkrétních plnění předkládatelům vyjmenovaných v příložené tabulce.