

V Praze dne 13. listopadu 2000

Pokyn č. D - 213

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. 6) zákona), přičemž hlavní činností se rozumí činnosti, k nimž byly tyto subjekty založeny nebo zřízeny (§ 2 odst. 2 písm. x) zákona). Při určování hlavní činnosti se tedy vychází ze znění příslušných zřizovacích listin, zakládacích listin, statutů, stanov apod. Zdanitelná plnění prováděná neziskovými subjekty v rámci hlavní činnosti 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. 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.

V této souvislosti je třeba uvést, že osobami podléhajícími dani nejsou podle § 4 zákona osoby, které uskutečňují pouze zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 - plátcem daně se tedy nemůže stát např. neziskový subjekt, který veškeré své aktivity vyvíjí pouze v rámci hlavní činnosti. Plnění osvobozená od daně podle § 25 se navíc zcela logicky nezahrnují do obratu (§ 2 odst. 2 písm. c) zákona).

Stejně jako u jiných plátců je podle § 39 odst. 2 zákona správce daně oprávněn zrušit registraci neziskového subjektu, pokud tento plátcem 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 plátcem daně sami požádat o zrušení registrace (§ 5 a § 39 zákona).

4. Nárok na odpočet daně na vstupu

Neziskové subjekty uskutečňující zdanitelná plnění v rámci hlavní činnosti i v rámci činnosti vedlejší kráčí nárok na odpočet koeficientem podle § 20 zákona. 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 poradenská a konzultační pracoviště pro SKP, popř. ve sporných případech na oddělení klasifikací a číselníků Českého statistického úřadu.

b) Oprávněný subjekt

Oprávněnými subjekty jsou státní i nestátní zdravotnická zařízení ve smyslu zákona o péči o zdraví lidu a zákona o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (viz odkaz³³) uvedený v zákoně). V této souvislosti připomínáme, že veterinární lékař není takovýmto oprávněným subjektem, proto zdanitelná plnění uskutečněná veterinářem nejsou osvobozena od daně podle § 32 zákona (veterinář navíc neposkytuje zdravotní péči).

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). Léčivé látky jsou definovány v § 2 odst. 2 tohoto zákona, léčivé přípravky pak v § 2 odst. 3.

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) Potraviny určené pro zvláštní výživu

Podle § 1 odst. 1 vyhlášky č. 336/1997 Sb., kterou se stanoví druhy potravin určené pro zvláštní výživu a jejich způsob použití, se potravinami určenými pro zvláštní výživu rozumí potraviny, které mají zvláštní charakter a složení odpovídající výživovému účelu a jsou uváděny do oběhu se souhlasem a za podmínek Ministerstva zdravotnictví. Druhy těchto potravin jsou uvedeny v § 1 odst. 2, 3, 4 a 5 vyhlášky a požadavky na jejich složení v jejich přílohách. Podle § 3 odst. 5 vyhlášky se druhy potravin určené pro zvláštní výživu označí na obale určeném pro spotřebitele slovy „určeno pro zvláštní výživu“, nejde-li o druhy uvedené v § 1 odst. 5, nebo slovy „vhodné pro ...“ s doplněním určujícím účel použití a s údajem, který jednoznačně stanoví, o který druh podle § 1 odst. 2, 3, 4 a 5 se jedná.

Sporné případy, zda jde o potravinu určenou pro zvláštní výživu nebo o jiný výrobek, posuzuje odbor hygieny a epidemiologie (HEM) Ministerstva zdravotnictví.

e) Prostředky zdravotnické techniky

Prostředky zdravotnické techniky (zdravotnické prostředky) jsou definovány v Nařízení vlády č. 180/1998 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na prostředky zdravotnické techniky, ve znění pozdějších předpisů. Definice zdravotnických prostředků by měla být

obsažena též v připravovaném zákoně o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů.

Sporné případy (co je a co není prostředkem zdravotnické techniky) řeší odbor farmacie Ministerstva zdravotnictví.

2. OSVOBOZENÍ SLUŽEB ZDRAVOTNICKÉ PÉČE

Ve smyslu § 32 odst. 1 zákona jsou od daně osvobozeny služby zdravotní 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. ZAŘÍZENÍ OČNÍ OPTIKY

Zdanitelná plnění uskutečňovaná zařízeními oční optiky nejsou osvobozena od daně podle § 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.

Pokud zařízení oční optiky provozuje oční lékař (na rozdíl od očního optika je oční lékař považován za zdravotnického pracovníka), záleží při daňovém posouzení této činnosti na tom, zda je prováděna společně se zdravotnickým výkonem či nikoliv. Pouhé dodání např. brýlí či brýlových obrub tímto lékařem, které může provádět i oční optik, je zdanitelným plněním podléhajícím dani, na které se osvobození podle § 32 zákona nevztahuje. Pokud však oční

lékař provádí např. dodání kontaktních čoček spolu s jejich aplikací jako zdravotnickým výkonem, jedná se o zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 32 zákona.

V případě výše uvedených činností prováděných očním lékařem, ukládají místně příslušní správci daně záznamní povinnost pro rozlišení zdanitelných plnění podléhajících dani a zdanitelných plnění osvobozených od daně podle § 32 zákona.

6. LÉKÁRNY A VÝDEJNY PROSTŘEDKŮ ZDRAVOTNICKÉ TECHNIKY

Lékárna i výdejna prostředků zdravotnické techniky je výše definovaným oprávněným subjektem, tj. zdravotnickým zařízením. Výdej nebo prodej léčiv, potravin určených pro zvláštní výživu 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, potravinou určenou pro zvláštní výživu 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.

Pro úplnost je ještě třeba uvést, že od daně podle § 32 odst. 3 zákona není osvobozen prodej vyhrazených léčiv (§ 2 odst. 19 zákona č. 79/1997 Sb.) či potravin určených pro zvláštní výživu uskutečňovaný např. samoobsluhami či čerpacími stanicemi, které pochopitelně nejsou zdravotnickými zařízeními.

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 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, učňů 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, učňů 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 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) správci daně respektují stanovisko Ministerstva vnitra České republiky, které je předkladatelem návrhu zákona o obcích.

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.

Závěrem ještě pro úplnost uvádíme, že podle § 20a zákona č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, mohou obce vytvářet dobrovolné svazky obcí. Ze znění § 20i občanského zákoníku přitom vyplývá, že takovéto zájmové sdružení právnických osob je právnickou osobou - z hlediska uplatňování DPH je tedy dobrovolný svazek obcí samostatným daňovým subjektem.

Závěrečné ustanovení

Tento pokyn nahrazuje pokyn č. D - 160 vydaný pod č.j. 181-83903/1997.

Ing. Ladislav Pitner, v.r.

ředitel odboru 18 – nepřímých daní