

## **Pokyn č. D - 160**

### **o uplatňování daně z přidané hodnoty subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a v odvětví zdravotnictví, školství a kultury**

V návaznosti na zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) jsou v části I tohoto pokynu uvedeny zásady uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se všech subjektů, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, tj. např. rozpočtových organizací, příspěvkových organizací, obcí, nadací, občanských sdružení, církví, atd. (dále jen „neziskové subjekty“). V části II jsou upřesněny přístupy k aplikaci DPH ve vybraných odvětvích, část III pokynu je pak věnována problematice uplatňování daně obcemi. Pokyn se přiměřeně vztahuje i na podnikatelské subjekty, které ve vymezených oborech působí.

#### **I. Obecná ustanovení**

##### **1. Zdanitelná plnění osvobozená od daně**

Ze zákona vyplývá, že u neziskových subjektů jsou za zdanitelná plnění považovány též činnosti prováděné v rámci jejich hlavní činnosti (§ 7 odst. 2 písm. f) zákona), přičemž hlavní činností se rozumí činnosti, k nimž byly tyto subjekty založeny nebo zřízeny (§ 2 odst. 2 písm. x) zákona). Tato plnění jsou osvobozena od daně podle § 25 odst. 2 zákona.

##### **2. Zdanitelná plnění podléhající dani**

U neziskových subjektů jsou zdanitelnými plněními podléhajícími dani plnění uskutečněná mimo jejich hlavní činnost, t.j. plnění prováděná v rámci vedlejší činnosti (v předchozím pokynu č. D - 111 byl používán termín „hospodářská činnost“ popř. „podnikatelská činnost“). Pro úplnost je ještě třeba uvést, že podle § 35a zákona není od daně osvobozen u Státního fondu tržní regulace v zemědělství prodej zemědělských a potravinářských výrobků a u Správy státních hmotných rezerv prodej státních hmotných rezerv.

V návaznosti na příslušné účetní předpisy musí být zvlášť účtováno o zdanitelných plněních uskutečněných v hlavní činnosti a o zdanitelných plněních prováděných ve vedlejší činnosti.

##### **3. Registrace a její zrušení**

Registrační povinnost (§ 5 zákona) se na neziskové subjekty vztahuje pochopitelně stejně jako na jiné osoby podléhající dani. Do obratu rozhodného pro registraci plátce DPH se započítávají příjmy či výnosy dosažené v jejich vedlejší činnosti.

Stejně jako u jiných plátců je podle § 39 odst. 2 zákona správce daně oprávněn zrušit registraci neziskového subjektu, pokud tento plátec neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající ze zákona. Dále má správce daně možnost zrušit registraci neziskového subjektu, pokud v průběhu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců jeho obrat nepřesáhne částku 750 000 Kč (§ 39 odst. 3 zákona). Za podmínek uvedených v zákoně mohou také tito plátcí daně sami požádat o zrušení registrace (§ 5 a § 39 zákona).

#### **4. Nárok na odpočet daně na vstupu**

Neziskové subjekty nemají nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých pro hlavní činnost (§ 25 odst. 3 zákona). Krátí tedy nárok na odpočet koeficientem podle § 20 zákona, přičemž základem pro krácení je veškerá daň zaúčtovaná na vstupu v obou činnostech (t.j. v činnosti hlavní i vedlejší). Do součtu ve jmenovateli koeficientu započítávají i dotace, příspěvky včetně členských příspěvků, popřípadě jiné prostředky ze státního nebo místních rozpočtů (§ 20 odst. 3 zákona).

## **II. Uplatňování daně ve zdravotnictví, školství a v kultuře**

### **A. Zdravotnictví**

Podle § 25 odst. 1 písm. g) zákona jsou od daně osvobozeny zdravotnické služby a zboží (blíže specifikováno v § 32 zákona).

Pro osvobození od daně podle § 32 je pochopitelně nezbytné, aby byly splněny všechny podmínky uvedené v tomto paragrafu (zařazení do příslušného kódu SKP, oprávněný subjekt, ...).

#### **1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ**

##### **a) Zdravotní péče - SKP 85.1**

V této věci (zařazení poskytovaných služeb do SKP) se mohou plátcí daně obracet na doporučená poradenská a konzultační pracoviště pro SKP, která jsou metodicky vedena oddělením klasifikací a číselníků Českého statistického úřadu.

##### **b) Oprávněný subjekt**

Oprávněným subjektem se rozumí subjekt, který uskutečňuje vymezená plnění podle předpisu, na který je v zákoně odkaz.

##### **c) Léčiva**

Léčivy se rozumějí léčivé látky nebo jejich směsi anebo léčivé přípravky, které jsou určeny k podání lidem nebo zvířatům, nejde-li o doplňkové látky a premixy (§ 2 odst. 1 zákona č. 79/1997 Sb., o léčivech a o změnách a doplnění některých souvisejících zákonů).

Léčivými látkami se rozumějí látky přírodního nebo syntetického původu, zpravidla s farmakologickým či imunologickým účinkem nebo ovlivňující metabolismus, které slouží k prevenci, léčení a mírnění chorob, určení diagnózy a k ovlivňování fyziologických funkcí (§ 2 odst. 2 zákona č. 79/1997 Sb.).

Léčivými přípravky se podle § 2 odst. 3 zákona č. 79/1997 Sb. rozumějí přípravky získané technologickým zpracováním léčivých látek a pomocných látek, jakož i rostlin

využívaných pro farmaceutické a terapeutické účely, a to samostatně nebo ve směsi, do určité lékové formy, balené ve vhodných obalech a náležitě označené, které jsou určeny k podání lidem anebo k podání zvířatům. Jsou jimi rovněž

- a) veterinární přípravky obsahující léčivé látky nebo jejich směsi určené k použití v krmivech nebo v nápojích,
- b) dezinfekční a dezinfekční přípravky určené k přímému styku s organismem
  - 1. člověka
  - 2. zvířete a s krmivy, pokud mohou ohrožovat zdraví zvířat nebo zdravotní nezávadnost živočišných produktů,
- c) diagnostické přípravky určené k přímému styku s organismem člověka nebo zvířete,
- d) imunobiologické přípravky,
- e) transfúzní přípravky a krevní deriváty,
- f) radiofarmaka,
- g) homeopatické přípravky,
- h) léčivé čaje a léčivé čajové směsi,
- i) léčebná dietetika.

Sporné případy, zda jde o léčivo (k podání lidem) nebo o jiný výrobek, posuzuje Státní ústav pro kontrolu léčiv (§ 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 79/1997 Sb.). Posuzování toho, zda jde o léčivo (k podání zvířatům) nebo o jiný výrobek, provádí Ústav pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv (§ 12 odst. 1 písm. f) zákona č. 79/1997 Sb.).

#### **d) Prostředek zdravotnické techniky**

Prostředkem zdravotnické techniky se podle návrhu zákona o zdravotnických prostředcích rozumí jakýkoliv nástroj, přístroj, pomůcka, materiál nebo jiný předmět či výrobek používaný samostatně nebo v kombinaci včetně potřebného programového vybavení, který je výrobcem určen pro použití u člověka za účelem:

- a) diagnózy, prevence, monitorování, léčby či mírnění choroby,
- b) diagnózy, monitorování, léčby, mírnění či kompenzace poranění nebo tělesné vady,
- c) vyšetřování, náhrady nebo modifikace anatomické struktury či fyziologického procesu,
- d) kontroly početí,

který nedosahuje své hlavní zamýšlené funkce v lidském organismu nebo na jeho povrchu farmakologickým či imunologickým účinkem nebo ovlivněním metabolismu, jehož funkce však může být takovými účinky podpořena; za zdravotnický prostředek se považuje i takový předmět či výrobek, který je určen výrobcem k použití společně se zdravotnickým prostředkem tak, aby umožnil jeho použití v souladu s účelem, který mu výrobce určil („příslušenství“).

Sporné případy (co je a co není prostředkem zdravotnické techniky) řeší v první instanci Státní ústav pro kontrolu léčiv. Vyšší instancí v této věci je odbor farmacie Ministerstva zdravotnictví České republiky.

## **2. OSVOBOZENÍ SLUŽEB ZDRAVOTNICKÉ PÉČE**

Ve smyslu § 32 odst. 1 zákona jsou od daně osvobozeny služby zdravotnické péče (SKP 85.1) poskytované oprávněnými subjekty a vymezené zvláštními předpisy (pochopitelně bez ohledu na způsob úhrady této péče).

V kódu SKP 85.1 je zahrnuta ústavní zdravotní péče, ambulantní zdravotní péče, stomatologická péče a jiné služby týkající se lidského zdraví. Pokud jsou tedy tyto výkony

prováděny oprávněnými subjekty, jde o zdanitelné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH na vstupu.

Poskytování stravy pacientům ve zdravotnickém zařízení je součástí zdravotního výkonu (SKP 85.1).

### 3. DODÁNÍ ZBOŽÍ OSVOBOZENÉ OD DANĚ

Podle § 32 odst. 2 zákona je od daně osvobozeno dodání zboží oprávněnými subjekty v rámci zdravotních výkonů - SKP 85.1 (i když je kalkulováno v rámci zdravotního výkonu odděleně!).

Podle § 32 odst. 2 zákona je od daně osvobozeno též dodání lidské krve a jejích složek k přímému klinickému využití, lidských orgánů a mateřského mléka. Pod pojem „lidská krev a její složky k přímému klinickému využití“ se zahrnují též transfuzní přípravky (např. koncentráty červených krvinek, koncentráty krevních destiček či zmrazená krevní plazma).

### 4. STOMATOLOGICKÉ LABORATOŘE

Předmětem činnosti stomatologických laboratoří je zhotovování pevných i snímacích protetických výrobků z různých dentálních materiálů a jejich dodávání zdravotnickým zařízením. Podle § 32 odst. 2 zákona je dodání stomatologických výrobků stomatologickými laboratořemi včetně oprav tohoto zboží (SKP 33.10.92) osvobozeno od daně.

Dodání stomatologického výrobku spolu se zdravotním výkonem (např. zavedení protézy do úst zubním lékařem pacientovi) je též považováno za zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 32 odst. 2 zákona.

### 5. OČNÍ OPTIKA

Zařízení oční optiky není oprávněným subjektem ve smyslu § 32 zákona, proto je u těchto zařízení dodání zboží (např. brýlových obrub, dioptrických skel či kontaktních čoček) zdanitelným plněním podléhajícím dani. Stejně je tomu i v případě oprav brýlí (SKP 52.74.13), u kterých je uplatňována snížená sazba DPH.

### 6. ZAŘÍZENÍ LÉKÁRENSKÉ PÉČE

(lékárny a výdejny prostředků zdravotnické techniky)

Lékárenskou péčí, kterou poskytují lékárny, se rozumí obstarávání, příprava, kontrola, uchovávání a výdej léčiv a prostředků zdravotnické techniky na lékařský předpis (poukaz) i bez lékařského předpisu, bez ohledu na způsob úhrady.

Lékárenskou péčí, kterou poskytují výdejny prostředků zdravotnické techniky, se rozumí obstarávání, kontrola, uchovávání a výdej prostředků zdravotnické techniky na lékařský předpis (poukaz) i bez lékařského předpisu, bez ohledu na způsob úhrady.

Lékařna i výdejna prostředků zdravotnické techniky je oprávněným subjektem ve smyslu § 32 zákona. Výdej léčiv a prostředků zdravotnické techniky oprávněnými subjekty na lékařský předpis (poukaz) i bez něho je osvobozen od daně podle § 32 odst. 3 zákona. Prodej ostatního zboží, které není léčivem či prostředkem zdravotnické techniky, je zdanitelným plněním podléhajícím příslušné sazbě daně. Dodání léčiva připraveného lékárnou jiné lékárně je osvobozeno od daně včetně nákladů na jeho přípravu.

## 7. ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Podle § 32 odst. 4 zákona je od daně osvobozeno zdravotní pojištění podle zvláštních předpisů. Zdravotní pojištění jsou oprávněny provádět Všeobecná zdravotní pojišťovna a resortní, oborové, podnikové, popřípadě další pojišťovny.

### B. Školství

Podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona je od daně osvobozena výchova a vzdělávání (blíže specifikováno v § 31 zákona). Dodání zboží a poskytování služeb uskutečňované v rámci výchovné a vzdělávací činnosti osobami uvedenými v § 31 odst. 1 zákona je osvobozeno od daně podle § 31 odst. 2 zákona.

#### 1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

##### a) Výchovná a vzdělávací činnost

Jde o činnost zařazenou do číselného kódu SKP 80 (školské výkony a služby), podle § 31 odst. 1 písm. b) zákona je výchovou a vzděláváním též činnost prováděná za účelem rekvalifikace.

##### b) Osoby uvedené v § 31 odst. 1 zákona

Těmito osobami jsou základní školy, základní umělecké školy, učiliště, střední odborná učiliště, střediska a pracoviště praktického vyučování, gymnázia, střední odborné školy, speciální školy, vysoké školy, předškolní zařízení a školská zařízení. Dále sem patří ještě pověřená výchovně vzdělávací zařízení (v případě činnosti prováděné za účelem rekvalifikace).

#### 2. DODÁNÍ ZBOŽÍ A POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB

Podle § 31 odst. 2 zákona je osvobozeno od daně i dodání zboží uskutečňované příslušnými subjekty v rámci výchovné a vzdělávací činnosti (tedy nejen poskytování služeb).

Jedná se především o výrobky školních dílen v učňovských zařízeních a o výpěstky školních statků.

#### 3. STRAVOVÁNÍ

Stravování ve školských zařízeních všech stupňů (SKP 55.5 - služby závodních jídelen a dodávky hotových jídel) provozované neziskovými subjekty v rámci jejich hlavní činnosti je osvobozeno od daně podle § 25 odst. 2 zákona. Školním stravováním se přitom rozumí společné stravování dětí, žáků a pracovníků subjektů uvedených v § 31 odst. 1 zákona. Pokud je toto stravování zajišťováno podnikatelskými subjekty, popř. neziskovými subjekty v rámci jejich vedlejší činnosti, jedná se o zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě daně.

#### 4. UBYTOVÁNÍ

Ubytování žáků a studentů v internátech a vysokoškolských kolejích prováděné neziskovými subjekty v rámci jejich hlavní činnosti je osvobozeno od daně podle § 25 odst. 2 zákona. Pokud je toto ubytování (SKP 55.2 - ubytovací služby poskytované v kempech a ostatních přechodných ubytovnách) zajišťováno podnikatelskými subjekty, popř. neziskovými

subjekty v rámci jejich vedlejší činnosti, jedná se o zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě daně.

### C. Kultura

Kulturní činnosti nejsou ve smyslu § 25 zákona osvobozeny od daně mimo:

- a) provádění těchto činností neziskovými subjekty v rámci jejich hlavní činnosti,
- b) provádění rozhlasového a televizního vysílání provozovateli ze zákona, s výjimkou vysílání reklam a sponzorovaných pořadů, případně jejich částí.

Pokud tedy budou kulturní činnosti podléhající dani uskutečňovat podnikatelské subjekty, popř. neziskové subjekty v rámci své vedlejší činnosti, budou při stanovování správné sazby daně (základní nebo snížená) vycházet v naprosté většině případů ze zařazení těchto služeb do číselného kódu Standardní klasifikace produkce.

### III. Uplatňování daně obcemi

Obce jsou právnickými osobami, které nebyly zřízeny za účelem podnikání. Proto je třeba při uplatňování daně těmito subjekty vycházet z části I tohoto pokynu.

Zdanitelnými plněními podléhajícími dani jsou tedy u obcí plnění uskutečněná v rámci vedlejší činnosti. Zdanitelnými plněními osvobozenými od daně podle § 25 odst. 2 zákona jsou pak plnění uskutečněná v rámci hlavní činnosti. Ve sporných případech (co je a co není hlavní činností) je rozhodující stanovisko Ministerstva vnitra České republiky.

U obcí se do součtu ve jmenovateli „krátícího“ koeficientu započítávají i dotace, příspěvky, popřípadě jiné prostředky ze státního nebo místních rozpočtů (§ 20 odst. 3 zákona). Do součtu ve jmenovateli koeficientu se nezahrnují např. obcemi vybírané místní a správní poplatky vč. poplatků sankčních a výnosy z daní, které jdou do rozpočtu obce.

### Závěrečné ustanovení

Tento pokyn od 1. ledna 1998 nahrazuje pokyn č. D - 111 vydaný pod č.j. 181-65400/1995.

Michal Frankl v.r.

náměstek ministra financí