

## **Generální finanční ředitelství**

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Sekce 3, Odbor Nepřímých daní**

Č. j. 47073/12-3210-011695

### **Dodatek č. 1 k Informaci k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví** (č. j. 11964 /12-3210-011695)

V souvislosti s přijatou novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) účinnou od 1.4.2012, kterou bylo mj. novelizováno ustanovení § 51 a § 58 zveřejnilo Generální finanční ředitelství Informaci k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví s č.j.11964/12-3210-011695. V návaznosti na časté dotazy veřejnosti týkající se uplatnění DPH u lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem zejména vstupních prohlídek vydává Generální finanční ředitelství tento materiál doplňující shora uvedenou Informaci.

#### **➤ Zásady uplatnění DPH u lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem**

Z hlediska problematiky aplikace DPH u těchto prohlídek je nutno vycházet zejména z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-307/01 (d'Ambrumenil). V tomto rozsudku se SDEU zabýval právě podmínkami osvobození zdravotních služeb a konstatoval, že pokud účelem poskytnuté zdravotní služby je umožnit třetí straně učinit rozhodnutí s právními souvislostmi pro dotčenou osobu nebo pro jiné osoby, nemůže být takováto služba osvobozena od daně. Přestože tato služba může nepřímo přispět k ochraně zdraví dotčené osoby zjištěním nového problému nebo opravou dříve stanovené diagnózy, hlavním účelem sledovaným touto službou zůstává splnění zákonné nebo smluvní podmínky v jiném rozhodovacím procesu. Úplata za uvedené prohlídky tak dle SDEU nemůže být osvobozena od daně, pokud je předmětná prohlídka vykonávána s cílem umožnit zaměstnavateli rozhodnout se o přijetí do pracovního poměru, rozvázání pracovního poměru nebo povinnostech, které mají být pracovníkem plněny. Jinými slovy řečeno tehdy, kdy na základě výsledků prohlídky činí zaměstnavatel svá rozhodnutí, která mají, jak je již uvedeno výše, právní souvislosti.

Na straně druhé však SDEU v uvedeném rozsudku připustil, že pokud výsledek lékařské prohlídky napomáhá objasnit třetí straně, že zdravotní stav osoby znamená omezení u určitých činnostech nebo vyžaduje, aby byly vykonávány za zvláštních podmínek, ochrana zdraví dotčené osoby může být považována za hlavní účel poskytované služby.

Ve smyslu výše uvedeného výkladu nutno konstatovat, že při uplatnění DPH u uvedených prohlídek, nelze zjednodušeně zohledňovat pouze jejich formální označení („preventivní lékařská prohlídka“ apod.) či pojetí z hlediska oboru zdravotnictví. Platné zdravotnické právní předpisy vymezují a posuzují tyto prohlídky pouze z pohledu zdravotního, který tak může být odlišný od způsobu, jakým jsou tyto prohlídky pojímány pro účely DPH.

S ohledem na uvedené, nelze jednoznačně uzavřít, že u všech prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem lze vždy aplikovat osvobození od daně dle § 58 zákona o

DPH. Obdobně pak na straně druhé neplatí plošné tvrzení, že všechny tyto prohlídky budou zdanitelných plněním podléhajícím dani na výstupu. Ve smyslu výkladu směrnice daném ve výše popsaném rozsudku SDEU je při uplatnění DPH třeba vždy zkoumat účel a cíl poskytnuté služby.

V souvislosti s vykonáváním lékařských prohlídek souvisejících s pracovním poměrem doplňujeme, že aplikace DPH se taktéž neváže jen na to, zda provedení této prohlídky je dáno zvláštním právním předpisem nebo vyplývá ze smluvního ujednání mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

#### ✓ Vstupní prohlídky

U zdravotních služeb spočívajících ve zdravotní (lékařské) prohlídce prováděné v souvislosti s přijetím do pracovního poměru je nutno při uplatnění DPH vždy vycházet z účelu a cíle poskytované služby. Pokud výsledek zdravotní prohlídky slouží jako podklad pro zaměstnavatele, který na jeho základě rozhoduje o přijetí či nepřijetí do pracovního poměru příp. o zařazení na konkrétní pracovní pozici, pak úplata za tuto službu nemůže být v návaznosti na výše uvedené osvobozenou od daně dle § 58 zákona o DPH. Účelem této prohlídky tak není ochrana zdraví konkrétní osoby, byť k ní může nepřímo přispět odhalením zdravotního problému.

Bude existovat nesporně i skupina zdravotních prohlídek vykonaných v souvislosti s přijetím do pracovního poměru, kdy účelem bude zjištění takových skutečností, ze kterých vyplývají různá omezení pro výkon zaměstnání nebo jeho vykonávání za zvláštních podmínek, nikoli tedy primárně pro rozhodnutí o přijetí do pracovního poměru či o tom na jaké místo. Na takovou prohlídku lze nahlížet jako na zdravotní úkon, jehož cílem a účelem je ochrana zdraví. Pak za splnění všech podmínek daných ust. § 58 zákona o DPH se bude jednat o plnění osvobozené od daně.

#### ✓ Výstupní prohlídky

Účelem výstupní prohlídky je zpravidla pouze zhodnocení, jak se na zdravotním stavu zaměstnance podílel vliv pracovních podmínek. Tyto prohlídky tak slouží zaměstnavateli jako jeho ochrana, že se na zdravotním stavu zaměstnance nepodílela povaha jeho pracovní činnosti. Vzhledem k tomu, že účelem ani cílem v takovémto případě není ochrana zdraví, bude se z pohledu zákona o DPH jednat o zdanitelné plnění s povinností uplatnit daň na výstupu.

#### ✓ Ostatní prohlídky v rámci pracovního poměru

Do této kategorie lze podřadit prohlídky v praxi většinou označované jako pravidelné preventivní zdravotní (lékařské) prohlídky, nebo i mimořádné zdravotní prohlídky v rámci pracovního poměru. Osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH se uplatní u těch prohlídek, kdy účelem je ochrana zdraví (prevence) spočívající v předcházení nemocem z povolání, nemocí v souvislosti s prací, předcházení pracovních úrazů, předcházení zátěži organismu zaměstnance působením rizikových faktorů v zaměstnání apod. Zpravidla tedy půjde o prohlídky osvobozené.

✓ Prohlídky v oblasti zaměstnanosti

V souvislosti s pracovním poměrem je třeba i zmínit ostatní prohlídky spadající do oblasti zaměstnanosti např. vyšetření zdravotního stavu uchazeče o zaměstnání, vyjádření lékaře o zdravotním stavu občana před nástupem do určeného rekvalifikačního kurzu pro potřeby úřadu práce. U této kategorie prohlídek pak také platí, že při uplatnění DPH je třeba vycházet z výše popsaných zásad pro aplikaci DPH, tj. dle účelu a cíle poskytované služby uplatnit osvobození či přiznat daň na výstupu.

➤ **Prokazování/stanovení účelu lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem či v oblasti zaměstnanosti**

Pro aplikaci DPH u těchto prohlídek bude v praxi určující účel pro jaký zaměstnavatel či jiný subjekt prohlídku či vyšetření požaduje. Zaměstnavatelé by tak měly poskytovatelům zdravotních služeb sdělit účel, pro jaký je prohlídka požadována. V tomto směru tak lze doporučit upravit příslušná smluvní ujednání o poskytování zdravotních služeb, a to takovým způsobem, aby v nich byl jednoznačně stanoven a vymezen účel vykonávaných zdravotních prohlídek. Případně, aby zaměstnavatelé či jiné subjekty při zadání požadavku o provedení prohlídky tento účel uvedli.

Ing. Otakar Sladkovský, v.r.  
ředitel sekce metodiky a výkonu daní